

# Prikaz značaja revizije zaštite okoliša - slučaj nacionalnih parkova Republike Hrvatske i europskih zemalja

---

**Franov, Lucija**

**Master's thesis / Diplomski rad**

**2020**

*Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj:* **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

*Permanent link / Trajna poveznica:* <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:486477>

*Rights / Prava:* [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

*Download date / Datum preuzimanja:* **2024-09-13**



*Repository / Repozitorij:*

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



**Sveučilište u Zagrebu**

**Ekonomski fakultet**

**Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij**

**Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija**

**PRIKAZ ZNAČAJA REVIZIJE ZAŠTITE OKOLIŠA – SLUČAJ  
NACIONALNIH PARKOVA REPUBLIKE HRVATSKE I  
EUROPSKIH ZEMALJA**

**Diplomski rad**

**Lucija Franov**

**Zagreb, rujan, 2020.**

**Sveučilište u Zagrebu**

**Ekonomski fakultet**

**Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij**

**Poslovna ekonomija – smjer Računovodstvo i revizija**

**PRIKAZ ZNAČAJA REVIZIJE ZAŠTITE OKOLIŠA – SLUČAJ  
NACIONALNIH PARKOVA REPUBLIKE HRVATSKE I  
EUROPSKIH ZEMALJA**

**OVERVIEW OF THE SIGNIFICANCE OF THE  
ENVIRONMENTAL AUDIT - THE CASE OF NATIONAL  
PARKS OF THE REPUBLIC OF CROATIA AND EUROPEAN  
COUNTRIES**

**Diplomski rad**

**Lucija Franov, 0067537242**

**Mentor: Doc. dr. sc. Ivana Pavić**

**Zagreb, rujan, 2020.**

## IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija. Izjavljujem da nijedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog rada, te da nijedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava. Izjavljujem, također, da nijedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

Student/ica:

U Zagrebu, \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

(potpis)

## STATEMENT ON ACADEMIC INTEGRITY

I hereby declare and confirm with my signature that the final thesis is exclusively the result of my own autonomous work based on my research and literature published, which is seen in the notes and bibliography used.

I also declare that no part of the paper submitted has been made in an inappropriate way, whether by plagiarizing or infringing on any third person's copyright.

Finally, I declare that no part of the paper submitted has been used for any other paper in another higher education institution, research institution or educational institution.

In Zagreb, \_\_\_\_\_

(date)

Student:

\_\_\_\_\_

(signature)

## SAŽETAK

Razina svijesti o zaštiti okoliša u posljednjih desetak godina bilježi značajan uzlazni trend. U isto vrijeme, broj ugroženih vrsta svakim danom raste te se stupanj biološke raznolikosti smanjuje. Zbog toga se donosi sve više zakona, strategija i planova na nacionalnim i međunarodnim razinama, kojima se nastoji osigurati očuvanje i zaštita bioraznolikosti. Kako bi se osiguralo učinkovito praćenje rezultata, provođenja planova, te usklađenosti sa pravnom legislativom, značajnu ulogu poprimaju vrhovne revizijske institucije. Provođenjem revizije učinkovitosti određuje se stupanj efikasnosti primjene mjera zaštite i upravljanja zaštićenim područjima, te se daju preporuke za daljnje poboljšanje. Tu funkciju obavljaju vrhovne revizijske institucije provođenjem revizije zaštite okoliša kao vrste revizije učinkovitosti. U radu su istaknuta temeljna obilježja državne revizije, kao i razlike između osnovnih vrsta državne revizije - financijske revizije i revizije učinkovitosti. Revizijom zaštite okoliša nastoji se utvrditi provode li se potrebne mjere za zaštitu okoliša učinkovito i djelotvorno, te se daju preporuke za daljnja unaprijeđenja. U ovom radu, predmet istraživanja je analiza nalaza i preporuka koji su doneseni provedbom zajedničke revizije očuvanja prirode, zaštite bioraznolikosti i upravljanja u nacionalnim parkovima Republike Hrvatske i odabranih europskih zemalja. Analiza se provodi u tri ključna segmenta: upravljanje nacionalnim parkovima, očuvanje i zaštita bioraznolikosti u nacionalnim parkovima i financiranje nacionalnih parkova. U radu se iznose najvažniji zaključci koji su doneseni provedenom revizijom za svako od navedenih područja. Također, provodi se i analiza mjera i projekata koji su provedeni nakon revizije, te se analizira usklađenost poduzetih mjera s danim preporukama. Cilj rada je istaknuti značaj orijentacije na uzroke problema, rezultate provođenja programa i pravilnost i efikasnost sustava u kojima nacionalni parkovi posluju kako bi se postigla učinkovitija zaštita okoliša i bioraznolikosti.

**Ključne riječi:** državna revizija, revizija učinkovitosti, revizija zaštite okoliša, bioraznolikost, nacionalni parkovi

## **ABSTRACT**

The level of environmental awareness in the last ten years has recorded a significant upward trend. At the same time, the number of endangered species is growing every day and the degree of biodiversity is declining. Therefore, more and more laws, strategies and plans are being adopted at the national and international levels, which seek to ensure the conservation and protection of biodiversity. In order to ensure effective monitoring of results, implementation of plans, and compliance with legal legislation, a significant role is played by supreme audit institutions. The performance audit determines the degree of efficiency of the application of protection measures, the management of protected areas and makes recommendations for further improvement. This function is performed by supreme audit institutions by conducting environmental audits as a type of performance audit. The audit seeks to determine whether the necessary environmental protection measures are being implemented effectively and efficiently and makes recommendations for further improvement. In this paper, the subject of research is the analysis of findings and recommendations made by conducting a joint audit of nature conservation, biodiversity protection and management in the national parks of the Republic of Croatia and selected European countries. The analysis is conducted in three key segments: national park management, conservation and protection of biodiversity in national parks, and national park financing. The paper presents the most important conclusions made by the conducted audit for each of the mentioned themes. Also, an analysis of measures and projects implemented after the audit is carried out and the compliance of the measures taken with the given recommendations, is analyzed. The aim of this paper is to emphasize the importance of focusing on the causes of the problem, the results of program implementation and the regularity and efficiency of the systems in which national parks operate in order to achieve more effective protection of the environment and biodiversity.

**Key words:** state audit, performance audit, environmental audit, biodiversity, national parks

# SADRŽAJ

|  |    |
|--|----|
| 1. UVOD .....  | 1  |
| 1.1. Predmet i cilj rada.....  | 1  |
| 1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja .....   | 1  |
| 1.3. Sadržaj i struktura rada .....  | 1  |
| 2. POJAM, VRSTE I ULOGA DRŽAVNE REVIZIJE.....  | 3  |
| 2.1. Temeljna obilježja državne revizije.....  | 3  |
| 2.1.1. Pojam državne revizije.....   | 4  |
| 2.1.2. Povijesni razvoj državne revizije .....   | 4  |
| 2.1.3. Državni ured za reviziju.....   | 6  |
| 2.1.4. Načela i standardi državne revizije .....   | 7  |
| 2.2. Vrste državne revizije .....  | 8  |
| 2.2.1. Financijska revizija .....  | 8  |
| 2.2.2. Revizija učinkovitosti .....  | 10 |
| 2.3. Uloga i ciljevi državne revizije.....   | 11 |
| 2.3.1. Uloga državne revizije .....  | 11 |
| 2.3.2. Ciljevi državne revizije .....  | 12 |
| 3. ZNAČAJ REVIZIJE ZAŠTITE OKOLIŠA U OKVIRU REVIZIJE UČINKOVITOSTI. 13   |    |
| 3.1. Temeljna načela revizije učinkovitosti .....  | 13 |
| 3.1.1. Kriteriji revizije učinkovitosti.....   | 13 |
| 3.1.2. Subjekti, područje i predmet revizije učinkovitosti .....   | 14 |
| 3.1.3. Proces revizije učinkovitosti .....   | 15 |
| 3.2. Revizija zaštite okoliša – razvoj, ciljevi i značaj.....  | 19 |
| 3.2.1. Razvoj revizije zaštite okoliša .....   | 20 |
| 3.2.2. Ciljevi revizije zaštite okoliša .....  | 22 |
| 3.2.3. Značaj revizije zaštite okoliša .....   | 22 |
| 3.3. Kriteriji revizije zaštite okoliša.....   | 24 |
| 3.3.1. Kriteriji za odabir teme revizije .....   | 24 |
| 3.3.2. Planiranje revizije zaštite okoliša.....  | 25 |
| 3.3.3. Kriteriji odabira i značajke revizora zaštite okoliša.....  | 26 |
| 4. USPOREDNA ANALIZA REVIZIJE NA SLUČAJU ODABRANIH NACIONALNIH<br>PARKOVA REPUBLIKE HRVATSKE I EUROPSKIH ZEMALJA ..... | 28 |
| 4.1. Osnivanje i upravljanje nacionalnim parkovima .....   | 29 |



|   |    |
|---|----|
| 4.1.1. Osnovne informacije o zemljama sudionicama revizije .....  | 29 |
| 4.1.2. Glavna revizijska pitanja i sustavi upravljanja .....  | 31 |
| 4.1.3. Definicija i ciljevi nacionalnih parkova .....   | 33 |
| 4.1.4. Planovi upravljanja nacionalnim parkovima.....   | 34 |
| 4.1.5. Odgovornosti ministarstava u praćenju rada nacionalnih parkova .....   | 35 |
| 4.1.6. Proces osnivanja novih i proširenja postojećih nacionalnih parkova .....   | 35 |
| 4.2. Očuvanje i zaštita bioraznolikosti u nacionalnim parkovima.....  | 36 |
| 4.2.1. Prijetnje bioraznolikosti u nacionalnim parkovima .....  | 37 |
| 4.2.2. Praćenje biološke raznolikosti .....   | 38 |
| 4.2.3. Očuvanje biološke raznolikosti i ublažavanje utvrđenih prijetnji u nacionalnim parkovima .....                         | 39 |
| 4.2.4. Upravljanje i ublažavanje utjecaja turizma na bioraznolikost .....   | 40 |
| 4.3. Financiranje nacionalnih parkova.....  | 41 |
| 4.3.1. Financiranje iz državnog proračuna .....   | 41 |
| 4.3.2. Mješoviti oblik financiranja .....   | 42 |
| 4.4. Analiza usklađenosti strategija i planova nacionalnih parkova Republike Hrvatske sa preporukama provedene revizije ..... | 44 |
| 4.4.1. Strategije za očuvanje okoliša na razini Europske unije.....   | 44 |
| 4.4.2. Strategije za zaštitu okoliša u Republici Hrvatskoj .....  | 46 |
| 4.4.3. Primjena preporuka revizora u Republici Hrvatskoj.....   | 48 |
| 5. ZAKLJUČAK .....  | 51 |
| POPIS LITERATURE .....  | 52 |
| POPIS TABLICA .....   | 56 |
| POPIS SLIKA.....  | 57 |

# **1. UVOD**

## **1.1. Predmet i cilj rada**

Predmet istraživanja ovog rada je usporedna analiza revizije očuvanja prirode, zaštite bioraznolikosti i upravljanja u odabranim nacionalnim parkovima Republike Hrvatske i europskih zemalja te analiza usklađenosti strategija i planova nacionalnih parkova Republike Hrvatske s preporukama provedene revizije.

Cilj rada je objasniti pojam, ulogu i vrste državne revizije kao nadzornog organa s naglaskom na reviziju učinkovitosti te istaknuti važnost provođenja iste. Također, cilj je i skrenuti pozornost na važnost provođenja revizije zaštite okoliša sukladno porastu razine svijesti o okolišu i njegovoj zaštiti.

## **1.2. Izvori podataka i metode prikupljanja**

Pri izradi ovog rada koristili su se sekundarni podaci u vidu domaće i strane stručne literature iz područja državne revizije, revizije učinkovitosti i revizije zaštite okoliša. Također korištene su internetske stranice pojedinih nacionalnih parkova Republike Hrvatske, Zakoni relevantni za područje državne revizije, načela i smjernice Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija INTOSAI i statistički podaci Državnog zavoda za statistiku. U sklopu analize provedene revizije koristila su se izvješća vrhovnih revizijskih institucija odabranih zemalja te zajedničko izvješće o obavljenoj reviziji.

## **1.3. Sadržaj i struktura rada**

Rad je podijeljen na pet cjelina. Prvo poglavlje jest uvodno i u njemu se iznose predmet i cilj rada, izvori podataka i metode prikupljanja te sadržaj i struktura rada. U drugom poglavlju pojašnjava se pojam državne revizije, njezina obilježja, značajke, vrste, ciljevi i uloge. Zatim se u trećem poglavlju pobliže opisuje revizija učinkovitosti kao jedna od vrsti državne revizije. Iznose se temeljna načela, kriteriji i ostale važne odrednice revizije učinkovitosti. U sklopu istog poglavlja pojašnjava se revizija zaštite okoliša kao oblik revizije učinkovitosti te se opisuje njezin razvoj, ciljevi, značaj i kriteriji provođenja. U četvrtom poglavlju provodi se analiza revizije na slučaju odabranih nacionalnih parkova Republike Hrvatske i zemalja Europe. Analizom su obuhvaćeni segmenti koji se odnose na područja obrađena kroz reviziju,

te učinci koji su ostvareni nakon provedene revizije. U završnom dijelu izneseni su osnovni rezultati i najvažniji zaključci istraživanja.

## **2. POJAM, VRSTE I ULOGA DRŽAVNE REVIZIJE**

### **2.1. Temeljna obilježja državne revizije**

Pojam „revizija“, (lat. revidere), označava naknadni pregled odnosno ponovni uvid. Postupak revizije podrazumijeva preispitivanje poslovnih procesa i stanja. Revizija je proces kojim se vrši provjera i ocjena financijskih izvještaja, njihove ispravnosti, točnosti i usklađenosti poslovanja poduzeća. Reviziju obavljaju ovlaštene i licencirani revizori u sklopu eksterne revizije u okviru revizijskih tvrtki ili interni revizori koji su zaposlenici poduzeća koje se revidira (Žager (ur.), 2012.).

Objekt revizije jest cjelokupno poslovanje poduzeća s naglaskom na financijske izvještaje, dok predmet revizije predstavlja usklađenost poslovanja poduzeća i financijskih izvještaja s kriterijima koji su unaprijed postavljeni, a najčešće se odnose na zakonske propise, računovodstvena načela i politike, standarde, poslovne planove i slično. Prilikom provođenja revizije, svi revizori dužni su poštovati temeljna revizijska načela. To su:

- načelo zakonitosti
- načelo profesionalne etike
- načelo neovisnosti
- načelo stručnosti i kompetentnosti
- načelo odgovornosti
- načelo dokumentiranosti i
- načelo korektnog izvješćivanja (Žager (ur.), 2012.).

Postoje različite metode klasifikacije vrsta revizije. Temeljna i najjednostavnija obilježja prema kojima se mogu odrediti vrste revizije su:

1. organ koji provodi ispitivanje
2. objekt ispitivanja
3. područje ispitivanja.

S obzirom na organ koji provodi ispitivanje, razlikuju se interna i eksterna revizija. Prema objektu ispitivanja, postoje revizija poslovanja i revizija financijskih izvještaja. Posljednji kriterij, područje ispitivanja, definira razliku između komercijalne revizije i državne revizije (Žager (ur.), 2012.).

### **2.1.1. Pojam državne revizije**

Temeljne razlike između državne revizije i komercijalne revizije odražavaju se u subjektima revizije i načinu financiranja revizije. Državna revizija javna je revizija koja se obavlja u ime i za račun države. Subjekti državne revizije su sva javna tijela. To su tijela središnje, regionalne i lokalne vlasti, trgovačka društva koja su u potpunom ili djelomičnom vlasništvu države, tijela koja primaju državne potpore, financiraju se zakonom utvrđenim davanjima, imaju dug prema državi i sva ostala javna tijela (Mamić Sačer, Vuković, Pavić, 2015.). Komercijalna revizija namijenjena je samo poduzećima u tržišnom gospodarstvu. Državna revizija u potpunosti se financira iz državnog proračuna, za razliku od komercijalne revizije koju financira poduzeće koje je ujedno i subjekt revizije.

Predmet državne revizije načelno jest ispitivanje istinitosti i točnosti financijskih izvještaja te njihove usklađenosti sa računovodstvenim načelima i računovodstvenim standardima (Akrap et al., 2009.). Osim financijskih izvještaja, državna revizija ispituje način na koji se provode aktivnosti i projekti revidiranih subjekata, odnosno provode li se oni ekonomično, učinkovito i djelotvorno.

Državnu reviziju provode vrhovne revizijske institucije, a u Republici Hrvatskoj to je Državni ured za reviziju. Državna revizija mora se provoditi u skladu sa standardima Međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija (INTOSAI) i Kodeksom profesionalne etike državnih revizora.

### **2.1.2. Povijesni razvoj državne revizije**

Državna revizija kao proces postoji u povijesti čovječanstva već dugi niz godina iako tada nije postojao službeni naziv. Prvi znakovi postojanja državne revizije javljaju se u kineskoj povijesti, a datiraju iz razdoblja od prije približno 3000 godina. U europskim zemljama prva pojava državne revizije kao funkcije javlja se u 13. stoljeću u Francuskoj, u 14. stoljeću u Engleskoj, u Nizozemskoj i Španjolskoj u 15. stoljeću, u Švedskoj u 17. stoljeću dok se u Italiji funkcija državne revizije javila u rimsko doba (Akrap et al., 2009).

Najveću prekretnicu u pogledu demokracije i strukture pravne države napravio je Charles de Montesquieu. U 18. stoljeću, 1748. godine napisao je djelo „O duhu zakona“ u kojem je predložio politički sustav u kojem je vlast podijeljena na tri dijela. To su zakonodavna, izvršna i pravosudna vlast. Takva podjela vlasti doprinijela je oblikovanju temelja

suvremenog nauka o državi i temelj za zajednički život stanovnika u u državnom društvu koje je utemeljeno na demokratskim i državnopravnim načelima. Takvom podjelom vlasti, pažnja je preusmjerena na odnose između tri vrste vlasti. Nastojala se postaviti ujednačena ravnoteža moći čime bi se regulirali i sprečavali utjecaji jedne vlasti na druge (Akrap et al., 2009.). U tim postupcima leže korijeni državne revizije budući da su tada započela osnivanja revizijskih institucija s dvojnou funkcijom, kao neovisni organ u odnosu na zakonodavnu i izvršnu vlast kako bi se osigurala samostalnost i neovisnost unutar sustava vlasti.

Odnos državne revizije sa državnim vlastima mijenjao se kroz vrijeme. Najvažnija promjena bila je prijelaz iz povezanosti državne revizije sa izvršnom vlašću na povezanost sa zakonodavnom vlašću (Akrap et al., 2009.). Na taj način parlamentarna vlast na najbolji način može koristiti revizijske nalaze i preporuke te izvještaje o korištenju javnih sredstava, čime zakonodavna vlast dodatno dobiva na važnosti. Tako se povećava učinkovitost i djelotvornost državnog aparata što je u cilju i izvršnoj vlasti i poreznim obveznicima, kojima je u cilju da se njihova sredstva koriste racionalno i efikasno.

Temelj suvremene državne revizije uspostavljen je 1977. godine na kongresu međunarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucija održanom u Limi u Peruu. Tada je donesena Limska deklaracija kojom su uspostavljena temeljna načela vrhovnih revizijskih institucija i državne revizije. Limskom deklaracijom (INTOSAI, 1998.) utvrđeno je kako državna revizija nije sama sebi svrhom već je dio uspostavljenog sustava koji ima za cilj dovoljno rano i pravovremeno otkriti sva odstupanja od propisanih standarda i povrede primjene načela zakonitosti, učinkovitosti, djelotvornosti i ekonomičnosti, kako bi se poduzele mjere u cilju sprečavanja i ispravljanja takvih prekršaja.

U Republici Hrvatskoj, nakon osnivanja samostalne države, elementi državne revizije kao kontrolne funkcije u području javnih financija postojali su u okviru Službe društvenog knjigovodstva. Donošenjem Zakona o državnoj reviziji (*Zakon o državnoj reviziji, NN 70/1993*) 1993. godine, osnovano je državno tijelo za kontrolu javnih prihoda i rashoda koje je usklađeno s potrebama suvremene države, Državni ured za reviziju. Državni ured za reviziju visoko je pozicionirano tijelo u potpunosti samostalno i neovisno o drugim tijelima države te je takav položaj u skladu s koncepcijom najrazvijenijih demokratskih država.

### 2.1.3. Državni ured za reviziju

Državni ured za reviziju najviša je revizijska institucija u Republici Hrvatskoj te je u potpunosti samostalna i neovisna u svom radu i izravno odgovara Saboru Republike Hrvatske. Osnivanje, ustrojstvo, nadležnost i upravljanje Državnim uredom za reviziju, kao i način rada i izvješćivanje, dužnosti i prava ovlaštenih državnih revizora i drugih zaposlenika, te suradnja Državnog ureda za reviziju s drugim tijelima regulirana je Zakonom o Državnom uredu za reviziju (*Zakon o Državnom uredu za reviziju, NN 25/19*).

Prema Zakonu (*Zakon o Državnom uredu za reviziju, NN 25/19*), Državni ured za reviziju financira se iz državnog proračuna, ali može ostvarivati i vlastite prihode u svrhu unaprjeđenja rada. Organizacija Državnog ureda provedena je u skladu sa teritorijalnim rasporedom države tako da je osnovan Središnji ured u Zagrebu i 20 područnih ureda za svaku županiju.

Državnim uredom za reviziju upravlja glavni državni revizor. Imenuje ga Hrvatski Sabor na razdoblje od 8 godina sa mogućnošću ponovnog imenovanja. Kriteriji za izbor uključuju uvjet od 15 godina radnog iskustva u struci, završen diplomski studij ekonomskog ili pravnog usmjerenja, položen ispit za ovlaštenog državnog revizora te osobni ugled. Dužnosti glavnog državnog revizora su:

- organizirati rad Državnog ureda za reviziju
- predstavljati i zastupati Državni ured za reviziju
- donositi Statut i druge unutarnje normative akte
- donositi strateški plan i godišnji program i plan rada Državnog ureda za reviziju
- donositi prijedlog godišnjeg financijskog plana Državnog ureda za reviziju
- izvještavati Hrvatski sabor o radu Državnog ureda za reviziju
- predlagati Hrvatskom saboru zamjenika glavnog državnog revizora
- odlučivati o primanju na rad, prestanku rada i rasporedu zaposlenika
- nadzirati provedbu Zakona o Državnom uredu za reviziju i izvršavanje poslova te poduzimati mjere za osiguranje učinkovitosti rada Državnog ureda za reviziju (*Zakon o Državnom uredu za reviziju, NN 25/19*).

Prema Zakonu, Državni ured za reviziju dužan je svake godine donijeti plan rada i godišnji program prema kojem će obavljati reviziju uz mogućnost uvažavanja zahtjeva Hrvatskog

sabora, ako glavni državni revizor smatra taj zahtjev opravdanim. Reviziju obavljaju ovlašteni državni revizori koji zadovoljavaju potrebne uvjete. Konačna izvješća o obavljenoj državnoj reviziji dostavljaju se subjektu revizije i Hrvatskom saboru te se javno objavljuju na mrežnim stranicama Državnog ureda za reviziju.

#### **2.1.4. Načela i standardi državne revizije**

Limskom deklaracijom (INTOSAI, 1998.) usvojena su revizijska načela za institucije državne revizije. Kao rezultat usvajanja i primjene Limske deklaracije nastali su INTOSAI revizijski standardi (eng. *International Organisation of Supreme Audit Institutions Standards*). Standardi obuhvaćaju: osnovna načela revizije javnog sektora, opće standarde državne revizije, standarde područja rada državne revizije i standarde izvješćivanja državne revizije .

Osnovna načela revizije javnog sektora odnosno javnih sredstava temeljne su pretpostavke, logična načela, premise i zahtjevi koji služe kao pomoć pri razvijanju revizijskih standarda i služe državnim revizorima za oblikovanje izvješća i formiranju mišljenja. Neka od njih su: naglašavanje važnosti korištenja standarda, poticanje potrebe za stvaranjem javne svijesti i odgovornosti, poticanje dosljedne primjene računovodstvenih politika, poticanje jačanja sustava unutarnjih kontrola, primjena INTOSAI standarda u svim materijalno značajnim situacijama, primjena drugih primjenjivih standarda kada INTOSAI standardi nisu primjenjivi itd. (Akrap et al., 2009.)

Opći standardi državne revizije definiraju kriterije osposobljenosti državnih revizora i institucija državne revizije potrebne za obavljanje zadataka državne revizije. Standardi nalažu da vrhovne revizijske institucije moraju zapošljavati osobe sa odgovarajućom naobrazbom, pružati zaposlenicima razvoj i izobrazbu, izrađivati priručnike i smjernice za provedbu postupaka revizije, podržavati stečene vještine i sposobnosti zaposlenika te istovremeno uočavati nedostatke i ustrojiti vlastite revizijske djelatnosti u svrhu poboljšanja kvalitete. Zajednički opći standardi etičke važnosti za državne revizore i institucije odnose se na neovisnost, potrebna ovlaštenja i dužnu pažnju pri svim procesima revizije. Neovisnost se odnosi na potpunu neovisnost o zakonodavnoj i izvršnoj vlasti kao i o subjektu revizije, a ujedno i na financijsku neovisnost vrhovnih revizijskih institucija. Posebne ovlasti i sposobnosti preduvjet su za primjenu kvalitetnih i objektivnih metoda potrebnih za provedbu postupka državne revizije. Rad internih revizora u svim procesima revizije mora biti u skladu

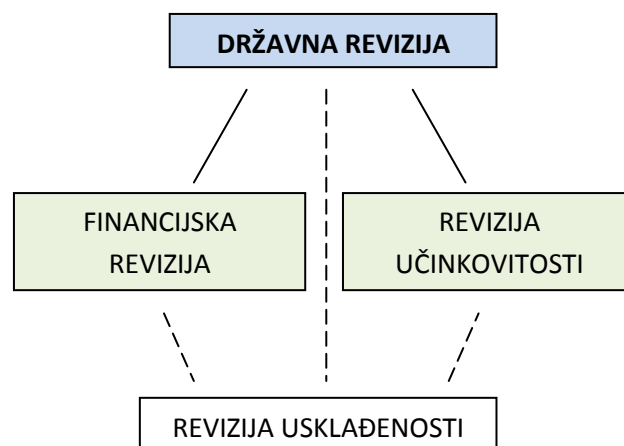


s INTOSAI standardima. Također sve informacije koje interni revizor prikupi ne smiju se koristiti izvan okvira djelovanja državne revizije.

Standardi područja rada državne revizije određuju postupak revizije i metode prikupljanja potrebnih dokaza na temelju kojih je moguće donijeti zaključak i izraziti mišljenje. Temeljna načela revizije javnog sektora (*ISSAI 100*), odnose se na proces planiranja revizije, provedbu revizije i izvješćivanje i naknadne aktivnosti. Za vrijeme planiranja procesa revizije važno je osigurati visoku razinu kvalitete rezultata i poštivati načela ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti. Nad članovima tima potrebno je provoditi nadzor neprestano kroz cijeli proces revizije. U procesu provedbe revizije, prilikom prikupljanja revizijskih dokaza potrebno je s obzirom na vrstu i izvor dokaza odabrati odgovarajuću metodu koja će osigurati kvalitetu i vjerodostojnost dokaza te njihovu maksimalnu iskoristivost u procesu analize. Korištenjem analize financijskih izvještaja utvrđuje se povezanost između pojedinih dijelova financijskih izvještaja te njihova točnost, ispravnost i dosljednost pri primjeni računovodstvenih politika. Pri sastavljanju izvještaja važno je osigurati objektivnost koja je potkrijepljena prikupljenim dokazima.

## 2.2. Vrste državne revizije

**Slika 1. Vrste državne revizije**



Izvor: izrada autora

Prema INTOSAI revizijskim standardima, razlikuju se tri osnovne vrste državne revizije, kao što je prikazano na slici 1. To su revizija financijske pravilnosti odnosno financijska revizija,

revizija uspjeha odnosno revizija učinkovitosti i revizija usklađenosti. Revizija usklađenosti najčešće se provodi u sklopu financijske revizije ili revizije učinkovitosti.

### **2.2.1. Financijska revizija**

Financijska revizija osnovna je vrsta državne revizije te se ona ujedno i najčešće provodi. Postupci i temeljna načela provođenja financijske revizije definirani su u standardu ISSAI 200 – *Temeljna načela financijske revizije*. Prema Akrap et al. (2009), proces financijske revizije uključuje potvrđivanje financijske odgovornosti subjekta revizije, potvrđivanje financijske odgovornosti državne uprave u cjelini, reviziju financijskih sustava i transakcija, reviziju funkcija interne kontrole i interne revizije, reviziju poštenosti i istinitosti upravnih odluka koje su donesene u revidiranoj jedinici, izvješćivanje o svim drugim pitanjima koja se nameću ili se odnose na reviziju.

Osnovne faze financijske revizije su: izrada plana revizije, provedba revizijskih postupaka, izvješćivanje i praćenje izvršenja i provedbe preporuka. Provedba financijske revizije uvelike je slična provedbi komercijalne revizije. Prilikom financijske revizije revizori se koriste različitim tehnikama izračunavanja i analitičkim postupcima kako bi provjerili točnost i ispravnost podataka u financijskim izvještajima. Testovima kontrola revizori utvrđuju adekvatnost unutarnjih kontrola i procjenjuju njihovu sigurnost čime određuju mogu li se pouzdati u postojeće interne kontrole ili ne. S obzirom da se revizija usklađenosti najčešće provodi zajedno i u sklopu sa financijskom revizijom, revizori provode analizu usklađenosti dokumenata, te usklađenosti sa računovodstvenim standardima, zakonima i propisima.

Završa faza u procesu financijske revizije jest sastavljanje izvješća. Struktura izvješća sastoji se od tri dijela:

- opis činjenica utvrđenih revizijskim postupcima
- nalaz, u kojem su ukratko opisana područja u kojima su utvrđeni nedostaci i nepravilnosti
- mišljenje o financijskim izvještajima i poslovanju subjekta (Akrap et al., 2009).

Revizorovo mišljenje najvažniji je dio izvješća. Mišljenje je uvijek napisano u kratkom i sažetom obliku te direktno odražava rezultate revizije. S obzirom na nalaz revizora postoje četiri vrste mišljenja: bezuvjetno, uvjetno, nepovoljno i suzdržano.

Nakon završetka financijske revizije revizori prate primjenu preporuka koje su dali u mišljenju. Moguće je provesti i naknadnu reviziju (follow up) u kojoj se provjerava jesu li riješeni utvrđeni problemi i je li subjekt revizije postupio u skladu s danim preporukama te se o tome izrađuje posebno izvješće.

### **2.2.2. Revizija učinkovitosti**

Revizija učinkovitosti predstavlja najslabiji i najviši zadatak. Provedbom revizije učinkovitosti donose se zaključci o ekonomičnosti, djelotvornosti i svrsishodnosti obavljenih aktivnosti. Također, ispituju se procesi planiranja, izvršavanja i vrednovanja rezultata određenih programa. Revizija učinkovitosti svojstvena je samo državnoj reviziji budući da takav oblik revizije ne postoji kod komercijalne revizije.

Revizija učinkovitosti uvelike se razlikuje od financijske revizije te gotovo da i nemaju dodirnih točaka. Gledajući vremensko razdoblje obuhvaćeno revizijom, financijska revizija provodi se za točno određeno i striktno definirano vremensko razdoblje, dok kod revizije učinkovitosti vrijeme nije strogo ograničeno na poslovnu godinu. Revizija učinkovitosti usmjerena je na optimalno korištenje resursa dok kod financijske revizije standardi nisu postavljeni za tu svrhu. Temeljna načela revizije učinkovitosti (*ISSAI 300*) navode kako je revizija učinkovitosti najčešće usmjerena na organizaciju, programe i aktivnosti. Revizijske metode nisu standardne već se razlikuju kod svake pojedine revizije. Revizija se provodi kada je uočen određeni problem, a pravila su potrebna samo kod izbora predmeta revizije. Revizija učinkovitosti uključuje i financijske i nefinancijske pokazatelje. Revizija učinkovitosti puno je šireg opsega te može uključivati sve aspekte poslovanja. Osim u samom procesu revizije, razlika u odnosu na financijsku reviziju očituje se i u izvješću revizora. Izvješće revizije učinkovitosti ne sadrži mišljenje u klasičnom obliku kao kod financijske revizije gdje je određeno samo jesu li kriteriji zadovoljeni ili ne. Izvješće je uvijek konstruktivnog karaktera sa pozitivnim zaključcima i preporukama za daljnje poboljšanje.

## **2.3. Uloga i ciljevi državne revizije**

Državna revizija specifičan je proces u odnosu na proces komercijalne revizije. Državnu reviziju mogu obavljati samo kvalificirani i certificirani državni revizori što je dokaz iznimne važnosti i zahtjevnosti tog procesa. S obzirom da se radi o reviziji javnih sredstava i institucija, uloga državne revizije je veoma važna u demokratskom aspektu, budući da građani, koji su ujedno i porezni obveznici, žele da se njihova sredstva koriste na najbolji mogući način uz poštivanje svih zakonskih propisa i pravila. Sukladno tome postavljaju se i ciljevi državne revizije.

### **2.3.1. Uloga državne revizije**

Državna revizija predstavlja svojevrsni kamen temeljac u upravljanju javnim sektorom. Davanjem nepristranih, objektivnih procjena upravlja li se javnim resursima odgovorno i učinkovito, kako bi postigli predviđene rezultate, revizori pomažu organizacijama iz javnog sektora da postignu odgovornost i integritet, poboljšaju poslovanje i ulijevaju povjerenje među građanima. Državna revizija služi kao potpora javnom sektoru pri upravljanju, nadzoru i planiranju. Pružajući primjer adekvatnog načina poslovanja ostalim državnim institucijama nastoji se postići poboljšanje u svim aspektima djelovanja javnih institucija. To se ponajprije odnosi transparentnost i pravednost poslovanja koji osiguravaju uspješnost i povjerenje građana.

Uz utvrđivanje financijske ispravnosti i usklađenosti za zakonima, propisima i standardima, državna revizija ima značajnu ulogu u povećanju produktivnosti javnih subjekata i stvaranju svijesti o njihovoj odgovornosti u smislu provođenja aktivnosti na pošten način. Državna revizija ima mogućnost otkrivanja i sprečavanja korupcije. Provođenje odgovorajuće i učestale državne revizije značajno se smanjuje rizik od pojave korupcije u državnim tijelima (IIA, 2012.). Sprečavanje korupcije postiže se promicanjem dobrog okruženja u upravi i smanjenjem nepravilnosti te jačanjem etičkog okvira, ponajprije povećanjem transparentnosti djelovanja javnih službi. Provođenjem javne revizije povećava se važnost demokratskog upravljanja, građanima moraju biti dostupne informacije o poslovanju državnih tijela, o transparentnosti i poštivanju odgovarajućih postupaka. Valja naglasiti i odgovornost vlade da omogući jasnoću javnih zakona i propisa, pristupačnost javnih usluga i zakonsku zaštitu. U provođenju tih zahtjeva državna revizija ima važnu ulogu kao savjetodavno tijelo vlade, pomažući joj u realizaciji usluga i poboljšanja.

### 2.3.2. Ciljevi državne revizije

Glavni cilj državne revizije je osigurati da javni novac bude utrošen na učinkovit i pravedan način. Uz to državna revizija nastoji povećati odgovornost državne uprave za upravljanje javnim resursima i osigurati transparentnost aktivnosti. Razmatrajući vrste državne revizije, ciljevi državne revizije mogu se podijeliti u dvije kategorije. To su ciljevi financijske revizije i ciljevi revizije učinkovitosti.

Ciljevi financijske revizije baziraju se na provjerama financijskih izvještaja. Prema Temeljnim načelima financijske revizije (*ISSAI 200*), glavni cilj provođenja financijske revizije jest osigurati objektivnost i točnost financijskih izvještaja koji se plasiraju potencijalnim korisnicima. To se ponajprije odnosi na davanje uvjerenja da financijski izvještaji ne sadrže netočnosti te da su sastavljeni u skladu sa svim važećim standardima i propisima.

Ciljevi revizije učinkovitosti ne mogu se unificirano odrediti za svaku reviziju već su oni uvijek različiti i specifični u ovisnosti o predmetu revizije učinkovitosti sa pojedinim osnovnim ciljevima, koji su načelno karakteristični za reviziju učinkovitosti. Temeljni ciljevi svake revizije učinkovitosti podrazumijevaju utvrđivanje stupnja ostvarenja ciljeva i namjera koji su bili utvrđeni državnim programima, osiguranje adekvatnog mjerenja rezultata i svrsishodnosti programa, vrednovanje djelotvornosti raspoređenih resursa i procjenjivanje usklađenosti sa zakonima i propisima. Pri donošenju ciljeva revizije učinkovitosti, revizori se baziraju na davanje odgovora na revizijska pitanja koja određuju predmet revizije i detaljne segmente na koje će se revizija fokusirati. Na taj način, pitanja služe kao svojevrsna smjernica pri postavljanju ciljeva koji se žele ostvariti provedbom revizije. Generalni cilj revizije učinkovitosti je otkrivanje područja u kojima državna tijela ne posluju djelotvorno ili u skladu sa donesenim planovima te dati preporuke za poboljšanje poslovanja i ispravak utvrđenih nedostataka.

### **3. ZNAČAJ REVIZIJE ZAŠTITE OKOLIŠA U OKVIRU REVIZIJE UČINKOVITOSTI**

#### **3.1. Temeljna načela revizije učinkovitosti**

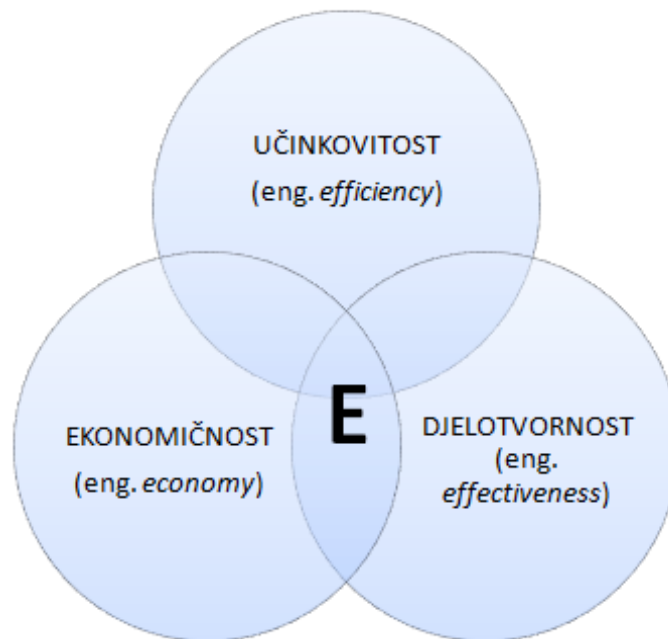
Za razliku od financijske revizije koja je svojevrsna tradicionalna zadaća državne revizije, revizija učinkovitosti predstavlja suvremeni i izazovan oblik revizije koji je jedinstven za svaki pojedini slučaj i nema gotovo niti jednu dodirnu točku s komercijalnom revizijom. Institucijama državne revizije, provedba revizije učinkovitosti predstavlja najvišu i najsloženiju zadaću. Vrhovne revizijske institucije pridaju sve veći značaj provedbi revizije učinkovitosti. Na svjetskoj razini najveći porast značajnosti revizije učinkovitosti zabilježen je u razdoblju nakon izdavanja Limske deklaracije 1977. godine, u kojoj je istakuta važnost revizije učinkovitosti. Poseban naglasak na reviziju učinkovitosti stavljen je 1986. godine, na 12. kongresu INTOSAI u Sydneyu (INTOSAI, 2004.). Revizija učinkovitosti regulirana je INTOSAI standardom ISSAI 300 - Temeljna načela revizije učinkovitosti.

##### **3.1.1. Kriteriji revizije učinkovitosti**

Tradicionalni kriteriji provedbe državne revizije svode se na pravilnost i usklađenost promatranih stavki sa zakonskim propisima. U provedbi revizije učinkovitosti, revizori se odmiču korak dalje glede kriterija revizije i uključuju takozvane „3E“ kriterije prikazane na slici 2. „3 E“ kriteriji su kriteriji ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti. Kriteriji su definirani Temeljnim načelima revizije učinkovitosti (*ISSAI 300*). Naziv „3 E“ potječe od početnih slova engleskih naziva navedenih kriterija: *economy*, *efficiency*, *effectiveness*. Svi ostali kriteriji, koji se određuju za svaku reviziju posebno, moraju biti u skladu sa tri temeljna kriterija odnosno načela .

Revizija učinkovitosti često se na engleskom jeziku naziva i *Value for money audit*, čime se naglašava faktor analize ekonomičnosti. Pri definiranju razine ekonomičnosti nastoji se utvrditi obavljaju li se poslovi uz najniže moguće troškove. Standardom (*ISSAI 300*) je definirano kako „korišteni resursi trebaju biti na raspolaganju pravodobno, u odgovarajućoj količini i uz odgovarajuću kvalitetu te po najboljoj cijeni.“ Svrha kriterija ekonomičnosti jest utvrđivanje najboljeg mogućeg odnosa u kojem se dobiva najveći učinak uz najmanje troškove resursa.

**Slika 2. "3 E" kriteriji revizije učinkovitosti**



Izvor: izrada autora prema Akrap et al. (2009.)

Načelo učinkovitosti podrazumijeva najbolje moguće iskorištavanje dostupnih i raspoloživih resursa. Povećanje učinkovitosti u cilju je svim stranama, od uprave, zaposlenika i zakonodavne vlasti, pa sve do poreznih obveznika. Ostvarivanjem veće učinkovitosti ostvaruje se veća efikasnost bez utroška dodatnih resursa. Učinkovitost u javnom sektoru definira se rezultatima subjekata, razinom i kvalitetom interakcije subjekata s javnošću, te u troškovima ostvarenih rezultata i aktivnosti.

Posljednji kriterij revizije učinkovitosti jest kriterij djelotvornosti ili svrsishodnosti. Prema Standardu (*ISSAI 300*), kriterij djelotvornosti definira razinu ispunjavanja ciljeva i postizanja predviđenih rezultata. Za kriterij djelotvornosti često se kaže da znači „raditi pravu stvar“, što znači da on utvrđuje u kojoj mjeri je subjekt optimalno izvršio svoju zadaću te je li ju izvršio na prikladan način .

### **3.1.2. Subjekti, područje i predmet revizije učinkovitosti**

Subjekti revizije učinkovitosti mogu biti sve državne i javne institucije čije su aktivnosti predmet državne revizije. Na području Republike Hrvatske to su jedinice državnog sektora,

jedinice lokalne i regionalne samouprave, pravne osobe koje se djelomično ili u potpunosti financiraju iz državnog proračuna, javna poduzeća, društva i druge pravne osobe u kojima Republika Hrvatska, odnosno jedinice lokalne i regionalne samouprave, imaju većinsko vlasništvo nad udjelima, odnosno dionicama. Jedinice državnog sektora obuhvaćaju sva tijela zakonodavne, izvršne i sudske vlasti, sve agencije, institucije i druge subjekte na razini Republike Hrvatske, te jedinice lokalne i regionalne samouprave koji su financirani iz državnog proračuna ili iz proračuna jedinica lokalne odnosno regionalne samouprave (Mamić Sačer, Vuković, Pavić, 2015.).

Za razliku od financijske revizije, koja ispituje samo transakcije prihoda i rashoda i financijske komponente, opseg provođenja revizije učinkovitosti mnogo je širi. Područja kojima se revizija učinkovitosti bavi su funkcije upravljanja u subjektima revizije, programi, projekti i aktivnosti javnih tijela te pružanje javnih usluga.

Predmet odnosno objekt revizije učinkovitosti predstavlja područje na koje je usmjerena revizija učinkovitosti. Revizija učinkovitosti može obuhvatiti bilo koji subjekt, program, projekt i slično, te je zbog toga iznimno važno odabrati predmet revizije koji će po završetku revizije ostvariti najviše koristi kako za subjekt revizije, tako i za javnost.

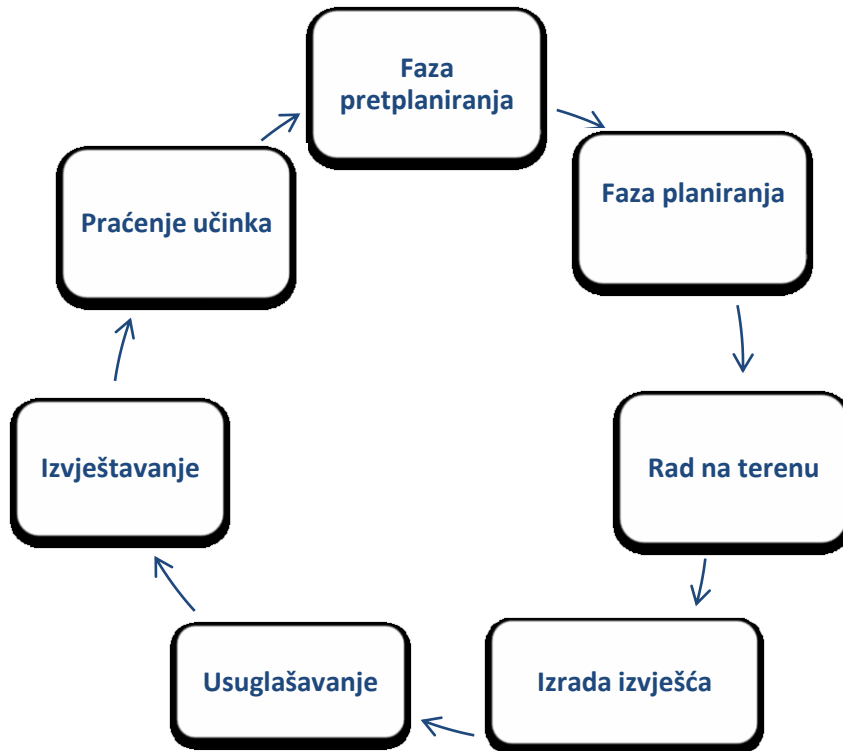
### **3.1.3. Proces revizije učinkovitosti**

Proces revizije kod revizije učinkovitosti znatno je složeniji i dugotrajniji od procesa financijske revizije. Proces se sastoji od sedam faza. Faze procesa revizije učinkovitosti i njihov slijed prikazani su na slici 3. Proces revizije učinkovitost započinje fazom pretplaniranja, zatim slijede faza planiranja, rad na terenu, izrada izvješća, usuglašavanje, izvještavanje i na kraju kao završna faza slijedi praćenje učinaka provedene revizije. Sve faze u ciklusu revizije učinkovitosti su međusobno povezane i niti jedna se ne može izostaviti iz procesa. Prva faza u procesu revizije učinkovitosti je faza pretplaniranja. Pretplaniranje je dio strateškog upravljanja vrhovnom institucijom i u toj se fazi obuhvaća strateško i godišnje planiranje revizije učinkovitosti. Strateškim planiranjem donosi se odluka o subjektima i predmetima revizije za odabrano razdoblje, odnosno godinu dana. Taj proces uključuje praćenje, prikupljanje i označavanje informacija, kriterije za izbor predmeta revizije, sastavljanje bilješki o mogućim područjima i predmetima revizije, razgovor s predstavnicima subjekata revizije i izradu prijedloga revizije učinkovitosti (Akrap et al., 2009.). S obzirom da je ograničen broj revizija učinkovitosti koje je moguće provesti u jednoj godini, važno je da se



selekcija obavi pravedno i poštujući kriterije za izbor kako bi se ostvarila maksimalna korist provedene revizije.

**Slika 3. Proces revizije učinkovitosti**



Izvor: izrada autora prema Akrap et al., 2009.

Nakon sakupljanja informacija, navode se mogući subjekti i glavna pitanja revizije koji potom idu u daljnju selekciju primjenjujući kriterije za izbor predmeta revizije. Taj je korak ujedno i najvažniji jer predstavlja glavni uvjet za odabir predmeta revizije. Temeljni kriterij odnosi se na doprinos revizije unapređenju i poboljšanju poslovanja subjekta revizije. Pomoću tog kriterija rade se procijene na temelju prikupljenih informacija o tome koji su mogući doprinosi unapređenju i poboljšanju poslovanja subjekta. Idući kriterij odnosi se na dodanu vrijednost odnosno očekivane učinke koji će proizaći iz revizije. Pod stvaranjem dodatne vrijednosti i učinaka misli se na potencijalna znanja i vještine koje revizori mogu prenijeti subjektu prilikom revizije, te na taj način omogućiti povećanje kvaliteta usluge. Kriterij značajnosti problema ili područja revizije koristi se kada postoji velika vjerojatnost da subjek revizije raspoloživa sredstva ne koristi ekonomično, djelotvorno i svrsishodno te ako se smatra da bi saznanje o tome utjecalo na korisnike informacija revizije. Kriterij rizika i neizvjesnosti ima važnu ulogu kada postoji velika vjerojatnost odnosno rizik da se javna

sredstva ne koriste ekonomično, djelotvorno i svrsishodno ili kada su u javnost iznesene informacije koje ukazuju na značajne propuste (Akrap et al., 2009.). Nakon prikupljanja svih potrebnih informacija provodi se sastavljanje bilješki o mogućim područjima, odnosno predmetima revizije. Zatim slijedi razgovor s predstavnicima subjekata revizije prilikom kojeg se definiraju glavni zaključci i pripremaju prijedlozi revizije učinkovitosti. Time završava faza pretplaniranja i započinje faza planiranja revizije učinkovitosti .

Proces planiranja revizije učinkovitosti sastoji se od dvije ključne aktivnosti. To su izrada preliminarnе studije i izrada plana revizije. Preliminarna studija pisani je dokument koji revizoru omogućuje razmatranje glavnih pitanja, značajnih rizika, ciljeva revizije te pristupe i metode za provođenje revizije. Glavna revizijska pitanja predstavljaju okosnicu planiranja revizije. Pomoću revizijskih pitanja određuje se ono što će se istraživati revizijom te se određuju ciljevi revizije. Cilj revizije mora bit pronalaženje odgovora na unaprijed definirana pitanja. Glavna revizijska pitanja ograničena su brojem te se najčešće postavljaju dva do tri glavna pitanja. Moguće je postavljanje i nekoliko potpitanja kako bi se detaljnije precizirao predmet revizije. Karakteristike glavnog pitanja su da ono mora biti rezultat situacije, omogućiti jednostavan odgovor (da ili ne), te mora dati okvir za daljnje revizorsko istraživanje. Nakon određivanja revizijskih pitanja slijedi proces procjene rizika (ECA, 2017.). Procjena rizika odnosi se na određivanje vjerojatnosti da subjekt revizije neće ostvariti planirane ciljeve. Za procjenu rizika ne postoje propisani obrasci već se za svaki subjekt javljaju specifični rizici koje treba detektirati i odrediti njihov opseg i stupanj (*ISSAI 300*). Kada su rizici procijenjeni valja provesti planiranje učinaka. U tom procesu razmatraju se pozitivne promjene koje će revizija učinkovitosti donijeti subjektu, a oni mogu biti financijski i nefinancijski. Financijski učinci lako su mjerljivi, a odražavaju se kao uštede i povećanje učinkovitosti. Za razliku od financijskih, nefinancijski učinci izražavaju se kvalitativno i ne mogu se izmjeriti, a očituju se u povećanju kvalitete poslovanja subjekta. Nakon procesa određivanja učinaka slijedi određivanje revizijskih kriterija. Pri određivanju kriterija najprije treba odrediti revizijski pristup. Postoje dvije vrste revizijskih pristupa, a to su pristup orijentiran rezultatima i pristup orijentiran problemima. Kod pristupa koji je orijentiran rezultatima revizori se uglavnom bave utvrđivanjem postignutih rezultata, ostvarenja ciljeva, zahtjeva i planova. Pri tom postupku revizori se koriste kriterijima sa kojima uspoređuju ostvarene rezultate te na taj način određuju odstupanja od tih kriterija. Pristup orijentiran na probleme primarno se bavi određivanjem problema bez povezivanja sa unaprijed definiranim kriterijima. Kod ovog pristupa polaznu točku predstavljaju problemi i nedostaci te se nastoji

otkriti njihov uzrok i način rješavanja (Akrap et al., 2009.). Nakon odabira pristupa slijedi odabir metoda i tehnika koje će se koristiti pri prikupljanju podataka i analizi dokumentacije. Metode prikupljanja podataka mogu biti i kvalitativne i kvantativne. Potom slijedi proces izrade programa revizije sa svim detaljnim procedurama koje su specificirane u programu te definirane u prijedlogu revizije.

Nakon što je definiran program revizije započinje provedba revizije učinkovitosti. To je središnji i najvažniji dio cjelokupnog procesa revizije u kojem se utvrđuju činjenice, donose zaključci i određuju preporuke. Prvi korak u provedbi revizije jest prikupljanje dokaza. Dokazi moraju biti prikladni, odgovarajući i pouzdani kako bi se zaključci mogli donijeti ispravno. važno je prikupiti dovoljnu količinu dokaza kako bi se revizija mogla provesti kvalitetno i vjerodostojno (*ISSAI 300*). Postoje različite vrste dokaza. Oni mogu biti fizički, usmeni, dokumentarni i analitički. Metode kojima se prikupljaju podaci i dokazi su: uvid u dokumentaciju, intervju, izravna zapažanja, studija slučaja, usporedna analiza, pretraživanje literature, ankete, fokus-grupe, analize aktivnosti, prikazi procesa i druge metode (Akrap et al., 2009.). Nakon prikupljanja podataka slijedi njihova analiza. Ona može biti u obliku detaljnih statističkih analiza, rasprava o nalazima u revizijskom timu, proučavanja dokumentacije i sl. Metoda kojom će se podaci analizirati primarno ovisi o vrsti prikupljenih podataka. Zaključci se donose nakon provedbe niza analitičkih aktivnosti, usporedbi podataka i provjera, s ciljem davanja odgovora na revizijska pitanja (*ISSAI 300*). Po završetku provedbe analize izrađuje se izvješće o reviziji učinkovitosti.

Izrada izvješća vrlo je važan dio revizije učinkovitosti jer su u njemu sadržani svi najvažniji podaci, nalazi i zaključci provedene revizije. Izvješće sadrži sažet prikaz nalaza, zaključaka i preporuka te treba sadržavati logična objašnjenja za poduzete radnje. Struktura izvješća temelji se na tri razine. U uvodnom dijelu iznose temeljni podaci o provedenoj reviziji. U središnjem dijelu navode se revizijska pitanja, odovori na pitanja i najvažniji nalazi revizora. U završnom dijelu iznose se preporuke i smjernice za daljnje poboljšanje poslovanja subjekta revizije (ECA, 2017.). Svako izvješće mora biti potpuno, točno, objektivno, uvjerljivo, jasno i sažeto. Dobro izvješće mora biti usmjereno čitatelju i na fer i objektivan način predstaviti nalaze.. Po završetku provedene revizije, izvješće se dostavlja subjektu revizije i Hrvatskom saboru, te se potom objavljuje u javnosti.

Posljednji korak u provođenju revizije učinkovitosti jest kontrola provedbe preporuka. Revizori trebaju pratiti razinu ispunjavanja danih preporuka i na temelju toga izraditi izvješće.

Na taj način revizori potiču subjekt revizije na primjenu preporuka i shvaćanje razine ozbiljnosti utvrđenih problema.

Revizija učinkovitosti dugo je vremena bila u sjeni financijske revizije i gotovo u potpunosti zanemarena. Iako Zakon o državnom uredu za reviziju (*Zakon o Državnom uredu za reviziju, NN 25/19*) propisuje da revizija osim financijskih elemenata, obuhvaća i provjeru i davanje ocjene o djelotvornosti, ekonomičnosti i učinkovitosti, gotovo svi raspoloživi resursi Državnog ureda za reviziju koriste se za provedbu financijske revizije što je vidljivo u broju obavljenih revizija. Broj provedenih financijskih revizija u odnosu na broj revizija učinkovitosti je daleko veći (Manojlović, 2016.). Međutim, posljednjih godina dolazi do porasta značajnosti provođenja revizije učinkovitosti te je ona prepoznata kao bitan element nadzora državnih tijela. Od 2012. godine, kao rezultat spoznaja o značajnosti i stvaranja boljih uvjeta za provođenje, dolazi do naglog porasta broja provedenih revizija učinkovitosti. Važnost provođenja revizije učinkovitosti očituje se i u naknadnim provjerama izvršenja danih preporuka. U istraživanju provedenom u radu „*Utjecaj preporuka državnih revizora na povećanje učinkovitosti javnih poduzeća*“ prikazani su postotci izvršenja preporuka po županijama za radoblje od 2012. do 2015. godine na temelju proveden revizije ekonomske opravdanosti razlika u cijenama vodnih usluga. Razina izvršenja danih preporuka po županijama kreće se od 0% do 75%. Poražavajući podatak je da se od 6 danih preporuka za Koprivničko-križevačku županiju nije provela niti jedna dodatno stavlja naglasak na važnost provođenja revizije učinkovitosti i jos važnije praćenje učinaka odnosno provedbe preporuka u razdoblju nakon revizije. Jedino na taj način moguće je postići veću učinkovitost javnog sektora (Mamić Sačer, Vuković, Pavić, 2016.).

### **3.2. Revizija zaštite okoliša – razvoj, ciljevi i značaj**

Revizija zaštite okoliša vrsta je revizije učinkovitosti koja je primarno usmjerena na analizu i revidiranje učinaka poslovanja na okoliš. S obzirom na sve veći i izraženiji utjecaj koji poslovanje ostavlja na okoliš, revizija zaštite okoliša dobiva veliki značaj u kontekstu nadzora i utvrđivanja efekata na okoliš s ciljem pružanja savjeta i preporuka za poboljšanje.

### 3.2.1. Razvoj revizije zaštite okoliša

Svijest o okolišu, utjecaju na njega i važnosti očuvanja okoliša došla je do izražaja 1970-ih godina. Tada je na globalnoj razini došlo do proširenja odgovornosti i opsega upravljanja okolišem, te su stvoreni dodatni alati na političkoj razini koji su namijenjeni upravljanju okoliša. Sukladno tome, vrhovne revizijske institucije morale su proširiti područje revizije te dio kapaciteta usmjeriti na reviziju zaštite okoliša.

Značajna promjena u revizijskom svijetu dogodila se u razdoblju nakon 1970. godine. Tada dolazi do pojave revizije učinkovitosti kao novog oblika revizije, osim do tada već dobro ustaljene financijske revizije, koja se bazirala samo na financijskim pokazateljima i izvještajima. Vrhovne revizijske institucije su osim provođenja financijske revizije i davanja mišljenja o financijskim izvještajima, pažnju usmjerile na analizu ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti aktivnosti državne uprave i ostalih državnih institucija. Kako je državna uprava počela svoje aktivnosti sve više usmjeravati u polje očuvanja okoliša i ekoloških čimbenika, tako su se i vrhovne revizijske institucije počele prilagođavati i usmjeravati na nova područja revizije, odnosno na područje revizije zaštite okoliša. Prekretnica koja je na svjetskoj razini obilježila početak stvaranja svijesti o okolišu dogodila se 1972. godine. Tada je u Stockholmu održana konferencija Ujedinjenih naroda o zaštiti čovjekova okoliša. Rezultat konferencije bio je donošenje *Deklaracije o zaštiti okoliša*. Glavni učinak navedene konferencije bio je razvoj svijesti o okolišu što se očitovalo u značajnom povećanju osnivanja ministarstava za okoliš i zaštitu okoliša, koja su prije konferencije postojali u svega nekoliko zemalja svijeta (INTOSAI WGEA, 2007.).

U razdoblju nakon 1980. godine dolazi do osnivanja sve većeg broja odjela, agencija, zakona i regulativa koji se odnose na razvoj i okoliš. Te dvije važne stavke tada su ujedinjene pod jedinstvenim nazivom „održivi razvoj“. Doneseni su brojni zakoni, protokoli i propisi usmjereni na zaštitu okoliša i održivi razvoj. S obzirom na sve veću uključenost državnih tijela u procese zaštite okoliša i osnivanja novih državnih tijela kojima je primarna zadaća bavljenje okolišnim čimbenicima i utjecajima, vrhovne revizijske institucije počele su sve više širiti opseg revizija koje provode. Vrhovne revizijske institucije su u tom periodu pretežito bile fokusirane na odjele ministarstava i odjele kojima je glavna zadaća bila zaštita okoliša (INTOSAI WGEA, 2007.).

Razdoblje 1990-ih godina obilježilo je značajni napredak industrije i trgovine te rast globalizacije cijelog svijeta. Shodno ubrzanom razvoju i globalizaciji, znanstvenici su utvrdili ubrzani porast onečišćenja okoliša i problema povezanih sa zagađenjem okoliša, ponajviše u najrazvijenijim područjima. Svijest o postojećem problemu koji ubrzano raste iz dana u dan proširila se u cijelom svijetu te je donesen zaključak kako individualni pokušaji očuvanja okoliša na razini pojedinih zemalja neće biti učinkoviti, već se moraju poduzeti radnje na globalnoj razini, kako bi se smanjila razina onečišćenja okoliša i negativni utjecaji na okoliš. Kao rezultat toga, kreirana je *Agenda 21*, plan za razvoj koji će biti ekonomski, socijalno i okolišno održiv, koju je potpisalo preko 178 država svijeta. Kao posljedica toga, vrhovne revizijske institucije počele su obavljati zajedničke revizije koje su pokrivala teme prekograničnih pitanja zaštite okoliša. Prvu zajedničku suradnju u sklopu obavljanja revizije zaštite okoliša izvršile su vrhovne revizijske institucije Poljske i Bjelorusije na temu učinka gospodarske aktivnosti na šume. Za vrijeme 14. INCOSAI sastanka održanog u Washington D.C.-u, osnovana je radna skupina za reviziju okoliša (WGEA). Radna skupina svoje djelovanje započela je sa samo 12 zemalja članica, međutim broj članica se kroz vrijeme povećao na 77. Do kraja 2000. godine, regionalne organizacijske jedinice INTOSAI- a, ACAG/PASAI, AFROSAI, ARABOSAI, ASOSAI, EUROSAI i OLACEFS osnovale su, svaka zasebno, regionalne radne skupine za reviziju okoliša (RWGEA) (INTOSAI WGEA, 2007.).

Prvo desetljeće 21. stoljeća obilježila su tri važna događaja koja su vezana za održivi razvoj na razini cijelog svijeta. To su: donošenje Milenijske deklaracije UN-a, Svjetski samit o održivom razvoju (WSSD) i Kyotski protokol. Vrhovne revizijske institucije pratile su razvoj na globalnoj sceni i prilagođavale svoj rad novim ciljevima. Tako je WGEA izdala dva priručnika vezana za održivi razvoj: *Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions* i *The World Summit in Sustainable Development: An Audit Guide for Supreme Audit Institutions*. S obzirom na ubrzani razvoj koncepta održivog razvoja i očuvanja okoliša, mnoge zemlje posegnule su za sredstvima zemalja donatora kako bi što uspješnije provele svoje programe. Upravo te aktivnosti postale su još jedan od predmeta revizije vrhovnih revizijskih institucija. Njihov zadatak bio je utvrditi jesu li sredstva utrošena na ispravan način, te jesu li iskorištena u punom kapacitetu svojih mogućnosti u svrhu ostvarivanja ciljeva održivog razvoja. Najčešća područja kojima se bavila radna skupina za reviziju okoliša su otpad i onečišćenje voda. Revizija zaštite okoliša stekla je važnu ulogu i u geopolitičkom kontekstu. Primjerice, zemlje koje žele pristupiti Europskoj uniji moraju proći kroz niz

detaljnih revizija njihovih programa i aktivnosti kako bi se utvrdila usklađenost sa programima i prioritetima Europske unije u cilju poticanja održivog razvoja zemalja članica. Kroz povijest razvoja revizije zaštite okoliša, jasno je vidljiv veliki rast važnosti provođenja takve vrste revizije. Napravljen je odmak od klasičnih vrsta revizije koje sagledavaju samo financijske aspekte poslovanja i djelovanja subjekata, te je naglasak stavljen na okolišne čimbenike koji u današnjem svijetu postaju sve važniji i prisutniji u kriterijima održivog razvoja (INTOSAI WGEA, 2007.).

### **3.2.2. Ciljevi revizije zaštite okoliša**

Ciljevi svih pojedinačnih revizija zaštite okoliša mogu se svesti pod jedan zajednički cilj, a to je poboljšanje stanja i utjecaja na okoliš te povećanje svijesti o zaštiti okoliša. Cilj svake revizije okoliša nije samo utvrditi realno stanje već osigurati da se donesene preporuke usvoje i primjene. Jedino na taj način revizija zaštite okoliša može ispuniti svoju svrhu i ostvariti ciljeve.

S obzirom na temu koju obrađuje, svaka pojedinačna revizija ima drugačije ciljeve. Generalno, revizijom učinkovitosti zaštite okoliša nastoji se postići:

- bolja pravna usklađenost sa zakonima i propisima
- smanjenje troškova i povećanje učinkovitosti
- poboljšano upravljanje i nadzor
- smanjenje rizika
- povećanje pozornosti medija, javnosti i zakonodavstva u vezi zaštite okoliša
- povećanje kvalitete okoliša, bioraznolikosti i ekosustava u kratkom i dugom roku
- smanjenje emisije štetnih tvari
- smanjenje potrošnje ograničenih resursa kao što su voda, naftni derivati i ostalo
- informiranje javnosti o postojećim problemima vezanima uz okoliš (INTOSAI WGEA, 2016.).

### **3.2.3. Značaj revizije zaštite okoliša**

Revizija zaštite okoliša posljednjih godina postaje sve učestalija te se redovito provodi kako na državnoj razini tako i na razini poduzeća, u sklopu interne revizije. Značaj revizije zaštite okoliša očituje se u rezultatima i postupcima koji proizlaze iz revizije. Niz mjera i radnji koje

su poduzete nakon provedbe revizije zaštite okoliša te usvajanje danih preporuka, pokazatelj su uspješnosti provedbe revizije.

Pregledom provedenih revizija zaštite okoliša i učinaka koji su ostvareni, uočen je niz pozitivnih učinaka. Može se ustanoviti povezanost provedenih revizija sa pozitivnim promjenama i čimbenicima koji se odnose na okoliš. Neki od njih su: poboljšanje kvalitete vode u rijekama, poduzimanje akcije za zaštitu od invazivnih vrsta, povećanje zaštite biljaka, životinja i ekosustava, poboljšanje upravljanja prirodnim resursima, smanjenje degradacije okoliša uslijed gradnje, smanjenje zagađenja okoliša, smanjenje dezertifikacije zemljišta itd. (INTOSAI WGEA, 2016.).

Brojne su prednosti provođenja revizije zaštite okoliša. Provedbom revizije zaštite okoliša, ostvaruje se bolja reputacija i pozitivan imidž subjekta u poslovnom okruženju. Daje se veći kredibilitet informacijama vezanima za utjecaj na okoliš objavljenima u temeljnim financijskim izvještajima ili posebnim izvještajima o okolišu. Dolazi do smanjenja rizika u vezi provedbe i poštivanja ekoloških propisa, odredbi i protokola. Smanjuje se rizik od sudskih sporova vezanih za pogrešno prikazivanje i interpretiranje informacija o okolišu koje su prikazane korisnicima. Ubrzava se proces donošenja poslovnih odluka investitora te se stvaraju pretpostavke i uvjeti za brže i lakše pristupanje namjenskim sredstvima potpore ekoloških fondova. Dolazi do poboljšanja kvalitete informacija u sustavu izvješćivanja o okolišu (Peršić, Janković i Vlašić, 2007.) .

Osim navedenih prednosti, provođenjem revizije zaštite okoliša ostvaruje se pozitivan učinak na podizanje opće svijesti o promatranim problemima. To se postiže naglašavanjem postojećih problema u javnosti, javnim objavljivanjem rezultata revizije, poticanjem rasprava oko navedenih problema i uključivanja medija kako bi se na što bolji način doprijelo do javnosti i potaknulo stvaranje svijesti o problemu na globalnoj razini.

Provođenje same revizije zaštite okoliša predstavlja tek jednu polovinu značaja takve revizije. Druga polovina, koja je iznimno važna, jest praćenje provedbe preporuka nakon obavljene revizije (*follow up*). Praćenjem provedbe preporuka, revizori vrše kontrolu i analizu učinkovitosti provedene revizije. Cilj svake obavljene revizije jest postići što veći postotak provedbe izdanih preporuka čime se iskazuje značaj revidirane problematike. Zbog prirode samog procesa zaštite okoliša koji je dugotrajan i ne može biti realiziran u kratkom roku, ponekad je teško pratiti rezultate i učinke koji su proizašli iz provedene revizije. Zato se takva istraživanja i praćenja provode kroz duže vremensko razdoblje kako bi se dobile relevantne



informacije i vjerodostojni podaci o stvarnim učincima i efektima koji su postignuti. Na temelju tih informacija izrađuje se izvješće koje sumira nalaze revizije, preporuke i rezultate koji su ostvareni provedbom tih preporuka. Zbog dugotrajnog procesa i ograničenih resursa, važno je odabrati predmet revizije tako da se ostvare najveće koristi nakon provedene revizije. Revizije koje ostvaruju prednost pri odabiru su one kod kojih će revizija doprinijeti prikupljanjem novih podataka i kreiranjem novih znanja iz odabranog područja, rasvjetljivanjem problematičnih područja sustava i davanjem rješenja za upravljanje kada menadžment subjekta nema dovoljno znanja i iskustva u području zaštite okoliša (INTOSAI WGEA, 2016.).

### **3.3. Kriteriji revizije zaštite okoliša**

#### **3.3.1. Kriteriji za odabir teme revizije**

Odabir teme odnosno subjekta revizije najvažnija je te ujedno i najteža odluka koju revizori moraju donijeti u procesu planiranja revizije. Kako bi revizija imala što veći utjecaj i kvalitetu, važno je odabrati temu problematike koja je aktualna i bliska javnosti kako bi se stvorio što veći interes, a samim time i poduzelo što više mjera koje doprinose poboljšanju situacije. Zbog toga se najčešće odabiru teme specifične za lokalna područja, kao što su dostupnost pitke vode, zbrinjavanje otpada, onečišćenje zraka, zagađenje voda i slično. Na taj način maksimalno se iskorištavaju resursi i vrijeme potrošeni na reviziju, budući da će provedba revizije donijeti višestruke koristi i za javnost i za revidirani subjekt (INTOSAI WGEA, 2016.). Slika 4. prikazuje najčešća područja provedenih revizija zaštite okoliša u razdoblju od 2015. do 2018. godine prema podacima s 9. Istraživanja o reviziji okoliša provedenog 2019. godine. U tom razdoblju najviše revizija provodilo se u svrhu rješavanja problema vezanima uz proizvodnju energije i energetske efikasnost, kvalitetu zraka, komunalni otpad, šumarstvo i drvene resurse te zbrinjavanje otpadnih voda.

**Slika 4. Najčešća područja revizije zaštite okoliša u razdoblju od 2015.-2018. godine**



Izvor: izrada autora prema: [https://www.environmental-auditing.org/media/113683/23j-wgea\\_final-report-survey-9th\\_corbel-fin.pdf](https://www.environmental-auditing.org/media/113683/23j-wgea_final-report-survey-9th_corbel-fin.pdf) (01.09.2020.)

Prema razmatranjima vrhovnih revizijskih institucija, pet ključnih problema vezanih za okoliš kojima se vrhovne revizijske institucije namjeravaju posvetiti do kraja 2020. godine i provesti reviziju su: zaštićena područja i parkovi, problem otpada, proizvodnja energije i energetska efikasnost, prilagodba klimatskim promjenama i obnovljivi izvori energije (INTOSAI WGEA, 2019.).

### **3.3.2. Planiranje revizije zaštite okoliša**

Izrada plana revizije zaštite okoliša temeljni je korak u provedbi revizije. Plan određuje što će se revidirati, na čemu je fokus revizije, koje metode će se koristiti te ostale važne značajke procesa. Prilikom kreiranja plana, revizori se mogu služiti različitim metodama. Jedna od metoda je određivanje nekoliko ključnih pitanja koja predstavljaju temeljnu problematiku područja, te je cilj revizije dati odgovor na ta pitanja. Vodeći se pitanjima, revizori određuju plan i tijek revizije. Primjeri takvih pitanja su: Je li Vlada poduzela mjere za smanjenje klimatskih promjena?; Postoji li i poštuje li se politika zaštite okoliša u subjektu?; Koriste li se ograničeni resursi racionalno?; Postoje li mjere za zaštitu biljnog i životinjskog svijeta?; Kako se upravlja otpadom u subjektu? itd. Druga metoda koja se može koristiti pri planiranju revizije jest odabir ekoloških kriterija i ciljeva specifičnih za područje koje se revidira. Tim

postupkom utvrđuje se stupanj usklađenosti sa odabranim kriterijima i razina učinkovitosti s obzirom na promatrane ciljeve (INTOSAI WGEA, 2007.).

Prilikom planiranja revizije važno je napraviti vremensku procjenu trajanja revizije. Revizija mora biti obavljena pravovremeno uzimajući u obzir promjene koje su planirane u bliskoj budućnosti kao što su izmjene zakona ili politički programi. Također, potrebno je napraviti financijski plan i plan troškova kako bi se ostvarila maksimalna korist provedbe revizije. Odabir adekvatnih revizora, odnosno osoba koje će biti zadužene za istraživanje i provedbu revizije, za svako područje posebno, jedan je od presudnih koraka u planiranju revizije (INTOSAI, 2019.). Kriteriji odabira i značajke revizora zaštite okoliša detaljnije su opisani u potpoglavlju 3.3.3.

Nakon svake provedene revizije, vrhovne revizijske institucije vrše procjenu kvalitete obavljene revizije. To omogućuje revizorima efikasnije planiranje budućih revizija uzimajući u obzir moguće greške i nedostatke koji su se javili u proteklim revizijama. Kvalitetu revizije nije moguće izmjeriti već se ona određuje deskriptivno pomoću kriterija koji su odlika kvalitetno provedene revizije. Kriteriji kvalitete su:

- značajnost – Koliko je važna problematika koja se revidirala?
- pouzdanost – Jesu li rezultati, prikupljeni podaci i zaključci pouzdani i potkrijepljeni dokazima?
- objektivnost – Je li revizija provedena na objektivan i fer način?
- opseg – Je li revizijom zahvaćeno cijelo područje problematike i ostvaren plan revizije?
- pravovremenost – Je li revizija obavljena pravovremeno, te jesu li rezultati i analiza dostavljeni subjektu revizije na vrijeme?
- jasnoća – Je li izvještaj napisan jasno, razumno i pregledno?
- učinkovitost – Jesu li resursi korišteni u reviziji bili učinkoviti za donošenje nalaza?
- efikasnost – Jesu li rezultati, nalazi i preporuke revizora rezultirali konkretnim radnjama od strane revidiranog subjekta? (INTOSAI WGEA, 2016.)

### **3.3.3. Kriteriji odabira i značajke revizora zaštite okoliša**

Odabir članova revizorskog tima iznimno je važan korak planiranja revizije. Odabirom kvalificiranih i adekvatnih revizora osigurava se kvaliteta i stručnost provedene revizije.

Revizori koje provode reviziju učinkovitosti pa tako i reviziju zaštitu okoliša najčešće posjeduju niz različitih vještina i znanja iz širokog područja. Neke od tih vještina su kritičko razmišljanje, profesionalna prosudba, sposobnost vođenja, kreativnost i inovativnost, sposobnost nadzora i upravljanja odnosima te komuniciranja na internoj i eksternoj razini. Kako bi stekli te vještine, državni revizori moraju proći kroz niz obuka, programa, seminara i konferencija (INTOSAI WGEA, 2016. ).

S obzirom na širinu područja koju obuhvaća revizija zaštite okoliša, revizori ponekad nemaju dovoljnu dubinu znanja o specifičnoj tematici kako bi mogli kvalitetno i objektivno provesti reviziju. U tom slučaju revizori moraju angažirati vanjske suradnike, odnosno visokokvalificirane stručnjake iz odabranog područja. Oni mogu sudjelovati i pružati savjete u svim procesima revizije, od planiranja, provedbe do donošenja zaključaka revizije. Na taj način stručnjaci osiguravaju revizorima potrebne informacije o problemu i omogućuju im donošenje objektivnih procjena i prosudbi koje su potkrijepljene stručnim znanjima i informacijama. Osim stručnjaka, revizori se mogu konzultirati i sa revizorima iz drugih zemalja koji su obrađivali sličnu tematiku te tako mogu dobiti savjete vezane za konkretan slučaj. Pritom je važno osigurati poštivanje načela neovisnosti i poštenja kako bi se osigurala objektivnost revizije (INTOSAI, 2019.).

#### **4. USPOREDNA ANALIZA REVIZIJE NA SLUČAJU ODABRANIH NACIONALNIH PARKOVA REPUBLIKE HRVATSKE I EUROPSKIH ZEMALJA**

Nacionalni parkovi zaštićena su područja od posebne prirodne ljepote i očuvane bioraznolikosti životinjskog i biljnog svijeta, gdje su ljudski utjecaji i intervencije strogo ograničeni. Prema Zakonu o zaštiti prirode (*Zakon o zaštiti prirode, NN 80/13*), nacionalni park definira se kao „...*prostrano, pretežno neizmijenjeno područje kopna i/ili mora iznimnih i višestrukih prirodnih vrijednosti koje obuhvaća jedan ili više sačuvanih ili neznatno izmijenjenih ekoloških sustava, a prvenstveno je namijenjen očuvanju izvornih prirodnih i krajobraznih vrijednosti.*”

Porast razine svjesnosti oko zaštite okoliša potaknuo je vrhovnu revizijsku instituciju Poljske da na sastanku u Oslu 2011. godine inicira pokretanje provedbe zajedničke međunarodne revizije nacionalnih parkova. Svrha provođenja revizije bila je skrenuti pozornost na probleme i izazove vezane uz očuvanje bioraznolikosti i zaštitu prirode u Europi, primjere dobre prakse djelovanja nacionalnih parkova i političke izazove. Zajednička revizija na međunarodnoj razini potaknula je bolju suradnju vrhovnih državnih institucija i međusobnu razmjenu znanja i iskustava u svrhu ostvarivanja zajedničkog cilja.

U zajedničkoj reviziji nacionalnih parkova sudjelovalo je sedam europskih zemalja. To su Bugarska, Danska, Litva, Norveška, Poljska, Ukrajina i Hrvatska. Revizija je bila provedena u razdoblju od 2013. do 2014. godine.

Temeljni ciljevi revizije bili su:

- ocijeniti učinkovitost upravljanja nacionalnim parkovima
- ocijeniti učinkovitost nadležnih tijela i pravilnost provedbe mjera vezanih za očuvanje okoliša i bioraznolikosti u nacionalnim parkovima
- ocijeniti koriste li se financijska sredstva na najbolji mogući način kako bi se ostvarili ciljevi nacionalnih parkova

Reviziju su u svakoj od zemalja koje su sudjelovale obavile njihove vrhovne revizijske institucije u skladu sa zakonima i standardnim procedurama specifičnima za svaku zemlju. Revizijom su morala biti obuhvaćena barem dva od tri navedena cilja. Vrhovne revizijske institucije svake zemlje, svoju su reviziju mogle proširiti pitanjima koja su u interesu javnosti

te pitanjima vezanima za ključne probleme koji su uočeni u njihovoj zemlji. Metode koje su se koristile prilikom provedbe revizije su: analiza propisa i zakona te njihove primjene, intervjui, upitnici, provjera dokumentacije i terenski rad. Po završetku provedenih pojedinačnih revizija, INTOSAI WGEA izradila je zajedničko izvješće u kojem su objedinjeni svi ključni nalazi i izdane preporuke za svaku zemlju. U ovom radu analiza revizije provedena je na temelju zajedničkog EUROSAI WGEA izvješća: *National Parks – a cooperative audit* (2014) i dostupnih pojedinačnih izvješća vrhovnih revizijskih institucija zemalja sudionica: *Audit report on performance audit on the Management of the National Parks for the period 01.01.2010 - 31.12.2012.* (2014); *Izvješće o obavljenoj reviziji očuvanja prirode, zaštite bioraznolikosti i upravljanja u nacionalnim parkovima* (2014); *Executive summary of the public audit report PERFORMANCE OF NATIONAL PARKS* (2014); *Report on establishment of national parks in Denmark* (2013).

## **4.1. Osnivanje i upravljanje nacionalnim parkovima**

### **4.1.1. Osnovne informacije o zemljama sudionicama revizije**

Svaka zemlja koja je sudjelovala u reviziji definira pojam nacionalnog parka na drugačiji način. Također postoje i velike razlike u broju nacionalnih parkova u državama, koji se kreće od 3 pa sve do čak 48 nacionalnih parkova. Osim u broju razlike su očite i u vremenu osnivanja nacionalnih parkova, odnosno njihovoj starosti. U nastavku su definirani osnovni podaci o nacionalnim parkovima zemalja sudionica revizije koji su prikazani u zajedničkom izvješću.

Na prostoru Bugarske nalaze se tri nacionalna parka te oni pokrivaju površinu od 193 100 ha što iznosi 1,75% ukupnog teritorija Bugarske. Najstariji nacionalni park osnovan je 1962. godine, a najmlađi 1999. godine. Nacionalni parkovi nalaze se u 100%-tnom vlasništvu države. Zakon definira nacionalni park kao područje koje se prostire na više od 1000 ha, u čijim se granicama ne nalaze naselja, te na kojem se nalazi prirodni ekosustav velike raznolikosti biljnog i životinjskog svijeta te tipični krajolik sa specifičnim prirodnim obilježjima.

Danska, kao i Bugarska, ima samo tri nacionalna parka. Ukupna površina nacionalnih parkova jest 186 500 ha te zauzimaju prostor od 4,34% ukupne površine države. Najstariji nacionalni park osnovan je 2008. godine, a najmlađi 2010. godine. Vlasništvo je podijeljeno na privatno i državno, u omjeru od 48% privatnog vlasništva i 52% državnog vlasništva. Nacionalni parkovi definirani su Zakonom o nacionalnom parku iz 2007. godine. Tim zakonom određeno je kako osnivanje nacionalnog parka ne pruža nikakvu dodatnu zaštitu prirode na tom području.

Litva na svom teritoriju posjeduje 5 nacionalnih parkova. Njihova površina iznosi 157 016 ha što iznosi 2,41% površine cijele države. Najstariji nacionalni park osnovan je 1974. godine dok su preostali osnovani 1991. godine. Vlasništvo je 40% privatno, a 60% vlasništva je u rukama države. Zakon definira nacionalne parkove kao zaštićena područja uspostavljena za zaštitu i upravljanje prirodnim i kulturnim krajolikom od nacionalnog značaja, koji predstavljaju prirodne i kulturne posebnosti etno-kulturnih regija zemlje. Povijesni nacionalni parkovi uspostavljaju se radi očuvanja kulturnih kompleksa litavskih povijesnih središta državnosti i njihovog prirodnog okoliša.

Na prostoru Norveške nalazi se 37 nacionalnih parkova. Oni se prostiru na površini od 3 160 500 ha te zauzimaju 9,76% teritorija države. Osnovani su u razdoblju od 1962. do 2013. godine. Vlasništvo je podijeljeno na način na da je 72% u vlasništvu države, a 28% je u privatnom i općinskom vlasništvu. Nacionalni park definira se kao veliko područje koje sadrži jedinstvene i reprezentativne ekosustave i krajolike bez većih infrastrukturnih razvitaka.

Poljska na svom području posjeduje 23 nacionalna parka. Njihova ukupna površina iznosi 328 132 ha što pokriva 1,02% ukupnog teritorija Poljske. Najstariji nacionalni park osnovan je 1932. godine, a najmlađi 2001. godine. U vlasništvu države nalazi se 81,02% dok 18,8% pripada privatnim vlasnicima. Prema zakonu, nacionalni park obuhvaća područje koje se razlikuje po posebnim prirodnim, znanstvenim, društvenim, kulturnim i obrazovnim vrijednostima, površine ne manje od 1000 ha, u kojoj je očuvana sva prirodna estetika.

Ukrajina ima od svih promatranih zemalja najviše nacionalnih parkova, njih čak 48. Ukupna površina iznosi 1 224 400 ha odnosno 2,03% ukupne površine države. Osnovani su u razdoblju od 1980. do 2013. godine. Vlasništvo nacionalnih parkova je u postupku utvrđivanja. Prema ukrajinskom zakonodavstvu, nacionalni parkovi štite okoliš, kao i rekreacijske, kulturne i obrazovne, znanstvene i istraživačke institucije od značaja za državu;

osnovani su s ciljem očuvanja, ponovnog stvaranja i učinkovite upotrebe prirodnih kompleksa i predmeta koji imaju posebnu prirodnu, zdravstvenu, povijesno-kulturnu, znanstvenu, obrazovnu ili estetsku vrijednost.

Hrvatska ima 8 nacionalnih parkova. Prostiru se na površini od 95 472 ha što iznosi 1,09% ukupne površine države. Najstariji nacionalni park osnovan je 1949. godine, a najmlađi 1999. godine. Vlasništvo je podijeljeno na privatno i javno. U privatnom vlasništvu nalazi se 43% dok je u državnom vlasništvu 57%. Zakon definira nacionalni park kao veliko, pretežno nepromijenjeno područje kopna i / ili mora koje karakteriziraju izuzetna i raznolika prirodna bogatstva, a sastoji se od jednog ili nekoliko očuvanih ili pretežno nepromijenjenih ekosustava, a prvenstveno je izdvojeno za očuvanje izvornih prirodnih dobara.

#### **4.1.2. Glavna revizijska pitanja i sustavi upravljanja**

Kako bi se procijenila učinkovitost upravljanja nacionalnim parkovima, u zajedničkom izvješću o provedenoj reviziji određena su temeljna pitanja vezana uz osnivanje i upravljanje nacionalnim parkovima . To su:

- Postoje li jasne definicije i ciljevi nacionalnih parkova, te jesu li oni postavljeni na nacionalnoj razini?
- Imaju li nacionalni parkovi razvijen prikladan i sažet sustav za strateško i dugoročno planiranje?
- Je li Vlada upoznata sa ciljevima nacionalnih parkova?
- Postoje li odgovarajući postupci osnivanja i/ili širenja postojećih nacionalnih parkova?

S obzirom na različitosti u sustavima upravljanja zemalja koje su bile revidirane, tablica 1. prikazuje sažet prikaz modela upravljanja nacionalnim parkovima u navedenim zemljama.

Kao što je vidljivo u tablici 1., postoje značajne razlike u sustavima upravljanja pojedinih zemalja. Također razlikuje se i stupanj uključenosti lokalnog stanovništva u donošenje odluka vezanih za nacionalne parkove.



**Tablica 1. Prikaz modela upravljanja nacionalnim parkovima**

| Država   | Broj nacionalnih parkova | Sustav upravljanja   | Uključenost lokalne zajednice                               | Nadzorni organ  |
|----------|--------------------------|--|---|---|
| Bugarska | 3                        | 3 uprave za 3 nacionalna parka   | Indirektno kroz javne rasprave                              | Ministarstvo okoliša i voda   |
| Hrvatska | 8                        | Upravna vijeća s najviše pet članova koje imenuje ministar zaštite okoliša i prirode                                 | Djelomično, putem lokalnih predstavnika u upravnim vijećima | Ministarstvo zaštite okoliša i prirode  |
| Danska   | 3                        | 3 odbora s članovima iz općina, Danske agencije za prirodu, lokalnih poslovnih i relevantnih nevladinih organizacija | Odbori se u potpunosti sastoje od lokalnih predstavnika     | Danska agencija za prirodu pri Ministarstvu okoliša   |
| Litva    | 5                        | 5 uprava za 5 nacionalnih parkova  | Djelomično, u nekim zajedničkim odborima.                   | 4 nacionalna parka - Državne službe za zaštićena područja pri Ministarstvu okoliša,<br>1 nacionalni park - Ministarstvo kulture |
| Norveška | 37                       | 28 odbora za nacionalne parkove  | Sudjelovanje u odborima                                     | Inspektorat za prirodu pri Norveškoj agenciji za okoliš   |
| Poljska  | 23                       | 23 uprave za 23 nacionalna parka   | Sudjelovanje u posebnoj savjetodavnoj vijeću za svaki park  | Ministarstvo zaštite okoliša  |

|          |    |                                    |   |                              |
|----------|----|------------------------------------|---|------------------------------|
| Ukrajina | 48 | Posebne uprave nacionalnih parkova | Djelomično, u vezi vlasništva zemljišta | Ministarstvo zaštite okoliša |
|----------|----|------------------------------------|---|------------------------------|

Izvor: EUROSAI Working Group on Environmental Auditing (EUROSAI WGEA) (2014). *National Parks – a cooperative audit*. Dostupno na: <https://www.euroesai.org/en/databases/audits/National-Parks-a-cooperative-audit-00003/> (24.08.2020.)

#### 4.1.3. Definicija i ciljevi nacionalnih parkova

Prvo revizijsko pitanje u ovom poglavlju odnosi se na postojanje jasne definicije i ciljeva nacionalnih parkova, što omogućuje upravi nacionalnih parkova jasno definiranje njihovih obveza i odgovornosti.

Revizijom je utvrđeno kako sve zemlje koje su sudjelovale u reviziji imaju zasebne zakone kojima se regulira osnivanje, ciljevi i svrha nacionalnih parkova: Bugarska – Zakon o zaštićenim područjima; Hrvatska – Zakon o zaštiti prirode; Danska – Zakon o nacionalnom parku; Litva – Zakon o zaštićenim područjima; Norveška – Zakon o raznolikosti prirode; Poljska – Zakon o zaštiti prirode; Ukrajina – Zakon o fondu prirodnih rezervata. Iako sve zemlje imaju jasno istaknute definicije i postavljene ciljeve nacionalnih parkova u gore navedenim zakonima, revizijom je utvrđeno kako glavni cilj zaštite i jačanja prirode u nacionalnim parkovima nije jasno istaknut u slučaju danskih zakona.

U danskom Zakonu o nacionalnom parku iz 2007. godine, definirano je 10 jednako važnih ciljeva koji osim zaštite bioraznolikosti uključuju i turizam i rekreaciju. Međutim, nije dovoljno i jasno naglašena važnost zaštite i jačanja prirode kao glavnog cilja osnivanja i djelovanja nacionalnih parkova. Osim toga, Zakon navodi kako nacionalni parkovi trebaju predstavljati najvažnija prirodna područja u Danskoj. Revizori su istaknuli važnost Ministarstva okoliša koje treba povećati pružanje potpore nacionalnim parkovima kako bi u dugoročnom periodu mogli brže ostvariti ciljeve zaštite prirode i pružiti podršku odboru u izradi jasnih i mjerljivih ciljeva kako bi se omogućilo pravovremeno određivanje prioriteta aktivnosti.

Kao primjer dobrog pristupa definiranju nacionalnog parka, revizori ističu Poljsku. U Poljskoj su definicija nacionalnog parka, ciljevi i obilježja jasno definirani i u potpunosti u skladu sa definicijom Međunarodnog saveza za očuvanje prirode i prirodnih bogatstava (IUCN). Posebno je istaknuto kako je glavni i primarni cilj postojanja nacionalnih parkova zaštita

bioraznolikosti i očuvanje prirode. Prema IUCN-u nacionalni parkovi definiraju se kao velika prirodna područja izdvojena zbog zaštite bioraznolikosti, ugroženih vrsta i ekosustava cijelog obuhvaćenog područja, koja pružaju mogućnosti znanstvenih istraživanja, posjetiteljskih i rekreacijskih aktivnosti. Njihov je temeljni cilj zaštititi prirodnu biološku raznolikost zajedno s njezinom temeljnom ekološkom strukturom i podržavati procese zaštite okoliša, te promovirati obrazovanje i rekreaciju.

#### **4.1.4. Planovi upravljanja nacionalnim parkovima**

Kako bi osigurali ostvarivanje postavljenih ciljeva i planova, važno je da nacionalni parkovi imaju dobro razvijen plan upravljanja. Vrhovne revizijske institucije svih zemalja sudionica revizije istaknule su važnost postajanja specifičnog strateškog dokumenta u kojem su jasno istaknuti ciljevi, metode kojima će se postići utvrđeni ciljevi i paramateri pomoću kojih će se mjeriti razina ostvarenja uspjeha tj. postignuće u ostvarivanju ciljeva.

Postojanje plana upravljanja nacionalnim parkovima zakonski je propisano za sve zemlje sudionice, međutim revizijom je utvrđeno kako nemaju sve zemlje izrađene planove upravljanja za sve nacionalne parkove. Ukrajinski revizori utvrdili su pojavu pojavu ilegalnih radnji kao što su deforestacija i ilegalna izgradnja objekata unutar nacionalnog parka, što je bila posljedica nepostojanja plana upravljanja za taj nacionalni park. Postojanjem adekvatnog plana upravljanja strogo bi bilo određeno što je dopušteno, a što zabranjeno u nacionalnom parku te bi se izbjegli takvi događaji.

Na slučaju Bugarske, Hrvatske i Ukrajine utvrđeni su problemi vezani za razlike u razini preciznosti i kvalitete planova za različite nacionalne parkove. Primjerice u Hrvatskoj dva od četiri revidirana nacionalna parka nisu uopće imala razvijen plan upravljanja. U Bugarskoj se javio problem zbog zastarjelih planova. Istekom planova za određeno razdoblje nisu napravljeni novi planovi za idući period što otežava upravljanje parkovima.

Revizijom je uočen i problem vremenskog okvira za koje su izrađeni planovi upravljanja. Planirano razdoblje varira u rasponu od 6 do 20 godina što je predug period te je nemoguće napraviti detaljan, pouzdan i precizan plan za tako dugo razdoblje. Takvi dugoročni planovi najčešće nisu bili odobreni od strane ministarstava te su parkovi radili s ciljem izvršenja pojedinih kratkoročnih zadataka i ciljeva bez konkretne dugoročne strategije i plana.

Nedostatak u upravljanju nacionalnim parkovima utvrđen je i u aspektu postojanja adekvatnih indikatora pomoću kojih bi bilo moguće pratiti uspjeh u ostvarenju ciljeva. Taj problem posebice se ističe u nacionalnim parkovima Bugarske, Hrvatske i Danske. Na taj način, odgovarajućim nadzornim tijelima otežano je donošenje odluke o ispunjenju ciljeva i stupnju izvršenja planova koji su doneseni.

#### **4.1.5. Odgovornosti ministarstava u praćenju rada nacionalnih parkova**

U ovom dijelu provela se analiza odgovornosti i razine praćenja i sudjelovanja u radu nacionalnih parkova. Utvrđeno je kako u nekim zemljama nadležna ministarstva ne sudjeluju dovoljno u pružanju potpore i nadzoru rada nacionalnih parkova. To rezultira otežanom procjenom uspješnosti izvršenja ciljeva i planova parkova. U slučaju Bugarske, nadležno ministarstvo nema dodijeljene nadzorne i koordinacijske funkcije namijenjene aktivnostima nacionalnih parkova. Ne provodi se kontinuirano/godišnje praćenje napretka u provedbi planova upravljanja u skladu s definiranim pokazateljima. Suradnja između ministarstva i uprave nacionalnih parkova gotovo da i ne postoji.

U Danskoj je komunikacija između Ministarstva i uprave nacionalnog parka u svojevrsnom jednosmjernom obliku. Naime, nacionalni parkovi redovito dostavljaju Ministarstvu godišnja izvješća o svom radu, ali Ministarstvo im ne pruža nikakvu povratnu informaciju budući da nema pravnu vlast, već uprave nacionalnih parkova moraju same donositi ocjene o izvršenju ciljeva i praćenju planova.

U Poljskoj sustav godišnjeg izvještavanja o aktivnosti parkova nije mogao služiti svom cilju, jer je obuhvaćao samo odabrane statističke podatke, koji nisu pružali cjelovit prikaz. Godišnji izvještaji koje parkovi redovito podnose nisu bili predmet kontinuirane komparativne analize u opsegu promjena koje su se dogodile u sljedećim godinama i razlikama između parkova. Osim toga, zakonska dužnost ministra u vezi s pripremom godišnjih izvještaja o aktivnostima parkova izvršena je na nepouzdan način, a neki podaci o nacionalnim parkovima dostavljeni drugim tijelima bili su nesuvisli ili su čak sadržavali pogreške.

#### **4.1.6. Proces osnivanja novih i proširenja postojećih nacionalnih parkova**

Posljednji dio vezan za reviziju sustava upravljanja parkovima odnosi se na procese osnivanja novih i proširenja postojećih nacionalnih parkova. Cilj je bio utvrditi jesu li postupci za uspostavljanje ili širenje nacionalnih parkova prikladni ili sadrže prepreke koje sprečavaju

uspostavljanje ili širenje nacionalnih parkova. Te bi prepreke potencijalno mogle spriječiti zaštitu biološke raznolikosti. Revizijom je utvrđeno da sve zemlje imaju ustaljeni postupak uspostavljanja novih nacionalnih parkova i proširivanja postojećih, uključujući i savjetovanje s lokalnim vlastima i ostalim dionicima. Međutim, lokalni dionici nisu uvijek voljni glasati za novi nacionalni park jer to smatraju prijetnjom u vidu ograničenja koja se nameću njihovim gospodarskim aktivnostima itd. Taj problem najviše dolazi do izražaja u Poljskoj, Danskoj i Litvi. Zbog toga se savjetuje da bi vlade i uprave nacionalnih parkova trebale pokušati aktivno angažirati lokalne zajednice u upravljanju nacionalnim parkovima i uložiti dodatni napor u stvaranje prednosti i naglašavanje važnosti zaštite prirode široj javnosti.

U slučaju Danske, lokalna podrška predstavlja ključan faktor u procesu osnivanja nacionalnog parka. Problem se pojavio u slučaju područja „Skjern Aa“ koje je Ministarstvo okoliša istaknulo kao važno područje koje je potrebno proglasiti nacionalnim parkom, međutim taj postupak je bio zaustavljen zbog toga što lokalno stanovništvo nije pružilo podršku i dalo odobrenje za proglašenje nacionalnog parka. Nacionalni parkovi mogu kupiti zemlju pod tržišnim uvjetima i sklopiti ugovore s vlasnicima zemljišta u vezi s korištenjem zemljišta, ali nisu ovlašteni izvesti zemlju kako bi se proširili. Zbog toga se javlja problem kada područja koja trebaju biti proglašena kao zaštićena područja od važnog značaja ostanu nezaštićena i prepuštena gospodarskom djelovanju lokalnog stanovništva.

Sličan problem javio se i u Litvi i Poljskoj kada je lokalna zajednica naprosto stopirala proces proglašenja nacionalnih parkova zbog nezadovoljstva ograničenjima koja nacionalni parkovi nose sa sobom. Tako je u Litvi zaustavljeno proglašenje dva nova parka, dok je u Poljskoj zaustavljeno proglašenje čak tri nova nacionalna parka i proširenje dva postojeća.

## **4.2. Očuvanje i zaštita bioraznolikosti u nacionalnim parkovima**

Ovaj dio revizije bavio se analizom očuvanja i zaštite bioraznolikosti u nacionalnim parkovima. Temeljna revizijska pitanja iz tog područja bila su:

- Jesu li identificirane najveće prijetnje bioraznolikosti u nacionalnim parkovima?
- Provođa li se redovito praćenje i popis stanje, te kakvi su rezultati?
- Jesu li ublažene najveće prijetnje bioraznolikosti i provode li se djelotvorne mjere očuvanja tamo gdje je to potrebno?

- Upravlja li se turizmom učinkovito i je li na odgovarajući način ublažen njegov štetan utjecaj?

#### **4.2.1. Prijetnje bioraznolikosti u nacionalnim parkovima**

Od svih zemalja sudionica revizije, samo su vrhovne revizijske institucije Bugarske, Hrvatske, Litve, Poljske i Ukrajine uključile ovo pitanje u svoje nacionalne revizije. Cilj je bio istražiti jesu li prijetnje biološkoj raznolikosti, poput stranih invazivnih vrsta, ilegalnih ljudskih aktivnosti, erozije tla, zagađenja iz okolnih područja, identificirane i prioritetizirane - bilo od strane nacionalnih parkova ili od nadležnog ministarstva. Sve države sudionice smatraju kako je prepoznavanje specifičnih prijetnji biološkoj raznolikosti neophodno za njihovo pravovremeno i učinkovito ublažavanje. Revizijom je utvrđeno da su sve zemlje u sklopu rada nacionalnih parkova identificirale prijetnje bioraznolikosti, međutim neke zemlje nisu ažurirale popis prijetnji čime je on zastario i nije u potpunosti pouzdan. U nekim zemljama nisu određeni prioriteti prijetnji koje predstavljaju najveću opasnost te nisu definirani postupci za ublažavanje prijetnji.

U Bugarskoj, Hrvatskoj i Litvi prijetnje divljim vrstama i biološkoj raznolikosti definirane su nacionalnim strategijama za biološku raznolikost i detaljnije u planovima upravljanja nacionalnim parkovima. Bugarska je razvila Nacionalnu strategiju za zaštitu biološke raznolikosti (1998), koja identificira glavne prijetnje i rizike od gubitka biološke raznolikosti. U svrhu provedbe Nacionalne strategije zaštite biološke raznolikosti usvojeni su Nacionalni planovi zaštite biološke raznolikosti. Planovi upravljanja nacionalnim parkovima usklađeni su s nacionalnim strateškim dokumentima u odnosu na ciljeve koji su bitni za biološku raznolikost, identificirajući istodobno konkretne prijetnje koje bi mogle dovesti do gubitka biološke raznolikosti na teritoriju parkova. Osim toga navedene su konkretne mjere i radnje za postizanje ciljeva na ovoj upravljačkoj razini.

U Hrvatskoj je strategija odobrena 2008. godine. Nacionalna revizija zaključila je da prijetnje biološkoj raznolikosti i njihov mogući utjecaj nisu jasno opisani u nacionalnoj strategiji, a posebne mjere zaštite nisu posebno povezane s očekivanim negativnim utjecajima i mogućim posljedicama na biološku raznolikost. Nadalje, strategija ne definira detaljno zaštitu morskih područja nacionalnih parkova. Strategija se mora procjenjivati i obnavljati svakih pet godina, ali ta obveza nije izvršena tijekom revizije.

U Litvi je nacionalna strategija odobrena 1998. godine i od tada nije ažurirana. Postoji rizik da identificirane prijetnje koje su tada bile očite, možda više ne vrijede i da se mogu pojaviti nove prijetnje.

Dobar primjer uočen je u Poljskoj i Ukrajini. U Poljskoj su identificirane postojeće i potencijalne vanjske i unutarnje prijetnje očuvanju prirode i bioraznolikosti u revidiranim parkovima, a sredstva za njihovo uklanjanje ili ublažavanje navedena su u akcijskim planovima (konzervatorski zadaci) koje je odobrio ministar okoliša. U Ukrajini, s ciljem očuvanja prirodnih kompleksa i objekata, flore i faune, nacionalni parkovi svake godine izrađuju planove mjera zaštite okoliša. Kako bi spasili ugrožene vrste i eliminirali invaziju stranih vrsta, parkovi također razvijaju zadatke i planove upravljanja, uključujući one usmjerene na očuvanje abiotičkog okoliša.

#### **4.2.2. Praćenje biološke raznolikosti**

Praćenje biološke raznolikosti podrazumijeva redovito praćenje i popisivanje stanja kako bi se izgradilo znanje o biološkoj raznolikosti i olakšalo donošenje odluka o očuvanju i ublažavanju negativnog utjecaja. Rezultati revizije pokazuju da zemlje provode nadzor kao dio svog režima zaštite prirode te da bi se nadgledanje i popisivanje stanja moglo prenijeti na vanjske suradnike.

U Hrvatskoj je kao nedostatak uočeno to što informacijski sustav zaštite prirode nije dovoljno razvijen kako bi svim dionicima pružio informacije o biološkoj raznolikosti u razumnom roku. Državni zavod za zaštitu prirode organizira i koordinira praćenje stanja biološke raznolikosti na nacionalnoj razini. U tom okviru Institut prikuplja, obrađuje i prikuplja podatke o stanju prirode te izrađuje izvješća, vodi baze podataka i priprema stručne dokumente o zaštiti pojedinih sastavnica biološke i krajobrazne raznolikosti. Međutim, Državni institut ne prikuplja zasebne podatke za svaki nacionalni park. Također, utvrđeno je kako Zakon o zaštiti prirode ne propisuje jasno jesu li javne institucije koje upravljaju nacionalnim parkovima obvezne provoditi nadzor te zbog toga dolazi do neadekvatnog provođenja nadzora. Revizori naglašavaju kako je potrebno izmijeniti nacionalno zakonodavstvo kako bi se osiguralo da je praćenje stanja prirode obavezno i definirati način na koji će se nadzor provoditi.

U Danskoj je jasno definirana odgovornost oko provođenja sustava nadzora u nacionalnim parkovima. Zakonom je izrečeno kako funkciju provođenja nadzora nad svim zaštićenim

područjima provodi Danska agencija za prirodu te se sva izvješća javno objavljuju. Litvansko ministarstvo zaštite okoliša pokrenulo je 2008. bazu podataka o zaštićenim staništima, fauni i flori. Baza podataka prikuplja podatke o živim, rastućim, zaštićenim ili rijetkim, ugroženim i ranjivim vrstama i prirodnim staništima. Valja napomenuti da podatke u sustavu mogu dostaviti ne samo odjeli Ministarstva okoliša i njemu podređene institucije, već i razni stručnjaci i svi koji su zainteresirani za očuvanje prirode, a dostavljeni podaci pažljivo se provjeravaju prije nego što se unesu u bazu podataka. U Poljskoj je u svih 11 revidiranih nacionalnih parkova provedeno sustavno praćenje prirode u skladu s akcijskim planovima parkova i Državnim programom praćenja. U Ukrajini osoblje nacionalnih parkova provodi planirano praćenje životinja i biljaka godišnje, a zatim analizira, sistematizira i generalizira nalaze praćenja u skladu s metodološkim preporukama. Svaki nacionalni park ima evidenciju u postojeće vrste biljaka, životinja, gljiva, endemskih vrsta itd. na svom teritoriju.

#### **4.2.3. Očuvanje biološke raznolikosti i ublažavanje utvrđenih prijetnji u nacionalnim parkovima**

U ovom dijelu revizije istraživalo se ublažavaju li se identificirane prijetnje radi zaštite biološke raznolikosti te provode li se i koje su mjere prevencije i očuvanja. Rezultati revizije pokazuju da u većini zemalja nacionalni parkovi rade na ublažavanju prijetnji biološkoj raznolikosti, međutim nije jasno u kojoj je mjeri ovaj posao uspješan. U zemljama koje su odlučile izvršiti provedbu mjera očuvanja biološke raznolikosti uglavnom su te mjere provedene kao relevantne, ali unatoč tome postoji prostor za poboljšanje.

U Hrvatskoj je dobar primjer ublažavanja prijetnji uočen na području NP Mljet gdje je riješen problem zagađenja slanih jezera otpadom koji nanosi more. Također u NP Paklenica uspješno su provedene mjere zaštite ugroženih vrsta i smanjenja invazivnih štetnih vrsta. Međutim, u Hrvatskoj je prisutan problem neusklađenosti prostornih planova s drugim propisima o zaštiti prirode što predstavlja prepreku učinkovitom očuvanju biološke raznolikosti u morskim nacionalnim parkovima.

U Bugarskoj je revizijom utvrđeno kako sve mjere i aktivnosti u vezi zaštite okoliša, koje su predviđene planovima, nisu provedene u zadanom razdoblju. U slučaju Poljske u sklopu zaštite prirode provedene su aktivnosti kako bi se ublažilo širenje stranih vrsta i zaštitili ekosustavi od njihovih prijetnji. U Litvi su različita ograničenja i zabrane propisana zakonima o zaštićenim područjima, zaštiti okoliša, zaštiti nepokretne baštine, gradnji itd., kao i u



različitim planskim dokumentima i podzakonskim aktima. Zaštita i upravljanje parkovima temelji se na zonama funkcionalnih prioriteta u kojima se nameću razna ograničenja i zabrane. Nepoštivanje gore navedenih ograničenja i zabrana kažnjivo je. To se pokazalo kao efikasno rješenje za očuvanje biološke raznolikosti i sprečavanje štetnih utjecaja od strane čovjeka.

U Danskoj su zaštićena područja unutar parkova pod nadzorom Ministarstva okoliša ili lokalne općine na isti način kao zaštićena područja izvan nacionalnih parkova. Revizija pokazuje da svi nacionalni parkovi aktivno rade na upravljanju zadatkom postavljenim u njihovim planovima upravljanja, koji također sadrže posebne projekte u prirodi, npr. za zaštitu ugroženih vrsta.

#### **4.2.4. Upravljanje i ublažavanje utjecaja turizma na bioraznolikost**

Turizam ima veliki utjecaj na bioraznolikost u nacionalnim parkovima. Revizijom se nastojalo između ostalog utvrditi i prati li se i na koji način turizam utječe na bioraznolikost u parkovima. Rezultati revizije pokazali su da općenito broj posjetitelja u svim parkovima ima rastuću putanju, da je u većini zemalja teško izmjeriti točan broj posjetitelja, u nekim je zemljama cilj nacionalnih parkova povećati turizam koji može biti prijatnija biološkoj raznolikosti te kod nekih parkova postoji dvojba između zaštite okoliša i zarade koja može biti ostvarena većim brojem turista.

Nacionalni parkovi su utvrdili kako je porast broja posjetitelja povezan sa porastom ugroženosti ekosustava i bioraznolikosti u nacionalnim parkovima. Međutim, neke države potiču intenzivni razvoj turizma u nacionalnim parkovima sa ciljem ostvarivanja što većih prihoda. U Ukrajini je postojanje nacionalnih parkova namijenjeno primarno turizmu i razvoju infrastrukture za turizam, kao što su primjerice hoteli.

U mnogim nacionalnim parkovima javlja se problem regulacije broja posjetitelja. Primjerice, u Hrvatskoj u NP Kornati ulaznice se prodaju za plovilo, čime se ne može ostvariti točan uvid u broj posjetitelja koji se nalaze na brodovima. U NP Krka nastoji se ograničiti broj posjetitelja procjenom kapaciteta nosivosti parka kako bi se smanjili štetni utjecaji turizma na bioraznolikost.

Sve zemlje sudionice revizije aktivno rade na procjeni utjecaja turizma na prirodu i redovito prate kretanje stanja bioraznolikosti u parku te po potrebi ograničavaju aktivnosti i broj posjetitelja parka. U nekim parkovima nastoji se u potpunosti zabraniti kretanje posjetitelja u

najugroženijim i najosjetljivijim područjima te se strogo kažnjavaju sve nedopuštene radnje u parkovima.

Najveći negativni učinak turizma očituje se u najpopularnijim nacionalnim parkovima koji imaju najviše turista. Smanjenje tog učinka nacionalni parkovi nastoje postići drastičnim smanjenjem dnevnog broja posjetitelja, izradom staza strogo namijenjenih kretanju turista, ograničavanjem boravka turista u nacionalnim parkovima u vidu kampiranja i rekreacijskih aktivnosti naročito u vrhuncu sezone posjeta.

### **4.3. Financiranje nacionalnih parkova**

Kako bi se procijenilo financiranje nacionalnih parkova, revizija je istražila izvore financiranja nacionalnih parkova te financiraju li se parkovi na temelju procjene potreba. Financiranje nacionalnih parkova može se vršiti isključivo iz državnog proračuna ili kombinacijom sa drugima izvorima sredstava kao što su operativni prihodi, novčane kazne, naknade, EU fondovi, bespovratna sredstva itd. Važno je naglasiti da je težnja za povećanjem prihoda iz drugih izvora, poput turizma ili sječe drveća, u sukobu s ciljem zaštite biološke raznolikosti u zaštićenim područjima. Revizija je otkrila i da se financiranje ne osigurava uvijek na temelju procijenjenih potreba nacionalnog parka, a ponekad je nedostatak sredstava onemogućavao provođenje potrebnih radnji.

#### **4.3.1. Financiranje iz državnog proračuna**

Od svih zemalja sudionica revizije, jedino se nacionalni parkovi u Norveškoj financiraju isključivo i jedino iz državnog proračuna. U Norveškoj se upravitelji i odbori nacionalnih parkova financiraju namjenskim sredstvima u proračunu Norveške agencije za okoliš. Dio sredstava za upravljanje nacionalnim parkovima i ostalim zaštićenim područjima kojima upravljaju odbori nacionalnih parkova i drugi odbori zaštićenog područja, dodjeljuje se za plaće i rad tajništva/upravitelja, te za rad odbora zaštićenog područja i stručna savjetodavna povjerenstva. Drugi dio sredstava dodjeljuje se za mjere održavanja i olakšavanje postupka praćenja izvršenja planova upravljanja. Dio tih sredstava dodjeljuje se prema formuli raspodjele, prema kojoj je svaki nacionalni park koji je imao odobreni plan upravljanja dobio fiksni iznos, uz to što je svaki nacionalni park dobio i iznos koji ovisi o površini parka.

Odbori nacionalnog parka također se prijavljuju Norveškoj inspekciji prirode (SNO) za financiranje mjera održavanja i olakšavanja putem „dijaloga o naručivanju”. Dijalog naručivanja započinje u jesen svake godine i uključuje radnje koje će izvoditi Norveški inspektorat prirode, kao i nabavu usluga od drugih. Svakom odboru nacionalnog parka dodjeljuje se ukupni iznos na temelju podnesenih i prioriternih zahtjeva. Sredstva pokrivaju državne kapitalne izdatke i druge vrste mjera u zaštićenim područjima i usmjeruju se na mjere potrebne za očuvanje vrijednosti zaštite, uključujući potrošnju na informacije, upravljanje i mjere olakšavanja. Sve mjere trebaju biti u skladu s odobrenim planom upravljanja i održavanja zaštićenih područja.

#### **4.3.2. Mješoviti oblik financiranja**

Nacionalni parkovi u Hrvatskoj, Bugarskoj, Litvi, Poljskoj i Ukrajini se osim iz državnog proračuna financiraju i iz drugih izvora kao što su prodaja ulaznica, novčane kazne, naknade, EU fondovi, bespovratna sredstva itd. Udjeli pojedinih izvora financiraju variraju u ovisnosti od politike države, planova i programa nacionalnih parkova, namjene sredstava i slično.

U Bugarskoj se nacionalni parkovi financiraju pretežito iz državnog proračuna i to u iznosu od 73%. Ostatak se financira iz neproračunskih izvora. U razdoblju od 2010. do 2012. godine udio financiranja iz državnog proračuna smanjio se za 18%. To je posljedica pojave mogućnosti korištenja sredstava iz EU-a za financiranje aktivnosti zaštite okoliša. Međutim, udio financiranja iz EU-a nije bio dovoljan da nadoknadi smanjenje javnog financiranja. Problem u financiranju javlja se zbog toga što ne postoji jasna korelacija između odobrenih godišnjih izdataka proračuna za upravljanje nacionalnim parkovima i procjene svih mjera i aktivnosti uključenih u planove upravljanja nacionalnim parkom, jer planovi upravljanja ne sadrže opću financijsku procjenu financijskih sredstava potrebnih za njihovu provedbu.

U Hrvatskoj se najveći prihodi svakog nacionalnog parka ostvaruju od vlastitog prihoda, nakon čega slijede prihodi iz državnog proračuna, dok su ostali prihodi (EU fondovi, bilateralna suradnja i drugi) relativno slabo zastupljeni. Vlastiti prihod uglavnom se dobiva od naknada za posjetitelje, ali postoje velike razlike između nacionalnih parkova u visini dohotka koji ostvaruju, budući da on ovisi o broju posjetitelja. Većina nacionalnih parkova nema dovoljno sredstava za obavljanje svih funkcija propisanih zakonom te zahtijeva dodatno državno financiranje kroz postupak godišnjeg proračuna. U razdoblju od 2010. do 2012. razina državnog financiranja se smanjila što je rezultiralo nedovoljnim financiranjem

nacionalnih parkova i smanjenjem broja zaposlenih i razine opremljenosti parkova, naročito onih koji bilježe manji broj posjetitelja.

Ciljevi nacionalnih parkova u Litvi izravno ovise o financiranju iz proračuna. Unatoč tome potiče se traženje mogućnosti sudjelovanja u međunarodnim projektima i pružanja dodatnih usluga. Usprkos tome dodatna sredstva primljena u razdoblju od 2010. do 2013. činila su samo 6%. To su uglavnom prihodi od posjetitelja nacionalnih parkova i korišteni su za upravljanje zaštićenim područjima, promicanje zaštite vrijednih kompleksa i objekata te organiziranje obrazovnog turizma.

U Poljskoj je aktivnost nacionalnih parkova financirana sredstvima iz državnog proračuna, Nacionalnog fonda za zaštitu okoliša i upravljanje vodama, lokalnih županija/pokrajina, fondova za zaštitu okoliša i upravljanje vodama, europskih fondova, te prihodima ostvarenima vlastitom djelatnošću parkova. Izvršenje zadataka parkova u značajnoj je mjeri ovisilo o dobivanju dodatnih sredstava. Nije zabilježena povezanost između nastalih troškova i površine parka, broja posjetitelja ili obrazovne ponude, već količina utrošenog novca ovisi o tekućim zadacima i projektima.

U slučaju Ukrajine pojavio se problem kada nisu dodijeljena sredstva za provedbu nekih predsjedničkih uredbi u vezi s uspostavljanjem novih nacionalnih parkova i podrškom postojećih. U 2011. godini izdvajanja iz rashoda državnog proračuna bila su nedovoljna za provedbu odredbi 19 zakonodavnih akata, posebice 16 predsjedničkih uredbi u vezi s uspostavljanjem i širenjem nacionalnih parkova i održavanjem osam nacionalnih parkova u Ukrajini. Šest uspostavljenih nacionalnih parkova nije dobilo financijska sredstva iz državnog proračuna. Osim toga, pet zakonodavnih akata nije provedeno u 2013. godini zbog nedostatka financijskih sredstava za izvršavanje ovih zadataka. Ove situacije jasni su pokazatelj postojanja problema u vezi financiranja nacionalnih parkova u Ukrajini.

## **4.4. Analiza usklađenosti strategija i planova nacionalnih parkova Republike Hrvatske sa preporukama provedene revizije**

### **4.4.1. Strategije za očuvanje okoliša na razini Europske unije**

Europska unija 2010. godine izradila je izvješće o polaznim vrijednostima biološke raznolikosti u EU. U izvješću je navedeno kako 25% europskih životinjskih vrsta prijeti izumiranje, te da je 62% staništa od značaja za EU u nepovoljnom stanju očuvanosti, pretežito zbog ljudskih aktivnosti. Na temelju toga, 2011. godine Europska komisija donijela je Strategiju EU-a za biološku raznolikost do 2020. Glavni cilj strategije bio je zaustaviti gubitak biološke raznolikosti i usluga ekosustava do 2020., obnoviti ekosustave u najvećoj izvedivoj mjeri i povećati doprinos EU-a sprečavanju gubitka svjetske biološke raznolikosti.

Europska komisija je 2015. godine izradila petogodišnji pregled provedbe strategije EU-a o biološkoj raznolikosti. Pregledom se provjeravao napredak u provedbi strategije u odnosu na polazne vrijednosti iz 2010. godine. Cilj je bio informirati donositelje odluka o područjima u kojima su potrebni pojačani naponi za ispunjavanje ciljeva biološke raznolikosti EU-a do 2020.

Petogodišnjim pregledom (European Commission, Directorate-General for Environment, 2015.), utvrđeno se kako je napredak veoma mali te je potrebno uložiti puno više napora u donošenje odluka i mjera kojima se trebaju ostvariti zadani ciljevi. Uz trenutačnu stopu provedbe mjera nastavit će se gubitak biološke raznolikosti i pogoršanje usluga ekosustava diljem EU-a i na svjetskoj razini. Temeljne utvrđene prijetnje bioraznolikosti su gubitak staništa (pretežito zbog širenja urbanih područja, intenzivnije poljoprivrede, napuštanja zemljišta i intenzivnoga gospodarenja šumama), onečišćenje, prekomjerno iskorištavanje (posebice u ribarstvu), invazivne strane vrste i klimatske promjene. Međutim, uočene su i pozitivne promjene u vidu postizanja napretka u uspostavi okvira politika, poboljšanju baze znanja i uspostavi partnerstava. Važno je te inicijative pretočiti u konkretne radnje kako bi se ostvarili ciljevi. Osim tih promjena, postoje i dokazi o uspješnom djelovanju pojedinačnih dionika koji su uspjeli postići napredak u lokalnim kretanjima stanja bioraznolikosti. Tim primjerom nastoji se poslati poruka kako usmjereno djelovanje na pojedinačnim terenima može sumarno imati veliki utjecaj na globalnom području. Kao zaključak analize, izneseno je da je nužno hitno pojačati provedbu mjera i osigurati učinkovitije uključivanje cijelog niza političkih mjera koje se prvenstveno odnose na financiranje provedbe planova.

U 2020. godini donesena je nova strategija Europske unije: „Strategija EU-a za bioraznolikost do 2030.“ pod sloganom „Vraćanje prirode u naše živote“. Strategijom su donesena tri ključna cilja vezana za zaštitu prirode koja je potrebno ostvariti do 2030. godine, to su:

- Zakonski zaštititi najmanje 30% kopnenih i 30 % morskih područja EU-a i integrirati ekološke koridore kao dio istinske transeuropske mreže prirodnih područja.
- Strogo zaštititi najmanje trećinu zaštićenih područja EU-a, uključujući sve preostale prašume i stare šume.
- Djelotvorno upravljati svim zaštićenim područjima, jasno odrediti ciljeve i mjere za očuvanje te ih na odgovarajući način pratiti (European Commission, Directorate-General for Environment, 2020.).

Osim navedenih ciljeva, Strategija ističe važnost postojanja djelotvornog zakonodavstva. Kao što je utvrđeno i zajedničkom revizijom, uočeni su znatni nedostaci u provedbi i primjeni regulativa koje značajno otežavaju napredak. Ciljevi i rokovi često nisu jasno utvrđeni ili nisu obvezujući što kao posljedicu ima slabo provođenje mjera i planova. Zbog toga će komisija 2021., nakon procjene učinka najprije iznijeti prijedlog pravno obvezujućih ciljeva EU-a za obnovu prirode kako bi se obnovili narušeni ekosustavi. Komisija će od država članica zatražiti da, uz njezinu potporu, poboljšaju provedbu postojećeg zakonodavstva unutar jasno zadanih rokova. Konkretno, od država članica će zatražiti da se pobrinu da do 2030. ne dođe do pogoršanja trendova ni stanja očuvanosti zaštićenih staništa i vrsta. S obzirom da trenutačno u EU-u ne postoji sveobuhvatan okvir za upravljanje na kojem bi se temeljila provedba obveza u pogledu bioraznolikosti dogovorenih na nacionalnoj, europskoj ili međunarodnoj razini, Komisija će uspostaviti novi europski okvir za upravljanje bioraznolikošću. Tako će se lakše obuhvatiti određene i preuzete obveze te pripremiti plan za njihovo ispunjavanje. Kao dio tog okvira, uspostaviti će se jasno određen skup dogovorenih pokazatelja koji će služiti kao potpora u redovitom ocjenjivanju napretka i određivanju eventualnih korektivnih mjera.

Kako je utvrđeno da je jedan od glavnih problema u ispunjenju cilja zaštite okoliša provedba i primjena zakona, okosnicu ove strategije čini osiguranje potpune provedbe i primjene zakonodavstva EU-a o okolišu. U tu svrhu, Komisija će nastojati osigurati bolju usklađenost s propisima, pritom blisko surađujući s državama članicama i europskim mrežama agencija za okoliš, inspektorima, revizorima, policijom, tužiteljima i sucima.

U strategiji su navedeni još mnogi ciljevi koji se odnose između ostalog i na poduzeća i korporativno upravljanje. Do 2024. godine provest će se revizija navedene strategije koja će pokazati ostvaruje li se napredak i utvrditi jesu li potrebne daljnje mjere za ostvarenje njezinih ciljeva.

#### **4.4.2. Strategije za zaštitu okoliša u Republici Hrvatskoj**

Hrvatski sabor je 2017. godine donio „Strategiju i akcijski plan zaštite prirode Republike Hrvatske za razdoblje od 2017. do 2025. godine“. Prateći trendove očuvanja okoliša u Europi, u Strategiju (*Strategija i akcijski plan zaštite prirode Republike Hrvatske za razdoblje od 2017. do 2025. godine, NN 80/13*) su ugrađene smjernice globalnog „Strateškog plana za bioraznolikost 2011. – 2020“ koji je usvojen na 10. Konferenciji stranaka Konvencije o biološkoj raznolikosti.

Pet strateških ciljeva koji su doneseni Strategijom su:

- povećati učinkovitost osnovnih mehanizama zaštite prirode
- smanjiti direktne pritiske na prirodu i poticati održivo korištenje prirodnih dobara
- ojačati kapacitete sustava zaštite prirode
- povećati znanje i dostupnost podataka o prirodi
- podići razinu znanja, razumijevanja i podrške javnosti za zaštitu prirode (*Strategija i akcijski plan zaštite prirode Republike Hrvatske za razdoblje od 2017. do 2025. godine, NN 80/13*).

U Hrvatskoj najviše slabosti po pitanju zaštite okoliša proizlazi iz zakonodavnog okvira. Problem se javlja zbog brojnih neusklađenosti i nedorečenosti koje kao posljedicu imaju nemogućnost rješavanja bitnih pitanja upravljanja zaštićenim područjima. To su ponajprije pitanja neriješenih imovinsko-pravnih odnosa, koncesija i koncesijskih odobrenja, ali ima puno slabosti uočeno je i u samom Zakonu o zaštiti prirode (Bulat, 2012.). Taj problem istaknut je i prilikom provođenja revizije kao jedan od ključnih nedostataka sustava zaštite prirode u Hrvatskoj.

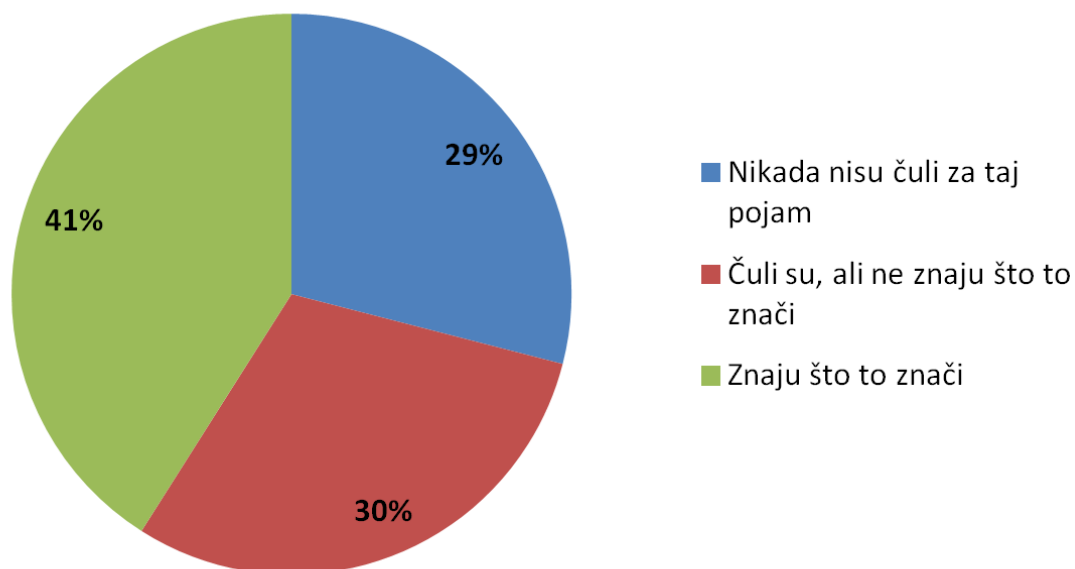
Rješavanje problema neadekvatnih zakonskih okvira jedan je od ciljeva Strategije. Donesena je odluka kako je potrebno je raditi na unaprjeđenju zakonodavnog okvira u pogledu definiranja konkretnih mjera zaštite vrsta prilikom provedbe zahvata u prirodi. Kao poseban cilj navedena je potreba da se osigura jasan, usklađen i provediv zakonodavni i institucionalni

okvir za provedbu mehanizma očuvanja prirode. Također, osim na državnoj razini, usklađivanje zakonodavstva potrebno je provesti i na regionalnoj razini.

Problem financiranja provođenja zaštite bioraznolikosti također je obuhvaćen Strategijom. Financiranje zaštite prirode u Hrvatskoj najvećim se dijelom provodi iz sredstava proračuna koja nisu dostatna za potrebe provođenja planova. Strategijom je planirano povećanje dostupnih sredstava kroz fondove Europske unije i sufinanciranje projekata.

Još jedna od važnih stavki Strategije jest povećanje znanja o stanju prirode. To se odnosi na znanstvena istraživanja, izradu baze podataka, ali i na provođenje opće informiranosti stanovništva. Grafički prikaz na slici 5. prikazuje rezultate ankete iz 2018. godine o informiranosti stanovnika Europske unije o bioraznolikosti. Istraživanje je pokazalo kako čak 29% stanovnika Europske unije nikada nije čulo za pojam „bioraznolikost“. 71% stanovnika je čulo za taj pojam, ali svega 41% njih zna što on znači i predstavlja. Zbog toga je važno informirati javnost o problemu smanjenja bioraznolikosti kako bi se razvila zainteresiranost oko tog problema i potaknulo stvaranje svijesti o potrebi uvođenja promjena.

**Slika 5. Prikaz stanja informiranosti stanovništva Europske unije o pojmu bioraznolikosti u 2018. godini**



Izvor: izrada autora prema: <https://www.eea.europa.eu/data-and-maps/indicators/public-awareness-2/assessment> (01.09.2020.)



#### **4.4.3. Primjena preporuka revizora u Republici Hrvatskoj**

Nakon provedbe revizije, u cilju izvršavanja preporuka revizora, pokrenute su mnoge inicijative i projekti za zaštitu okoliša. Tako je 2016. godine Hrvatska agencija za okoliš i prirodu prijavila projekt „Izrada prijedloga Planova upravljanja strogo zaštićenim vrstama“ (s akcijskim planovima). Iduće godine, potpisan je Ugovor o dodjeli bespovratnih sredstava za navedeni projekt između Ministarstva zaštite okoliša i energetike, Fonda za zaštitu okoliša i energetske učinkovitost i Hrvatske agencije za okoliš i prirodu na ukupni iznos od 8.397.154,91 kn, od čega je iznos EU potpore iz Kohezijskog fonda 7.108.979,17 kn. Glavna svrha projekta je postizanje ili održavanje povoljnog stanja očuvanosti strogo zaštićenih vrsta u Republici Hrvatskoj.

Iste godine Hrvatska agencija za okoliš i prirodu prijavila je projekt „Uspostava nacionalnog sustava za praćenje invazivnih stranih vrsta“. S obzirom da su invazivne strane vrste jedna od glavnih prijetnji biološkoj raznolikosti, u okviru projekta, koji traje od 2017. do kraja 2020. godine, planirano je prikupljanje podataka i utvrđivanje stvarnog stanja stranih i invazivnih stranih vrsta (IAS) u Hrvatskoj, uspostava informacijskog sustava o stranim vrstama i IAS te izrada programa praćenja, čime se stvara temelj za buduće aktivnosti upravljanja.

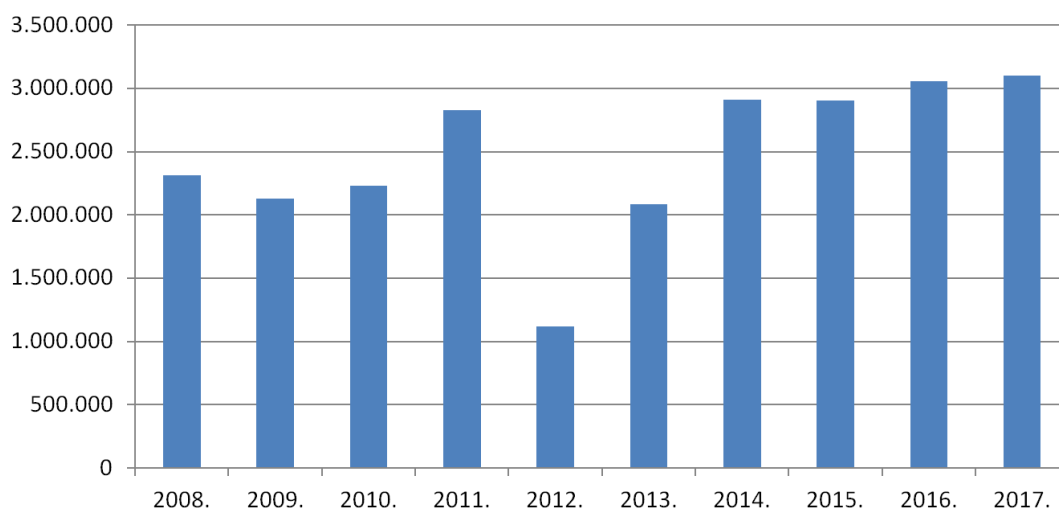
Potpisan je i ugovor o dodjeli bespovratnih sredstava za financiranje projekta "Razvoj okvira za upravljanje ekološkom mrežom Natura 2000". Implementacija ovog projekta od ključne je važnosti za ispunjavanje obaveza Republike Hrvatske kao članice EU u području zaštite prirode. Svrha Projekta je doprinos postizanju ciljeva i uspostavljanju mjera očuvanja za ciljne vrste i stanišne tipove ekološke mreže Natura 2000 u Republici Hrvatskoj.

U sklopu Operativnog programa Konkurentnost i kohezija 2014. - 2020., Hrvatska agencija za okoliš i prirodu prijavila je 2017. godine projekt "Kartiranje obalnih i pridnenih morskih staništa na području Jadranskog mora pod nacionalnom jurisdikcijom". Projektom je u razdoblju od 2018. – 2022. planirana izrada cjelovite karte za minimalno 51% površine obalnih i pridnenih morskih staništa u hrvatskom teritorijalnom moru i epikontinentalnom pojasu. Potreba kartiranja obalnih i pridnenih morskih staništa Jadrana s aspekta i očuvanja i zaštite prirode je višestruka, a prvenstveno da bi se poboljšalo znanje o stanju bioraznolikosti mora.

U sklopu istog projekta potpisan je ugovor o dodjeli bespovratnih sredstava za financiranje projekta „Razvoj sustava praćenja stanja očuvanosti vrsta i stanišnih tipova“. Ovim projektom razvit će se ključni elementi sustava praćenja stanja očuvanosti te izvješćivanja o stanju očuvanosti vrsta i stanišnih tipova te će se značajno pridonijeti planiranju i usmjeravanju očuvanja prirode i održivog razvoja RH.

Proveden je i projekt „Jačanje institucionalne i financijske održivosti nacionalnog sustava zaštićenim područja“. Cilj projekta bio je usmjeren poboljšanje sadašnjeg institucionalnog okvir za upravljanje nacionalnim zaštićenim područjima u cilju rješavanja ključnih sustavnih i institucionalnih slabosti. Također, cilj je bio osigurati učinkovito upravljanje financijama, poboljšanje i diverzifikaciju prihoda, solidarno financiranje parkova te poboljšanje financijske održivosti nacionalnih zaštićenih područja radi osiguranja financijskih sredstava za učinkovito upravljanje zaštićenim područjima – procjena i redizajn sustava naplate ulaznica, povezivanje atrakcija različitih zaštićenih područja u integrirane turističke proizvode i dr. Osim navedenih projekata, u posljednjih deset godina zabilježen je porast investicija u zaštitu okoliša na razini svih djelatnosti. Slika 6. prikazuje kako su investicije u zaštitu okoliša porasle sa razine od oko 2,32 milijardi kuna u 2008. godini, na iznos od oko 3,10 milijardi kuna u 2017. godini. Navedene investicije obuhvaćaju imovinu, metode, tehnologije, procese i opremu za zaštitu okoliša. To je dobar pokazatelj porasta svjesnosti o zaštiti okoliša.

**Slika 6. Prikaz investicija u zaštitu okoliša ( u tis. kn)**



Izvor: izrada autora prema podacima sa: <https://www.dzs.hr/> (01.09.2020.)

Navedeni projekti pokazuju kako je provedba i impelencija preporuka revizora relativno uspješna na razini države. Međutim, još uvijek se javljaju problemi na razini pojedinačnih

nacionalnih parkova. Nacionalni park Mljet i Nacionalni park Kornati imaju detaljno izrađene dugoročne planove upravljanja parkom, koji uključuju planiranje ljudskih i financijskih resursa, ciljeve i aktivnosti u svrhu zaštite prirode, čime pružaju dobar primjer uvažavanja revizijskih preporuka. Međutim Nacionalni park Paklenica i Nacionalni park Krka nemaju izrađene dugoročne planove za upravljanje parkom, već imaju pojedinačne godišnje planove. Nedostatak takvih planova je to što ne pružaju širu perspektivu mogućnosti planiranja i ostvarivanja ciljeva u dugoročnom razdoblju. Ali u svakom slučaju može se zamijetiti pozitivan utjecaj provedene revizije koja je omogućila davanje smjernica za poboljšanje upravljanja i poticanje provedbe projekata koji će doprinijeti zaštiti okoliša i bioraznolikosti u nacionalnim parkovima Hrvatske.

## 5. ZAKLJUČAK

Državna revizija bavi se revizijom svih državnih tijela, a provode ju ovlaštteni državni revizori. To je ujedno temeljna i najvažnija razlika između državne i komercijalne revizije. Državna revizija može se provoditi u dva oblika, a to su financijska revizija i revizija učinkovitosti. Financijska revizija je postupcima i procedurom slična komercijalnoj reviziji, dok je revizija učinkovitosti specifična vrsta revizije.

Revizija učinkovitosti karakteristična je po tome što ne postoji univerzalna metoda provođenja koja se može jednako primijeniti na sve slučajeve. Specifična je i jedinstvena za svaki slučaj, te se svakoj reviziji pristupa na individualnoj razini. Revizija učinkovitosti daje mišljenje o razini ekonomičnosti, djelotvornosti i učinkovitosti poslovanja revidiranog subjekta. Revizija učinkovitosti suvremena je metoda revizije koja sve više dobiva na značaju zahvaljujući tome što osim utvrđivanja stanja i nedostataka određenog područja, pruža i savjete, prijedloge i preporuke kako poboljšati poslovanje i eliminirati negativne elemente.

Porastom svijesti o potrebi očuvanja okoliša, sve više na važnosti dobiva revizija zaštite okoliša kao jedan od oblika revizije učinkovitosti. U razdoblju od 2013. do 2014. godine, provedena je zajednička revizija nacionalnih parkova u kojoj su sudjelovale Bugarska, Hrvatska, Danska, Litva, Poljska, Ukrajina i Norveška. Temeljni ciljevi revizije bili su: ocijeniti učinkovitost upravljanja nacionalnim parkovima, ocijeniti učinkovitost nadležnih tijela i pravilnost provedbe mjera vezanih za očuvanje okoliša i bioraznolikosti u nacionalnim parkovima i ocijeniti koriste li se financijska sredstva na najbolji mogući način kako bi se ostvarili ciljevi nacionalnih parkova. Revizija je pokazala kako su ključni problemi u poslovanju nacionalnih parkova: neadekvatni planovi upravljanja nacionalnim parkovima, loša usklađenost zakonske regulative sa ciljevima zaštite bioraznolikosti i neadekvatan sustav financiranja nacionalnih parkova koji im ne osigurava dovoljnu količinu sredstava za ostvarenje ciljeva zaštite bioraznolikosti.

Analizom projekata i planova provedenih na razini Europske unije i na razini Republike Hrvatske utvrđen je pozitivan utjecaj provedene revizije te se može uočiti tendencija povećanja broja aktivnosti s ciljem poticanja zaštite okoliša i očuvanja bioraznolikosti.

## POPIS LITERATURE

1. Akrap, V. et al. (2009) *Državna revizija*. Zagreb: Masmedia
2. Bulat, Ž. (2012). INSTITUCIONALNI OKVIR ZAŠTITE PRIRODE U REPUBLICI HRVATSKOJ. *Pravni vjesnik*, 28 (2), 95-128. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/121046> (pristupljeno: 31.08.2020.)
3. Bulgarian national audit office (2014). *Audit report on performance audit on the Management of the National Parks for the period 01.01.2010 - 31.12.2012*. Dostupno na: [https://www.bulnao.government.bg/en/articles/download/7856/Report\\_NationalParks\\_EN.doc](https://www.bulnao.government.bg/en/articles/download/7856/Report_NationalParks_EN.doc) (pristupljeno: 24.08.2020.)
4. Državni ured za reviziju (2014). *Izvešće o obavljenoj reviziji očuvanja prirode, zaštite bioraznolikosti i upravljanja u nacionalnim parkovima*. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/izvjescia/2014/bio/ocuvanje-prirode-zastita-bioraznolikosti-i-upravljanje-nacionalnim-parkovima.pdf> (pristupljeno: 24.08.2020.)
5. Državni zavod za statistiku (2017). *INVESTICIJE U ZAŠTITU OKOLIŠA U 2016*. Dostupno na: [https://www.dzs.hr/Hrv\\_Eng/publication/2017/06-01-04\\_01\\_2017.htm](https://www.dzs.hr/Hrv_Eng/publication/2017/06-01-04_01_2017.htm) (pristupljeno: 01.09.2020.)
6. European Commission, Directorate-General for Environment (2015). *The EU biodiversity strategy: a current review of progress*. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/LSU/?uri=CELEX:52015DC0478> (pristupljeno: 31.08.2020.)
7. European Commission, Directorate-General for Environment (2020). *Biodiversity Strategy for 2030 Bringing nature back into our lives*. Dostupno na: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:52020DC0380> (pristupljeno: 31.08.2020.)
8. European Court of Auditors (ECA): *Performance Audit Manual*. (2017). Dostupno na: [https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL/PERF\\_AUDIT\\_MANUAL\\_EN.PDF](https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF) (pristupljeno: 14.09.2020.)
9. EUROSAI Working Group on Environmental Auditing (EUROSAI WGEA) (2014). *National Parks – a cooperative audit*. Dostupno na: <https://www.eurosai.org/en/databases/audits/National-Parks-a-cooperative-audit-00003/> (pristupljeno: 24.08.2020.)

10. INTOSAI (1998) *Limska deklaracija*. Dostupno na: <http://www.revizija.hr/UserFiles/File/zakoni-akti/limska-deklaracija.pdf> (pristupljeno : 14.09.2020.)
11. INTOSAI (2004). *INTOSAI: 50 Years (1953-2003)*. Dostupno na: <https://www.nku.gov.sk/documents/10272/1273416/INTOSAI+First+50+years.pdf/d0e04db9-9707-44c3-b8f9-1e6b425a6583> (pristupljeno: 14.09.2020.)  
 INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (2019). *ISSAI 400 – Compliance audit principles*. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-400-compliance-audit-principles/> (pristupljeno: 28.07.2020.)
12. INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (2019). *GUID 5200 - Activities with an Environmental Perspective*. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-5200-activities-with-an-environmental-perspective/> (pristupljeno: 28.07.2020.)
13. INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (2019). *GUID 5201 - Environmental Auditing in the Context of Financial and Compliance Audits*. Dostupno na: <https://www.issai.org/pronouncements/guid-5201-environmental-auditing-in-the-context-of-financial-and-compliance-audits/> (pristupljeno: 28.07.2020.)
14. INTOSAI WGEA (2007). *Evolution and Trends in Environmental Auditing*. Dostupno na: [https://www.environmental-auditing.org/media/2908/13937\\_wgea\\_evolution-and-trends-in-environmental-auditing-colour-for-web.pdf](https://www.environmental-auditing.org/media/2908/13937_wgea_evolution-and-trends-in-environmental-auditing-colour-for-web.pdf) (pristupljeno: 28.07.2020.)
15. INTOSAI WGEA (2016). *How to Increase the Quality and Impact of Environmental Audits*. Dostupno na: [https://www.environmental-auditing.org/media/5373/wgea\\_quality-and-impact\\_isbn-ok.pdf](https://www.environmental-auditing.org/media/5373/wgea_quality-and-impact_isbn-ok.pdf) (pristupljeno: 28.07.2020.)
16. INTOSAI WGEA (2019). *The 9th Survey on Environmental Auditing*. Dostupno na: [https://www.environmental-auditing.org/media/113683/23j-wgea\\_final-report-survey-9th\\_corbel-fin.pdf](https://www.environmental-auditing.org/media/113683/23j-wgea_final-report-survey-9th_corbel-fin.pdf) (pristupljeno: 01.09.2020.)
17. INTOSAI. *ISSAI 100- Temeljna načela revizije javnog sektora*. Dostupno na: [http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI\\_100.pdf](http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_100.pdf) (pristupljeno: 14.09.2020.)
18. INTOSAI. *ISSAI 200- Temeljna načela financijske revizije*. Dostupno na: [http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI\\_200.pdf](http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_200.pdf) (pristupljeno: 14.09.2020.)

19. INTOSAI. *ISSAI 300- Temeljna načela revizije učinkovitosti*. Dostupno na: [http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI\\_300.pdf](http://www.revizija.hr/datastore/filestore/52/ISSAI_300.pdf) (pristupljeno: 14.09.2020.)
20. Mamić Sačar, I., Vuković, D. i Pavić, I. (2016). Utjecaj preporuka državnih revizora na povećanje učinkovitosti javnih poduzeća. *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*, (Posebno izdanje 2016), 11-28. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/203911> (pristupljeno: 28.07.2020.)
21. Mamić Sačar, I., Vuković, D., Pavić, I. (2015.) Komparativna analiza vrhovnih revizijskih institucija u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini, *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*, Posebno izdanje 2015. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/204414> (pristupljeno: 16.09.2020.)
22. Manojlović, R. (2016). PRAVNO UREĐENJE MJERENJA UČINKA U HRVATSKOJ DRŽAVNOJ UPRAVI I LOKALNOJ I PODRUČNOJ (REGIONALNOJ) SAMOUPRAVI. *Pravni vjesnik*, 32 (1), 7-28. Dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/161812> (pristupljeno: 28.07.2020.)
23. Ministarstvo zaštite okoliša i energetike. Dostupno na: <http://www.haop.hr/hr> (pristupljeno: 31.08.2020.)
24. Narodne novine (2017) *Strategija i akcijski plan zaštite prirode Republike Hrvatske za razdoblje od 2017. do 2025. godine*. Zagreb: Narodne novine d.d, br. 80/13.
25. Narodne novine (2020) *Zakon o zaštiti prirode*. Dostupno na: <https://www.zakon.hr/z/403/Zakon-o-za%C5%A1titi-prirode> (pristupljeno: 01.09.2020.)
26. National audit office of Lithuania (2014). *Executive summary of the public audit report PERFORMANCE OF NATIONAL PARKS*. Dostupno na: [https://www.vkontrole.lt/pranesimas\\_spaudai\\_en.aspx?id=18074](https://www.vkontrole.lt/pranesimas_spaudai_en.aspx?id=18074) (pristupljeno: 24.08.2020.)
27. NP Kornati. Dostupno na: <http://www.np-kornati.hr/hr/> (pristupljeno: 31.08.2020.)
28. NP Krka. Dostupno na: <http://np-krka.hr/> (pristupljeno: 31.08.2020.)
29. NP Mljet. Dostupno na: <https://np-mljet.hr/> (pristupljeno: 31.08.2020.)
30. NP Paklenica. Dostupno na: <https://np-paklenica.hr/hr/> (pristupljeno: 31.08.2020.)
31. Peršić, M., Janković, S. & Vlašić, D. (2007) *Interna revizija u sustavu zaštite i unapređenja okoliša*. U: Žager, L. (ur.) *Interna revizija i kontrola*. Dostupno na: <https://www.bib.irb.hr/343201> (pristupljeno: 28.07.2020.)

32. Public awareness of biodiversity in Europe (2019). Dostupno na: <https://www.eea.europa.eu/data-and-maps/indicators/public-awareness-2/assessment> (pristupljeno: 01.09.2020.)
33. Rigsrevisionen (2013). *Report on establishment of national parks in Denmark*. Dostupno na: <https://uk.rigsrevisionen.dk/media/1984500/6-2013.pdf> (pristupljeno: 24.08.2020.)
34. The Institute of Internal Auditors (IIA) (2012). *Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance*. Dostupno na: [https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Public\\_Sector\\_Governance1\\_1\\_.pdf](https://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Public_Sector_Governance1_1_.pdf) (pristupljeno: 14.09.2020.)
35. Zakon o državnoj reviziji. NN 70/1993. Dostupno na: [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1993\\_07\\_70\\_1437.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/1993_07_70_1437.html) (pristupljeno : 14.09.2020.)
36. Zakon o Državnom uredu za reviziju, Narodne novine 80/11. Dostupno na: [https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2011\\_07\\_80\\_1701.html](https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/full/2011_07_80_1701.html) (pristupljeno: 28.07.2020.)
37. Žager, L. (ur.) (2012) *Revizija - načela, standardi, postupci*. Zagreb. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.



## POPIS TABLICA

|  |    |
|--|----|
| Tablica 1. Prikaz modela upravljanja nacionalnim parkovima ..... | 32 |
|--|----|

## POPIS SLIKA

|  |    |
|--|----|
| <i>Slika 1. Vrste državne revizije .....</i>   | 8  |
| <i>Slika 2. "3 E" kriteriji revizije učinkovitosti .....</i>   | 14 |
| <i>Slika 3. Proces revizije učinkovitosti.....</i>   | 16 |
| <i>Slika 4. Najčešća područja revizije zaštite okoliša u razdoblju od 2015.-2018. godine.....</i>                    | 25 |
| <i>Slika 5. Prikaz stanja informiranosti stanovništva Europske unije o pojmu bioraznolikosti u 2018. godini.....</i> | 47 |
| <i>Slika 6. Prikaz investicija u zaštitu okoliša ( u tis. kn) .....</i>  | 49 |