

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
FAKULTETA ZA DRUŽBENE VEDE**

**Zoran Pečar**

**Revidiranje okoljskih poročil**

**Diplomsko delo**

**Ljubljana, 2010**

**UNIVERZA V LJUBLJANI  
FAKULTETA ZA DRUŽBENE VEDE**

**Zoran Pečar**

**Mentor: doc. dr. Damjan Lajh**

## **Revidiranje okoljskih poročil**

**Diplomsko delo**

**Ljubljana, 2010**

Za vso podporo v obdobju dodiplomskega študija se v prvi vrsti zahvaljujem staršem in vsem ostalim ožjim članom družine, ki so me na svojstven način spodbujali skozi vsa 4 leta!

S in T, hvala vama!

Za usmerjanje in nesebično pomoč se zahvaljujem tudi mentorju doc. dr. Damjanu Lajhu!

## REVIDIRANJE OKOLJSKIH POROČIL

Revidiranje okoljskih poročil na ravni zasebnih in javnih podjetij ter drugih organizacij postaja, predvsem iz razloga naraščajoče ozaveščenosti o nujnosti in potrebnosti ekološkega in trajnostnega razvoja ter delovanja pravnih subjektov, vedno bolj aktualno. Vendar pa takó oblikovanje kot tudi revidiranje okoljskih poročil znotraj EU zaradi potencialne konfliktnosti med gospodarskimi in okoljskimi politikami še vedno ni zakonsko določeno. EU je namreč, zaradi omenjene konfliktnosti že leta 1993 oblikovala neobvezujočo Uredbo o prostovoljnem sodelovanju organizacij v Sistemu Skupnosti za okoljsko ravnanje in presojo, s katero je bila ustanovljena shema EMAS, ki podjetja in organizacije spodbuja k okolju prijaznemu poslovanju. Poleg omenjene sheme, v okviru spodbujanja zainteresiranih subjektov, pa vedno večjo vlogo prevzemajo t.i. okoljski ISO standardi, s pridobitvijo katerih podjetje ali organizacija prikaže svojo okoljsko ozaveščenost vsem obstoječim in potencialnim deležnikom. V RS se je stroka revidiranja okoljskih poročil, v primerjavi z zahodnimi državami, ki so to dejavnost začele razvijati že v 80-ih letih 20. st., pojavila šele po vstopu v novo stoletje/tisočletje. Okoljsko revidiranje, v okviru revizij pravilnosti in smotnosti, izvaja le Računsko sodišče RS; do spremembe Zakona o varstvu okolja iz leta 2008 pa so omenjene revizije opravljali tudi okoljski izvedenci, vpisani v imenik okoljskih izvedencev pri MOP.

**Ključne besede:** ISO okoljski standardi, neobvezujoča uredba (EMAS), okoljski izvedenci, Računsko sodišče, revidiranje okoljskih poročil

## ENVIRONMENTAL AUDIT REPORTS

Due to an increasing awareness of the need for an ecological and sustainable development and involvement of legal subjects, environmental audit reports are gaining an important role in private and public companies of the 21<sup>st</sup> century. However, designing and auditing environmental reports within the EU still fails to be regulated due to a potential conflict situation between economic and environmental policies. Therefore, the EU formed a non-statutory Regulation on voluntary participation by organisations in a Community eco-management and audit scheme (EMAS), which (only) encourages companies and organisations to an environmentally friendly operation. In addition, ISO environmental standards are becoming increasingly important since they prove that a company or an organisation is environmentally aware to all the current and potential stakeholders. However, in contrast to western countries which began developing environmental audit reports already in the 1980s, in Slovenia the field only began to evolve around the year 2000. It is for this reason that proper environmental audit reports are only handled by the Court of Auditors of the Republic of Slovenia. Until 2008 when the Environmental Protection Act was modified these audits could also be performed by environmental experts registered with the Ministry of the Environment and Spatial Planning.

**Key words:** Court of Audit, ISO environmental standards, non-statutory regulation (EMAS), environmental audit reports, environmental experts

## KAZALO VSEBINE

<b>SEZNAM KRATIC</b>	<b>7</b>
<b>1 UVOD</b>	<b>8</b>
<b>2 TEORETIČNO-METODOLOŠKI NAČRT</b>	<b>9</b>
2.1 NAMEN	9
2.2 OPREDELITEV RAZISKOVALNEGA PROBLEMA	9
2.3 RAZISKOVALNI CILJI	11
2.4 HIPOTEZE	12
2.5 RAZISKOVALNE METODE IN TEHNIKE	12
<b>3 OPREDELITEV STROKE REVIDIRANJA</b>	<b>13</b>
3.1 STROKA REVIDIRANJA IZ DRUŽBOSLOVNEGA ZORNEGA KOTA	14
<b>4 OKOLJSKO REVIDIRANJE</b>	<b>17</b>
4.1 NADNACIONALNI ZAKONODAJNI OKVIR OKOLJSKEGA REVIDIRANJA	18
4.1.1 SHEMA OKOLJSKEGA RAVNANJA IN PRESOJANJA - EMAS	20
<b>5 OKOLJSKO REVIDIRANJE NA NACIONALNI RAVNI (PRIMER RS)</b>	<b>22</b>
5.1 OKOLJSKO REVIDIRANJE V PRISTOJNOSTI RAČUNSKEGA SODIŠČA RS	23
5.2 OKOLJSKO REVIDIRANJE V PRISTOJNOSTI OKOLJSKEGA IZVEDENCA	27
5.2.1 REVIZIJE PO ZAKONU O VARSTVU OKOLJA DO LETA 2008	29
<b>6 VPRAŠANJE ZAKONODAJNEGA UREJANJA REVIDIRANJA OP</b>	<b>31</b>
<b>7 POMEN IN VLOGA OKOLJSKIH STANDARDOV (EMAS IN ISO 14001)</b>	<b>33</b>
<b>8 SKLEP</b>	<b>38</b>
<b>9 LITERATURA</b>	<b>40</b>
<b>10 PRILOGE</b>	<b>47</b>
<b>PRILOGA A: INTERVJU Z VRHOVNIM DRŽAVNIM REVIZORJEM, GOSPODOM SAMOM JEREBOM IN POMOČNICO VRHOVNEGA DRŽAVNEGA REVIZORJA, GOSPO JERNEJO VRABIČ</b>	<b>47</b>
<b>PRILOGA B: INTERVJU Z OKOLJSKO IZVEDENKO, GOSPO MAGISTRO MOJCO HRABAR</b>	<b>57</b>

## **KAZALO TABEL, SLIK IN GRAFOV**

<b>SLIKA 3.1:</b> REVIZIJA KOT ORODJE ZA DOSEGANJE DRUŽBENE ODGOVORNOSTI PODJETJA ALI ORGANIZACIJE _____	<b>5</b>
<b>SLIKA 4.1:</b> SKICA POTEKA PROCESA OKOLJSKEGA REVIDIRANJA _____	<b>17</b>
<b>SLIKA 4.2:</b> PARTICIPATIVNO UPRAVLJANJE KOT ORODJE ZA NEOBVEZUJOČE SODELOVANJE _____	<b>5</b>
<b>TABELA 5.1:</b> OBVEZNE DRŽAVNE IN LOKALNE GOSPODARSKE JAVNE SLUŽBE VARSTVA OKOLJA _____	<b>25</b>
<b>TABELA 5.2:</b> PODOBNOSTI IN RAZLIKE REVIZIJ OP IN POROČIL PVO _____	<b>28</b>
<b>TABELA 6.1:</b> PRIMERJAVA IN SPREMEMBE ZAKONODAJE NA PODROČJU IZVAJANJA OKOLJSKIH REVIZIJ _____	<b>33</b>
<b>GRAF 7.1:</b> PRIMERJAVA MED VKLJUČENOSTJO V SHEMO EMAS IN LASTNIŠTVOM CERTIFIKATA ISO 14001 _____	<b>35</b>

## SEZNAM KRATIC

ARSO	Agencija Republike Slovenije za okolje in prostor
CEC	Komisija za okoljsko sodelovanje
CPVO	Celovita presoja vplivov na okolje
EK	Evropska komisija
EP	Evropski parlament
EU	Evropska unija
EUROSAI	Vrhovne revizijske institucije evropskih držav
INTOSAI	Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij
MK	Ministrstvo za kulturo
MOP	Ministrstvo za okolje in prostor
OP	Okoljsko poročilo
PVO	Presoja vplivov na okolje
RS	Republika Slovenija
VRI	Vrhovne revizijske institucije
ZGD-1-UPB3	Zakon o gospodarskih družbah
ZRacS-1	Zakon o računskem sodišču
ZRSVN	Zavod Republike Slovenije za varstvo narave
ZVO-1-UPB1	Zakon o varstvu okolja

## 1 UVOD

Države članice EU so s pristopom k izvajanju mednarodnih sporazumov na področju varovanja okolja, z vključevanjem načel zagotavljanja okoljskih ravnovesij ter s procesom udejanjanja koncepta trajnostnega razvoja<sup>1</sup> kot temeljnih razvojnih ciljev, povečale vsesplošno zavest za skrb za okolje, s čimer so neposredno vplivale na normativno omejitev škodljivih posledic dejavnosti podjetij na okolje (Računsko sodišče 2009). Ob omenjenem se je posledično prav tako povečal pomen uvajanja ter standardiziranega izvajanja okoljskih revizij, katerih glavni namen je oblikovanje in kontinuirano izboljševanje okoljskega managementa (ekološko motiviranih) subjektov.

Revidiranje OP pa **ni rezultat** konkretne zavezujoče politike oz. zakonodaje, ampak predvsem spodbujanje ter oblikovanje zavesti igralcev različnih ravni, da je potrebno omejiti in nadzirati proizvodni proces podjetij. Welford (1996) namreč navaja, da je v preteklem obdobju okoljska zavest postala tako pomembna, da so zakonodajalci, regulatorji, oblikovalci politik ter nekateri onesnaževalci (ki se zavedajo svojih negativnih vplivov) okoljsko politiko in njene instrumente začeli obravnavati kot najpomembnejšo znotraj ostalih politik EU (Welford in Strakey 1996, 3). Glede na pomanjkanje ustreznega zakonodajnega okvira, ki bi določal t.i. zeleni nadzor, so podjetja ter druge organizacije začela (tudi preko neobvezujočih »smernic« - EMAS in ISO okoljski standardi) individualno spoznavati pomembnost okoljske odgovornosti, ki na ta način ustvarja porast zaupanja v razmerju do njihovih deležnikov (poslovni partnerji, delničarji, potrošniki itd.).

Poleg že omenjenega vzpostavljanja zaupanja so pomemben rezultat opravljenih okoljskih revizij tudi oz. predvsem **priporočila**, kako lahko podjetje na najbolj učinkovit način in z najnižjimi stroški zniža škodljive vplive na onesnaženje zunanjega okolja ter kako lahko z uporabo okolju prijaznih tehnologij dolgoročno prihrani sredstva. Kljub temu, da izvedba okoljskih revizij v podjetjih ni obvezna, pa kaže na visoko zavedanje podjetja o njegovi družbeni odgovornosti in odnosu do okolja in postopoma postaja stalnica delovanja in poslovanja podjetij in organizacij 21. stoletja.

---

<sup>1</sup> **Koncept trajnostnega razvoja** v širšem smislu predstavlja poskus povezovanja naraščajočih problemov na področju okoljskega varovanja z nizom družbeno-ekonomskih problemov (Hopwood 2005, 38). Najbolj splošno sprejeta definicija pa je tista iz poročila Svetovne komisije za okolje in razvoj pri Organizaciji združenih narodov, poimenovane tudi Brundtlandska komisija (po norveški političarki Gro Harlem Brundtland) iz leta 1987, ki pravi: »Trajnostni razvoj zadovoljuje potrebe sedanjega človeškega rodu, ne da bi pri tem ogrozil zadovoljevanje potreb prihodnjih generacij« (Zveza potrošnikov Slovenije 2009).



## 2 TEORETIČNO-METODOLOŠKI NAČRT

### 2.1 NAMEN

Glavni namen pričujočega diplomskega dela je preučiti sodobne principe stroke revidiranja; t.j. revidiranje okoljskih poročil. To bo doseženo preko proučevanja temeljnih vidikov stroke revidiranja in zakonodajnega okvirja na nadnacionalni in nacionalni ravni ter vpletenosti in delovanja relevantnih javnopolitičnih igralcev v procesih oblikovanja in izvajanja revidiranja okoljskih poročil v Republiki Sloveniji.

### 2.2 OPREDELITEV RAZISKOVALNEGA PROBLEMA

Eno od ključnih orodij za komuniciranje podjetij in organizacij o njihovi okoljski odgovornosti je **okoljsko poročilo** (OP), ki ga lahko podjetje ali organizacija pripravi kot posebno/ločeno poročilo ali pa kot poseben sklop v okviru letnega poročila. Pri tem gre za dokument, ki opisuje vse postopke in ugotovitve presoje, možne alternative, ocene vplivov in omilitvene ukrepe, s katerimi se meri napredek glede na trenutno stanje in učinkovitost ciljev v posameznem podjetju ali organizaciji (Služba Vlade RS za lokalno samoupravo in regionalno politiko 2008).

Vendar pa priprava OP iz razloga, da lahko le-to pripravi plačan zunanji sodelavec ali celo interni strokovnjak podjetja ali organizacije, ki se za tako poročilo odloči, ni dovolj. Za povečanje verodostojnosti in objektivnosti omenjenega poročila je namreč potrebno le-to tudi **revidirati**, kar je naloga zunanjega, neodvisnega strokovnjaka - revizorja. Revidiranje OP namreč omogoča »ocenjevanje uspešnosti podjetja glede na vrsto zahtev in ciljev, merjenje uspešnosti na podlagi okoljskih standardov ter ocenjevanje delovanja podjetja v skladu z okoljsko zakonodajo in ostalimi korporativnimi politikami« (Holbrook 1998). »Poleg tega podjetja preko revizij pridobijo številna priporočila za morebitne izboljšave, kar jim omogoča pravilno postopanje v prihodnje in posledično povečanje kredibilnosti v poslovnem procesu« (E. Daly 1996, 47).

Trenutno noben zakon takó na nadnacionalni kot nacionalni ravni ne določa izvajanje revizij OP, kar pomeni, da je to bila (od 70-ih let 20. st. ko so se omenjene revizije začele izvajati) in še vedno ostaja v večji meri prostovoljna odločitev posameznega podjetja ali organizacije. Zaradi tega se gospodarski subjekti za revizijo OP odločajo izključno iz poslovnih razlogov, saj jim revidiranje neposredno povečuje stopnjo skladnosti z že obstoječo okoljsko

zakonodajo in na ta način pomaga izogniti stroškom, ki bi nastali v primeru delovanja izven okoljskih zakonskih okvirov (United States General Accounting Office 1995, 2-5). Daleč najpomembnejši razlog za revidiranje OP pa izvira iz vzpostavljanja zaupanja med podjetjem ali organizacijo, ki tako revizijo naroči in njegovimi/njenimi poslovnimi partnerji. Drevenškova (2004) namreč navaja, da je na finančno najbolj razvitih trgih, tudi zaradi čedalje večjega pomena t.i. okoljskih oz. zelenih vzajemnih skladov, vedno več tistih poslovnih subjektov, ki vlagajo predvsem ali zgolj v podjetja, ki izpolnjujejo merila, po katerih je poslovanje naklonjeno okolju (Drevenšek 2004).

Poleg manjka zakonske ureditve pa prav tako ni izoblikovanih enotnih okoljskih standardov v skladu s katerimi bi revidiranje OP potekalo. Urad ZDA za revidiranje namreč navaja, da morajo »okoljske revizije temeljiti na specifičnih kriterijih kot so standardi, pravila in organizacijske politike, ki vključujejo komponento varstva okolja« (United States General Accounting Office 1995, 10-11). Okoljski standardi pa so dokumenti, ki postavljajo pravila in smernice (katere oblikujejo vsi vključeni igralci) ter aktivnosti preverjanja vpliva podjetja na širše okolje (The Global Development Research Center 2008). Tako se vzpostavlja vprašanje, po katerih standardih se potemtakem izvaja revidiranje OP, in če le-to (ob predpostavki pomanjkanja enotnosti) temelji na standardih, ki si jih vsak revizor določi sam. Parsowith (1995) pri tem trdi, da lahko revizor pri revidiranju OP uporablja standarde in načela podjetja, ki ga revidira in dobre prakse, ki se jih pridobi preko benchmarking-a; lahko pa si pomaga z že opravljenimi revizijami okoljskih poročil (Parsowith 1995, 84).

**Temeljni problem** raziskovanja na področju revidiranja OP se torej nahaja v pomanjkanju zakonodajnega okvira takó na nadnacionalni (EU) kot tudi nacionalni ravni (RS), ki bi določal obvezno oblikovanje okoljskih poročil in s tem revizijo le-teh (podobno kot v primeru finančnih revizij, ki jih na nadnacionalni ravni določa Uredba Sveta EU o finančni uredbi za splošni proračun Evropske Skupnosti št. 1605/02<sup>2</sup>, na nacionalni ravni (RS) pa Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1-UPB3)<sup>3</sup>).

---

<sup>2</sup> Uredba Sveta EU o finančni uredbi za splošni proračun Evropske skupnosti (1605/02) v 136 čl. določa, da mora notranji revizor opravljati revidiranje proračuna Evropske Skupnosti s čimer izboljšuje pogoje izvajanja operacij in pospešuje dobro finančno poslovanje (Uredba Sveta EU 1605/02).

<sup>3</sup> Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1-UPB3) v prvem odstavku 57 čl. določa, da mora letna poročila družb pregledati revizor na način in pod pogoji, določenimi z zakonom, ki ureja revidiranje. V drugem odstavku pa določa, da mora revizija potekati na podlagi revizijskih standardov ter da mora revizijsko mnenje biti v skladu z okvirom poročanja (Zakon o gospodarskih družbah 2009).

**Nadaljnji problem** raziskovanja se nahaja v pomanjkanju enotnih, nacionalnih standardov okoljskega revidiranja, ki bi temeljili na revizijskih načelih in postopkih. Revidiranje OP poleg obveznih zakonskih določb nacionalne zakonodaje večinoma temelji na mednarodno uveljavljenih okoljskih standardih ter standardih držav, ki so take revizije opravljale že v preteklosti; s čimer se zmanjšuje potreba po oblikovanju nacionalnih okoljskih standardov, ki bi (potencialno) lahko ustvarili bolj učinkovite rezultate.

Zaradi manjka standardov in zakonskega okvirja pa se nadalje (na ravni RS) **vzpostavlja problem določitve nacionalnih revizorjev**, ki bi opravljali postopke revidiranja. To navaja tudi Vežjakova v Drevenšek (2004), ki trdi, da »univerzalnih navodil pri izbiri revizorja zaradi pomanjkanja standardov še ni, čeprav je jasno, da bodo lahko dolgoročno uspešni le tisti revizorji, ki bodo z dovolj znanja sposobni neodvisnih, a hkrati konstruktivnih pogledov na poročila in napotke za izboljšanje« (Vežjak v Drevenšek 2004). Zaenkrat namreč revizije OP opravlja zgolj Računsko sodišče RS in posamični okoljski izvedenci, ki so vpisani v imenik okoljskih izvedencev pri Ministrstvu za okolje in prostor (MOP).

### 2.3 RAZISKOVALNI CILJI

Nanizani so specifični cilji; prvi je vzpostavljen z namenom preučevanja in ugotavljanja teoretičnih osnov, vidikov in zakonodajnega okvirja področja revidiranja ter revidiranja okoljskih poročil, drugi z namenom proučevanja zakonodajne podlage, tretji z namenom preučevanja relevantnih javnopolitičnih igralcev, četrty pa z namenom proučevanja razmerij med zakonodajno ureditvijo in procesom upoštevanja praks drugih držav:

- proučiti koncept revidiranja iz družboslovne perspektive in koncept revidiranja okoljskih poročil;
- proučiti zakonodajni okvir področja revidiranja okoljskih poročil na nadnacionalni (EU) in nacionalni (RS) ravni;
- identificirati državne in civilno-družbene javnopolitične igralce na področju izvajanja okoljskih revizij na nacionalni ravni (RS) in določiti njihove funkcije;
- proučiti postopke revidiranja okoljskih revizij v RS ter ugotoviti, ali gre pri tem za osredotočenost na zakonodajno raven delovanja ali prevladuje sistem t.i. »benchmarkinga« oz. upoštevanja/ posvajanja dobrih praks.

## 2.4 HIPOTEZE

Preko hipotez bom, v skladu s proučevanjem specifično zastavljenih ciljev diplomske naloge (zgoraj), poskušal preveriti še tri predpostavke, ki so zapisane v naslednjih trditvah oz. hipotezah:

**H<sub>1</sub>:** Odnosi med revizorji računskega sodišča in okoljskimi izvedenci so konfliktni, kar je posledica boja za prevlado na področju izvajanja okoljskih revizij.

**H<sub>2</sub>:** Zakonodaja na področju revidiranja okoljskih poročil je preohlapna, kar onemogoča učinkovito in poenoteno izvajanje revizij.

**H<sub>3</sub>:** Prikazovanje okoljske naravnosti podjetij in organizacij temelji zgolj na ustvarjanju dodane vrednosti v razmerju do ostalih podjetij in organizacij.

## 2.5 RAZISKOVALNE METODE IN TEHNIKE

Pri izdelavi diplomske naloge in v ta namen pridobivanju podatkov sem uporabljal naslednje metode in tehnike:

- 1) **Analiza primarnih virov** - obsega pregled in proučitev zakonov in drugih pravnih virov (Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1-UPB3), Zakon o varstvu okolja (ZVO-1-UPB1), Zakon o računskem sodišču (ZRacS-1), ter druga relevantna zakonodaja nacionalne (RS) in nadnacionalne (EU) ravni,
- 2) **Analiza sekundarnih virov** - obsega pregled in proučitev monografskih publikacij, znanstvenih člankov, poglavij iz zbornikov, publikacij in drugega gradiva s področja revidiranja okoljskih poročil,
- 3) **Družboslovni intervju** - opravljen z igralcema, ki izvajata (sta izvajala) revidiranje okoljskih poročil; predstavniki Računskega sodišča in okoljskim izvedencem,
- 4) **Analiza internetnih virov** - obsega pregled relevantnih internetnih strani podjetij, organizacij in institucij,
- 5) **Primerjava podatkov, ki so bili zbrani z empiričnim raziskovanjem** - primerjava izsledkov pridobljenih preko družboslovnih intervjujev.

### 3 OPREDELITEV STROKE REVIDIRANJA

Revidiranje kot stroka se je začela razvijati že tisočletja nazaj (po Odarju (2001) naj bi zametki segali v obdobje 4000 let p.n.š.<sup>4</sup> (Odar 2001, 1)), a je skokovit razvoj doživela šele v obdobju 20. stoletja in v osnovi predstavlja pregled poslovanja in ugotavljanja skladnosti le-tega s specifičnimi predpisi in/ali zakoni na ravni zasebnih in javnih organizacij.

Revidiranje je pretežno popravljivo, na izvedenskem obnavljanju zasnovano poznejše nadziranje, ki ga opravljajo organi, ki niso organizacijsko vključeni v nadzirano delovanje o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja ter poročanje o ugotovitvah uporabnikom, ki jih takšne informacije zanimajo, da bi na tej podlagi lahko ustrezni ukrepali (Odar 2001, 1-2). Z vidika teorije je torej revidiranje opredeljeno kot praktična disciplina, ki se osredotoča na oblikovanje in izpopolnjevanje nadzornih mehanizmov in instrumentov znotraj organizacij zasebnega in javnega sektorja (Soltani 2007, 7).

Parsowith (1995) pa navaja, da je revidiranje sistematičen in neodvisni postopek, ki omogoča preverjanje, če so aktivnosti organizacije in rezultati le-teh usklajeni z načrtovanim poslovnim dogovorom in če ta dogovor omogoča učinkovito izvajanje ter posledično doseganje zastavljenih ciljev (Parsowith 1995, 3). Podobno meni tudi Hiester Montgomery (1987), ki trdi, da je revidiranje sistematično pregledovanje poslovnih knjig in evidenc organizacije z namenom neodvisnega ugotavljanja in/ali preverjanja, če je poslovanje usmerjeno k doseganju zastavljenih ciljev (Hiester Montgomery 1987, 14). Parsowith (1995) pa še dodaja, da proces revidiranja ne sme predstavljati bremena za določeno organizacijo, temveč standardiziran postopek, ki omogoča trajno oz. periodično izboljševanje njene kakovosti delovanja (Parsowith 1995, 1). Vendar pa je slednje, med drugim, tudi odvisno od zakonske opredelitve postopkov revidiranja; preiskovanje računovodskih informacij organizacije je namreč kot obveznost določeno z zakonom, medtem ko je preiskovanje trajnostnih ali ekoloških informacij (zaenkrat) zgolj prostovoljno.

Stroko revidiranja je mogoče, glede na namen in predmet revidiranja, obravnavati z različnih zornih kotov. Za razumevanje in namen diplomskega dela bom opredelil **družboslovni** (kot širši) vidik razumevanja postulatov in postopkov revidiranja.

---

<sup>4</sup> **Odar** navaja, da so nekateri avtorji ugotovili, da so se prvi zametki revidiranja pojavili že v starem Egiptu, Babilonu in Grčiji in sicer v pojavnih oblikah notranje revizije; pri čemer naj bi prva taka revizija bila opravljena okoli leta 4000 p.n.š. v Babilonu (Odar 2001, 5).

### 3.1 STROKA REVIDIRANJA IZ DRUŽBOSLOVNEGA ZORNEGA KOTA

Do **prve polovice 20. stoletja** se je teorija in praksa revidiranja osredotočala zgolj na vidik proučevanja postopkov oblikovanja in izvajanja finančnih revizij. Vendar pa je ob dejstvih, da je poklic revizorja skozi leta postal vedno bolj uveljavljen in da se je področje revidiranja v nekaterih državah razvilo v samostojno akademsko disciplino, bilo vedno več pozornosti in raziskovanja usmerjenega v proučevanje širših teoretičnih in konceptualnih vidikov prakse revidiranja (Soltani 2007, 15). Se pravi, da je šele v **drugi polovici 20. stoletja** bilo vzpostavljeno širše, tudi družboslovno, proučevanje konceptov revidiranja, ki na postopke revidiranja ni gledalo samo z ekonomske perspektive, ampak je poskusilo vzpostaviti bolj generalni, multidisciplinaren vidik proučevanja.

Prva, ki sta že v **pozni 50-ih letih 20. stoletja** spoznala potrebo po družboslovnem proučevanju in razumevanju procesa revidiranja, sta bila Mautz in Sharaf. Le-ta sta trdila, da družboslovni vidik pomaga razložiti zakonitosti, ki omogočajo proces revidiranja in ostalih aktivnosti, ki se pri tem morajo zgoditi, s čimer sta vplivala na povečanje težnosti po vključevanju revidiranja v akademske sfere proučevanja (Ittonen 2010, 8). Ob spoznanju, da je področje revidiranja v družboslovni sferi, v primerjavi s področjem revidiranja finančnih in računovodskih izkazov (katero se je oblikovalo in utrdilo že v preteklem obdobju) premalo raziskano, sta namreč orisala intenzivno razpravo o filozofiji, metodologiji in postavkah revidiranja. Mautz in Sharaf v okviru omenjene razprave trdita, da je potrebno, če želimo dobiti širši družboslovni pogled, revidiranje opredeliti kot pet-nivojsko strukturo, in sicer:

- **filozofska podlaga** (*gre za filozofske nastavke, ki izvirajo iz temeljnih disciplin oz. t.i. abstraktne znanosti; t.j. matematika, logika in tudi metafizika*),
- **nastavki oz. postulati** (*gre za trditve in teorije, ki jih je mogoče razviti iz filozofskih nastavkov in omogočajo razvoj osnovnih konceptov revidiranja; t.j. teorija dokazov, teorija možnosti ter proces verifikacije*),
- **konceptualna struktura** (*omogoča osnovno posploševanje teoretičnih nastavkov; temeljni koncepti so: objektivno dokazovanje, pravična predstavitev, neodvisnost delovanja in etično ravnanje oz. izvajanje revizij*),
- **pravila** (*gre za pravila, ki se jih razvije iz konceptualne strukture in določajo bolj ali manj očitne smernice za delovanje revizorja*)
- **praktična uporaba** (*omogoča aplikacijo pravil na dejanski proces revidiranja*) (Soltani 2007, 11 in R. Gillett 2000, 23-26).

Še bolj poglobljeno opredelitev revidiranja z družboslovnega vidika pa je pod vplivom delovanja Mautza in Sharafa vzpostavil David **Flint**, ki je (tudi) ugotovil, da so vsi predhodni vidiki revidiranja zadevali zgolj revizije poslovnih subjektov in na proces revidiranja niso gledale s širšega, družboslovnega vidika. Flintova teorija izvira iz Limpergove teorije vzbujenega zaupanja<sup>5</sup> in se nadgrajuje v smeri preiskovanja splošnih vidikov organov, postopkov in standardov revidiranja (Soltani 2007, 12). Temeljne postavke Flintove teorije so:

- *osnovni pogoj za izvajanje revidiranja je zagotovitev družbene odgovornosti,*
- *postopek revidiranja mora biti neodvisen in mora posledično omogočati svobodne postopke preiskovanja in poročanja,*
- *standardi odgovornosti se postavijo za tiste subjekte, ki delujejo odgovorno,*
- *podatki, ki se jih pridobi z revidiranjem morajo biti verodostojni in posledično omogočati jasno in razumljivo predstavitev rezultatov in*
- *rezultat revidiranja mora biti ekonomsko in družbeno koristen (R. Gillett 2000, 27-28).*

Flint se torej ni ukvarjal zgolj s procesi pojasnjevanja in napovedovanja širših struktur in procesov revizije, ampak je na področje revidiranja gledal predvsem iz vidika družbe oz. zagotavljanja družbene odgovornosti preko kakovostnega revidiranja.

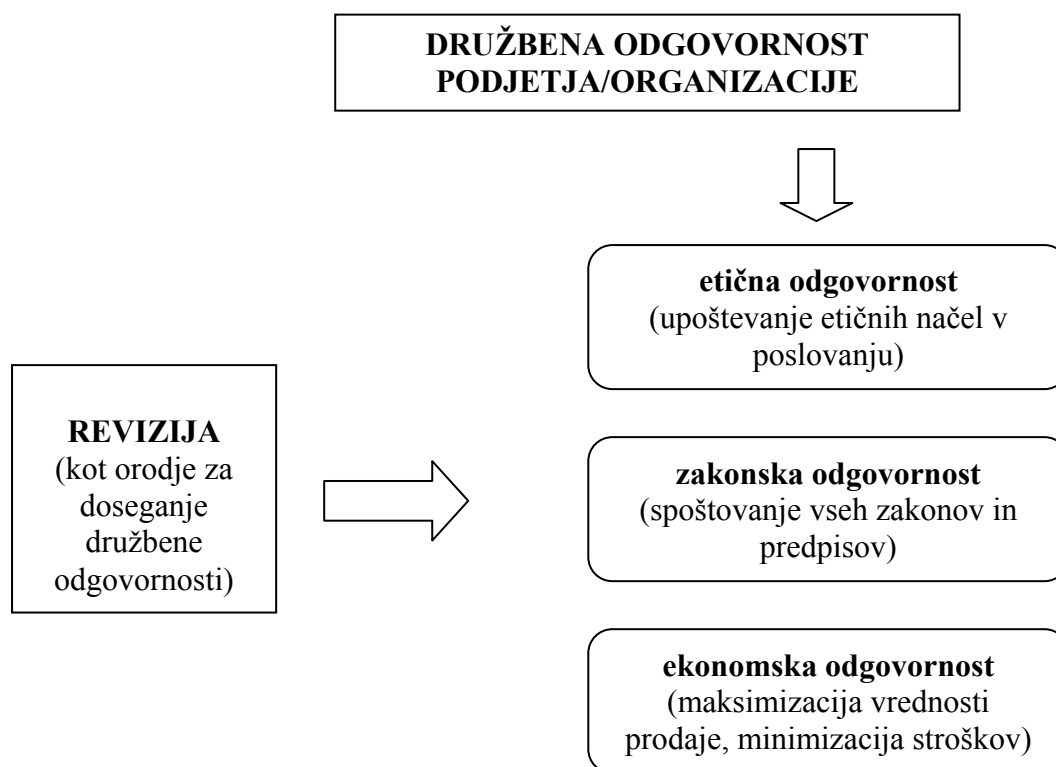
Njegovo proučevanje tako izvira iz temeljnih vprašanj, ki opredeljujejo vlogo družbe, in sicer: Kakšna je vloga revidiranja v družbi? Katere potrebe družbe lahko zadosti revidiranje? Ali družba pričakuje preveč od procesov revidiranja? Pri iskanju odgovorov na omenjena vprašanja Flint na področje revidiranja ne gleda z vidika revizorja ali revidiranca, temveč z vidika zagotavljanja odgovornosti v družbi, pri čemer revidiranje predstavlja kot enega izmed orodij, ki pripomore k doseganju le-te (Soltani 2007, 12). Formiranje **družbene odgovornosti** namreč pomeni nenehno zavezanost podjetja k etičnemu vedenju, ekonomskemu razvoju, izboljševanju kakovosti življenja zaposlenih, njihovih družin, lokalne skupnosti in družbe nasploh (Gorenak 2009). Revizija pa je zgolj eno izmed orodij, ki podjetju (revidirancu) omogočajo doseganje družbene odgovornosti. Vinten (1990) revizijo, v kontekstu družbene odgovornosti, obravnava kot »sredstvo pregleda, ki omogoča, da podjetje, ob spoznanju pomembnosti širše in družbene odgovornosti, oblikuje pozitivne učinke za vse tiste, s katerimi

---

<sup>5</sup> **Limpergova teorija vzbujenega zaupanja** (Theory of Inspired Confidence) trdi, da bi moral revizor, pri izvajanju revizije, upoštevati racionalna pričakovanja tistih, ki bodo to poročilo o reviziji uporabljali. Z drugimi besedami - revizor naj bi na eni strani postopal na način, da ne bi razočaral pričakovanj naročnika, medtem ko na drugi strani s svojim revizijskim poročilom ne bi sprožil prevelikih pričakovanj (Blokdijski in drugi 1995, 9).

je posredno ali neposredno povezano« (Vinten v Van der Wiele in drugi 2001, 291). Humble (1975) pa dodaja, da mora revidiranje (če želi doseči cilje za zagotavljanje družbene odgovornosti) izpolniti **3 temeljne vidike**, in sicer **(a)** pregledati obstoječe prakse, ki se navezujejo na koncept družbene odgovornosti, **(b)** izmeriti napredek izvajanja družbene odgovornosti podjetja in **(c)** omogočiti participacijo igralcev, ki so pripravljeni in sposobni prispevati k razvoju družbene odgovornosti podjetja (Humble v Van der Wiele in drugi 2001, 291). Iz tega vidika je torej revidiranje eno izmed orodij, ki preko oblikovanja revizijskih poročil (kjer se opredelijo dobre in slabe strani delovanja managementa podjetja) omogoča doseganje družbene odgovornosti podjetja, kar je mogoče opredeliti v naslednji skici:

**Slika 3.1:** Revizija kot orodje za doseganje družbene odgovornosti podjetja ali organizacije



**Vir:** Jaklič (1999, 280).

Družboslovni vidik revidiranja na stroko ne gleda zgolj s perspektive preverjanja računovodskega in finančnega delovanja/poslovanja posameznega podjetja ali organizacije, ampak vzpostavlja bolj širok, celovit in tudi povezovalen (povezuje različne ekonomske, družbene in tudi filozofske postavke) vidik stroke revidiranja. Veliko pozornosti pa namenja tudi vprašanju družbene odgovornosti, ki se jo (tudi) zagotavlja s kakovostnim revidiranjem.

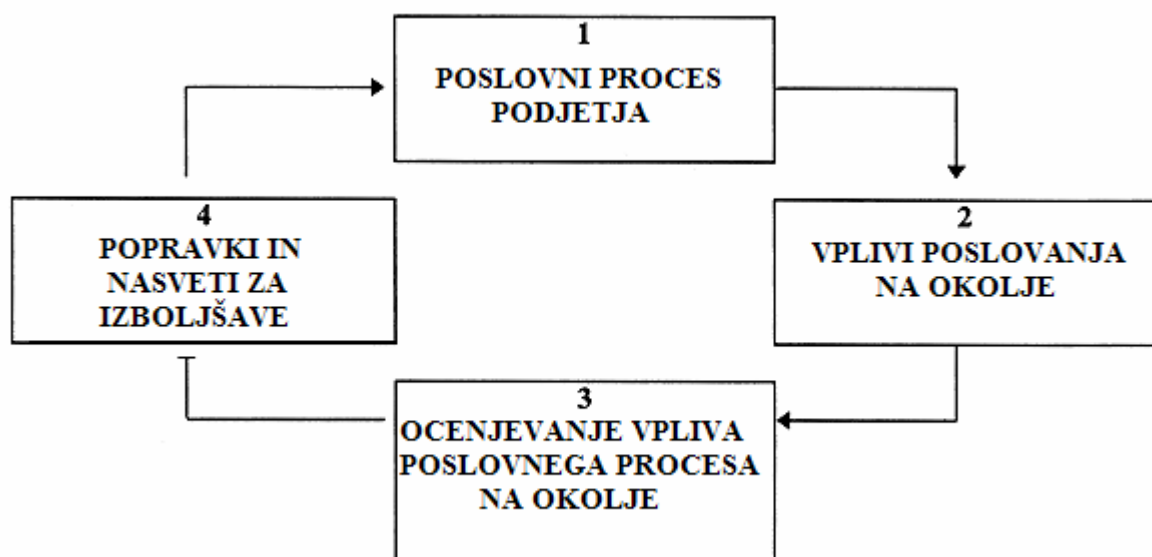


#### 4 OKOLJSKO REVIDIRANJE

Komisija za okoljsko sodelovanje (CEC) leta 1993 oblikuje definicijo okoljskega revidiranja, ki pravi, da je »okoljsko revidiranje orodje za upravljanje, ki vključuje sistematično, dokumentirano, redno in objektivno vrednotenje uspešnosti organizacije, sistema vodenja in postopkov za varstvo okolja« (Holbrook 1998). Okoljsko revidiranje torej predstavlja multidisciplinaren proces objektivnega pregledovanja delovanja posameznega podjetja preko katerega identificira potencialne okoljske vplive in odgovornost revidiranega podjetja (Evropska Komisija 2000) in preko katerega omogoča »izboljšanje skladnosti z okoljsko zakonodajo ter zmanjševanje prihodnje škode in stroškov, ki bi nastali zaradi ne-ekološkega proizvodnega procesa« (United States General Accounting Office 1995). Z omenjenim se strinja tudi Hillaryjeva (1998), ki trdi, da je okoljsko revidiranje orodje okoljskega managementa, ki se ga poslužujejo javna in zasebna podjetja z namenom izboljšanja njihove okoljske naravnosti« (Hillary 1998, 4).

Okoljsko revidiranje je redna oblika inšpekcije in primerjava trenutnih metod delovanja nekega podjetja - bodisi postopka bodisi področja poslovanja - s tistimi, ki jih podjetje želi doseči preko »zelenega« vodenja proizvodnega procesa. Glavni namen okoljskega revidiranja v širšem smislu je, da pomaga identificirati, kje so okoljski procesi upravljanja podjetja dobri, kje bi jih bilo potrebno izboljšati ter če obstajajo potencialna okoljska tveganja znotraj podjetja/organizacije (Businesslink.org 2008).

**Slika 4.1:** Skica poteka procesa okoljskega revidiranja



**Vir:** Businesslink.gov.uk. (2008).

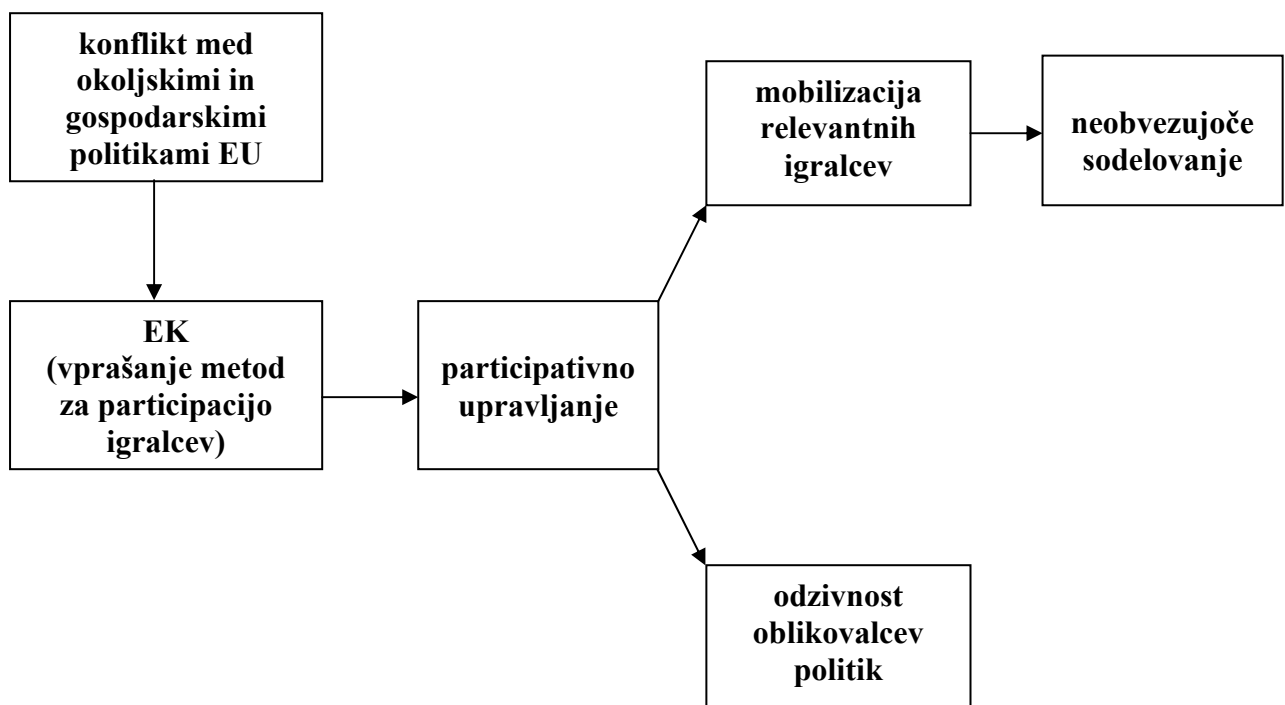
#### 4.1 NADNACIONALNI ZAKONODAJNI OKVIR OKOLJSKEGA REVIDIRANJA

Kljub temu, da se je okoljska zakonodaja EU razvila v zadnjih **30 letih** in danes vsebuje kakih 300 pravnih aktov, vključno z direktivami, predpisi, sklepi in priporočili, k čemur je potrebno prišteti še številna sporočila in druge usmeritvene dokumente, pomembne za okoljsko politiko EU (Komisija Evropske Skupnosti 1998), pa noben izmed omenjenih pravnih aktov eksplicitno ne navaja obveznost oblikovanja in/ali revidiranja OP na ravni podjetij in drugih organizacij. Vzrok za neučinkovit razvoj okoljskih normativov, ki bi **tudi** opredelili obveznost/neobveznost tako oblikovanja kot revidiranja okoljskih poročil na ravni EU, Bakerjeva (1997) vidi v tem, da se je EK že v **80-ih letih 20. stoletja** zavedla, da lahko prosto oblikovanje okoljevarstvenih politik privede do konflikta med okoljevarstvenimi in gospodarskimi politikami (Baker 1997, 91). Zato je posledično potrebno k postopku oblikovanja OP in revizij le-teh na ravni podjetij in organizacij, ob upoštevanju obstoječe okoljske zakonodaje, pristopiti z vidika vzpostavljanja neobvezujočih smernic, ki temeljijo na samostojnem spoznanju posameznega podjetja ali organizacije. Hrabarjeva (2010) k temu dodaja, da na ravni okoljskih poročil in revizij veljajo mednarodno sprejeti standardi in vsebine in da bi samo uzakonjenje področja prineslo zgolj rigidnost. Globalni razvoj trgov namreč že sam po sebi podjetja neposredno »sili« v kakovostno varstvo okolja; okoljska poročila in njihove revizije pa so le izkaz/prikaz tega (Hrabar 2010).

EU je zaradi omenjenega problema (konfliktnosti med okoljsko in gospodarsko zakonodajo) morala razmisliti o najbolj ustrezni in hkrati učinkoviti ureditvi, ki bi na eni strani podjetja in organizacije spodbujala k »zelenemu« delovanju, medtem ko jih na drugi strani glede tega ne bi obvezovala. Pri tem je podlago za oblikovanje uredbe, ki bi vključevala elemente prostovoljnosti, črpala iz »koncepta participativnega upravljanja, ki predstavlja temeljno orodje na področju vzpostavljanja in doseganja trajnostnega razvoja subjektov in njihove družbene odgovornosti« (Przeworski 2008, 53-54). Zaradi tega je EU ob dejstvu, da obstaja povezava med **participacijo subjektov** na eni ter **trajnostnostjo** (sustainability) in **inovativnostjo** na drugi strani, najprej ugotavljala, pod katerimi pogoji participativno upravljanje vodi v nastanek trajnostnih in inovativnih rezultatov. Pri tem je ugotovila, da mora, če želi oblikovati sporazum o participativnem upravljanju, natančno določiti, kdo naj pri tem sodeluje ter na kakšen način (Heinelt in Smith 2003, 3). Homeyer (2006) namreč trdi, da je eden izmed bistvenih elementov multi-dimenzionalnega koncepta participativnega upravljanja **mobilizacija vseh civilno-družbenih igralcev** ter **odzivnost oblikovalcev**

**politik.** To pa nadalje pomeni, da morajo oblikovalci politik oblikovati take politike, ki bodo spodbujale vključevanje zainteresiranih igralcev brez prisile. Igralci pa se, tudi na podlagi javnih debat in argumentov ter predvsem tehtanju lastnih interesov odločijo za vključitev ali ne (Homeyer 2006, 43 in 69). Schmitter na vprašanje sodelovanja odgovori s t.i. lastnikovim konceptom (»holder concept«), ki trdi, da so lastniki (»holders«) individualni ali kolektivni igralci, ki posedujejo specifične kvalitete in/ali vire, ki jim podeljujejo: **a) pravico do participacije** ali **b) željo oz. potrebo po participaciji** (Schmitter v Heinelt in Smith 2003, 3-4). In s tega vidika se lastnik sam odloči, ali bo v določeni zadevi sodeloval ali ne. Omenjen koncept je mogoče ponazoriti z naslednjo sliko:

**Slika 4.2:** Participativno upravljanje kot orodje za neobvezujoče sodelovanje



**Vir:** Przeworski (2008, 53-54), Heinelt in Smith (2003, 3-4), Homeyer (2006, 43 in 49).

Pri tem je pomembno izpostaviti dve ugotovitvi, in sicer:

- a)** EU je preko oblikovanja in izvajanja obširne okoljske zakonodaje na posameznih področjih že določila delovanje gospodarskih subjektov (emisije toplogrednih plinov, ohranjanje biotske raznovrstnosti, odstranjevanje škodljivih odpadkov, itd),
- b)** EU je spoznala, da zaradi potencialne konfliktnosti med okoljskimi in gospodarskimi politikami ni smiselno oblikovati zakonodaje, ki bi natančno določala poslovanje podjetij in organizacij, saj bi to lahko pomenilo prekomerno vmešavanje v proizvodni proces subjektov.

Zato je EU preko koncepta participativnega upravljanja (ki temelji na neobvezujoči mobilizaciji civilno-družbenih igralcev in visoki stopnji odzivnosti oblikovalcev politik) ugotovila, da je potrebno zakonodajo, ki bi povečala stopnjo »zelenega« delovanja podjetij in organizacij oblikovati na način, da bi se slednji sami zavedli pomembnosti okoljske naravnosti in le-to postopoma vključevali v svoj sistem managementa. Posledično je oblikovala zakonodajo, ki temelji na svobodnem odločanju o vključevanju zainteresiranih gospodarskih subjektov, ki je predstavljena v spodnjem poglavju.

#### 4.1.1 SHEMA OKOLJSKEGA RAVNANJA IN PRESOJANJA - EMAS

Ob spoznanju EU, da spodbujanje okoljske naravnosti poslovanja gospodarskega subjekta ne sme biti obvezujoče, je bila **junija 1993** sprejeta **Uredba Sveta EU št. 1836/93 o prostovoljnem sodelovanju organizacij v Sistemu Skupnosti za okoljsko ravnanje in presojo, s katero je bila ustanovljena shema EMAS** (sistem okoljskega ravnanja in presojanja) (Uredba Sveta EU št. 1836/93/EGS), ki je začela veljati **leta 1995**. Omenjena shema je bila vzpostavljena z namenom ocenjevanja in izboljševanja učinkov ravnanja z okoljem v podjetjih ter informiranja javnosti o teh učinkih. Vendar pa je omenjeno uredbo **marca 2001** nadomestila prenovljena Uredba EP in Sveta EU pod enakim imenom (761/2001/ES), »ki za sistem ravnanja z okoljem po shemi postavlja zahteve iz standarda ISO 14001<sup>6</sup> in jim nato dodaja strožje zahteve s področja izpolnjevanja zahtev zakonodaje, komuniciranja z javnostjo, notranje presoje in obvezuje organizacije, da letno pripravijo in objavijo overjeno okoljsko poročilo« (Pribakovič Borštnik 2004, 5). **Decembra 2009** je uredbo iz leta 2001 nadomestila prenovljena uredba pod istim imenom (1221/2009/EC). Shema ohranja usmeritve zapisane v uredbi iz leta 2001 in dodaja nekatere novosti, kot so:

- *vključevanje meril za zmanjševanje administrativnih ovir za podjetja, ki so že vključene v EMAS shemo,*
- *ustvarjanje spodbud, predvsem za manjša in srednje velika podjetja, za večjo privlačnost vključevanja v EMAS ter*
- *možnost vključevanja podjetij izven meja Evropske skupnosti pod pogojem, da ustreznost okoljskega ravnanja podjetja opravi revizor iz držav Evropske skupnosti (TMS consultancy 2010).*

---

<sup>6</sup> **ISO 14001 (Sistemi upravljanja z okoljem):** daje napotke za izvajanje glede na sedanjo pravno ureditev ter zahteva izdelavo okoljske politike podjetja, načrtuje razvoj in izvedbo sistema upravljanja z okoljem ter njegovo povezovanje z vsemi dejavnostmi podjetja. Je edini standard družine ISO 14000, s katerim je mogoče pridobiti certifikat skladnosti, preostali so prostovoljne podporne smernice (Praznik in Novak 2000, 36).

Kako pa podjetje ali organizacija postane član/-ica sheme EMAS? Pribakovič Borštnikova (2004) trdi, da je postopek registracije po EMAS sestavljen iz dveh delov: **v prvem delu** akreditiran okoljski preveritelj preveri izpolnjevanje zahtev EMAS (Pribakovič Borštnik 2004, 5-6), kar pomeni, da mora podjetje ali organizacija pred tem:

**1) izvesti okoljevarstveno presojo**

Le-ta se izvede z namenom preverjanja učinkovitosti okoljske naravnosti. Pri tem morajo interesenti za vključitev v shemo upoštevati svoje cilje za izboljšanje delovanja v prihodnosti, svoj okoljski načrt ter zakonodajo, ki posega na ta področja.

**2) vzpostaviti sistem okoljskega managementa**

V sistemu okoljskega managementa podjetje, po izvedeni okoljevarstveni presoji, sprva oblikuje svoje okoljske cilje ter nato oblikuje postopke in mehanizme, s katerimi bi okoljske cilje (oz. okoljski načrt) doseglo.

**3) izvesti okoljsko revizijo**

Pri tem ne gre za celovito okoljsko revizijo, kot je obravnavana v pričujočem raziskovanju diplomskega dela, ampak zgolj za ocenjevanje vzpostavljenega sistema okoljskega managementa in skladnost z relevantnimi okoljskimi zahtevami.

**4) zagotoviti javno okoljsko izjavo**

V izjavi se predstavijo rezultati okoljevarstvene presoje, sistem okoljskega managementa ter izsledki okoljske revizije določenega podjetja ali organizacije. Poleg tega se še navedejo rezultati (potencialno) že obstoječega okoljskega delovanja ter načrti za izboljšanje v prihodnosti (Floornature 2003 in The new economics foundation 2006).

V kolikor akreditiran okoljski preveritelj ugotovi, da so vse zahteve EMAS-a ustrezno izpolnjene, potrdi oz. validira okoljsko izjavo. **V drugem delu** registracije okoljski preveritelj potrjeno okoljsko izjavo predloži pristojnemu organu (npr. v RS je to MOP), ki preveri, ali organizacija izpolnjuje vse kriterije za registracijo. V kolikor so vsi kriteriji izpolnjeni pristojni organ organizacijo vpiše v register EMAS (Pribakovič Borštnik 2004, 6).

Iz omenjenega je torej mogoče ugotoviti, da mora podjetje ali organizacija, ki se želi vključiti v shemo EMAS, izpolniti celovite in kompleksne okoljske kriterije, s čimer se že avtomatično vzpostavi okoljski management, ki mora biti v skladu z obstoječimi okoljskimi zahtevami, ki temeljijo oz. izvirajo iz obsežne okoljske zakonodaje.

Glavni cilj sheme EMAS je torej spodbujanje t.i. okoljske samoregulacije podjetij. In ravno vidik spodbujanja prikazuje EMAS kot »zanimiv primer sodobnega upravljanja (modern governance), ki ne temelji na zakonskih obvezah, ampak na procesu spodbujanja podjetij, da prostovoljno posvojijo politike, ki omogočajo izboljšanje njihove okoljske naravnosti izven zakonskih obvez« (Heinelt in Smith 2003, 5). Se pravi, da je glavni cilj EMAS-a zmanjšanje nadzora s strani države ter spodbujanje samoregulacije s strani podjetij in organizacij.

## **5 OKOLJSKO REVIDIRANJE NA NACIONALNI RAVNI (PRIMER RS)**

Uvajanje revidiranja OP se je v RS začelo razvijati šele v **preteklih slabih 10 letih** in je zato še precej nova in nerazvita dejavnost. Razlog za omenjeno se nahaja v dejstvu, da se v predhodnem obdobju vlada in oblikovalci zakonodaje niso zavedali nujnosti potrebe vpeljevanja okoljske komponente na raven zasebnih in javnih podjetij in drugih organizacij. Poleg obvezne harmonizacije obširne EU okoljske zakonodaje v slovenski pravni red namreč država ni naredila ničesar, da bi spodbujala »zeleno« naravnost in delovanje podjetij in organizacij v smislu oblikovanja neobvezujočih pravil ali standardov, ki bi take gospodarske subjekte vsaj privajala na drugačen, bolj ekološki način poslovanja. Zaradi »neaktivnosti« države se posledično tudi podjetja in organizacije sama niso zavedala (oz. se še vedno ne zavedajo) pomembnosti oblikovanja OP in revidiranja le-teh.

Do premika naprej je prišlo šele, ko so se večja, finančno stabilna in ekološko bolj ozaveščena podjetja, tudi preko spremljanja delovanja svojih aktualnih ali potencialnih ekološko usmerjenih poslovnih partnerjev, sama zavedla potrebe po uvajanju okoljskih poročil in revidiranju le-teh. Ugotovila so namreč, da jim priprava in revizija okoljskih poročil (ki v zahodnih državah postopoma že predstavlja ekvivalent zakonsko obveznim revizijam računovodskih izkazov podjetja ali organizacije) prinaša dodano vrednost in omogoča bolj perspektiven in legitimen nastop na globalnem gospodarskem trgu (Jereb in Vrabič 2010 in Hrabar 2010).

Do leta 2008 (ko je prišlo do spremembe ZVO-1-UPB1) sta revidiranje okoljskih poročil v RS opravljala samo **dva igralca**, in sicer Računsko sodišče RS in okoljski izvedenci, ki so bili vpisani v imenik okoljskih izvedencev pri MOP-u. Kljub temu, da sta oba opravljala enako oz. podobno dejavnost, pa je njuno delovanje precej različno, saj ju pri tem zavezujeta dva oz. trije različni zakoni.

## 5.1 OKOLJSKO REVIDIRANJE V PRISTOJNOSTI RAČUNSKEGA SODIŠČA RS

Podobno kot v zasebnem sektorju (kjer so se revizije okoljskih poročil začele izvajati že konec **70-ih** oziroma v začetku **80-ih letih 20. stoletja**, vendar predvsem na območju ZDA in Zahodne Evrope) so se tudi vrhovne revizijske institucije (VRI) po svetu, ob naraščajoči zavesti o vedno hujšem ogrožanju okolja, začele zavedati ključne vloge države pri oblikovanju ustreznih ukrepov za omejevanje škodljivih posledic na okolje in za učinkovito in uspešno reševanje in odpravo okoljskih problemov v institucijah in organizacija javnega sektorja.

Okoljsko revidiranje v javnem sektorju pomeni, da VRI-ji v okviru svojih pristojnosti podajo neodvisno in objektivno oceno, ali:

- vlade izpolnjujejo sprejete mednarodne sporazume o varovanju okolja,
- je v državi vzpostavljen celovit/ustrezen institucionalni okvir za zaščito in ohranitev okolja,
- je v državi vzpostavljen učinkovit nadzor izvajanja nacionalne zakonodaje tako in
- so bila javna sredstva za obravnavo in reševanje okoljskih problemov porabljena smotrno (Računsko sodišče 2008).

Poleg splošnega oz. skupnega zavedanja VRI-jev o potrebi oblikovanja in predvsem revidiranja okoljskih poročil v institucijah javnega sektorja **konec 90-ih let 20. stoletja** se je Računsko sodišče (t.i. VRI Republike Slovenije) pomembnosti izvajanja revizij okoljskih poročil v javnem sektorju zavedlo predvsem iz treh razlogov, in sicer:

- *Računsko sodišče je samo ocenilo, da varovanje okolja predstavlja področje, ki je izrednega pomena (okoljevarstvena naravnost namreč v sodobnem času vedno bolj postaja obveza vseh institucij in ne samo podjetij),*
- *revidiranje okoljskih poročil določa Zakon o računskem sodišču (ZRacS-1), ki določa izvajanje revizij pravilnosti in smotrnosti poslovanja subjektov gospodarskih javnih služb oz. subjektov, ki se financirajo iz javnega proračuna in*
- *na podlagi sodelovanja v mednarodnih organizacijah (INTOSAI, EUROSAI), kjer ima Računsko sodišče svoje predstavnike, kar je omogočilo izmenjavanje izkušenj in ugotovitev, pri katerih temah se da z revizijo doseči učinek (Jereb in Vrabič 2010).*

Računsko sodišče pa revizij okoljskih poročil ne izvaja samo na podlagi **ZRacS-1**<sup>7</sup>, ampak tudi na podlagi **Poslovnika o računskem sodišču**, ki ga Računsko sodišče sprejme v soglasju z Državnim zborom RS in podrobno ureja način in postopek izvrševanja revizijske pristojnosti računskega sodišča (Zakon o računskem sodišču (ZRacS-1)), **mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI**<sup>8</sup> ter **smernic okoljskega revidiranja**, ki jih je sprejela delovna skupina za okoljsko revidiranje pri INTOSAI, katere naloge so priprava smernic okoljskega revidiranja, spodbujanje uvajanja okoljskega revidiranja pri članicah ter pomoč pri oblikovanju metodologije okoljskega revidiranja (Računsko sodišče 2009) ter Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1-UPB3), ki določa izvajanje revizij s strani računskega sodišča na tistih področjih, ki jih sam ne pokriva; t.j. proračun občine, države in Evropske skupnosti.

»Pristojnost računskega sodišča, ki je eksplicitno zapisana v ZRacS-1 je, da mora vsako leto revidirati ustrezno število poslovanja izvajalcev gospodarskih javnih služb (npr. s področja energetike, prometa, komunalnih storitev itd.), ne glede na to, ali gre za javna podjetja ali koncesionarje« (Jereb in Vrabič 2010); se pravi, da to zajema vsako javno službo, ki prejme sredstva neposredno iz **državnega proračuna, proračuna občine ali proračuna Evropske Skupnosti** (vendar ga lahko Računsko sodišče revidira zgolj v okviru porabe teh sredstev in ne v okviru celotnega poslovanja, tako kot npr. v primeru finančnih revizij, kjer se pregleduje in ocenjuje celotno poslovanje revidiranega subjekta).

Med subjekte, ki prejemajo sredstva iz proračuna države, občine ali Evropske skupnosti pa spadajo tudi številne **gospodarske javne službe s področja varstva okolja**, ki jih natančneje opredeljuje Zakon o varstvu okolja (ZVO-1-UPB1). Zakon namreč določa obvezne državne in lokalne gospodarske javne službe varstva okolja (Jereb in Vrabič 2010), ki so zapisane v spodnji tabeli:

---

<sup>7</sup> **Zakon o računskem sodišču (ZRacS-1)** v 20. členu navaja, da Računsko sodišče preko revizij pravilnosti in smotrnosti revidira poslovanje uporabnikov javnih sredstev, ki vplivajo na stanje javnega premoženja, stanje javnega dolga, zagotavljanja javnih dobrin ali **na stanje okolja** (Zakon o Računskem sodišču 2001).

<sup>8</sup> **Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij (The International Organisation of Supreme Audit Institutions - INTOSAI)** deluje kot krovna organizacija nacionalnih revizijskih skupnosti. Preko svojega, več kot 50 let dolgega, delovanja oblikuje institucionalni okvir za VRI-je z namenom spodbujanja razvoja in prenosa znanja, izboljševanja delovanja VRI-jev ter povečevanja strokovnega znanja (International Organisation of Supreme Audit Institutions 2006).



**Tabela 5.1:** Obvezne državne in lokalne gospodarske javne službe varstva okolja

obvezne državne gospodarske javne službe varstva okolja	obvezne lokalne gospodarske javne službe varstva okolja
- ravnanje in odlaganje radioakt. odpadkov, - sežiganje komunalnih odpadkov, - ravnanje z živalskimi odpadki, - zbiranje, predelava ali odstranjevanje določenih vrst odpadkov in - izvajanje meritev, pregledovanja in čiščenja kurilnih naprav, dimnih vodov in zračnikov	- oskrba s pitno vodo, - zbiranje in prevoz komunalnih odpadkov, - urejanje in čiščenje javnih površin, - odvajanje in čiščenje komunalne in padavinske odpadne vode in - odlaganje ostankov predelave ali odstranjevanja komunalnih odpadkov

**Vir:** Zakon o varstvu okolja (ZVO-1-UPB1) (2006).

Računsko sodišče torej preko revidiranja okoljskih poročil obveznih državnih in lokalnih gospodarskih javnih služb varstva okolja (porabniki državnega ali občinskega proračuna) preverja **poslovanje** teh subjektov; kako je neka javna služba vzpostavljena, če so postavljeni vsi pogoji za učinkovito delovanje izvajalcev javnih služb ... (Jereb in Vrabič 2010).

Vendar pa Računsko sodišče revizije okoljskih poročil ne izvaja na podlagi samostojnega postopka revidiranja omenjenih poročil, ampak v sklopu revizij **smotrnosti** in **pravilnosti**, ki jih določa ZRacS-1. Vrabičeva (2010) namreč navaja, da revidiranje okoljskih poročil, primarno spada v okvir revizij smotrnosti, pri čemer revizorji računskega sodišča delujejo/ocenjujejo na podlagi treh »podsegmentov« oz. t.i. 3E strukture (efficiency-uspešnost, effectiveness-učinkovitost in economy-gospodarnost), kar je določeno v ZRacS-1 (Jereb in Vrabič 2010). Nadalje pa se ti »podsegmenti«, ki se jih revidira v okviru revizije smotrnosti, lahko širijo tudi naprej - npr. preverjanje etičnosti, okoljske naravnosti, itd., v kolikor se za to odloči revidirani subjekt.

»Sekundarno pa je mogoče revidiranje okoljskih poročil, v določenih primerih, izvajati tudi v okviru revizij pravilnosti, kar prav tako določa ZRacS-1. Slednje je mogoče, v kolikor gre za področje t.i. okoljskih dajatev, ali izvajanja nalog s področja varstva okolja, ki pa **so** zakonsko normirane oz. določene« (Jereb in Vrabič 2010). Npr. Računsko sodišče lahko preveri, ali se je pri izdaji dovoljenj za posege v prostor pridobilo okoljsko poročilo in revizija le-tega. »In ker v tem konkretnem primeru ZVO-1-UPB1 določa obveznost poročila in revizije, lahko Računsko sodišče skozi cilje revizije pravilnosti to tudi preveri. V primeru, da bi Računsko

sodišče ugotovilo, da zakonska norma ni bila izpolnjena (ker poročilo in revizija nista bila izvedena), bi lahko izreklo mnenje o nepravilnosti poslovanja revidiranca« (Jereb in Vrabič 2010) ali obratno, v kolikor bi zakonska norma bila izpolnjena.

Za izvajanje nalog revizij pravilnosti in smotrnosti ima Računsko sodišče po ZRacS-1 svoje revizorje, ki imajo dve stopnji izobraževanja, in sicer **državnega revizorja** in **pooblaščenega državnega revizorja** (Jereb in Vrabič 2010). To poimenovanje je v skladu s standardom Slovenskega inštituta za revizijo, ki določa funkcijo revizorja in pooblaščenega revizorja (pri tem se revizor ukvarja z revidiranjem računovodskih izkazov in drugih informacij, ki jih je pripravila gospodarska družba, medtem ko pooblaščen revizor z revidiranjem računovodskih izkazov – stanja, uspeha in gibanja finančnih tokov za poslovno leto) (Slovenski inštitut za revizijo 2009).

Revizorji računskega sodišča, v okviru revidiranja okoljskih poročil, sodelujejo tako z drugimi nacionalnimi kot tudi mednarodnimi igralci.

Na **nacionalni ravni** so to vsi igralci (državni in civilno-družbeni), za katere Računsko sodišče meni, da mu v postopkih revidiranja lahko pomagajo. Vendar pa Vrabičeva (2010) izpostavlja problem nepripravljenosti sodelovanja državnih in civilno-družbenih igralcev z računskim sodiščem, saj gre za postopek, ki ni obvezen. Računsko sodišče posledično nima pristojnosti oz. legitimne pravice, da bi določenega igralca, ki poseduje želene kompetence prisililo k sodelovanju. Vendar pa lahko kompetentne igralce na podlagi ZRacS-1 imenuje za izvedence, ki lahko pomagajo pri določenem revizijskem postopku (Jereb in Vrabič 2010).

Na **mednarodni ravni** pa gre za sodelovanje z revizijskimi institucijami (VRI-ji) drugih držav, vendar zgolj v tistih primerih, kjer gre za skupne revizije (Računsko sodišče je namreč v preteklih letih prispevalo k oblikovanju kar nekaj t.i. mednarodnih okoljskih revizij, pri čemer je sodelovalo z VRI-ji Avstrije, Madžarske, Hrvaške, Češke, Slovaške...). Poleg tega pa z drugimi VRI-ji sodeluje tudi na področju oblikovanja različnih priročnikov, ki se navezujejo na stroko okoljskega revidiranja. Medtem ko intenzivnega sodelovanja na mednarodni ravni, izven skupnih projektov VRI-jev, ni (Jereb in Vrabič 2010).

Računsko sodišče torej preko (pooblaščenih) državnih revizorjev, v okviru revizij pravilnosti in smotrnosti, izvaja revidiranje okoljskih poročil institucij javnega sektorja oz. vseh porabnikov proračuna, pri čemer sodeluje tako z nacionalnimi kot mednarodnimi igralci. Delovanje okoljskih izvedencev v okviru revidiranja okoljskih poročil pa je opredeljeno v naslednjem poglavju.

## 5.2 OKOLJSKO REVIDIRANJE V PRISTOJNOSTI OKOLJSKEGA IZVEDENCA

Revizije okoljskih poročil so bile uzakonjene leta 2004 z ZVO-1-UPB1, in sicer za okoljska poročila (41. člen zakona iz leta 2004 namreč navaja, da mora pripravljavec plana, za katerega se izvede celovita presoja vplivov na okolje<sup>9</sup>, zagotoviti revizijo okoljskega poročila) in za poročila o presoji vplivov na okolje<sup>10</sup> (55. člen taistega zakona navaja, da mora nosilec nameravanega posega v okolje zagotoviti revizijo poročila o vplivih na okolje) (Hrabar 2010). Revizije okoljskih poročil in poročil o presoji vplivov na okolje lahko v okviru Zakona o varstvu okolja opravlja zgolj t.i. okoljski izvedenec, ki je vpisan v imenik okoljskih izvedencev pri MOP-u.

»**Okoljsko poročilo** (OP) je dokument, ki je podlaga za celovito presojo vplivov planov, programov in strategij na okolje (CPVO), ki jo opravi MOP. Okoljska poročila so izdelana npr. za vse občinske in državne prostorske načrte, pa tudi za Operativne programe, Strukturne sklade in podobno« (Hrabar 2010). Pri njegovi pripravi se praviloma uporablja obstoječe znanje in postopke vrednotenja ter vsebino prostorsko izvedbenega akta, ki se ga pripravlja. V okoljskem poročilu morajo biti zajeti podatki o planu, o stanju okolja na območju izvajanja plana, o okoljskih ciljih plana ter merilih vrednotenja vplivov izvedbe plana, o ugotovljenih vplivih plana in njihova presoja ter vse ostale informacije, ki so potrebne za izvedbo CPVO (IPSUM 2009); kar je predpisano z Uredbo o okoljskem poročilu in podrobnejšem postopku celovite presoje vplivov na okolje (CPVO) (Ur. l. RS, št. 73/05).

---

<sup>9</sup> **Celovita presoja vplivov na okolje (CPVO)** po 40. členu Zakona o varstvu okolja opravi Ministrstvo za okolje in prostor na podlagi okoljskega poročila, ki ga izdela izdelovalec. Izdelovalec je načeloma kdorkoli, saj formalno za izdelavo poročil ni potrebno pooblastilo ministrstva. Okoljsko poročilo mora revidirati okoljski izvedenec vpisan v imenik okoljskih izvedencev pri MOP (Chronos 2006).

<sup>10</sup> **Presoja vplivov na okolje (PVO)** je upravni postopek, v katerem je treba ugotoviti, ali nameravani poseg v okolje, ki predstavlja morebitno nevarnost za okolje, lahko povzroči njegovo poškodbo oz. ali je poseg z vidika njegovih škodljivih vplivov na okolje sploh dopusten. V postopek PVO mora biti obvezno vključena javnost. V kolikor pa gre za poseg, ki ima vplive na okolje v drugi državi, pa je potrebno to državo o tem obvestiti in ji omogočiti sodelovanje v postopku PVO (Šumej 2006).

»Poročilo o presoji vplivov na okolje (PVO) pa je dokument, ki je podlaga za izdajo okoljevarstvenega soglasja k nekemu posegu; pri čemer soglasje izdaja ARSO« (Hrabar 2010). PVO zajema opise, ugotovitve in ocene neposrednih in posrednih vplivov posega na sledeče dejavnike: človeka, fauno, floro, vodo, zrak, krajino, materialne dobrine, naravno in kulturno dediščino ter interakcijo med biotskimi in abiotskimi dejavniki. Cilj priprave PVO je zagotoviti naročnikom ustrezne in točne ocene ter napovedi potencialnih vplivov posega na okolje in podati potrebne dodatne ukrepe pri izvedbi projekta (Limnos 2007).

Zakon o varstvu okolja (ZVO-1-UPB1) iz leta 2004 je torej določal dve obliki oz. inačici okoljskih revizij. Čeprav je namen obeh inačic podoben oz. se prepleta, pa je bistven končni rezultat; revizija OP se namreč izvede z namenom preverjanja vplivov planov, programov in načrtov na okolje, medtem ko se revizija PVO izvede z namenom pridobitve okoljskega soglasja. Bistvene podobnosti in razlike obeh vrst revizij so zapisane v spodnji tabeli:

**Tabela 5.2:** Podobnosti in razlike revizij OP in poročil PVO

	<b>okoljsko poročilo</b>	<b>poročilo o presoji vplivov na okolje</b>
<b>namen poročila</b>	za pripravo planov, programov, načrtov in drugih aktov na področju urejanja prostora, upravljanja voda, gospodarjenja z gozdovi, lova, ribištva, rudarstva, kmetijstva, energetike, industrije, transporta, ravnanja z odpadki itd.	za opis, ugotovitve in ocene neposrednih in posrednih vplivov posega na: človeka, fauno, floro, tla vodo, zrak, klimo, krajino, materialne dobrine, naravno in kulturno dediščino ter interakcijo med biotskimi in abiotskimi dejavniki
<b><u>izvajalec revizije</u></b>	<i>revizijo OP lahko izdelava samo okoljska izvedenka ali izvedenec, ki je vpisan v imenik okoljskih izvedencev pri MOP-u!</i>	<i>revizijo PVO lahko objavljem pooblastilu izdelava samo okoljska izvedenka ali izvedenec, ki je vpisan v imenik okoljskih izvedencev pri MOP-u!</i>
<b>pregledovalec poročila in revizije poročila</b>	OP in revizija le-tega sta podlaga za postopek celovite presoje vplivov na okolje, ki ga opravi MOP (na podlagi njegovega mnenja se nato določi ali je plan, program ali načrt dovoljen ali ne)	PVO in revizija le-tega sta podlaga za izdajo okoljevarstvenega dovoljenja, ki ga izda Agencija RS za okolje in prostor (ARSO)

**Vir:** Zakon o varstvu okolja (ZVO-1-UPB1) (2006), Hrabar (2010), Poročila PVO (2007).

Revizorji OP in PVO oz. t.i. okoljski izvedenci pa omenjenih revizij niso opravljali zgolj na podlagi ZVO-1-UPB1, ampak so se po besedah Hrabarjeve (2010) posvetovali z drugimi organizacijami, ki so v okviru postopkov podajali svoja mnenja in soglasja (MOP, ARSO, MK, ZRSVN...) ter upoštevali dobre prakse mednarodnih podjetij, ki so take revizije že opravljala ter podatke o revizijah OP in PVO, ki so dostopni na svetovnem spletu (Hrabar 2010). Sodelovanja z Računskim sodiščem, ki poleg okoljskih izvedencev edino izvaja revizije OP, pa ni bilo, kar je posledica različnih pristojnosti obeh igralcev oz. kot navaja Vrabičeva (2010), da Računsko sodišče predstavlja neke vrste »supernadzor« (Jereb in Vrabič 2010), ki ni ekvivalenten tistemu na podlagi ZVO-1-UPB1.

### **5.2.1 REVIZIJE PO ZAKONU O VARSTVU OKOLJA DO LETA 2008**

Kljub temu, da je sprememba zakona iz leta 2008 ukinila tako **obveznost revizij OP in PVO** kot tudi **status okoljskih izvedencev**, pa je za boljše razumevanje potrebno opredeliti stanje do omenjene spremembe!

Revizije OP ter PVO so bile uvedene z namenom zagotavljanja kakovosti poročil in razbremenitve dela MOP-a in ARSO. Zakon je namreč želel doseči, da bi MOP in ARSO, preko revidiranja, dobila že pregledane in popravljene dokumente OP in PVO, kar bi omogočilo, da MOP in ARSO le izvedeta postopek do konca; t.j. MOP bi podal odločitev o **dovoljenju ali prepovedi izvedbe določenega plana, načrta ali strategije**, ARSO pa bi **izdal ali prepovedal izdajo okoljskega oz. okoljevarstvenega soglasja**.

Vendar pa zaradi majhnega števila revizorjev (ki so bili preobremenjeni), različne kakovosti revizorjev, pritiskov investitorjev na revizorje ter zaradi sporov med izdelovalci OP in PVO ter revizorji sistem ni deloval tako, kot je to predvideval zakon. To je pripeljalo do tega, da sta MOP in ARSO, zaradi pogostih zapletov in nesoglasij, vedno bolj intenzivno in poglobljeno pregledovala OP in PVO ter v končni fazi opravljala enako delo, kot sta ga pred uvedbo zakona iz leta 2004 (Hrabar 2010). Z uvajanjem obveznosti revizije se je torej podvojilo pregledovanje OP in PVO (v prvi vrsti so to opravljali pooblaščen revizorji – okoljski izvedenci, nato pa sta poročila pregledovala tudi MOP in ARSO). S tem so se povečali stroški za investitorje (ki so morali poročilo revidirati), podaljšal pa se je tudi čas sprejema planov oz. načrtov določenega projekta. Rešitev omenjenega problema podvajanja Hrabarjeva (2010) vidi v pomanjkanju »nadzornikov« oz. inšpektorjev OP in poročil PVO; v tujini namreč to

vlogo prevzemajo nevladne organizacije, ki poročila natančno pregledajo in nato podajo utemeljene komentarje (Hrabar 2010), s čimer se zmanjša ali ukine pregledovanje s strani pristojnih institucij (npr. MOP in ARSO).

Z uvedbo obveznosti revizij je namreč prišlo do velike razslojenosti trga na področju okoljskega svetovanja. Ker zakon ni določal, kdo naj bo pristojen za izdelavo OP in PVO, se je z oblikovanjem le-teh pričelo ukvarjati veliko število podjetij in posameznikov, ki o tem postopku niso imeli dovolj znanja. To pa je precej negativno vplivalo na delo revizorja OP in poročil PVO predvsem iz **dveh razlogov**:

- *revizor je namreč moral zagotoviti visoko kakovost opravljene revizije, saj je bil za to osebno odgovoren in bi lahko bil v primeru slabe kakovosti izključen iz imenika okoljskih izvedencev (kakovostno revizijo pa je lahko opravil zgolj na podlagi kakovostnega poročila),*
- *revizor je porabil veliko časa, da je izobraževal izdelovalce OP in PVO, ki niso posedovali kompetenc za izdelavo kakovostnega poročila, in da je slaba poročila popravil (proces popravljanja dokumentov je namreč potekal v več krogih in je terjal veliko usklajevanja; zaradi tega je revizor svojo nalogo opravil z izgubo, saj je pri tem porabil veliko več časa, kot je sam predhodno ocenil ali kot bi ga bil pripravljen plačati naročnik revizije) (Hrabar 2010).*

Zaradi zamud in usklajevanj so tudi naročniki (investitorji, občine in država) običajno postali nestrpni in vedno bolj pritiskali na vse vpletene (izdelovalce OP in PVO, revizorja; občine in država pa so prav tako pritiskale tudi na same investitorje). Slabe izdelovalce OP in PVO je trg počasi izločil na podlagi dveh vidikov, in sicer:

- a)** revizorji okoljskih poročil niso več želeli opravljati revizij poročil določenih podjetij ali posameznikov, ki so se v preteklosti izkazali za slabe oblikovalce,
- b)** naročniki (investitorji, občine in država) so slabe oblikovalce poročil izločili iz nadaljnjih naročil ali celo prekinili pogodbe z njimi (Hrabar 2010).

Zaradi omenjenih težav je sprememba Zakona o varstvu okolja iz leta 2008 ukinila tako obveznost izvajanja revizij OP in PVO kot tudi status okoljskih izvedencev. Vendar pa spremenjen zakon v 56. členu vpelje novost, ki nadomesti status okoljskih izvedencev iz leta 2004. Vpelje namreč obveznost pridobitve potrdila o strokovni usposobljenosti izdelovalcev OP in PVO, ki je začela veljati s **1. januarjem 2010**. To potrdilo bo z novo določbo lahko

pridobil samo tisti posameznik, ki poseduje: najmanj univerzitetno izobrazbo s področja naravoslovnih ali tehničnih znanosti, najmanj 5 let delovnih izkušenj na področju presoje vplivov na okolje in opravljen preizkus znanja, potrebnega za izdelavo okoljskega poročila oziroma poročila o vplivih na okolje (Zakon o varstvu okolja (ZVO-1-UPB1)). Hrabarjeva (2010) k temu dodaja, da na MOP-u, ki je pristojno za oblikovanje preizkusa znanja za pridobitev potrdila o strokovni usposobljenosti izdelovalcev OP in PVO, do sedaj tega preizkusa še niso pripravili. Nadalje meni, da smo trenutno v t.i. vakuumu; revizije OP in PVO z novim zakonom namreč niso več potrebne, status okoljskih izvedencev je ukinjen, medtem ko potrdil o strokovni usposobljenosti še ni mogoče pridobiti (Hrabar 2010).

Na podlagi ugotovitev, zapisanih v poglavjih 4.1 in 4.2, je mogoče sklepati v smeri zanikanja hipoteze **H<sub>1</sub>**, saj je jasno razvidno, da konfliktnosti med izvajalci okoljskega revidiranja (revizorji računskega sodišča in okoljskimi izvedenci) **ni**.

Se pa konfliktnost izraža na drugih ravneh, in sicer: v primeru delovanja okoljskih izvedencev je (do leta 2008) glavni konflikt predstavljala nezmožnost učinkovitega sodelovanja z izdelovalci OP in PVO (na podlagi zakona iz leta 2004 namreč slednji niso posedovali zelenega strokovnega znanja za izdelovanje OP in PVO), medtem ko v primeru delovanja revizorjev računskega sodišča glavni konflikt izvira iz nezmožnosti učinkovitega sodelovanja z MOP (zlasti na področju inšpekcijskih postopkov).

## **6 VPRAŠANJE ZAKONODAJNEGA UREJANJA REVIDIRANJA OP**

V poglavju 3 je bilo opredeljeno nadnacionalno zakonsko urejanje revidiranja okoljskih poročil, pri čemer je bilo ugotovljeno, da je EU za potrebe okoljskega revidiranja (predvsem zaradi potencialne konfliktnosti med okoljsko in gospodarsko zakonodajo) oblikovala neobvezujočo direktivo, ki preko vključevanja v shemo EMAS in ob upoštevanju mednarodno sprejetih ISO standardov, podjetja in organizacije **spodbuja** k bolj »zelenemu« in družbeno odgovornemu delovanju/poslovanju.

Preko poglavja 4 pa je bil do določene stopnje že predstavljen zakonodajni okvir področja revidiranja na nacionalni (pri tem je bilo ugotovljeno, da so okoljsko revidiranje do leta 2008 obvezovali trije zakoni); vendar je slednjega zaradi potrebe po potrditvi ali zavrnitvi hipoteze **H<sub>2</sub>**, potrebno natančneje preučiti, kar sledi v pričujočem poglavju.

Kopač (2004) navaja, da zakonodaja s področja varovanja okolja **horizontalno**<sup>11</sup> ureja načela varstva okolja, Vladi RS in pristojnim ministrom pa daje pooblastila za izdajanje podrobnejših sektorskih predpisov in s tem omogoča, da se vzpostavi večja fleksibilnost prilagajanja predpisov varstva okolja trenutnim potrebam. Omenjeni sektorski predpisi in posamezni podzakonski akti pa se lahko sklicujejo na okoljske standarde (Kopač 2004, 5), kar bo podrobneje pregledano v naslednjem poglavju.

Kot je bilo že ugotovljeno, zakona, ki bi direktno določal oblikovanje okoljskih poročil in revidiranje le-teh na ravni zasebnih in javnih podjetij ter organizacij, **ni**. Jereb (2010) k temu dodaja, da do samega uzakonjenja področja, po njegovem mnenju, ne bo prišlo in izpostavi **pomen dvigovanja zavesti** v smislu, da se bo čim več podjetij in organizacij samih odločalo za pridobivanje okoljskih standardov. Poleg tega izpostavi še težavo, ki **pa** zadeva zakonsko urejanje. Velikokrat se je namreč že izkazalo, da so revizorji računskega sodišča, ko so revidirali poslovanje določenega izvajalca gospodarske javne službe s področja varstva okolja, ugotovili, da so zakonske podlage (ki določajo sankcije za neustrezno ravnanje in jih oblikuje občina ali MOP) preveč **pomanjkljive, neustrezne** ali **dvoumne** in jim tako niso mogli pripisati neke nepravilnosti oz. neustrezno ravnanje (Jereb in Vrabič 2010). Posledično se Računsko sodišče v zadnji letih veliko obrača na MOP ter ga spodbuja k oblikovanju take okoljske zakonodaje, ki bi omenjeno omogočala.

Tudi Hrabarjeva (2010) meni, da zakonska ureditev tega področja **ni potrebna** in prav tako izpostavi pomen mednarodnih standardov (ki sicer niso trdno definirani, ampak predvsem splošno priznani in uveljavljeni; npr. ISO okoljski standardi) za določanje kakovosti poslovanja. Njen glavni argument proti oblikovanju zakona, ki bi določal obveznost OP in revizije le-teh, pa izvira iz dejstva, da morajo vsa podjetja in organizacije znotraj EU že ustrezati zakonsko predpisanim okoljskim zahtevam, drugače morajo proizvodnjo prilagoditi ali celo ustaviti (Hrabar 2010).

Že obstoječo zakonodajo na ravni RS, ki določa izvajanje revizij okoljskih poročil s strani dveh relevantnih igralcev, je mogoče povzeti v naslednji tabeli:

---

<sup>11</sup> **Horizontalna zakonodaja** na področju varstva okolja večinoma ureja administrativna vprašanja izdajanja dovoljenj in pooblastil, komunikacijo z Evropsko komisijo in načelne zahteve. Podrobnejše standarde pa predpisujejo specifične in splošne direktive, ki so običajno navedene v t.i. horizontalnih predpisih (Žerjav 2001).



**Tabela 6.1:** Primerjava in spremembe zakonodaje na področju izvajanja okoljskih revizij

	<b>Računsko sodišče</b>	<b>Okoljski izvedenec</b>
<b>zakonodaja</b>	<p><i>Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1-UPB3), ki določa opravljanje revizij predvsem v tistem delu, ki ga ZGD ne pokriva (proračun, zavodi, občine)</i></p> <p><i>Zakon o računskem sodišču (ZRacS-1), ki določa opravljanje revizij okoljskih poročil v okviru revizij pravilnosti in smotrnosti</i></p>	<p><i>Zakon o varstvu okolja (ZVO-1-UPB1), ki je do leta 2008 določal opravljanje revizij OP in PVO</i></p>
<b>sprememba zakonodaje</b>	<p>Spremembe zakonodaje, ki določa revidiranje okoljskih poročil ni bilo</p>	<p>Leta 2008 so revizije OP in PVO ter status okoljskega izvedenca ukinjeni</p>

**Vir:** Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1-UPB3) (2009), Zakon o računskem sodišču (ZRacS-1) (2001), Zakon o Varstvu okolja (ZVO-1-UPB1) (2006).

Na podlagi ugotovitev je mogoče sklepati v smeri delnega zanikanja hipoteze **H<sub>2</sub>**, saj je bilo ugotovljeno, da zakonodaja, ki določa revidiranje okoljskih poročil je/obstaja in ni preohlapna. Vendar pa zakonodaja učinkovito in poenoteno izvajanje revidiranja okoljskih poročil omogoča zgolj revizorjem Računskega sodišča, medtem ko je v primeru okoljskih izvedencev, ravno iz razloga neučinkovitosti in neenotnosti, zakonodaja bila spremenjena (in se zato celo oddaljuje od zakonskega normiranja revidiranja OP in PVO).

## **7 POMEN IN VLOGA OKOLJSKIH STANDARDOV (EMAS in ISO 14001)**

V EU varovanje okolja ureja okrog 70 direktiv, med njimi tudi direktiva št. 1836/93, s katero je bila ustanovljena shema EMAS. Kot je bilo že ugotovljeno, omenjena direktiva ne obvezuje, temveč spodbuja podjetja in druge organizacije k ekološkemu poslovanju oz. delovanju. Kopač (2004) pa izpostavlja tudi vlogo t.i. ISO okoljskih standardov, katerih uporaba naj bi se v prihodnosti povečevala, saj bo za večjo učinkovitost okoljske zakonodaje potrebno spremeniti pristop v reguliranje okoljskih vplivov proizvodov v njihovem celotnem življenjskem krogu (Kopač 2004, 5), pri čemer bodo večji del preventivne vloge odigrali mednarodno uveljavljeni ISO okoljski standardi.

Glede na dejstvo, da tako vključevanje v shemo EMAS kot pridobitev certifikata ISO 14001 ni zakonsko določeno, se vzpostavlja vprašanje, kdo potemtako daje legitimnost odgovornim za oblikovanje pogojev in kriterijev za vključitev v EMAS oz. pridobitev ISO 14001. Hrabarjeva (2010) navaja, da jim legitimnost dajejo: **poslovni svet** (podjetja oz. sektorji industrije, združenja...), **različne institucije in njihove iniciative** (od EU do OZN, ki vedno bolj skrbijo za sodelovanje s podjetji) ter **nevladne organizacije** (ki v razvitih državah že opravljajo kakovosten in strog nadzor nad okoljskimi dejavnostmi) (Hrabar 2010).

Leta 2001 je začela veljati prenovljena direktiva sheme EMAS, »ki vključuje večino elementov, ki so se v standardu ISO 14001 izkazali kot najboljši v globalnem merilu. S pridobitvijo standarda družine ISO 14000<sup>12</sup> namreč podjetje dokazuje, da je opredelilo okoljsko politiko in prepoznalo vse aktivnosti, ki vplivajo na okolje pozitivno ali negativno« (Rogelj 2001). Se pravi, da EU pri procesu spodbujanja vključevanja v shemo EMAS (ki od leta 2001 temelji na standardih družine ISO 14001) neposredno spodbuja tudi uporabo standardov ISO 14000, le da jih omenjena shema na določenih področjih »dopolnjuje s strožjimi zahtevami za izpolnjevanje zakonodajnih zahtev, okoljski učinek, zunanje komuniciranje in odnose, vključevanje zaposlenih in obvladovanje okoljskih vidikov« (Pribakovič Borštnik 2004, 6). Lebanova (2002) k temu dodaja, da sta shema EMAS in ISO 14001 zelo podobna, vendar EMAS dodatno zahteva višjo stopnjo zavezanosti delovanja vključenih subjektov preko treh segmentov, in sicer:

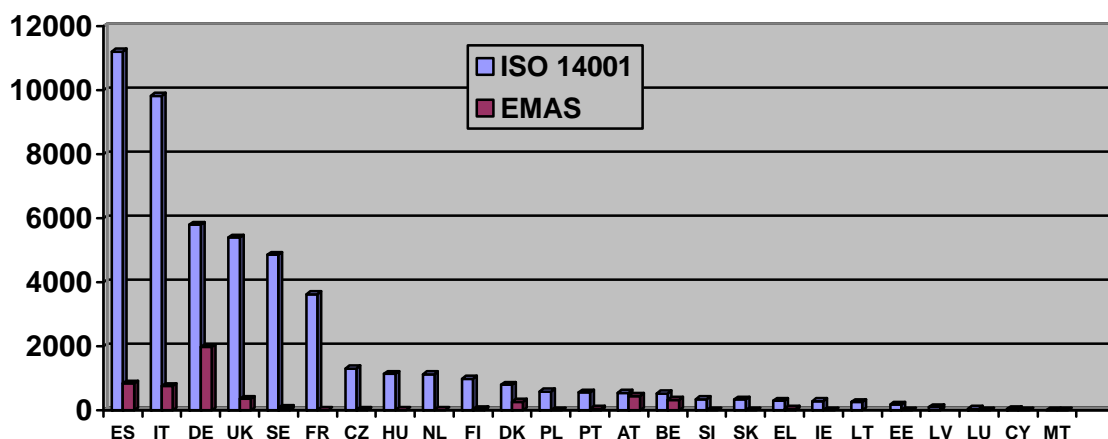
- **učinkovitost** (vključuje nenehno izboljševanje okoljskih značilnosti in skladnost z okoljsko zakonodajo EU),
- **transparentnost** (vključuje javno objavo okoljske politike, sistema ravnanja z okoljem, ciljev in ključnih okoljskih podatkov ter komunikacija z vsemi zainteresiranimi stranmi - zaposleni, lokalna oblast, poslovni partnerji ...)
- **kredibilnost** (vključuje verifikacijo in potrjevanje neodvisnega, akreditiranega presojevalca in registracijo pri pristojnem organu) (Leban 2002, 36).

---

<sup>12</sup> **ISO 14000** je serija standardov okoljskega upravljanja, ki jih je pripravil ISO tehnični odbor - TC 207. Standardi družine ISO 14000 ne postavljajo neposrednih zahtev za kakovost okolja, ne določajo specifičnih stopenj zaščite pred onesnaževanjem, ipd. ampak pomagajo podjetju razviti svojo okoljsko politiko ter jo sistematično izvajati v zveznem procesu. Ker pa je v sklopu sistemov upravljanja z okoljem napovedana tudi skladnost delovanja glede na sedanjo okoljsko zakonodajo, so te zahteve posredno vključene (Praznik 2000, 37).

Glede na to, da vključitev podjetja ali organizacije v shemo EMAS ali pridobitev certifikata ISO 14001 povzroča enake rezultate (podjetja ali organizacije namreč s tem prikažejo svojo skrb ter pripravljenost za »zeleno« delovanje), se omenjeni subjekti, predvsem zaradi lažjih pogojev pridobitve statusa, raje odločajo za pridobitev standarda ISO 14001, kar je jasno razvidno iz spodnjega grafa (vključene so države članice EU<sup>13</sup> do leta 2007):

**Graf 7.1:** Primerjava med vključenostjo v shemo EMAS in lastništvom certifikata ISO 14001



**Vir:** ISO 14001 Worldwide statistics (2007).

Na podlagi grafa je mogoče ugotoviti, da omenjena predpostavka drži. Podjetja in druge organizacije se namreč v **veliko večjem številu** poslužujejo pridobivanja standarda ISO 14001 kot vključevanja v shemo EMAS, saj so pogoji v primeru prvega precej blažji (pridobitev standarda ISO 14001 namreč za razliko od pogojev vključevanja v shemo EMAS **ne zahteva** začetnega okoljskega pregleda, revizije skladnosti, vključenosti vseh zaposlenih, zunanje verifikacije itd. (Evropska komisija 2008)). Npr. v RS je do leta 2007 standard ISO 14001 pridobilo 351 podjetij in organizacij, medtem ko se je v shemo EMAS vključilo zgolj eno podjetje (Gorenje d.d., ki se je v omenjeno shemo vključilo leta 2004).

Ob že omenjenem dejstvu, da vključevanje v shemo EMAS ali pridobitev certifikata ISO 14001 temelji na prostovoljni osnovi zainteresiranih podjetij in organizacij, se vzpostavlja vprašanje, **zakaj se sta sploh odločajo za pridobitev članstva v shemi EMAS ali**

<sup>13</sup> **Okrajšave** za države članice vključene v graf so oblikovane na podlagi **t.i. ISO kod**, ki se v določenih primerih razlikujejo od mednarodno sprejetih okrajšav. Pri tem sledi: ES-Španija, IT-Italija, DE-Nemčija, UK-Velika Britanija, SE-Švedska, FR-Francija, CZ-Češka, HU-Madžarska, NL-Nizozemska, FI-Finska, DK-Danska, PL-Poljska, PT-Portugalska, AT-Avstrija, BE-Belgija, SI-Slovenija, SK-Slovaška, EL-Grčija, IE-Irska, LT-Litva, EE-Estonija, LV-Latvija, LU-Luksemburg, CY-Ciper in MT-Malta (Evropska komisija 2009).

**certifikata ISO 14001.** V začetnem delu proučevanja sem namreč izhajal iz splošnega prepričanja, da si podjetja za pridobitev določenega okoljskega certifikata ali oblikovanja okoljskega managementa prizadevajo predvsem zato, ker jim to omogoča bolj legitimno sodelujejo z ekološko bolj ozaveščenimi podjetji na globalnem gospodarskem trgu. Vendar pa Hrabarjeva (2010) ter Jereb in Vrabičeva (2010) pri tem navajajo, da so razlogi precej bolj kompleksni, in sicer:

**1) podjetje se želi primerjati z drugimi po mednarodno primerljivih metodah in standardih**

To je najbolj pogosto pri podjetjih, ki so v lasti multinacionalk; slednje se namreč velikokrat odločijo zagotavljati kakovost tako, da hkrati (npr. v istem tednu) izvedejo okoljske preglede vseh svojih podjetij po svetu in posledično pripravijo okoljsko poročilo, ki zagotovi medsebojno primerljivost med vsemi podjetji multinacionalke in z drugimi podjetji, ki nastopajo na globalnem gospodarskem trgu.

**2) podjetje želi zagotoviti transparentnost varstva okolja po mednarodno primerljivih metodah in standardih**

Ta motiv imajo zlasti podjetja, ki poslujejo s tujimi partnerji, saj morajo svojim dobaviteljem ali naročnikom dokazati, da delujejo v skladu z zakonodajo in načeli varstva okolja; na t.i. zahodnih trgih je namreč zelo pogosto potrebno zagotavljati standarde v celotni verigi izdelovanja in/ali razgradnje določenega izdelka.

**3) podjetje želi javnosti predstaviti svojo skrb za okolje**

V tem primeru v posameznem podjetju predstavijo obstoječe podatke, ki se nanašajo na varstvo okolja (npr. rezultate meritev emisij, ravnanja z odpadki itd.); poleg tega pa predstavijo tudi svoje cilje oz. nadaljnje ukrepe za zagotovitev »zelenega« delovanja.

**4) v pridobitev standarda jih prisilijo druga podjetja, s katerimi poslujejo**

Jereb (2010) namreč navaja, da neko podjetje, ki ima okoljski standard ne bo želelo sodelovati s podjetjem, ki tega standarda nima; podjetje, ki ima standard, bo pritiskalo na sodelujoče podjetje, da si tak standard pridobi, ker bo s tem lahko ohranjalo legitimnost svojega širšega okoljskega delovanja. Hrabarjeva (2010) pa k omenjenemu dodaja praktični primer, in sicer, da npr. podjetje Audi zahteva primerno spoštovanje zakonodaje in standardov od podjetja Yulon, ki zanje izdeluje notranje prevleke in obloge avtomobilov; če tega ni, bo namreč podjetje Audi hitro poiskalo in našlo drugega podizvajalca.

**5) pridobitev standarda predstavlja, da je podjetje ali organizacija pod standardiziranim in legitimnim nadzorom**

Jereb (2010) pri tem trdi, da so podjetja, ki si pridobijo določen okoljski standard (npr. ISO 14001) preko institucij, ki imajo pooblastila za preverjanje standardov (npr. SIQ<sup>14</sup>), deležna standardiziranega nadzora, ki preverja, če delujejo v skladu s pridobljenim standardom; kar avtomatično pomeni, da je dejansko zavezano k zagotavljanju okoljevarstvenih ciljev. Posledično podjetje ali organizacija ne more špekulirati v smislu oblikovanja lastnih okoljskih poročil, katerih legitimnost je lahko vprašljiva (Hrabar 2010 in Jereb in Vrabič 2010).

Na podlagi zgornjih ugotovitev je mogoče sklepati v smeri zanikanja hipoteze **H<sub>3</sub>**, saj izkazovanje okoljske naravnosti na ravni podjetij in drugih organizacij ne temelji le na ustvarjanju dodane vrednosti v razmerju do ostalih ekološko motiviranih podjetij, ampak jih slednja (ki že imajo tak standard) v primeru sodelovanja v to prisilijo. Pomemben vzrok pa predstavlja tudi želja podjetja ali organizacije, da se širši javnosti prikaže kot okoljsko naravnan subjekt, s čimer lahko poveča možnosti svojega poslovanja ter da pridobitev standarda ali vključitev v shemo avtomatsko predstavlja standardiziran nadzor s strani legitimnih in neodvisnih strokovnjakov.

---

<sup>14</sup> **Slovenski inštitut za kakovost in meroslovje (SIQ)** je strokovna, neodvisna in nepristranska institucija, ki nudi celovite rešitve s področja preskušanja in certificiranja proizvodov, ocenjevanja sistemov vodenja, meroslovja in izobraževanja (SIQ – Slovenski inštitut za kakovost in meroslovje 2003).

## 8 SKLEP

Revidiranje okoljskih poročil na ravni zasebnih in javnih podjetij ter drugih organizacij predstavlja relativno novo, neobvezujočo dejavnost, ki na nek način predstavlja ekvivalent zakonsko obveznim finančnim revizijah oz. revizijam računovodskih izkazov, ki so v globalnem smislu prisotne že vse od srednjega veka.

Preko raziskovanja in proučevanja stroke revidiranja je tako bilo v prvi vrsti ugotovljeno, da družboslovni vidik na stroko (za razliko od ekonomskega vidika, ki se osredotoča zgolj na preverjanje in nadziranje finančnega poslovanja določenega podjetja ali organizacije) gleda s precej širše perspektive. Osredotoča se namreč na vprašanje **vzrokov** in **pomenov** stroke revidiranja v širši družbi, pri čemer izpostavlja pomen družbene odgovornosti delovanja podjetij in/ali organizacij, vzpostavljanje ustreznega okolja za dejansko neodvisnost delovanja revizorjev ter predvsem družbeno koristnost rezultatov opravljenega revidiranja. Podstat za omenjeno obliko pojmovanja stroke revidiranja je oblikoval David Flint, ki revidiranje ne obravnava kot specifično stroko, temveč le kot orodje za doseganje družbene odgovornosti.

Skozi nadaljnje raziskovanje je bilo prav tako ugotovljeno, da je EU k procesu navajanja podjetij in organizacij k ekološkemu poslovanju pristopila s strani vzpostavljanja **neobvezujoče** Uredbe št. 1836/93 (s katero je bila oblikovana shema EMAS), pri čemer pa je bilo ugotovljeno, da njen namen (vključitev čim večjega števila podjetij in organizacij znotraj in izven EU), kljub dvakratni prenovi Uredbe (leta 2001 in 2009) zaenkrat še ni bil dosežen. Vzrok za omenjeno gre iskati v preveč natančnem in obsežnem ter predvsem preveč strogem postavljanju kriterijev in pogojev za vključitev v shemo, kar zlasti za mala in srednje velika podjetja predstavlja prevelik časovni in finančni strošek. Zaradi tega se zasebna in tudi javna podjetja ter organizacije v veliko večji meri raje odločajo za pridobitev okoljskega standarda iz družine ISO 14000, saj so pogoji (za pridobitev) bistveno manj strogi; poleg tega pa je prepoznavnost in legitimnost omenjenih okoljskih standardov, tudi zaradi daljše časovne veljavnosti in predvsem številčnejše vključenosti, precej **večja**. EU je torej z oblikovanjem omenjene Uredbe »zavila v napačno smer«. Ob predpostavki večje prepoznavnosti in že obstoječe uveljavljenosti ISO okoljskih standardov bi namreč morala Uredbo oblikovati na način, da bi slednja (npr. z vzpostavitvijo blažjih oz. drugačnih pogojev) dejansko spodbujala in na ta način povečevala vključitev podjetij in organizacij; vendar je dosegla nasproten efekt.

Na ravni RS pa je bilo ugotovljeno, da revizije okoljskih poročil izvaja samo **en igralec**, in sicer Računsko sodišče RS, ki omenjene dejavnosti ne izvaja kot specifično določeno pristojnost, temveč v okviru svojih standardiziranih procesov revidiranja na podlagi ZRacS-1 ter ZGD-1-UPB3 (vendar v primeru slednjega samo v okviru subjektov, ki jih ZGD-1-UPB3 eksplicitno ne navaja; t.j. za vse porabnike občinskega, državnega ter evropskega proračuna). Poleg zakonodajnega okvira pa ima bistveni vpliv na področje revidiranja okoljskih poročil v pristojnosti Računskega sodišča Mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij INTOSAI, ki vključuje skoraj vse svetovne VRI-je in dejansko določa smernice in metode okoljskega revidiranja ter preko oblikovanja regionalnih organizacij (npr. AFROSAI za območje Afriške celine, EUROSAI za območje EU itd.) spodbuja njihovo medsebojno sodelovanje ter izmenjavo virov, informacij ter dobre prakse.

Do leta 2008, ko je prišlo do spremembe ZVO-1-UPB1, so revidiranje okoljskih poročil izvajali tudi t.i. okoljski izvedenci (ki so morali posedovati naravoslovno univerzitetno izobrazbo in biti vključeni v imenik okoljskih izvedencev pri MOP). Te je k revidiranju zavezoval ZVO iz leta 2004, ki je določal revizije okoljskih poročil ter poročil o vplivih na okolje, za katere so se v glavnem odločale občine in posamezni zasebni investitorji ter (v primeru državnih planov in programov) tudi država. Vendar pa je, zaradi **podvajanja** pregledovanja okoljskih poročil in predvsem zaradi nekompetentnosti izdelovalcev okoljskih poročil, bil leta 2008 zakon spremenjen in s tem se je posledično ukinil takó status okoljskih izvedencev, kot tudi obveznost izvajanja okoljskih revizij.

Ob izraženi nepotrebnosti zakonske določitve revidiranja okoljskih poročil (tako s strani intervjuvancev Računskega sodišča kot s strani okoljske izvedenke) se torej izpostavlja pomen in vloga okoljskih standardov, ki prevzemajo zakonodajno vlogo in podjetja ter organizacije na neobvezujoč način (ob vedno večjem zavedanju nujnosti ekološke motiviranosti) spodbujajo k periodičnemu vzpostavljanju »zelenega« in s tem družbeno odgovornega poslovanja.

## 9 LITERATURA

Baker, Susan. 1997. The evolution of European Union environmental policy. From growth to sustainable development? V *The Politics of sustainable development*, ur. Susan Baker, Maria Kousis, Dick Richardson in Stephen Young, 91. London: Routledge.

Blokdijk, Hans, Fred Drieënhuizen in Philip Wallage. 1995. *Reflection on Auditing Theory. A contribution from the Netherlands*. Amsterdam: Limperg Instituut.

Businesslink.gov.uk. 2008. *Review and improve your environmental management system*. Dostopno prek: <http://www.businesslink.gov.uk/bdotg/action/detail?r.s=sc&r.l1=1079068363&r.lc=en&r.l3=1083350398&r.l2=1082899393&r.i=1083350627&type=RESOURCES&itemId=1083350520&r.t=RESOURCES> (22. april 2010).

Chronos. 2006. *Celovita presoja vplivov na okolje*. Dostopno prek: <http://www.chronos.si/?vsebina=CPVO> (16. april 2010).

Drevenšek, Mojca. 2004. Zakaj verificirati okoljsko poročilo. *Finance*, 8. marec. Dostopno prek: <http://www.finance.si/show?id=42758&pool=gv> (15. april 2010).

E. Daly, Herman. 1996. *Beyond Growth. The Economics of Sustainable Development*. Boston: Beacon Press.

Evropska Komisija. 2000. *Environmental audit. What is an audit*. Dostopno prek: <http://www.environment-integration.eu/download/06-EnvAudit/EnvironmentalAudit.pdf> (19. april 2010).

- - - 2008. *EMAS and ISO/EN ISO 14001: differences and complementarities*. Dostopno prek: [http://ec.europa.eu/environment/emas/pdf/factsheet/fs\\_iso\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/environment/emas/pdf/factsheet/fs_iso_en.pdf) (17. maj 2010).

- - - 2009. *EU-27 and candidate countries. Names, codes and listing order*. Dostopno prek: <http://publications.europa.eu/code/pdf/370000en.htm> (25. maj 2010).



Evropski Parlament in Svet Evropske unije. 2001. *Uredba (ES) št. 761/2001 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 19. marca 2001 o prostovoljnem sodelovanju organizacij v Sistemu Skupnosti za okoljsko ravnanje in presojo (EMAS)*. Dostopno prek: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2001R0761:20040501:SL:PDF> (23. april 2010).

- - - 2009. *Uredba (EK) št. 1221/2009 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 25. novembra 2009 o prostovoljnem sodelovanju organizacij v Sistemu Skupnosti za okoljsko ravnanje in presojo (EMAS), razveljavitev Uredbe (ES) št. 761/2001*. Dostopno prek: <http://www.arpmbc.ro/download/4004.pdf> (23. april 2010).

Floornature. 2003. *EMAS – Eco-Management and Audit Scheme*. Dostopno prek: [http://www.floornature.com/architettura\\_sostenibile.php?id=12&sez=21](http://www.floornature.com/architettura_sostenibile.php?id=12&sez=21) (3. maj 2010).

Gorenak, Mitja. 2009. Kako lahko družbena odgovornost postane del vašega podjetja? *Poslovni svet*, 28. september. Dostopno prek: <http://www.poslovnisvet.si/clanki/podjetnistvo-kako-lahko-druzbena-odgovornost-postane-del-vasega-podjetja> (18. april 2010).

Heinelt, Hubert in Randall Smith. 2003. *Sustainability, Innovation and Participatory Governance. A Cross-National Study of the EU Eco-Management and Audit Scheme*. Hampshire: Ashgate Publishing Limited.

Hiester Montgomery, Robert. 1987. *Auditing, Theory and Practice*. New York: The Ronald Press Company.

Hillary, Ruth. 1998. Environmental Auditing: concepts, methods and developments. V *International Journal of Auditing*, ur. Jenny Stewart, 4. Oxford: Blackwell Publishing Ltd.

Holbrook, Julian. 1998. An Introduction to Environmental Auditing. *Research and Advisory Services Directorate*. Dostopno prek: <http://www.snh.org.uk/publications/online/advisorynotes/45/45.htm> (22. april 2010).

Hopwood, Bill. 2005. Sustainable Development: mapping different approaches. V *Sustainable Development*, ur. Bill Hopwood, Mary Mellor in Geoff O'Brien, 38. Hong Kong: ERP Environment.

Hrabar, Mojca. 2010. Intervju z avtorjem. Koper, 2. maj.

International Organisation of Supreme Audit Institutions. 2006. *About us*. Dostopno prek: [http://www.intosai.org/en/portal/about\\_us/](http://www.intosai.org/en/portal/about_us/) (5. maj 2010).

Ittonen, Kim. 2010. *A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports*. Vaasa: Vaasan Yliopiston.

IPSUM. 2009. *Vsebina okoljskega poročila*. Dostopno prek: <http://ipsum.si/vsebina-okoljskega-porocila/> (6. maj 2010).

ISO 14001 Worldwide statistics. 2007. *Worldwide number of ISO14001 certification*. Dostopno prek: <http://www.ecology.or.jp/isoworld/english/analy14k.htm> (15. maj 2010).

Jaklič, Marko. 1999. *Poslovno okolje podjetja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

Jereb, Samo in Jerneja Vrabič. 2010. Intervju z avtorjema. Ljubljana, 21. april.

Komisija Evropske Skupnosti. 1998. *Vodnik za zблиževanje z okoljsko zakonodajo Evropske unije. Delovno gradivo osebja Komisije*. Dostopno prek: <http://europa.eu.int/comm/environment/guide/trans/sit.pdf> (23. april 2010).

Kopač, Samo. 2004. Več pozornosti okoljskim vplivom proizvodov. *Standardizacija/Standardization* 3 (11): 5-6 Dostopno prek: [http://www.sist.si/slo/z2/0412vec\\_pozornosti.pdf](http://www.sist.si/slo/z2/0412vec_pozornosti.pdf) (16. maj 2010).

Leban, Janja. 2002. Shema upravljanja z okoljem in izvajanja presoj (EMAS). *Glas gospodarstva*, 4. december. Dostopno prek: [http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:uxb0MsDEC2QJ:www.gzs.si/pripone/1265+podjetja+emas&hl=sl&gl=si&pid=bl&srqid=ADGEEShCDI27bicmTFvaV8EVirbj9X\\_TfD34d-757nu12sJDwKzmzG2T4VmTa5TF2dXp0-VFyQ](http://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:uxb0MsDEC2QJ:www.gzs.si/pripone/1265+podjetja+emas&hl=sl&gl=si&pid=bl&srqid=ADGEEShCDI27bicmTFvaV8EVirbj9X_TfD34d-757nu12sJDwKzmzG2T4VmTa5TF2dXp0-VFyQ) (10. maj 2010).

Limnos. 2007. *Poročila o vplivih na okolje*. Dostopno prek: <http://www.limnos.si/porocila.html> (7. maj 2010).

Odar, Marjan. 2001. Vrste in namen revidiranja. *Ekonomski fakulteta*. Dostopno prek: [http://www.pf.uni-mb.si/datoteke/revizija-splono\\_a.pdf](http://www.pf.uni-mb.si/datoteke/revizija-splono_a.pdf) (20. april 2010).

Parsowith, B. Scott. 1995. *Fundamentals of Quality Auditing*. Milwaukee: Quality Press.

Praznik, Miha in Peter Novak. 2000. ISO 14000 - Namen okoljskega standarda in njegove posledice. V *Strojniški vestnik*, ur. Vincenc Butala, 36. Ljubljana: Present d.o.o..

Pribakovič Borštnik, Ana. 2004. Shema okoljskega vodenja in presojanja - EMAS. *Slovenski inštitut za kakovost in meroslovje* 12 (40): 5-10. Dostopno prek: <http://www.sist.si/slo/z2/0411emas.pdf> (26. april 2010).

Przeworski, Adam. 2008. Democracy, Social Inclusion and Development. V *Participatory Governance and the Millennium Development Goals (MDGs)*, ur. Guido Bertucci, 53-54. New York: United Nations.

R. Gillett, Peter. 2000. *Current Topics in Auditing*. Rutgers: Faculty of Management.

Računsko sodišče 2008. *Kaj je okoljsko revidiranje?* Dostopno prek: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K7C4826D0A9246B32C125723B003ED229> (4. maj 2010).

- - - 2009. *Kako računsko sodišče izvaja okoljske revizije?* Dostopno prek: <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K59A5289CE4578F1CC125723B00404AED?Open&appSource=7C4826D0A9246B32C125723B003ED229> (29. april 2010).

Rogelj, Darja. 2001. Standard ISO 14000 pozitivno vpliva na okolje in poslovanje. *Finance*, 15. julij. Dostopno prek: [http://www.finance.si/8360/Standard\\_ISO\\_14000\\_pozitivno\\_vpliva\\_na\\_okolje\\_in\\_poslovanje](http://www.finance.si/8360/Standard_ISO_14000_pozitivno_vpliva_na_okolje_in_poslovanje) (9. maj 2010).

*SIQ - Slovenski institut za kakovost in meroslovje*. 2003. Dostopno prek: <http://www.siq.si/index.php?id=696> (10. maj 2010).

Slovenski inštitut za revizijo. 2009. *Izobraževanje. Izpiti v okviru izobraževanja za pridobitev strokovnega naziva*. Dostopno prek: <http://www.si-revizija.si/izobrazevanje/izpiti.php> (7. maj 2010).

Služba Vlade Republike Slovenije za lokalno samoupravo in regionalno politiko. 2008. *Okoljsko poročilo v okviru Celovite presoje vplivov na okolje. Operativni program Slovenija-Madžarska 2007–2013 v okviru Evropskega teritorialnega sodelovanja*. Dostopno prek: [http://www.svlr.gov.si/fileadmin/svlr.gov.si/pageuploads/cilj\\_3/Okoljsko\\_OP\\_SI-CRO\\_15.11.2007.pdf](http://www.svlr.gov.si/fileadmin/svlr.gov.si/pageuploads/cilj_3/Okoljsko_OP_SI-CRO_15.11.2007.pdf) (8. april 2010).

Soltani, Bahram. 2007. *Auditing. An International Approach*. Essex: Pearson Education Limited.

Svet Evropske unije. 1993. *Uredba Sveta (EGS) št. 1836/93 z dne 29. junija 1993 o prostovoljni udeležbi podjetij industrijskega sektorja v sistemu Skupnosti za upravljanje in pregledovanje okolja*. Dostopno prek: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31993R1836:EN:HTML> (23. april 2010).

- - - 2002. *Uredba Sveta (ES, Euratom) št. 1605/02 z dne 25. junija 2002 o finančni uredbi za splošni proračun Evropskih Skupnosti*. Dostopno prek: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003R1653:SL:HTML> (12. maj 2010).

Šumej, Nataša. 2006. *Presoja vplivov na okolje. Pravna fakulteta Maribor*, 11. maj. Dostopno prek: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:s0WTma6a9xQJ :www.pf.uni-mb.si/datoteke/knez/sumej-pvo.doc=si> (6. maj 2010).

The Global Development Research Center. 2008. *Impact Assessment and Environmental Auditing*. Dostopno prek: <http://www.gdrc.org/uem/eia/eia-audit.html> (11. maj 2010).

The new economics foundation. 2006. *Four main stages involved in an organisation achieving EMAS registration*. Dostopno prek: <http://www.proveandimprove.org/new/tools/emas.php> (15. maj 2010).

TMS consultancy. 2010. *EMAS III enters into force*. Dostopno prek: <http://www.tmsconsultancy.com/index.php?nodeId=170&sectionId=66&view=/modules/articles/site/view.php&articleId=32&digest=d797f116aeffde3c6bbec38b489c97d3> (26. april 2010).

United States General Accounting Office. 1995. *Environmental Auditing. A Useful Tool That Can Improve Environmental Performance and Reduce Costs*. Washington: United States General Accounting Office.

Urad za makroekonomske analize in razvoj. 2005. *Strategija razvoja Slovenije*. Dostopno prek: [http://www.mg.gov.si/fileadmin/mg.gov.si/pageuploads/DPK/StrategijarazvojaSlovenije\\_-\\_final.pdf](http://www.mg.gov.si/fileadmin/mg.gov.si/pageuploads/DPK/StrategijarazvojaSlovenije_-_final.pdf) (29. april 2010).

Van der Wiele, Ton, Peter Kok, Richard McKenna in Alan Brown. 2001. A Corporate Social Responsibility. Audit within a Quality Management Framework. V *Journal of Business Ethics*, ur. Alex C. Michalos, 291. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers.

Welford, Richard in Richard Starkey. 1996. *Business and the Environment: a reader*. Washington: Taylor & Francis.

*Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1-UPB3)*. Ur. l. RS 65/2009. Dostopno prek: <http://www.uradni-list.si/1/objava.jsp?urlid=200965&stevilka=3036> (15. april 2010).

*Zakon o računskem sodišču (ZRacS-1)*. Ur. l. RS 11/2001. Dostopno prek: <http://www.uradni-list.si/1/content?id=29582> (4. maj 2010).

*Zakon o varstvu okolja (ZVO-1-UPB1).* Ur. l. RS 41/2004. Dostopno prek: <http://www.uradni-list.si/1/content?id=72890> (15. april 2010).

Zveza potrošnikov Slovenije 2009. *Trajnostni razvoj in družbena odgovornost podjetij.* Dostopno prek: <http://www.zps.si/okolje/trajnostna-potrosnja/trajnostni-razvoj-in-druzbeno-odgovornost-podjetij.html?Itemid=366> (28. april 2010).

Žerjav, Janko. 2001. Pravni red EU na področju preprečevanja industrijskega onesnaževanja. *Ministrstvo za okolje in prostor*, 5. september. Dostopno prek: <http://www.icsd.si/teksti/str2.html> (14. maj 2010).

## 10 PRILOGE

### PRILOGA A: Intervju z vrhovnim državnim revizorjem, gospodom Samom Jerebom in pomočnico vrhovnega državnega revizorja, gospo Jernejo Vrabič

**g. Jereb:** Najprej bi vam rad predstavil celoten okvir izvajanja revizij okoljskih poročil. Pa če začnemo kar na začetku. Imam štiri pomembne sekcije, in sicer:

**1) Zakon o varstvu okolja** - določa, da se opravlja revidiranje okoljskih poročil na podlagi posegov v naravo oz. okolje. V tem kontekstu gre za revizijo nekega projekta (projekta na podlagi katerega se preverja celovita presoja vpliva planov na okolje), kot je npr. gradbeni projekt za izgradnjo avtoceste, stanovanjske stavbe ali kaj drugega/podobnega. V tem smislu Zakon o varstvu okolja (ZVO-1) od 39. člena dalje določa, kaj je sploh predmet revizije. V vsakem primeru pa na podlagi ZVO-1 ne gre za postopek revidiranja računovodskih izkazov podjetja ali postopek revidiranja, ki ga izvaja računsko sodišče.

**2)** Druga pomembna stvar so t.i. **standardi**. Ti sicer niso zakonsko urejeni oz. določeni, vendar pa predstavljajo poslovanje revidiranja (npr. podjetja kot takega). Namreč, podjetje, ki pridobi določen standard, recimo standard 14000, lahko bolj konkurenčno nastopa na trgu, saj preko standardov dokazuje, da je okoljsko ali kako drugače ozaveščeno.

**3)** Tretja zadeva pa je t.i. **Zakon o računskem sodišču** - na podlagi tega zakona revizorji računskega sodišča izvajajo revizijo smotrnosti in pravilnosti v institucijah javnega sektorja (revidiranci Računskega sodišča so namreč zgolj institucije javnega sektorja, ker tako določa zakon) in vpliv na proračun (razne dajatve, ki se plačujejo v proračun, ali pa neke škode, ki nastajajo v naravi in mora država subsidiarno nastopati).

**4)** Zadnja pomembna stvar pa je **inšpekcija oz. inšpekcijski nadzor**. Ta nadzor pa izvaja Ministrstvo za okolje in prostor oz. IRSO (inšpekcija RS za okolje in prostor).

Zdaj, nas bo zanimalo kako seveda deluje računsko sodišče.

Računsko sodišče izvaja:

a) **revizije smotrnosti** (revidiranje okoljskih poročil namreč spada v okvir revizij smotrnosti pri čemer delujemo na podlagi treh »podsegmentov oz. t.i. 3E strukture: uspešnost-efficiency,

učinkovitost-effectiveness in gospodarnost-economy. Preverjanje smotrnosti na podlagi 3E strukture pa poteka na podlagi Zakona o računskem sodišču. Seveda pa se lahko podsegmenti oz. cilji, ki se jih revidira, širijo tudi naprej - npr. preverjanje etičnosti, okoljske naravnosti itd. ...in vsi ti cilji se lahko pokrijejo preko revizije smotrnosti).

b) **revizije pravilnosti** (v določenih primerih pa je mogoče revidiranje okoljskih poročil opravljati tudi na podlagi t.i. revizij pravilnosti, kar prav tako omogoča Zakon o računskem sodišču. To je mogoče v kolikor gre za področje t.i. okoljskih dajatev ali izvajanja nalog s področja varovanja okolja, ki pa so zakonsko normirani. V tem primeru bi lahko Računsko sodišče (v okviru revizije pravilnosti) šlo preverit ali se je pri izdaji dovoljenj za posege v prostor pridobilo okoljsko poročilo in revizija tega okoljskega poročila. In ker v tem konkretnem primeru (okoljske dajatve ali izvajanje nalog s področja varovanja okolja) Zakon o varstvu okolja določa, da se mora pridobiti okoljsko poročilo in revizija le-tega... bi lahko Računsko sodišče skozi cilj revizije pravilnosti šlo to preverjat. Pri tem bi lahko Računsko sodišče npr. ugotovilo, da zakonska norma, ki je/obstaja, ni bila izpolnjena, ker okoljsko poročilo ni bilo pridobljeno in/ali ker revizija le-tega ni bila opravljena. Kar bi posledično pomenilo, da bi lahko izrekli naše mnenje o pravilnosti/nepравilnosti poslovanja revidiranca).

Za izvajanje nalog revizij pravilnosti in smotrnosti ima računsko sodišče, po Zakonu o računskem sodišču, svoje revizorje, ki imajo dve stopnji izobraževanja (tako kot ima inštitut za revizijo izobraževanje za naziv »revizorja« in za naziv »pooblaščenega revizorja«), in sicer **državnega revizorja** in **pooblaščenega državnega revizorja**. In ta revizor poseduje znanja s področja izvajanja revidiranja, medtem ko izvedenec (okoljski izvedenec, ki izvaja revizijo na podlagi ZVO-1) nima znanj s področja revidiranja (on ima namreč tehnična znanja; npr. s področja preverjanja emisij, ki se pojavljajo v okolju).

Revizorji računskega sodišča pa niso pristojni oz. izobraženi v tej smeri, da bi preverjali kakšne so zdaj npr. emisije, ki se pojavljajo v okolju, ampak s svojimi postopki preverjajo **ravnanje** tega revidiranca pri izvajanju teh predpisov (v primeru če gre za izvajanje revizij pravilnosti) ali pa dobrih praks.

**ga. Vrabič:** Pri tem bi jaz omenila t.i. **IPCC dovoljenja** (integralna okoljevarstvena dovoljenja). Za pridobitev tega dovoljenja namreč podjetje potrebuje okoljsko poročilo, ki ga naredijo okoljski izvedenci. Naloga Računskega sodišča v tem konkretnem primeru pa je, da preveri zakaj Ministrstvo za okolje in prostor ni v danem roku izdalo vseh teh IPCC



dovoljenj, ki bi jih moralo (npr. da bi moralo biti 190 prejemnikov tega dovoljenja, ARSO pa jih je v danem roku izdalo zgolj 30); se pravi da Računsko sodišče ugotavlja zakaj ta dovoljenja niso bila izdana, ne preverja pa izdajo posamičnega dovoljenja.

Tukaj bi bilo dobro omeniti še našo Skupno poročilo VRI-jev (Vrhovnih revizijskih inštitucij) Slovenije, Avstrije, Češke in Slovaške na področju varovanja podnebja znotraj katerega smo preverjali postopke izdajanja teh IPCC dovoljenj. Pri tem postopku smo ugotovili, da Agencija RS za okolje in prostor (ki je pristojna za izdajanje IPCC dovoljenj) ni v zakonskem roku izdala zadostno oz. primerno število dovoljenj (izdala jih je namreč zelo malo in to iz razloga kadrovskega in finančnega primanjkljaja; zato so najeli zunanje izvajalce, ki so pospešili izdajanje dovoljenj).

IPCC dovoljenja namreč vsebujejo vse tiste omejitve in pogoje pod katerimi mora posamezno podjetje poslovati. Preverjanje ustreznosti poslovanja podjetja v skladu z IPCC dovoljenjem pa je naloga inšpekcije. Medtem ko je naloga Računskega sodišča pri tem, da **preveri** ali inšpekcija izvaja nadzor nad poslovanjem teh zavezancev (podjetij), ki imajo oz. so pridobili IPCC dovoljenje. V tem kontekstu je Računsko sodišče nek »supernadzor«.

**g. Jereb:** Pristojnost Računskega sodišča, ki je eksplicitno zapisana v zakonu je, da mora vsako leto preveriti ustrezno število poslovanja izvajalcev gospodarskih javnih služb (npr. s področja energetike, prometa, itd); med njimi pa so tudi gospodarske javne službe s področja varstva okolja (ZVO-1 namreč določa obvezne državne in lokalne javne službe in pa izbirne). Računsko sodišče pri tem preverja poslovanje teh subjektov; kako je neka javna služba vzpostavljena, če so postavljeni vsi pogoji za učinkovito delovanje izvajalcev javnih služb... (npr. pregled poslovanja določenega komunalnega podjetja).

Problem, ki se pri tem pojavi pa je, da ko gredo revizorji Računskega sodišča revidirat poslovanje določenega izvajalca gospodarske javne službe s področja varstva okolja na lokalni ravni, vedno ugotovijo (ko jim želijo pripisati neko nepravilnost oz. neustrezno ravnanje), da so naše zakonske podlage preveč pomanjkljive, neustrezne ali dvoumne. Zaradi tega naši revizorji težko komu pripišejo odgovornost, ker je le-ta bodisi na občini bodisi na ministrstvu, ki zakonske podlage pripravlja. In ravno iz tega razloga se Računsko sodišče v zadnjih letih veliko obrača na MOP (ker zakonske podlage na področju varstva okolja za

gospodarske družbe niso ustrezno napisane in posledično gospodarski subjekt mora delovati na podlagi obstoječe zakonodaje).

**1. Zakaj je sploh prišlo do uvajanja revidiranja okoljskih poročil, ob dejstvu, da ta dejavnost ni zakonsko določena? (V primerjavi z računovodskimi revizijami, ki so določene z Zakonom o gospodarskih družbah)**

**g. Jereb:** Najprej bi povedal, da Zakon o gospodarskih družbah jasno določa, da revizorji, ki imajo licenco Slovenskega inštituta za revizijo izvajajo revizijo računovodskih izkazov. Vse ostale postopke pa lahko prav tako izvajajo kot dogovorjene postopke po posebnem revizijskem standardu, kjer pa se je potrebno preko pogodbe z naročnikom dogovoriti kaj pravzaprav počnejo (kar pomeni, da bi lahko v končni fazi tudi revizor računovodskih izkazov, ki ima licenco inštituta za revizijo izvajal revizijo smotrnosti, ampak kot dogovorjen postopek, kjer bi se z naročnikom revizije dogovoril kaj bo izvajal, katere kriterije bo uporabil za presojo ter kaj bo vsebina tega poročila). In obratno: tudi revizorji Računskega sodišča znotraj revizije pravilnosti lahko izvajajo revizijo računovodskih izkazov. In jo izvajajo; predvsem v tistem delu, ki ga Zakon o gospodarskih družbah ne pokriva; to je proračun, zavodi, občine.

**ga. Vrabič:** V bistvu bi iz omenjenega razloga lahko rekli, da je zakonsko določeno:

a) prvič, ker je Računsko sodišče z Zakonom o računskem sodišču obvezano izvajati revizije izvajalcev javnih služb (in sem spadajo tudi izvajalci javnih služb s področja varstva okolja) in ker je obvezano izvajati revizije preko zakonskega preverjanja pravilnosti in smotrnosti – že preko preverjanja smotrnosti izvajalca javne službe varstva okolja se namreč samo preverjanje smotrnosti že dotika okoljskih vprašanj.

b) drugič, ima taka dejavnost (izvajanja gospodarske javne službe) vpliv na proračun (bodisi skozi plačevanje določenih dajatev, ki predstavljajo prihodek proračuna bodisi skozi sanacijo okoljski obremenitev, če povzročitelji niso znani in mora država na podlagi 11. člena ZVO-1 subsidiarno odstraniti oz. odpraviti te obremenitve okolja).

**2. Ali bi bilo, po Vašem mnenju, potrebno, da se oblikovanje okoljskih poročil in revidiranje le-teh uzakoni? Kakšne posledice pa bi to imelo za podjetja/organizacije? Ali bi takšna uzakonitev pomenila pretirano vmešavanje v vsebino proizvodnega procesa posameznega podjetja/organizacije?**

**g. Jereb:** Zaenkrat neke zakonske podlage **ni**, v smislu, da bi bila podjetja prisiljena k oblikovanju okoljskih poročil in revizij le-teh. Osebno menim, da takega zakona zaenkrat tudi tako hitro ne bo, čeprav gre zgolj za predvidevanja.

Vendar pa je v tem kontekstu potrebno omeniti zadevo, ki jo je že prej omenila kolegica. In sicer, da so podjetja, ki si pridobijo določen standard (npr. okoljski oz. ISO standard 14000) preko »birojev«, ki imajo pooblastila za preverjanje standardov (npr. SIQ, Biro Veritas) deležna standardiziranega nadzora (če delujejo v skladu s pridobljenim standardom) na vsake pol leta. In ravno to že na nek način prikazuje neko vrsto preverjanja. Se pravi, če povem z drugimi besedami... da neko podjetje vzpostavi dodano vrednost, če si pridobi določen okoljski standard (npr. ISO 14000); poleg tega pa to nadalje pomeni, da ga mora stalno obnavljati (na vsake pol leta). In če ga mora stalno obnavljati, to pomeni, da je pod nadzorom, ker mora njegovo ustrežanje pridobljenega standarda nekdo preverjat (v Sloveniji sta to SIQ, Veritas). In posledično lahko podjetje (ki poseduje tak standard) v svojo poročilo zapiše:

a) ali da zgolj izpolnjuje določen standard (in bistveni deležniki se bodo sami zavedali kaj ta standard pomeni).

b) ali pa da na podlagi standarda eksplicitno navede kakšna je njegova ekološka usmerjenost.

Če se vrnem k sami uzakonitvi; sam sem 9 let opravljal revidiranje računovodskih izkazov in pri tem videl, da podjetja, ki niso bila z Zakonom o gospodarskih družbah obvezana da naredijo računovodsko revizijo, tega seveda niso storile, saj jim je to predstavljalo nepotrebne dodatne finančne stroške ter izgubo časa, ki ga revidirano podjetje mora porabiti z revizorji (podajanje dokumentov, informacij, iskanje gradiva, dajanje pojasnil...). Zato je bila uzakonitev tega nujna. Medtem ko na drugi strani nisem zagovornik uzakonitve okoljskih poročil in revidiranja le-teh ravno iz razloga prej omenjenih standardov. Poleg tega; velika podjetja namreč že imajo standarde (npr. ISO 14000), medtem ko manjša ne, saj pridobitev določenega standarda predstavlja dodatne stroške. Vendar podjetje, ki ima tak standard ne bo želelo sodelovati s podjetjem, ki takega standarda nima; kar pomeni da bo v bistvu pritiskalo da tudi sodelujoče podjetje pridobi standard, ker ga bo tako lahko tudi večje ohranjalo. In

ravno iz tega razloga se mi uzakonitev zaenkrat ne zdi potrebna; ampak to je moje osebno mnenje.

**3. Kaj pa v primeru, da bi se uzakonilo zgolj oblikovanje okoljskih poročil. Ali bi to vplivalo na povečanje teženj po revidiranju teh poročil? Ali bi se podjetja temu izogibala, ker bi ostali deležniki (poslovni partnerji, delničarji, potrošniki,...) videli njihovo potencialno neekološko usmerjenost?**

**g. Jereb:** Prvo bi pri tem povedal, da če ni obveznosti sestave okoljskega poročila, potem posledično tudi ni mogoče navesti kaj naj tako poročilo vsebuje; v tem smislu bi bila namreč taka določba sama sebi namen. V primeru, da pa bi prišlo do uzakonitve okoljskih poročil (in smernic kako naj bo to sestavljeno), bi prav gotovo prišlo do povečanj teženj po revidiranju teh poročil, saj bi vsak želel to poročilo preveriti preko revizije; vendar bi do povečanja teženj prišlo predvsem s strani večjih podjetij in seveda revizijskih hiš. Predvsem manjša podjetja bi se v primeru neobveznosti revidiranja okoljskih poročil temu vsekakor izogibala, že zaradi razloga, ker bi jim to predstavljalo dodatne/nepotrebne stroške.

**4. Poleg tega, da ni ustrezne zakonske ureditve, pa prav tako ni izoblikovanih enotnih javnih standardov revidiranja okoljskih poročil. Ali potemtakem revizor okoljskega poročila sam določi standarde ali upošteva standarde mednarodnih okoljskih organizacij kot je npr. INTOSAI?**

**ga. Vrabič:** Mnenje, ki ga revizorji podajo v zadnjem delu naših poročil je sestavljeno po pravilih, ki jih določajo revizijski standardi. Pri tem bi rad poudarila, da so revizijski standardi Računskega sodišča zelo podobni standardom za izvajanje računovodskih revizij in govorijo predvsem o tem kako se načrtuje revizija, kako se pridobivajo podatki, kako se potrjuje verodostojnost teh podatkov, s kakšnimi metodami itn. Se pravi da računsko sodišče predvsem preverja verodostojnost podatkov revidiranca ter doseganje rezultatov le-tega. Računsko sodišče pri revidiranju okoljskih poročil uporablja INTOSAI (mednarodna organizacija vrhovnih revizijskih institucij) standarde (bivši predsednik računskega sodišča je namreč leta 2001 izdal navodilo o uporabi teh standardov). Namreč leta 1977 je bila sprejeta Limska deklaracija, ki pravi, da je potrebno v ustavi posamezne države določiti neodvisen status organizacije (revizijske institucije), ki izvaja nadzor na porabo javnih sredstev. Osnovna ideja INTOSAIa torej izvira iz potrebe držav po nadzoru javnih sredstev (se pravi

potrebe po nadzoru davkoplačevalskega denarja). To osnovna ideja pa se nato širi na področje smotrnosti. In okoljska revizija je glede na predmet revidiranja revizija smotrnosti.

**5. Na spletni strani Računskega sodišča je zapisano, da je le-to samo spoznalo potrebo po uvajanju okoljskih revizij v javnem sektorju. Ali je pri tem šlo za samoiniciativno spoznanje Računskega sodišča ali na podlagi delovanja drugih nacionalnih vrhovnih revizijskih institucij?**

**g. Jereb:** V bistvu je to spoznanje temeljilo na treh zadevah:

a) kot prvo, kar sem že prej omenil, revidiranje okoljskih poročil določa Zakon o računskem sodišču, ki nalaga opravljanje revizij pravilnosti in smotrnosti poslovanja subjektov gospodarskih javnih službe,

b) kot drugo je Računsko sodišče samo ocenilo, da gre za področje, ki je izrednega pomena (okoljevarstvena naravnost namreč vedno bolj postaja obveza vseh institucij in ne samo podjetij),

c) kot tretje, se je ta potreba izoblikovala na podlagi sodelovanja v mednarodnih organizacijah (INTOSAI, EUROSAI), kjer ima Računsko sodišče tudi svoje predstavnike. Pri tem je prišlo do izmenjevanja izkušenj... in ravno preko izmenjevanja izkušenj z drugimi državami lahko ugotovimo katere teme so aktualne in pri katerih temah se da z revizijo doseči nek učinek.

**6. Se pravi da Računsko sodišče ni pristojno za izvajanje okoljskega revidiranja na ravni zasebnih podjetij/organizacij? Zakaj? Ali to določa Zakon o računskem sodišču ali standardi mednarodnih organizacij (intosai)?**

**g. Jereb:** Kot prvo je potrebno povedati, da smo na podlagi Zakona o računskem sodišču obvezni izvajati revizije izvajalcev gospodarskih javnih služb, ne glede na to ali gre za javna podjetja ali koncesionarje. Se pravi da to zajema vsakega, ki prejme sredstva neposredno iz državnega proračuna, proračuna občine ali proračuna evropske skupnosti, vendar ga lahko revidiramo samo v okviru porabe teh sredstev, ne pa celotnega poslovanja.

**ga. Vrabič:** Sicer pa ne; Računsko sodišče na podlagi Zakona o računskem sodišču **ni pristojno** za izvajanje revizij teh zasebnih podjetij, ker pri tem ne gre za subjekte, ki bi bili porabniki državnega proračuna (npr. če bi me vprašali ali lahko gremo revidirat okoljsko poročilo podjetja Krka - seveda ne moremo).

**7. Kdo pa izvaja revidiranje okoljskih poročil na Računskem sodišču? (ZVO-1 namreč navaja, da v primeru okoljskih izvedencev slednji morajo posedovati univerzitetno izobrazbo iz biologije)**

**g. Jereb:** Zakon o računskem sodišču, pa tudi naš Poslovnik o računskem sodišču eksplicitno ne določata vrsto izobrazbe revizorja, ki opravlja revidiranje okoljskih poročil. Pomembno je samo to, da ta oseba pridobi naziv državnega ali pooblaščenega državnega revizorja.

Drugače pa lahko povem, da na Računskem sodišču okoljsko revizijo vodi ekonomist, drugače pa večinoma sodelujejo ekonomisti ali pravniki (imamo pa tudi eno sodelavko, ki je iz področja družboslovja, študirala je namreč na FDV-ju).

**8. Ali v procesu izvajanja okoljskega revidiranja sodelujete oz. se posvetujete z drugimi državnimi ali civilno-družbenimi igralci na nacionalni ravni? (Oikos d.o.o., okoljski izvedenci, Slovenski inštitut za revizijo ipd.).**

**g. Jereb: Vsekakor ja.** Računsko sodišče je pripravljeno v postopkih revidiranja okoljskih poročil sodelovati z vsemi za katere menimo, da nam lahko pri izvajanju revizije pomagajo; to pa so ali državni ali civilno-družbeni igralci. O konkretnih sodelavcih pa, zaradi varovanja podatkov, ne morem govoriti.

**ga. Vrabič:** V bistvu bi pri tem povedala še to. Vprašanje glede sodelovanja z drugimi igralci je, ali so ti sploh pripravljeni sodelovati z Računskim sodiščem, saj konec koncev gre za postopek, ki ni obvezen (če navedem en primer: če bi se računsko podjetje pri revidiranju nekega okoljskega poročila obrnilo na zasebno podjetje Oikos d.o.o., ki prav tako opravlja revizije okoljskih poročil, ima to podjetje popolnoma legitimno pravico sodelovanje zavrniti; iz razlogov kot so pomanjkanje časa, finančnih sredstev ipd. oz. tako podjetje sploh ne rabi navesti razloga, saj ga pri tem prav nič ne obvezuje). Računsko sodišče namreč nima pristojnosti prisile, (da bi določeno podjetje prisililo k sodelovanju) lahko pa posledično take igralce imenuje za izvedence, kar pa nam omogoča zakon (in nam ti posledično lahko pomagajo kot izvedenci pri določenem revizijskem postopku).

**9. Ali pa v omenjenem procesu sodelujete tudi z mednarodnimi organizacijami oz. vri-ji drugih eu držav? Bi lahko na tem mestu rekli, da je šlo tudi za t.i. benchmarking oz. posluževanje dobrih praks drugih držav?**

**g. Jereb:** Vsekakor; kot sem že prej omenil, sodelujemo z revizijskimi institucijami drugih držav (gre za institucije kot je naše Računsko sodišče, le da so imena nekoliko drugačna), vendar zgolj v tistih primerih revizijskih postopkov kjer gre za **skupne revizije**. Tako smo že v preteklih letih opravili nekaj revizij pri čemer smo sodelovali z VRI-ji sosednjih držav kot so Avstrija, Madžarska, Hrvaška... pa tudi Češka, Slovaška... trenutno pa sodelujemo v eni globalni reviziji, kjer sodelujejo VRI-ji s celotnega sveta. Medtem ko nekega intenzivnega sodelovanja izven skupnih projektov v bistvu ni. Tukaj bi še povedal, da z drugimi VRI-ji prav tako sodelujemo na področju oblikovanja različnih priročnikov za posamezne teme (npr. za podnebne spremembe, učinkovito rabo energije ipd.).

Poleg sodelovanja pa pri svojem delu tudi upoštevamo dobre prakse drugih držav v kolikor gre za revizije, ki so jih druge države že opravile. In seveda, da so bile te revizije uspešne; se pravi, da so dosegle nek učinek.

**10. Pri pregledovanju revizij okoljskih poročil na vaši spletni strani sem zasledil, da po sami reviziji okoljskega poročila v nekaterih primerih naredite tudi t.i. porevizijsko poročilo. Kaj je sploh to oz. kakšen je njegov namen?**

**g. Jereb:** Računsko sodišče v skladu z zakonom o računskem sodišču revizijo najprej načrtuje. In nato izvaja (se dogovarjamo/pogovarjamo z revidirancem, pridobivamo ustrezno dokumentacijo itd.) Nato spišemo osnutek poročila. Le tega nato predamo revidirancu, ki poda opombe. Na podlagi tega imamo razčiščevalni sestanek in na podlagi tega izdamo predlog poročila (kar je še vse zaupno). Predlog poročila gre tudi bivšim odgovornim osebam, ki so bile zadolžene za poslovanje revidiranca v času ki je predmet revizije. In tudi bivša odgovorna oseba lahko poda ugovor na senat računskega sodišča. Ko/če poda ugovor na Senat Računskega sodišča, slednje o ugovoru odloči in nato nastane končno revizijsko poročilo, ki se izda in je dostopno javnosti. V tem končnem poročilu pa lahko sodišče poda bodisi priporočila, bodisi zahteve za oceno poročila (kjer vidimo, da se nekaj da popraviti in je potrebno, da se pripravi).

V primeru slednjega damo zahtevek za odzivno poročilo. In na podlagi zahtevka za odzivno poročilo ima revidiranec 90 dni časa, da poroča o izvedbi teh popravljalnih ukrepov. In ko računsko sodišče dobi to odzivno poročilo, izdamo t.i. porevizijsko poročilo, kjer pa ocenimo izvedbo teh ukrepov. In če na podlagi porevizijskega poročila ugotovimo, da niso ukrepi niso zadovoljivi lahko podamo predlog za razrešitev odgovorne osebe (primer ministrov za okolje - Podobnik in Erjavec).

**ga. Jereb:** Vendar pa računsko sodišče ne more podati predlog za razrešitev odgovorne osebe zgolj na podlagi samega revizijskega poročila, ampak zgolj na podlagi porevizijskega poročila.

#### **11. Za konec me pa še samo zanima kakšno je vaše mnenje glede razvoja v prihodnosti?**

**g. Jereb:** Menim, da do samega uzakonjenja področja ne bo prišlo. Je pa gotovo potrebno dvigovati zavest v smislu, da se bo čim več podjetij samo odločalo za pridobivanje standardov (kot so ISO 14000). Poudaril pa bi, da je poleg dvigovanja zavesti potreben ustrezen in bolj učinkovit inšpekcijski nadzor. Sami smo namreč že večkrat opozarjali, da je potrebno okrepiti inšpekcijski nadzor. Preko revizij smo namreč ugotovili, da MOP na področju inšpekcij ne deluje učinkovito ter da bi bilo potrebno okrepiti nadzor na področju poseganja v okolje s strani podjetij, kar pa je posledica kadrovskega primanjkljaja. Zato sodišče apelira na ministrstvo da okrepi kadrovsko sestavo inšpektorjev, saj je to nujno potrebno.



**1) Zakaj je, po Vašem mnenju, sploh prišlo do uvajanja t.i. okoljskega revidiranja, ob dejstvu, da ta dejavnost ni zakonsko določena? Se pravi, katere so tiste zasnove, ki so oblikovale potrebo po izvajanju take vrste revizij (revizij okoljskih poročil)**

Revizije okoljskih poročil so bile uzakonjene z Zakonom o varstvu okolja (ZVO, Ur. l. RS, št. 41/04), in sicer za okoljska poročila (41. čl.) in za poročila o vplivih na okolje (55. čl.). Okoljsko poročilo (OP) je dokument, ki je podlaga za celovito presojo vplivov planov, programov in strategij na okolje (angl. SEA – Strategic Environmental Assessment), ki jo opravi Ministrstvo RS za okolje, Sektor za celovite presoje (kontakt in vodja sektorja: ga. Vesna Kolar Planinšič). Okoljska poročila so izdelana npr. za vse občinske in državne prostorske načrte, pa tudi za Operativne programe za Strukturne sklade in podobno. OP se pripravljajo od l. 2004 dalje, ko je začel veljati nov ZVO, ki je vnesel tudi obveze EU direktive o strateški presoji (t.i. SEA Directive). Poročilo o vplivih na okolje (PVO, angl. EIA – Environmental Impact Assessment) pa je dokument, ki je podlaga za izdajo okoljevarstvenega soglasja k nekemu posegu; le-to izdaja Agencija RS za okolje (kontakt in vodja: g. Jernej Per). Revizije so lahko opravljali okoljski izvedenci (fizične osebe, ne podjetja), seznam le-teh pa je bil dostopen na spletnih straneh ARSO. Okoljski izvedenci so lahko postali ljudje, ki so dokazali vsaj 6 let delovnih izkušenj na tem področju in so imeli vsaj 1 referenčni projekt (PVO oz. OP) v vsakem od 6 let, za katere so izkazovali izkušnje.

Po mojem mnenju so bile revizije uvedene, da bi bila zagotovljena **kakovost** OP in PVO in bi se s tem razbremenilo delo MOP in ARSO. Novi ZVO je namreč razveljavil obvezo, ki je veljala v prejšnjem ZVO, da lahko PVO izdelujejo le pooblaščen podjetja in osebe; pooblastilo je na podlagi referenc izdajalo Ministrstvo za okolje. Torej je PVO in novost – OP lahko od uveljavitve novega ZVO l.2004 izdeloval kdorkoli, kakovost pa je zagotovila revizija oz. revizor. Mislim, da je bila osnovna ideja ZVO to, da MOP in ARSO dobita pregledane in popravljene dokumente (OP in PVO) in samo izvedejo postopek do konca. Zaradi **majhnega števila** revizorjev, ki so zato bili preobremenjeni, različne kakovosti revizorjev in pritiskov investorjev na revizorje ter zaradi sporov med izdelovalci OP in PVO ter revizorji sistem ni deloval tako; MOP in ARSO sta zaradi pogostih zapletov in nesoglasij vedno bolj pregledovala OP in PVO in v končni fazi opravljala enako delo, kot sta ga v preteklosti. Z obvezno revizijo se je torej samo podvojilo pregledovanje in usklajevanje

(enkrat revizor, potem pa še pristojni organ), povečali stroški za investitorje in podaljšal čas sprejema programov, planov oz. izvedbe posegov/investicij.

### **Kakšne so bile posledice uvedbe revizij?**

Po mojem mnenju je prišlo do velike razslojenosti trga na področju okoljskega svetovanja. Po eni strani se je s PVO in OP pričelo ukvarjati veliko podjetij in ljudi, ki o tem niso imeli dovolj znanja in se s tem prej niso ukvarjali, ker prej niso imeli pooblastila, sedaj pa ga niso potrebovali. Revizor je v takem primeru dokaj »nasankal«: ker je moral zagotavljati kakovost (veljala je osebna odgovornost, v primeru slabe kakovosti bi mu MOP lahko odvzel status okoljskega izvedenca), je praktično učil izdelovalce PVO in OP, ker niso razumeli, kaj delajo narobe. Običajno so popravki dokumentov tudi vzeli veliko časa, opravilo se je več krogov popravkov in usklajevanj in revizor je opravil nalogo z izgubo, saj je porabil veliko več časa, kot je ocenil ali kot bi ga bil pripravljen njegov naročnik plačati. Osebno me je nekajkrat prijelo, da bi se usedla in sama popravila dokumente, ker je bilo usklajevanje taka muka. Zaradi zamud in usklajevanj so tudi naročniki (investitorji, občine, država) običajno postali nestrpni in vedno bolj pritiskali na vse vpletene (revizorja, investitorje, izdelovalce OP, PVO,...). take slabe izdelovalce OP in PVO je trg počasi izločil: revizorji nismo več želeli opravljati revizij izdelkov določenih podjetij, naročniki pa so jih izločili iz nadaljnjih naročil ali celo razdrli pogodbe; žal je to trajalo pribl. 3 leta. Po drugi strani pa so po mojem mnenju revizije **dvignile kakovost** dela tistih strokovnjakov in podjetij, ki so se s tem ukvarjali že prej, saj so večinoma postali revizorji in so dobili vpogled v delo konkurence ter vpeljali pozitivne vidike v svoje delo, z usklajevanji pa so se tudi spontano postavljali določeni standardi kakovosti.

Velik problem pa je, da je področje varstva okolja zelo široko in je tako zelo težko, da en sam človek zagotavlja kakovostno revizijo in jamči za verodostojnost rezultatov na vseh področjih. **Naj opomnim**, da je ZVO predvideval revizijo, ki jo opravi okoljski izvedenec osebno in je zanjo tudi osebno odgovoren. Načeloma je torej lahko imel za seboj interdisciplinarno ekipo, ki bi mu pomagala, a ta ekipa ni imela nobene teže. Če bi prišlo do napake, bi bil odgovoren on osebno, torej bi on izgubil status okoljskega izvedenca in bi naročnik lahko tožil njega osebno. Tudi če bi mu podjetje, v katerem dela (npr. Oikos v mojem primeru) hotelo pomagati, mu ne bi moglo.

Sprememba ZVO 1. 2008 (Ur. l. RS št. 70/08) je **črtala** tako obveznost revizij kot status okoljskih izvedencev in ponovno vpeljuje (56. Člen) pooblastila oz. potrdilo o strokovni usposobljenosti za izdelovalce PVO in OP; te določbe so začele veljati 1.1. 2010. Potrdilo bo lahko dobil tisti, ki ima vsaj univerzitetno izobrazbo naravoslovne smeri, 5 let delovnih izkušenj in opravljen preizkus znanja. Ker na MOP še niso pripravili preizkusa znanja, tudi nihče v Sloveniji še nima tega potrdila. Torej smo zdaj v nekakšnem vakuumu: revizije niso več potrebne, status okoljskih izvedencev je ukinjen, potrdil o usposobljenosti pa še ni mogoče pridobiti.

Toliko o do pred kratkim zakonsko obveznih revizijah – revizijah OP in PVO. Glede samih potreb po okoljskih revizijah... V tem primeru so potrebe po revizijah naslednje:

- Podjetje želi imeti mnenje **neodvisnega strokovnjaka** o svojem delovanju na področju varstva okolja. Ne gre toliko za kontrolo zaposlenih, ki skrbijo za varstvo okolja, kot za iskanje pomanjkljivosti in novih rešitev s pomočjo nevtralnega pogleda in izkušenj iz drugih podobnih podjetij in drugih branž. Zaposleni so pogosto tako »prepojeni« s samo organizacijo podjetja in imajo zelo specifična znanja, da zunanji strokovnjaki veliko lažje opazijo priložnosti za izboljšave in predlagajo tehnološke in organizacijske rešitve, ki so strukturi podjetja nepoznane.
- Podjetje se **želi primerjati** z drugimi po mednarodno primerljivih metodah in standardih. To je pogosto zlasti pri podjetjih, ki so v lasti multinacionalk. Te se marsikdaj odločijo zagotavljati kakovost tako, da hkrati (npr. v istem tednu) izvedejo okoljske preglede vseh svojih podjetij na svetu in potem pripraviti poročilo, ki bo zagotovilo medsebojno primerljivost vseh podjetij multinacionalke pa tudi primerljivost multinacionalke z drugimi.
- Podjetje želi zagotoviti **transparentnost varstva okolja** po mednarodno primerljivih metodah in standardih. Ta motiv imajo zlasti podjetja, ki poslujejo s tujimi podjetji, saj morajo svojim dobaviteljem ali naročnikom dokazati, da delujejo v skladu z zakonodajo in načeli varstva okolja. Na t.i. zahodnih trgih je namreč zelo pogosto treba zagotavljati standarde v celotni verigi izdelovanja in razgradnje določenega izdelka. Tako npr. Audi zahteva primerno spoštovanje zakonodaje in standardov tudi od Yulona, ki zanje izdeluje notranje prevleke in obloge, in od Cimoso, ki je zanje izdeloval (nisem gotova, ali še) določene avtomobilske dele. Če tega ni, bo našel drugega dobavitelja.

- Podjetje želi **javnosti predstaviti** svojo skrb za okolje. V tem primeru v podjetju primerno predstavijo podatke, ki se nanašajo na okolje in varstvo okolja v njihovem podjetju (npr. rezultate meritev emisij, ravnanje z odpadki,...), predstavijo svoje cilje in ukrepe/projekte na tem področju in jih objavijo na spletu ali izdajo brošuro, ki jo nato prestavijo javnosti in delijo svojim poslovnim partnerjem.

V prvih treh primerih se običajno opravi t.i. okoljski pregled podjetja po določenih splošno priznanih standardih in pripravi poročilo za upravo podjetja. V zadnjem primeru pa gre bolj za marketinški pristop predstavitve rednih dejavnosti na področju varstva okolja.

Odličen primer je Yulon Aquafil oz. Gruppo Bonazzi (kontakt g. Edi Kraus), ki ima nekaj strateških okoljskih ciljev, nato pa tudi letno postavlja okoljske cilje, ki jih lahko predlagajo tudi zaposleni. Za okoljske cilje, ki so sprejeti na glavnem odboru celotne skupine Bonazzi, nato ni ovir kar se tiče stroškov in časa, če so bili ti realistično načrtovani in predstavljeni. Odlično delajo tudi v podjetjih v okviru Save Kranj (kontakt ga. Renata Košir).

**2) Ali bi bilo, po Vašem mnenju, potrebno, da se oblikovanje okoljskih poročil in revidiranje le-teh uzakoni? Kakšne posledice pa bi to imelo za podjetja/organizacije? Ali bi takšna uzakonitev pomenila pretirano vmešavanje v vsebino proizvodnega procesa posameznega podjetja/organizacije? (z vidika, da bi podjetja morala spremeniti svojo management, da bi ustrezala okoljskim zahtevam)**

Menim, da zakonska ureditev tega področja **ni potrebna**. Tule so razlogi za moje prepričanje:

- Vsa podjetja znotraj EU morajo ustrezati zakonsko predpisanim okoljskim zahtevam, sicer morajo ustaviti proizvodnjo ali jo prilagoditi v določenem času. Torej morajo svoj management itak prilagajati okoljski zakonodaji, ki je ena najkompleksnejših. Velika podjetja dobro sledijo zakonodaji, imajo tudi pooblaščenca – človeka, ki se posebej ukvarja s tem področjem, sodelujejo na mednarodni ravni s podobnimi podjetji in na mednarodnih kongresih, konferencah združenj svoje branže (npr. gumarska industrija, proizvodnja polimerov).
- Glede okoljskih pregledov in poročanja veljajo mednarodni standardi kakovosti. Ti niso nujno trdno definirani, kot je npr. ISO 14001, ampak nekako splošno priznani: npr. vse svetovalne multinacionalke, s katerimi smo do sedaj delali na tem področju (ERM, ENVIRON, URSCorp), uporabljajo približno enake postopke in zahteve glede

kakovosti za okoljske preglede. Točno se torej ve, kaj vsebuje okoljski pregled (npr. Due Dilligence Phase I – pregled skladnosti z zakonodajo, pregled proizvodnje; Due Dilligence Phase II – pregled tudi z vzorčenjem in meritvami) in tudi okoljski pooblaščenca v podjetjih točno vedo, kaj lahko pričakujejo od okoljskega pregleda. Če bi zunanji pregledovalec/poročevalec slabo opravil svoje delo, bi o tem poročali upravi in ne bi bil plačan.

- S sodobnimi IT pristopi in spodbujanjem izmenjave izkušenj in partnerskih projektov, pa tudi z IPPC so postali podatki oz. usmeritve glede najboljših možnih tehnologij (BAT – Best Available Technique) hitro dostopni. Hitro je torej možno dobiti informacije, kako prilagoditi proizvodnjo oz. preveriti, ali proizvodnja uporablja BAT.
- Edino ozko grlo sistema je po mojem sposobnost oz. usposobljenost manjših podjetij, ki si ne morejo privoščiti, da bi se eden od zaposlenih popolnoma posvetil obvladovanju področja varstva okolja, ki je zelo kompleksno. Vendar tu lahko večjo vlogo kot zakonska prisila odigrajo Gospodarska zbornica in Obrtna zbornica ter različna sektorska združenja.
- Kot sem navedla že v prejšnjem odgovoru, morajo podjetja, ki poslujejo s tujimi trgi, zagotavljati spoštovanje predpisov in standardov s področja varstva okolja. Svet je globalen in to vse bolj velja tudi za poslovanje z domačimi podjetji. Tu nimam primera, ampak verjetno mora podjetje, ki želi prodajati svoje storitve npr. Cimosu, zagotavljati enako spoštovanje okoljskih predpisov in standardov, ker jih mora Cimos zagotavljati kot celota v verigi dobave delov za večje mednarodne koncerne.
- Za izvrševanje zakonskih predpisov potrebujete tudi kakovostne podzakonske akte in primerno usposobljene uradnike – od inšpektorjev do uradnikov, ki v upravnih postopkih dajejo razl. dovoljenja in soglasja. Če uvedete revizije, potrebujete tudi ustrezno usposobljene revizorje. Trenutno v Sloveniji ni veliko dovolj usposobljenih ljudi; zagotovo so ljudje, ki na tem področju delujejo v industriji, večinoma veliko bolj usposobljeni kot tisti uradniki, ki bi lahko delovali na tem področju, strokovnjakov, ki bi lahko zagotovili to znanje v obliki outsourcinga, pa je tudi malo ali niso dovolj usposobljeni. Nima torej smisla vzpostavljati predpisov, če ni mogoče zagotoviti njihovega učinkovitega izvajanja v državnih inštitucijah, saj potem postanejo ti predpisi sami sebi namen in ne dosežejo učinka.
- Kakovost okoljskih poročil (v smislu poročil o ravnanju z okoljem v podjetjih, ne okoljskih poročil v smislu ZVO) lahko uravnava tudi trg. Strokovnjaki – tako zunanji kot iz iste branže bodo takoj opazili, če je tako poročilo slabo pripravljeno ali kaj

prikriva. V tujini vlogo »nadzornika« oz. revizorja igrajo nevladne organizacije. Te prečešajo taka poročila in podajo zelo natančne in pogosto kar utemeljene komentarje. Vse od primera Brent Spar, ki je vrgel slabo luč tako na Shell kot na Greenpeace, je to pomembno področje delovanja večjih mednarodnih NVO (WWF, Friends of the Earth). Spremenil se je tudi način: NVO podjetja ne samo kritizirajo, ampak predlagajo rešitve. Tudi podjetja so se prilagodila in povabijo NVO zgodaj v procese, da tako pravočasno dobijo t.i. drugo mnenje. Žal v Sloveniji NVO ne pristopajo tako in tudi ne kažejo želje po takem zelo strokovnem delu, ampak delujejo bolj na splošni in načelni ravni.

**3) Kaj pa v primeru, da bi se uzakonilo zgolj oblikovanje okoljskih poročil (in ne revidiranje le-teh). Ali bi to vplivalo na povečanje teženj po revidiranju teh poročil? Ali pa bi se podjetja temu izogibala, ker bi ostali deležniki (poslovni partnerji, delničarji, potrošniki itd) videli njihovo potencialno neekološko usmerjenost?**

Revizija po mojem mnenju ni potrebna, kakovost se lahko zagotovi s transparentnostjo rezultatov, t.i. **peer review** pristopom in delovanjem NVO. Neekološka usmerjenost podjetij je v precejšnji meri »fama«, ki velja v splošni javnosti, da so podjetja sama po sebi neekološka, če se le da. Zaveze zakonodaje in standardov posamezne branže so tako stroge, da je igrakanje z okoljem mogoče le na kratek rok. Uveljavljanje Direktive o okoljski odgovornosti pa bo tudi prineslo odgovornost za vso škodo, ki jo lahko povzroči podjetje v okolju, kar lahko v primeru že manjše ekološke nesreče privede podjetje v stečaj, da bo lahko poplačalo škodo. Podjetja se bodo torej morala zavarovati, zavarovalnice pa bodo seveda pritisnile nanje, da bo vse urejeno v skladu s predpisi, sicer bodo zavarovalne police zelo drage ali pa jih sploh ne bodo hoteli skleniti.

**4) Kakšna podjetja/organizacije se potemtakem sploh odločajo za revizijo okoljskih poročil? Kakšen je njihov glavni namen? (da sebe predstavijo kot ekološko ozaveščeno podjetje ali so še kakšni drugačni vzroki)**

Revizije okoljskih poročil v smislu ZVO so bile obvezne in so se zanje odločali investitorji (v primeru posegov – torej PVO) in pripravljavci planov (občine in država, npr. v primeru občinskih in državnih prostorskih načrtov, - torej za OP). Glede revizij okoljskih poročil v smislu poročil o ravnanju z okoljem v podjetju pa nimam informacij in bi se bilo smiselno

obrniti na večja podjetja (Sava, Revoz,...). Imam samo eno izkušnjo na tem področju – revizijo je naročila EIB (European Investment Bank), ki je želela preveriti, da bo investicija, ki bi jo kreditirala, res v skladu z okoljskimi predpisi EU in da so bila vsa poročila v postopkih pripravljena kakovostno.

**5) Poleg tega, da ni ustrezne zakonske ureditve, pa prav tako ni izoblikovanih enotnih javnih standardov za opravljanje okoljskega revidiranja. Ali potemtakem revizor okoljskega poročila sam določi standarde po katerih revidira okoljsko poročilo ali upošteva standarde mednarodnih organizacij kot so npr. INTOSAI, Global Reporting Initiative ipd?**

Revizije okoljskih poročil v smislu ZVO so bile predpisane in s tem so bili predpisani standardi njihove kakovosti. Seveda je izvedba bila zelo različna, ampak MOP in ARSO sta pregledala tudi kakovost revizij in opozorila na pomanjkljivosti.

Glede revizij okoljskih poročil v smislu poročil o ravnanju z okoljem v podjetju pa veljajo splošno sprejeti mednarodni standardi in vsebine, kot sem opisala v enem od predhodnih odgovorov. Uzakonjenje bi po mojem mnenju prineslo samo **rigidnost**, medtem ko se lahko glede na tip podjetja in njegovo dejavnost lahko odločimo o najbolj primernem mednarodnem standardu in tako zagotovimo ne samo kar najboljšo kakovost dela, ampak tudi mednarodno primerljivost.

**6) Kdo pa tem mednarodnim organizacijam podeljuje legitimnost za postavljanje revizijskih standardov okoljskega revidiranja? Ali so le-ta postavljena v skladu z zakonodajo oz. navodili EU ali na individualni osnovi?**

Legitimnost jim dajejo:

- poslovni svet – podjetja oz. sektorji industrije, združenja,...
- različne inštitucije in njihove iniciative, od EU do Združenih narodov (UNEP), ki vse bolj skrbijo za sodelovanje z podjetji in izmenjavo izkušenj,
- nevladne organizacije – zavedati se moramo, da so te v tujini veliko bolj aktivne, strokovne in opravljajo kakovosten in strog nadzor nad podjetji.

**7) Ali bi bilo, po Vašem mnenju, nujno, da se oblikuje enotne javne standarde okoljskega revidiranja na nacionalni ravni? (se pravi na ravni RS; tako kot v primeru računovodskih poročil, kjer standarde določa Slovenski inštitut za revizijo)?**

To ni potrebno, saj je možno uporabljati mednarodno uveljavljene standarde. Svet je globalen, zato ga nima smisla utesnjevati z lokalnimi predpisi.

**8) Kdo naj bi bil pristojen za oblikovanje takih standardov? Že obstoječe revizijske inštitucije (kot je npr. Slovenski inštitut za revizijo, ki postavlja standarde za računovodske revizije) ali samostojna inštitucija?**

Mislím, da mednarodni standardi zadostujejo.

**9) Kakšna pa je vloga t.i. okoljskih izvedencev? Ali opravljajo zgolj revizijo okoljskih poročil projektov celovite presoje vplivov planov na okolje in projektov sprejemljivosti planov na zavarovana območja, posebna varstvena območja in potencialna posebna ohranitvena območja (kot določata Zakon o varstvu okolja in Zakon on ohranjanju narave) ali še druge revizije?**

Da. Nimajo druge vloge. Včasih na kakšnem razpisu naročnik zahteva, da ima ponudnik v ekipi okoljskega izvedenca, saj sklepajo, da naj bi bila to garancija za dobro poznavanje področja varstva okolja. To pa je tudi vse.

**10) Kdo pa je večinoma naročnik teh revizij? (gre za javna ali tudi zasebna podjetja/organizacije) Kaj je njegov glavni namen? Seznanjati in ozaveščati javnost ali sledenje zakonskim predpisom.**

Naročnik so večinoma občine in investitorji, v primeru državnih planov in programov pa tudi država. Glavni namen je uporaba v postopkih presoje in celovite presoje, v katerih se izda potrebna mnenja in soglasja. Javnost je vključena v obliki javne razgrnitve in javne obravnave OP in PVO, ne pa tudi revizije. Revizije so bile glede na veliko odgovornost in zahtevnost, pogosto pa tudi slabo kakovost OP in PVO nesorazmerno slabo plačane in sem jih zato tudi nehala delati.



**11) Ali v procesu izvajanja okoljskega revidiranja sodelujete/se posvetujete z drugimi državnimi ali civilno-družbenimi akterji na državni ravni? (npr. z drugimi okoljskimi izvedenci, Računsko sodišče, Slovenski inštitut za revizijo...). Ali v omenjenem procesu bolj sodelujete z mednarodnimi organizacijami?**

Po potrebi sem se posvetovala z drugimi organizacijami, ki v okviru postopkov podajajo svoja mnenja in soglasja, od MOP in ARSO do Ministrstva za kulturo (varstvo kulturne dediščine), ZRSVN ipd.

**12) Bi lahko rekli, da ste pri svojem dosedanjem delovanju (na področju okoljskega revidiranja) posluževali dobrih praks (»benchmarking-a«) drugih, razvitejših držav ali delujete samoiniciativno in zgolj na podlagi zakona?**

Posluževala sem se **dobrih praks**, ki sem jih spoznala pri svojem delu z mednarodnimi podjetji in tistih, ki so dostopne na internetu.

**13) Za konec me še samo zanima kakšno je Vaše mnenje glede prihodnjega razvoja na tem področju. Ali menite, da bo prišlo do uzakonitve izdelave okoljskih poročil in revidiranja le-teh ali bodo se podjetja postopoma sama zavedala potrebe po uvajanju teh poročil, kar jim bo omogočilo večjo kompetentnost na trgu.**

Glede okoljskih poročil v smislu ZVO mislim, da je bila ukinitve revizij **dobra poteza**, seveda če bodo MOP in ARSO okrepili svoje službe, jim dali večjo odgovornost, a tudi priznanje za njihovo delo. Glede okoljskih poročil v smislu poročanja o delu podjetij na področju varstva okolja pa mislim, da globalni razvoj trgov podjetja sili v kakovostno varstvo okolja in kakovostno delo, poročila so le izkaz/prikaz tega. Poudariti moram, da je važna vsebina, ne videz oz. obseg poročila. V enem primeru je npr. naročnik od nas zahteval poročilo samo v obliki excelove tabele kot nekakšen seznam ugotovitev in potrebnih aktivnosti; to je popolnoma zadostovalo in je naročniku omogočilo jasno in hitro razumevanje in ukrepanje.