

UNIVERZA V LJUBLJANI

FAKULTETA ZA DRUŽBENE VEDE

KLEMENTINA ZAPUŠEK

**VLOGA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ PRI
UVELJAVLJANJU TRAJNOSTNEGA RAZVOJA**

Magistrsko delo

Ljubljana, 2008

UNIVERZA V LJUBLJANI
FAKULTETA ZA DRUŽBENE VEDE

KLEMENTINA ZAPUŠEK

**VLOGA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ PRI
UVELJAVLJANJU TRAJNOSTNEGA RAZVOJA**

Magistrsko delo

Mentor: red. prof. dr. Bogomil Ferfila

Ljubljana, 2008

KAZALO VSEBINE:

1. UVOD.....	7
1. 1. OPREDELITEV PREDMETA IN NAMENA RAZISKOVANJA.....	7
1. 2. HIPOTEZE	10
1. 3. METODOLOGIJA PROUČEVANJA	11
1. 3. 1. Struktura analize	11
1. 4. IZVIRNI PRISPEVEK K RAZVOJU POLITOLOŠKE ZNANOSTI	12
2. TRAJNOSTNI RAZVOJ	16
2. 1. RAZVOJ IN OPREDELITEV KONCEPTA TRAJNOSTNEGA RAZVOJA	16
2. 1. 1. Dva svetovna vrha o trajnostnem razvoju	17
2. 2. URESNIČEVANJE TRAJNOSTNEGA RAZVOJA	18
2. 2. 1. Lestvica trajnostnega razvoja.....	20
2. 2. 2. Vloga države	22
2. 2. 3. Vloga lokalnih oblasti	23
2. 2. 4. Trajnostni razvoj v EU.....	24
2. 2. 5. Trajnostni razvoj v Sloveniji.....	29
2. 2. 5. 1. Strategija razvoja Slovenije	29
2. 2. 5. 2. Poročilo o razvoju 2007.....	31
3. REVIDIRANJE.....	33
3. 1. OPREDELITEV POJMA REVIDIRANJA	33
3. 2. VRSTE REVIZIJ IN REVIDIRANJA	34
3. 2. 1. Državno revidiranje	37
3. 2. 2. Revizije izvajanja nalog oz. revizije smotrnosti	39
4. VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE	43
4. 1. ZGODOVINA REVIDIRANJA JAVNE PORABE IN RAZVOJ VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ	43
4. 2. POLOŽAJ VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ V POLITIČNEM SISTEMU.....	45
4. 3. OBLIKE ORGANIZIRANOSTI VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ	47
4. 4. MEDNARODNA ORGANIZACIJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ INTOSAI.....	48
4. 5. ZGODOVINSKI RAZVOJ REVIDIRANJA NA OZEMLJU DANAŠNJE SLOVENIJE	49
4. 6. RAČUNSKO SODIŠČE RS.....	51
4. 6. 1. Položaj in vloga Računskega sodišča RS.....	52
4. 6. 2. Organizacija Računskega sodišča RS	55
4. 6. 3. Pristojnosti Računskega sodišča RS	55
4. 6. 4. Revizijski postopek.....	58
4. 6. 5. Svetovanje javni upravi	60
4. 6. 6. Nadzor nad delom Računskega sodišča RS	61

5. VLOGA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ PRI UVELJAVLJANJU TRAJNOSTNEGA RAZVOJA	62
5. 1. RAZVOJ OKOLJSKEGA REVIDIRANJA	62
5. 2. OKOLJSKE REVIZIJE IN REVIZIJE TRAJNOSTNEGA RAZVOJA.....	64
5. 2. 1. Delovna skupina INTOSAI za okoljske revizije (WGEA)	65
5. 2. 2. Vrste revizij, ki vključujejo okoljsko tematiko	66
5. 3. TRAJNOSTNI RAZVOJ NA NACIONALNI IN REGIONALNI RAVNI.....	69
5. 3. 1. Strategije trajnostnega razvoja.....	69
5. 3. 1. 1. <i>Spremljanje izvajanja strategij trajnostnega razvoja</i>	71
5. 3. 2. Svetovni vrh o trajnostnem razvoju	73
5. 3. 3. Ocena prenosa mednarodnih zavez s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju v nacionalne obveznosti.....	76
5. 3. 4. Vzpostavljenost uspešnih mehanizmov za uresničevanje sprejetih mednarodnih zavez na področju trajnostnega razvoja.....	77
5. 3. 5. Ocena ujemanja med Svetovnim vrhom o trajnostnem razvoju in nacionalnimi strategijami trajnostnega razvoja	80
5. 3. 6. <i>Green housekeeping</i> in sistemi okoljskega ravnanja.....	82
5. 3. 7. Odgovornost in poročanje o trajnostnem razvoju	84
5. 4. TRAJNOSTNI RAZVOJ NA RAVNI JAVNIH POLITIK	86
5. 4. 1. Uresničevanje izbranih tem s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju.....	87
5. 5. REVIDIRANJE MEDNARODNEGA FINANCIRANJA PROJEKTOV.....	88
5. 6. PRISTOP VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ K REVIZIJAM TRAJNOSTNEGA RAZVOJA.....	89
5. 6. 1. Metodološki izzivi	90
5. 7. IZBOLJŠANJE SPOSOBNOSTI VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ ZA REVIZIJE TRAJNOSTNEGA RAZVOJA	93
5. 7. 1. Ugotavljanje natančnega obsega pristojnosti.....	93
5. 7. 2. Razvijanje strategije delovanja VRI na področju trajnostnega razvoja.....	93
5. 7. 3. Izboljšanje sposobnosti in strokovnega znanja VRI	94
5. 7. 4. Izvajanje revizij.....	95
5. 7. 5. Učenje VRI iz lastnih izkušenj in od drugih	96
5. 7. 6. Vpliv VRI	96
5. 7. 6. 1. <i>Vrste vpliva VRI na področju okolja in trajnostnega razvoja</i>	98
5. 8. OKOLJSKO REVIDIRANJE NA RAČUNSKEM SODIŠČU RS.....	101
5. 8. 1. Izvedene okoljske revizije Računskega sodišča RS	102
6. ZAKLJUČEK.....	105
6. 1. PREVERJANJE HIPOTEZ	105
6. 2. MOŽNE SMERI UVELJAVLJANJA TRAJNOSTNEGA RAZVOJA IN VLOGA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ V PRIHODNJE.....	113
6. 2. 1. Trendi globalnega upravljanja z okoljem.....	113
6. 2. 2. Delovanje VRI na področju okolja in trajnostnega razvoja	114
7. SEZNAM LITERATURE IN VIROV	117
7. 1. PRIMARNI VIRI	117
7. 2. SEKUNDARNI VIRI	118

7. 3. INTERNETNI VIRI	126
8. STVARNO IN IMENSKO KAZALO	129
9. PRILOGE	131
A. SEZNAM VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ, KI SO ČLANICE INTOSAI WGEA	131
B. PREGLED SPREJEMANJA NACIONALNIH STRATEGIJ TRAJNOSTNEGA RAZVOJA.....	133
C. PREGLED IZVEDENIH REVIZIJ VRI PO PODROČJIH IZ NAČRTA IZVEDBE S SVETOVNEGA VRHA O TRAJNOSTNEM RAZVOJU V JOHANNESBURGU LETA 2002..	134
D. INTERVJU S PREDSEDNIKOM RAČUNSKEGA SODIŠČA RS.....	136

KAZALO TABEL:

Tabela 5. 1: Kategorije revidiranja trajnostnega razvoja in njihov potencialni domet 95

KAZALO SHEM:

Shema 3. 1: Merjenje uspešnosti v javnem sektorju.....	41
Shema 5. 2: Uresničevanje zavez s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju v Johannesburgu na državni ravni.....	75
Shema 5. 3: Okvir za ocenjevanje uspešnosti vzpostavljenih mehanizmov pri uresničevanju zavez s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju v Johannesburgu	78

1. UVOD

1. 1. OPREDELITEV PREDMETA IN NAMENA RAZISKOVANJA

Za izhodišče pisanja te naloge so služila vprašanja, kaj natančno sploh je trajnostni razvoj in kaj vse zajema glede na množico opredelitev, ki obstajajo; ali in kako ga lahko povežemo z vrhovnimi revizijskimi institucijami ter kako se to odraža v praksi; kakšen je potencialni vpliv vrhovnih revizijskih institucij (v nadaljevanju: VRI) na uveljavljanje tega koncepta in kaj je že storjenega v tej smeri.

Predmet raziskovanja magistrske naloge je proučevanje vloge VRI pri uveljavljanju trajnostnega razvoja oz. odkrivanje možnih povezav v prihodnje med obema področjema. Najprej bomo predstavili koncept trajnostnega razvoja, kako je le-ta nastal in se razvijal, nato pa se bomo osredotočili na VRI. Poudarek bo na povezovanju obeh področij oz. prikazu, na kakšen način VRI v svoje delovanje in revizije vključujejo trajnostni razvoj in prispevajo k njegovemu uresničevanju. Gre za mehanizem VRI, ki zajema sistematično, dokumentirano in redno ocenjevanje različnih organizacij z namenom testiranja učinkovitosti izpolnjevanja okoljskih zahtev s ciljem izboljšanja le-tega in ugotavljanja tveganj ter dobrih praks na tem področju. Gre za nadzor implementacije okoljske politike.

Magistrska naloga je usmerjena v predstavitev ključnih procesov, ki se jih lotevajo VRI, da bi v svoje delovanje in revizije vključile trajnostni razvoj. Zanimajo nas tako načela in cilji koncepta trajnostnega razvoja in delovanja vrhovnih revizijskih institucij, predstavitev možnega vpliva VRI pri uveljavljanju trajnostnega razvoja in posledic tega na družbene pojave skozi temeljne mehanizme, s katerimi razpolaga VRI – od njegovega neodvisnega položaja, izvajanja revizij in vpliva preko njegovega poročanja o ugotovitvah do uresničevanja priporočil in morebitnih popravljalnih ukrepov, ki jih naslovijo na revidirance ter predstavijo širši javnosti.

Naloga je usmerjena v razumevanje vloge in pomena vrhovnih revizijskih institucij pri uveljavljanju trajnostnega razvoja in predstavitev sistema VRI kot sredstva za doseg ciljev trajnostnega razvoja. Ocenili bomo trenutno stanje vrhovnih revizijskih institucij pri vključevanju trajnostnega razvoja v svoje delo, opozorili pa bomo tudi

možne izboljšave sposobnosti VRI, da bi pripomogli k uveljavitvi trajnostnega razvoja.

Naloga bo tako na teoretični kot praktični osnovi zagotovila razumevanje načel, ki so pomembna za dojemanje trajnostnega razvoja kot načina delovanja vrhovnih revizijskih institucij, in na ta način prispevala k sposobnosti kritične presoje delovanja vrhovnih revizijskih institucij v njenem odnosu do uveljavljanja trajnostnega razvoja v praksi skozi prizmo različnih ekonomsko-političnih, socialnih in okoljskih razmerij.

Glavno vprašanje, na katerega bo skušala naloga odgovoriti, je, ali vrhovne revizijske institucije prispevajo k uveljavljanju trajnostnega razvoja, in če je odgovor pozitiven, na kakšen način to počnejo, v kolikšni meri se to dogaja in kje so možnosti za izboljšave na tem področju njihovega delovanja.

Implementacija trajnostnega razvoja je težavna, določen delež pri njegovem uveljavljanju pa lahko doprinesejo tudi VRI. Vedno večja ozaveščenost in razumevanje koncepta trajnostnega razvoja sta v zadnjih 20 letih prisilila vlade na vseh ravneh, da so začele razmišljati o svoji vlogi in odgovornosti na tem področju. Tradicionalna vloga VRI je, da nadzorujejo javni sektor na področju finančnih transakcij, vendar se krepi razumevanje, da lahko VRI nadzorujejo tudi izvajanje nalog oz. smotrnost delovanja na področju javnih politik, ki prispevajo k uresničevanju trajnostnega razvoja s pomočjo tradicionalnih revizijskih metod in tehnik.

Trajnostni razvoj je koncept, ki je v zadnjih letih pridobil na pomembnosti in sedaj predstavlja pomembno točko pri oblikovanju javnih politik in načrtovanja prihodnjega razvoja. Združuje tri področja človekove aktivnosti – gospodarsko, socialno in okoljsko razsežnost – in predstavlja takšen razvoj, ki zadovoljuje potrebe današnjih generacij, ne da bi bilo pri tem ogroženo zadovoljevanje potreb prihodnjih generacij. Leta 1992 je 105 držav sprejelo deklaracijo o okolju in razvoju v Riu de Janeiru in se s tem zavezalo k integraciji načel trajnostnega razvoja v svoje aktivnosti. Spodbudo k tem aktivnostim je predstavljal Svetovni vrh o trajnostnem razvoju leta 2002 v Johannesburgu. S svojo funkcijo nadzora izvajanja nacionalnih strategij in javnih

politik imajo VRI pomembno vlogo pri informiranju in podpiranju naporov za doseganje trajnostnega razvoja (INTOSAI WGEA 2004: i).

Trajnostni razvoj je pomemben za vrhovne revizijske institucije, ker je pomemben za institucije, ki jih VRI revidirajo. Ustavna opredelitev vloge in mandata večini VRI ne dovoljuje oblikovanja javnih politik, ampak revidiranje njihovega izvajanja. Delovanje VRI na področju trajnostnega razvoja je omejeno tudi s tem, v kolikšni meri je revidirana institucija sprejela načela in prakso trajnostnega razvoja. Večinoma postaja trajnostni razvoj vse bolj sprejemljiv in razširjen, še posebej na nivoju nacionalnih vlad. Široko področje trajnostnega razvoja, strategij in javnih politik, ki izhajajo iz njega, zagotavljajo širok delokrog revidiranja za VRI, nekateri VRI pa imajo tudi poseben mandat na področju trajnostnega razvoja in/ali okolja. Mandat nekaterih VRI je omejen na finančne revizije in revizije pravilnosti, drugi VRI izvajajo tudi revizije smotrnosti, mandati nekaterih VRI so omejeni na revizije že izvedenih projektov, nekateri VRI revidirajo tudi zastavljene cilje, nekateri VRI so omejeni na nacionalno raven, drugi VRI revidirajo tudi regionalne in lokalne oblasti ter javna podjetja (INTOSAI WGEA 2004: 6).

Revizije trajnostnega razvoja morajo slediti standardom, ki jih VRI uporabljajo za vse druge revizije (na primer standardi INTOSAI in nacionalni standardi revidiranja). Čeprav je trajnostni razvoj kompleksnejša tematika za revidiranje, to še ne pomeni, da se lahko sprejeti standardi za načrtovanje, pridobivanje dokazov, analizo in preverjanje le-teh ter poročanje uporabljajo ohlapneje. Vsaka revizija je v bistvu primerjava med tem, kar je in kaj naj bi bilo – med dejanskim in želenim stanjem, kar temelji na soglasju, izraženem v standardih. Pri trajnostnem razvoju lahko ti standardi izvirajo iz mednarodnih sporazumov ali zakonodaje, nacionalne zakonodaje, zavez, obljub, splošno sprejetih postopkov in praks (INTOSAI WGEA 2004: 7).

Če predmet raziskovanja umestimo v politološki kontekst proučevanja, nas bosta v magistrski nalogi zanimali predvsem zadnji fazi v procesu političnega odločanja – implementacija javne politike (v našem primeru politik, ki so povezane z uveljavljanjem trajnostnega razvoja) in faza evalvacije uresničevanja politik (kar je naloga VRI). Za boljše razumevanje procesa oblikovanja in izvajanja javnih politik

namreč lahko uporabimo procesualni model, ki temelji na razumevanju tega procesa kot zaporedja časovno ločenih in vsebinsko različnih faz, in sicer:

- identifikacija družbenih oz. javnopolitičnih problemov in oblikovanje političnega dnevnega reda;
- oblikovanje javnopolitičnih alternativnih rešitev družbenega problema;
- uzakonitev izbrane javnopolitične rešitve;
- izvajanje (implementacija) javne politike;
- vrednotenje (evalvacija) učinkov javne politike (Fink Hafner v Fink Hafner in Lajh 2002: 17–18).¹

1. 2. HIPOTEZE

SPLOŠNA HIPOTEZA

Na podlagi opredelitve predmeta raziskovanja in njegov namen je temeljna hipoteza naslednja:

Vrhovne revizijske institucije predstavljajo eno od gonilnih sil pri uveljavljanju trajnostnega razvoja.

DELOVNE HIPOTEZE

- Vrhovne revizijske institucije trajnostnega razvoja še ne prepoznavajo kot pomembnega koncepta družbenega razvoja, ki bi ga lahko vključevale v revizije in svoje delovanje.
- Obstoječa ureditev državnega revidiranja v Sloveniji in organizacija Računskega sodišča RS omogočata izvajanje revizij trajnostnega razvoja.
- Računsko sodišče RS ne vključuje vidikov trajnostnega razvoja v svoje revizije in delovanje.
- Okoljske revizije in revizije trajnostnega razvoja predstavljajo velik potencial Računskega sodišča RS za povečanje svoje prepoznavnosti doma in na tujem.

¹ V praksi se navedene faze pogosto prepletajo, proces se lahko prekine, še posebej pa sta izrazita problema oblikovanja političnega dnevnega reda in implementacije sprejetih javnih politik. Če problem ni zaznan v javnosti in uvrščen na politični dnevni red, se proces političnega odločanja namreč sploh ne začne!

1. 3. METODOLOGIJA PROUČEVANJA

Zaradi strukturne in vsebinske kompleksnosti obravnavanih področij – trajnostnega razvoja in vrhovnih revizijskih institucij – je potreben interdisciplinarni pristop, ki pomeni vključevanje politoloških, ekonomskih, pravnih, socioloških in ekoloških vidikov obravnavanih področij.

Za preverjanje zgoraj navedenih hipotez bodo uporabljene naslednje metode:

- študij relevantne domače in tuje literature: primarnih, sekundarnih in internetnih virov, predvsem za teoretična izhodišča in opredelitve vrhovnih revizijskih institucij in trajnostnega razvoja, za pridobitev informacij o vlogi oz. prispevku vrhovnih revizijskih institucij k trajnostnemu razvoju; poskušali bomo razbrati potencialno in dejansko vlogo VRI pri uveljavljanju trajnostnega razvoja, kakšno je njihovo trenutno delovanje na tem področju, možno prihodnjo usmeritev, povezovanje obeh področij in pa tudi, kakšen je tu potencial Slovenije;
- deskriptivna metoda: opis in razlaga pojmovnega aparata trajnostnega razvoja ter opredelitev ključnih pojmov, povezanih z VRI;
- primerjalna oz. komparativna metoda: pri ugotavljanju podobnosti in razlik vlog vrhovnih revizijskih institucij pri uveljavljanju trajnostnega razvoja, ki izhajajo iz njihovega zgodovinskega razvoja;
- metoda funkcionalne analize: za analizo vrst revidiranja in še posebej okoljskih revizij ter učinkov teh revizij;
- študija primera: za celovit prikaz vloge Računskega sodišča RS pri (ne)uveljavljanju trajnostnega razvoja v Sloveniji;
- zgodovinska metoda: za prikaz razvoja državnega revidiranja in okoljskega revidiranja;
- poglobljeni intervju: s predstavniki Računskega sodišča RS glede možnosti uvajanja in izvajanja revizij s področja trajnostnega razvoja.

1. 3. 1. Struktura analize

V prvem poglavju so opredeljeni izhodišča, predmet raziskovanja, namen in cilji proučevanja, hipoteze, metodologija proučevanja in pričakovani prispevek k znanosti.

V drugem poglavju predstavimo trajnostni razvoj, razvoj tega koncepta in prerez dogajanja ter današnjega stanja na tem področju v EU in Sloveniji.

V tretjem poglavju proučujemo revidiranje in razlikujemo med različnimi vrstami revizij, izpostavimo pa državno revidiranje in revidiranje smotnosti, ki sta za to magistrsko delo še posebej pomembna.

V četrtem poglavju izpostavimo vrhovne revizijske institucije in zgodovino razvoja revidiranja, mednarodno združenje vrhovnih revizijskih institucij INTOSAI ter predstavimo Računsko sodišče RS.

Sledi peto poglavje o vrhovnih revizijskih institucijah in uveljavljanju trajnostnega razvoja, kjer obe področji povežemo ter se posvetimo vlogi in potencialom VRI pri tem. Z vidika VRI bomo proučevali trajnostni razvoj na nacionalni in programski ravni, pozornost pa bomo posvetili tudi Svetovnemu vrhu o trajnostnem razvoju in izboljšanju sposobnosti VRI za izvajanje revizij s področja trajnostnega razvoja. Pri tem predstavimo izvedene okoljske revizije po posameznih sklopih, tudi v Sloveniji.

V zaključku bomo podali sklepna razmišljanja, izhajajoča iz naloge, preverili bomo hipoteze in razmišljali o prihodnjem razvoju na proučevanem področju.

Sledijo poglavja s seznamom literature in virov, stvarnim in imenskim kazalom ter s prilogami.

1. 4. IZVIRNI PRISPEVEK K RAZVOJU POLITOLOŠKE ZNANOSTI

V magistrski nalogi bomo skušali orisati delovanje vrhovnih revizijskih institucij pri uveljavljanju trajnostnega razvoja. Ta vidik nas zanima predvsem zato, ker menimo, da lahko VRI tu igrajo pomembno vlogo, saj imajo vlogo nadzora in evalvacije vladnih politik, kar je lahko močan argument za uresničevanje ciljev trajnostnega razvoja, odločitve VRI so namreč zavezujoče. Seveda se je treba najprej vprašati, ali države delujejo v smer globalnih izzivov in ali sploh spodbujajo trajnostni razvoj? Tu so kot pokazatelj dobrodošle nacionalne strategije trajnostnega razvoja, ki odražajo vsaj retorične zaveze držav ciljem trajnostnega razvoja v celoti. Ker države v veliki

meri še niso sprejele strategij, je drugo možno delovanje VRI na področju trajnostnega razvoja na programski ravni oz. na ravni posameznih javnih politik. Gre za sektorski pristop, kjer je treba upoštevati povezanost različnih politik, kar je ena ključnih predpostavk trajnostnega razvoja. Pri aktivnostih na tem področju predstavlja Svetovni vrh o trajnostnem razvoju (izveden leta 2002) pomembno spodbudo. VRI lahko imajo velik vpliv tudi s poročanjem o napredku uresničevanja trajnostnega razvoja, kjer lahko z dobrimi komunikacijskimi strategijami pripomorejo k večji senzibilizaciji tako javnega in zasebnega sektorja kakor tudi civilne družbe.

Vse to so močna področja delovanja in instrumenti VRI pri uveljavljanju trajnostnega razvoja. VRI delujejo v okviru INTOSAI – mednarodne organizacije, ki ima skoraj toliko članic kot Organizacija združenih narodov (v nadaljevanju: OZN), kjer lahko pričakujemo postopno napredovanje v smer trajnostnega razvoja tudi pri praktičnem delovanju VRI, saj je iz dokumentov INTOSAI (vsaj zaenkrat) razvidna nuja po čim večjem delovanju na tem področju. Obstajajo seveda tudi VRI, ki so že izvedle več revizij s področja trajnostnega razvoja (na primer Kanada, Velika Britanija).

Nedvomno VRI lahko revidirajo izvajanje državnih načrtov in programov, uporabo instrumentov in porabo proračunskega denarja, namenjenega za uveljavljanje trajnostnega razvoja. Vse to se namreč sklada s tradicionalno vlogo VRI, in sicer podajanje ocene o tem, ali so bila javna sredstva porabljena v skladu z zakonodajo ter na gospodaren, uspešen in učinkovit način. Da bi imele revizije največji možni učinek, je izbira najprimernejših tem revizij s področja trajnostnega razvoja in njihova osredotočenost glavni izziv VRI. Pri tem so sodelovanje z drugimi VRI ter izmenjava predvsem praktičnih izkušenj, metod in tehnik ključnega pomena. Cilj dela VRI je namreč izboljšanje kvalitete delovanja vlad in transparentnost njenih (finančnih) operacij tako, da zagotavljajo povratne informacije oblikovalcem politik in izvajalcem le-teh. Ker uveljavljanje trajnostnega razvoja pridobiva na teži, so skupne in koordinirane revizije eden od instrumentov VRI, da opozarjajo na te probleme.

Osnovni namen oz. cilj magistrske naloge je predstaviti dejansko in potencialno vlogo vrhovnih revizijskih institucij pri uveljavljanju trajnostnega razvoja, kar pomeni, da nas bodo zanimali učinki, ki jih imajo VRI s svojim delovanjem na področju trajnostnega razvoja na različne sfere v družbi. Pri tem bomo namenili posebno

pozornost primerom »dobre prakse« na tem področju oz. vrhovnim revizijskim institucijam, ki so dosegle največji napredek glede revizij s področja trajnostnega razvoja, prav tako bomo analizirali delovanje mednarodnega združenja VRI (INTOSAI) in njegovih delovnih skupin za okoljske revizije. Analizirali bomo torej trenutno stanje in izpostavili možne izboljšave za delovanje VRI, še posebej za slovensko računsko sodišče.

Skladno s tem so oblikovani tudi ostali cilji magistrske naloge, katerih uresničitev hkrati pomeni tudi izvirni prispevek k politološki znanosti v Sloveniji:

- predstaviti koncept trajnostnega razvoja in delovanje VRI na tem področju;
- prikazati možne in dejanske učinke delovanja VRI pri uveljavljanju trajnostnega razvoja;
- analizirati delovanje VRI na področju trajnostnega razvoja;
- opredeliti pomen trajnostnega razvoja za delovanje VRI;
- predstaviti načela, cilje in obstoječe mehanizme državnega revidiranja in njihov domet glede trajnostnega razvoja;
- ugotoviti in analizirati doseženi razvoj in napredek VRI na področju vključevanja trajnostnega razvoja v svoje delovanje;
- ugotoviti in oceniti (ne)uspešnost delovanja VRI na področju trajnostnega razvoja, tudi v Sloveniji, in analizirati vzroke za takšno stanje;
- predlagati smeri razvoja vključevanja trajnostnega razvoja v delo VRI in s tem prispevati k uveljavljanju takšne implementacije, ki bo zagotavljala njeno uspešnost in učinkovitost;
- predstaviti in primerjati uvajanje trajnostnega razvoja v delovanje VRI v državah, kjer VRI namenijo trajnostnemu razvoju največ pozornosti – Kanada, Velika Britanija, druge države EU;
- podati primere revizij s področja trajnostnega razvoja;
- prispevati h kritični presoji o uresničevanju trajnostnega razvoja.

Trajnostni razvoj postaja vedno bolj prisoten koncept pri delovanju države, kar se odraža na številnih področjih. Tudi strateški dokumenti razvoja držav vključujejo trajnostni razvoj v svoje predpostavke in v vizijo razvoja. V širšem pojmovanju pa je uresničevanje trajnostnega razvoja še v procesu nastajanja kompleksnega pojmovanja

in razumevanja njegovega pomena v družbi. Poznavanje sistema državnega revidiranja in delovanja vrhovnih revizijskih institucij ter možnosti za vključitev vidikov trajnostnega razvoja v revidiranje pomeni poznati tudi možnosti za uveljavljanje trajnostnega razvoja v praksi. Če k temu dodamo še predstavitev revizij trajnostnega razvoja VRI in učinkov, ki jih te imajo v praksi, dobimo širši vpogled v dejanski in potencialni prispevek VRI k uveljavljanju trajnostnega razvoja ter tudi predstavo o načinu razmišljanja VRI kot neodvisnih institucij v političnem sistemu glede pomena tega področja za razvoj v širšem pomenu besede.

V Sloveniji še nimamo celovite obravnave vloge VRI pri uveljavljanju trajnostnega razvoja, postavljene v politološki koncept. Namen predlagane teme je zato poglobljena predstavitev vloge VRI pri uveljavljanju trajnostnega razvoja kot multidisciplinarnega področja, kar pomeni bistven prispevek k razumevanju, da imajo VRI pomembno vlogo pri teh procesih, hkrati pa je to v znanstvenem pogledu prvenstveno raziskovanje povezanosti obeh področij s politološkega vidika.

Potreba po znanju s področja trajnostnega razvoja bo v Sloveniji naraščala, vsaj če sodimo po njenih strateških dokumentih, ki vključujejo vidike trajnostnega razvoja, in njeni deklarativni zavezanosti tej paradigmi, vpeti v širše evropsko okolje, ki pomeni tudi za Evropsko unijo enega od glavnih izzivov prihodnosti. Magistrska naloga, ki vključuje uveljavljanje trajnostnega razvoja prek delovanja VRI v širšem družbenem kontekstu, lahko pomeni kvaliteten doprinos k nadaljnjemu razumevanju trajnostnega razvoja in potencialne vloge računskega sodišča pri tem.

2. TRAJNOSTNI RAZVOJ

2. 1. RAZVOJ IN OPREDELITEV KONCEPTA TRAJNOSTNEGA RAZVOJA

Pri opredelitvi trajnostnega razvoja izhajamo iz 60. in 70. let 20. stoletja, ko je zaskrbljenost zaradi onesnaževanja začela naraščati², zato so se pojavile zamisli o omejitvi gospodarske rasti kot vzroka onesnaževanja (*The Limits to Growth, 1972*). Ker so le-te naletale na močno kritiko, se je začelo razmišljati o varovanju okolja in ekonomski rasti kot dveh dopolnjujočih se konceptih. Na to se je navezal tudi pojem trajnostnega razvoja, ki ga je uvedel IUCN (*International Union for the Conservation of Nature and Natural Resources*) leta 1980, vendar bolj v smislu ekološke trajnosti. Širše razumevanje tega pojma je uporabljal UNEP (*United Nation Environment Programme*), kar je izviralo iz poročila *Our Common Future* (znano tudi kot *Brundtland Report*), ki ga je izdal WCED (*World Commission on Environment and Development*) leta 1987. Tu je zapisana najpogosteje citirana definicija trajnostnega razvoja (Glasbergen in Cörvers 1995: 22):

Trajnostni razvoj je razvoj, ki je v skladu s potrebami sedanje generacije, ne da bi pri tem ogrožal možnosti za zadovoljevanje potreb prihodnjih generacij /.../ V osnovi je trajnostni razvoj proces sprememb, v katerem so izkoriščanje virov, smer investicij, orientacija tehnološkega razvoja in institucionalne spremembe v harmoniji in povečujejo tako sedanji kot prihodnji potencial za zadovoljevanje človeških potreb in želja.

Poročilo *Brundtland Report* zastopa stališče, da trajnostni razvoj omogoča integracijo okoljskih politik in razvojnih strategij, s čimer nasprotuje dotedanjemu mišljenju, da je varovanje okolja možno le na račun ekonomskega razvoja. S popularizacijo trajnostnega razvoja se je težišče preusmerilo s poudarkov varovanja okolja na načine, kako doseči trajnostni razvoj.³ Poročilo pri razumevanju trajnostnega razvoja izhaja iz

² Zaradi eksplozivne rasti števila prebivalcev v 20. stoletju so se povečale zahteve do okolja, zlasti v razvitem svetu v obliki virov, ki se uporabljajo, in odpadkov, ki pri tem nastajajo. Nastali so mnogi ekološki problemi kot posledica človeške dejavnosti, kot so izginjanje naravnega habitata in izumiranje številnih živalskih vrst, onesnaževanje voda, globalno segrevanje, onesnaževanje zraka, tanjšanje ozonskega plašča, zastrupljanje prsti, izkoriščanje naravnih virov do popolne izrabe (fosilnih goriv, tal in tekoče vode) (Strašek 2000: 208). Leta 1972 je zato Organizacija združenih narodov organizirala svetovno konferenco v Stockholmu, ki je bila prvič v celoti posvečena človekovemu okolju (Pichler 1995: 153).

³ Nemara bi bilo dobro opozoriti na razliko med pojmom trajnostni razvoj in varovanje okolja. Obe področji imata skupne točke, saj je okolje eden od treh stebrov trajnostnega razvoja, vendar pa trajnostni razvoj okolja ne obravnava v absolutnem smislu kot »nedotakljivega«, ampak dopušča

konceptov potreb in omejitev – potrebne so spremembe v potrošnji, še zlasti v razvitih državah, pa tudi okolje omejuje zadovoljevanje potreb. Doseganje trajnostnega razvoja je povezano z velikimi političnimi in družbenimi reformami⁴, obsega pa tudi skrb za intra-⁵ in medgeneracijsko enakost⁶. Trajnostni razvoj je globalni cilj, ni pa enotnega načina za njegovo doseganje (Baker in drugi v Baker in drugi 1997: 3–4).

Do konca 80. let 20. stoletja je definicija trajnostnega razvoja iz poročila *Brundtland Report* postala prevladujoča in so jo sprejele številne mednarodne organizacije (EU, Svetovna banka, UNEP idr.). Hkrati se je s popularizacijo termina povečala tudi nekonsistentnost pri uporabi le-tega in zdaj ni splošnega soglasja, kaj natančno pomeni trajnostni razvoj. To je po eni strani omogočilo, da so tudi nasprotujoči si interesi našli skupen jezik in izoblikovali skupne javne politike, prav tako pa je marsikaj, kar ni trajnostnega, tako označeno (Baker in drugi v Baker in drugi 1997: 5).

2. 1. 1. Dva svetovna vrha o trajnostnem razvoju

Naraščajoča mednarodna pozornost, namenjena povezanosti ekonomskega, socialnega in okoljskega vidika družbenega razvoja, se je izrazila 1992 na konferenci Organizacije združenih narodov o okolju in razvoju v Riu de Janeiru (*Earth Summit*), kjer je 105 držav potrdilo deklaracijo iz Ria, države pa so sprejele tudi akcijski načrt za 21. stoletja – *Agendo 21*.⁷

ravnotežje med ekonomskim, socialnim in okoljskim vidikom, omejenim s konceptom trajnosti. Ekonomski in socialni napredek prihodnjim generacijam ne smeta onemogočiti uporabe enakih virov za njihov razvoj (INTOSAI WGEA 2004: 3).

⁴ Odprava revščine, pravična razdelitev globalnih virov, manjša poraba za vojsko, omejevanje naraščanja prebivalstva, spremembe načina življenja, primerna tehnologija in institucionalne spremembe (demokratizacija, sodelovanje državljanov pri odločanju).

⁵ Zadovoljevanje osnovnih potreb sedanjih generacij, kjer je revščina v razvitih in nerazvitih državah tako vzrok kot posledica netrajnostnega obnašanja.

⁶ Pri načrtovanju in uresničevanju je treba upoštevati potrebe prihodnjih generacij.

⁷ V Riu de Janeiru so sprejeli dva mednarodna sporazuma, dve načelni izjavi in obsežen seznam ukrepov za trajnostni razvoj v svetu, in sicer:

- Deklaracijo o okolju in razvoju: določa pravice in odgovornosti držav pri njihovem prizadevanju za razvoj in blagostanje.
- Agendo 21: načrt za (socialno, gospodarsko in okoljsko) uveljavljanje trajnostnega razvoja.
- Načelno izjavo o gozdovih: smernice za upravljanje, varovanje in trajnostni razvoj v vseh gozdovih, ki so pomembni za gospodarski razvoj in ohranitev vseh oblik življenja.
- Mednarodni konvenciji sta bili sprejeti ločeno od Srečanja na vrhu, vendar pa vzporedno s pripravi nanj.
- Okvirno konvencijo Združenih narodov o podnebnih spremembah: cilj je stabilizirati toplogredne pline v ozračju na stopnji, ki ne bo nevarno spremenila svetovnega podnebnega sistema.

Leta 2002 je sledil Svetovni vrh o trajnostnem razvoju v Johannesburgu, katerega namen je bil pregled napredka, storjenega od Ria, in načrtovanje nadaljnjih aktivnosti. Glavni rezultati vrha so:

- A. Deklaracija o trajnostnem razvoju, ki predstavlja politično sporočilo mednarodne zavezanosti trajnostnemu razvoju⁸ (in ne vsebuje posamičnih zavez, zato jo VRI težje uporabijo kot podlago za ocenjevanje napredka države pri izpolnjevanju njenih zavez).
- B. Načrt izvedbe je natančen seznam ciljev in obljub na področjih odprave revščine, varovanja naravnih virov, energetike, zdravja, okoljskih tehnologij, pri čemer so se vlade ponovno zavezale načelom iz Ria in Agendi 21. Načrt vsebuje prioriteta področja za posamezne svetovne regije, vlade poziva, da ukrepajo na širokem področju tematik, in poudarja obstoječe cilje.⁹ Načrt izvedbe je posebnega pomena za VRI, ker predstavlja kriterije, ki so lahko izhodišča za bodoče revizije, ter vsebuje določene zaveze, ki so zanimive za revidiranje, kot so: sprejetje nacionalnih strategij trajnostnega razvoja do leta 2005, bistveno zmanjševanje izgube biotske raznovrstnosti do 2010 ipd. Prav tako podroben opis aktivnosti za doseganje ciljev, določenih v Načrtu izvedbe, predstavlja koristno osnovo za revidiranje delovanja držav.
- C. Več kot 200 prostovoljnih partnerstev za trajnostni razvoj, ki so bila oblikovana na svetovnem vrhu in združujejo vlade, gospodarstvo in nevladne organizacije. (Odvisno od mandata VRI, vendar je ta partnerstva težja revidirati kot zaveze iz Načrta izvedbe) (INTOSAI WGEA 2007b: 3).

2. 2. URESNIČEVANJE TRAJNOSTNEGA RAZVOJA

Ideja trajnostnega razvoja je enostavna, uresničevanje le-te pa je precej naporno, ker pomeni zasledovanje štirih ciljev hkrati:

- družbeni napredek, ki prepozna potrebe vsakogar
- učinkovito varovanje okolja

-
- Konvencijo o biološki raznovrstnosti: države naj sprejmejo ukrepe za ohranitev pestrosti rastlinskega in živalskega sveta in zagotovijo, da se pridobitve izkoriščanja biološke raznovrstnosti pravično porazdelijo (Keating 1995: 8).

⁸ Bistvene zahteve za trajnostni razvoj so izkoreninjanje revščine, spreminjanje potrošniških in proizvodnih vzorcev ter zaščita in upravljanje naravnih virov za ekonomski in družbeni razvoj.

⁹ Kot so Milenijski razvojni cilji: 1) izkoreninjanje hude revščine in lakote, 2) doseganje univerzalne primarne izobrazbe, 3) spodbujanje enakosti spolov in okrepitev žensk, 4) zmanjšanje smrtnosti otrok, 5) izboljšanje zdravja mater, 6) boj proti aidsu, malariji in drugim boleznim, 7) zagotavljanje okoljske trajnosti, 8) oblikovanje globalnega razvojnega partnerstva.

- preudarno rabo naravnih virov
 - ohranjanje visokih in stabilnih stopenj ekonomske rasti in zaposlenosti
- (http://www.sustainable-development.gov.uk/what_is_sd/what_is_sd.htm, 6. 1. 2005).

Države potrebujejo pri uresničevanju trajnostnega razvoja ustrezne analitične in metodološke pristope, s katerimi uvrstijo ekonomski, okoljski in družbeni steber trajnostnega razvoja v proces odločanja, pri čemer je potrebno upoštevati ocene prihodnjih stroškov in koristi izvedenih aktivnosti. Pri tem je bistveni pogoj medsebojna usklajenost javnih politik, ki zagotavlja, da si javne politike na različnih področjih medsebojno ne nasprotujejo (OECD 2006a: 2).

Trajnostni razvoj zahteva temeljne spremembe v tehnologiji, gospodarstvu in družbi z vpeljavo novih politik in institucij. Do velikih sprememb pa bo prišlo le, če bodo dokazi, ki bodo podpirali te politike, znanstveno kredibilni, alternativne oblike institucij pa politično izvedljive (Blowers in Glasbergen 1995: 170). Trajnosten razvoj se lahko doseže le tako, da se najprej odpravijo netrajnostni družbeni odnosi, ki temeljijo na prisvajanju materialnih dobrin, še posebej struktur, institucij in praks, ki jih vzdržujejo. Družbene odnose je treba spremeniti tako, da se upošteva nenehno medsebojno vplivanje družbenih in okoljskih sil. Vzpostaviti se mora torej takšen sistem odločanja, ki upošteva potrebe ljudi in okolja (Hartmann 1998: 345).¹⁰

Vlade, gospodarstva in posamezniki sprejemajo odločitve tako, da ločijo gospodarske, družbene in okoljske dejavnike, vendar je treba le-te povezati, da se sprejmejo razvojne odločitve, ki so gospodarsko učinkovite, družbeno pravične in okolju prijazne. Pri tem morajo potekati razprave med državnimi in lokalnimi oblastmi, industrijo, znanostjo, okoljevarstvenimi organizacijami in javnostjo. Nato lahko vlade izdelajo trajnostne razvojne strategije za integracijo družbene in okoljske politike za

¹⁰ Obstajajo primeri, ki pričajo o tem, da je z inovativnim pristopom mogoče trajnostno rešiti socialne in okoljske probleme držav v razvoju, ne da bi pri tem družba postala odvisna od držav prvega sveta. Primer takšne prakse je brazilsko mesto Curitiba, ki so ga razdelili na koncentrične kroge, uvedli javne avtobuse, kar je kljub hitremu naraščanju števila prebivalstva omogočilo prehodnost in transport delavcev iz revnih predelov mesta v bogatejše dele z večjimi možnostmi zaposlovanja. Problem odpadkov je bil rešen tako, da so prebivalcem revnih delov mesta, kjer se kopičijo odpadki, v zameno za odpadke, ki so jih sami prinesli, ponudili hrano, obleko ali zdravstveno oskrbo. S tem so močno zmanjšali tako socialne kot tudi okoljske probleme in postali družba s trajnostnim razvojem (Meadows 1992).

javne politike in na vseh nivojih. Cilj strategij, izdelanih ob najširši možni udeležbi, bi moral biti družbeno odgovoren gospodarski razvoj ob hkratnem varovanju naravnih virov in okolja. Za takšne strategije so potrebna redna poročila o napredku na področju trajnostnega razvoja, ki združujejo gospodarske in družbene razmere ter informacije o stanju okolja in naravnih virov (Keating 1995: 24).

2. 2. 1. Lestvica trajnostnega razvoja

Različnost javnih politik, povezanih s pojmovanji trajnostnega razvoja, lahko prikažemo na lestvici trajnostnega razvoja. Le-ta ponazarja različna ogrožja za uresničevanje trajnostnega razvoja – klasični pristop, šibek trajnostni razvoj, močan trajnostni razvoj in idealni model (Baker in drugi v Baker in drugi 1997: 12).

Najnižje na lestvici je klasični pristop (model globalnega trga oz. *treadmill* pristop), ki ponazarja delovanje transnacionalk in visokih financ. Narava je v funkciji ekonomskega sistema in trajnostni razvoj je sopomenka za trajnostno rast, kjer se razvoj meri v povečanju BDP. Javne politike služijo povečevanju produkcije in rasti. Omejitev pristopa je v tem, da se osredotoča na ekonomsko aktivnost, ne upošteva pa vplivov le-te na okolje. To je bil pristop EU do 1980 in je še v veliki meri prisoten pri delovanju evropskih majhnih in srednjih podjetij (Baker in drugi v Baker in drugi 1997: 12).

Šibek trajnostni razvoj povezuje ekonomsko rast s skrbjo za okolje. Cilj javnih politik je sicer še vedno gospodarska rast, vendar so določeni njeni okoljski stroški, pripoznana je omejitev naravnih virov. Trajnostni razvoj je gospodarska rast, dosežena z ekonomsko učinkovitostjo, omejena z okoljem. Gre za dve dimenziji trajnosti – za trajnostno rast dohodka na prebivalca in za trajnostno rabo virov ter okolja. Ta pristop pridobiva na pomenu v mednarodnih organizacijah (Svetovna banka, OZN). Tesno je povezan z antropocentričnim in tehnocentričnim pogledom na okolje – narava je potencial v funkciji človeštva¹¹ (Baker in drugi v Baker in drugi 1997: 13–14).

¹¹ Ta pristop ima močne kritike: 1) ovrednotenje naravnih virov je v korist dojemanja razvoja Severa; 2) okolje je ocenjeno v monetarnem smislu, ni pa upoštevana njegova kulturna vrednost; 3) okoljski problemi so zmanjšani na menedžerske probleme, ki so rešljivi v prevladujočem političnem in ekonomskem sistemu, koristi pa ima sedanja generacija; 4) pristop ne upošteva izkušenj lokalnega prebivalstva pri ravnanju z okoljem.

Močan trajnostni razvoj vidi varovanje okolja kot predpogoj za ekonomski razvoj, kar pomeni različne vrste gospodarskega razvoja, osredotočenega na okolje. Zajema ohranjanje naravnih virov, zaščito okolja ali izboljšavo le-tega, kar zahteva regulacijo trga in posredovanje države, predvsem pa vključevanje lokalne skupnosti. Manj je poudarka na kvantitativni in več na kvalitativni rasti. To je tudi pristop ekološke modernizacije. Še posebej je pomembna uporaba instrumentov javnih politik (pravnih, ekonomskih, fiskalnih), ki vplivajo na spremembe v obnašanju¹² (Baker in drugi v Baker in drugi 1997: 15).

Idealni model trajnostnega razvoja ali tudi ekološki pristop zastopa trajnostni razvoj, kjer se pri razvoju upoštevajo ekološke omejitve planeta. Rast je merjena v kvalitativnem smislu – s kvaliteto življenja in ne z življenjskim standardom. Pristop je biocentričen, ker upošteva vsa živa bitja, ne le človeka. Poudarjena je socialna dimenzija razvoja, kjer sta pomembna izboljšanje kvalitete življenja in ustvarjanje nematerialne vrednosti. Zaščita okolja zahteva resne omejitve potrošnje virov in ekonomske proizvodnje. Ekologi menijo, da idealni model predstavlja novo razvojno paradigmo¹³ (Baker in drugi v Baker in drugi 1997: 16–17).

Treba je upoštevati, da štirje predstavljeni modeli predstavljajo široke šole, ki se pogosto prekrivajo. Lestvico je možno videti kot serijo pristopov, kjer sta oba konca ekstrema predstavljenih pogledov. Ta fleksibilnost je ključ za razumevanje trajnostnega razvoja kot političnega konstrukta. Vlade lahko zavzamejo katerokoli pozicijo na lestvici, po kateri se lahko premikajo navzgor in tudi navzdol, prav tako pa se lahko različno premikajo po lestvici pri različnih javnih politikah (Baker in drugi v Baker in drugi 1997: 18).

¹² Na področju okolja so to zakonske regulacije, prostorsko načrtovanje, finančne spodbude, davki, določitev odgovornosti za onesnaževanje, subvencije, spreminjanje obnašanja z javnomnenjskimi kampanjami ipd. Temeljna logika ekonomskih instrumentov je vključitev okoljskih stroškov v poslovne stroške ekonomskih subjektov, ki so zato motivirani za zmanjševanje svojih vplivov na okolje. Čim bolj je delovanje podjetij smotno in onesnaževanje manjše, manj je tovrstnih dajatev in obratno. Hkrati se z namenskim zbiranjem teh sredstev ustvarja pomemben vir za urejanje okolja in njegovo sanacijo, možno pa je uveljavljati oprostitev teh plačil, če so bila sredstva namensko porabljena (Lah 2004: 52).

¹³ Kritike gredo na račun popularizacije koncepta trajnostnega razvoja, ki ne definira ravni zaščite okolja, zato ponuja vladam in gospodarstvu prevzemanje obljub brez zavez, kar je cinizem, ker se sedanja ekonomska proizvodnja nadaljuje le z manjšimi spremembami.

2. 2. 2. Vloga države

Države imajo pri uvajanju trajnostnega razvoja strateško vlogo. Ta položaj izvira iz povzročanja okoljskih problemov s strani trga (onesnaževanje, nezastopanost šibkejših interesov, nezagotavljanje kolektivnih dobrin, kot sta zdravje in zdravo okolje). Vlade so odgovorne za oblikovanje in izvajanje javnih politik, njihovo koordinacijo, hkrati pa predstavljajo države pri mednarodnih pogajanjih ter pri podpisovanju pogodb. Pri razvijanju strategij trajnostnega razvoja imajo vlade na voljo številne instrumente oblikovanja javnih politik, kot so na primer davčne politike kot ekonomske spodbude ali nespodbude, zakonodaja in sprejemanje predpisov kot spodbujanje dobrih praks in onemogočanje slabih in neposredne finančne podpore, ki iščejo ravnotežje med okoljskimi, ekonomskimi in družbenimi vidiki. Vlade lahko tudi vplivajo na to, da javne politike (kot so na primer ekonomske, zdravstvene in izobraževalne politike) spodbujajo trajnostni razvoj (Baker in drugi v Baker in drugi 1997: 18).¹⁴

Vlade lahko integrirajo okoljske vidike v širši kontekst javnih politik – t. i. *greening of government*,¹⁵ prav tako pa lahko zmanjšajo vpliv lastnega delovanja na okolje – *green housekeeping*,¹⁶ kar pomeni zgled tudi za gospodarstvo in posameznike. Mnenja o stopnji vladnega interveniranja za doseganje trajnostnega razvoja se razlikujejo: nekateri menijo, da trajnostni razvoj zahteva visoko stopnjo interveniranja države, drugi so mnenja, da je centralizirano načrtovanje neprimerno (INTOSAI WGEA 2004: 5–6).

Izkušnje evropskih držav potrjujejo, da je vloga države največja v prvi fazi uvajanja sonaravnega (trajnostnega) razvoja, vendar je nemogoče pričakovati, da bo le država reševala okoljske probleme. Vsak posameznik mora prevzeti del konkretnih nalog zmanjševanja obremenjenosti okolja, nato sledi obdobje druge stopnje okoljske odgovornosti, ko bo potrebno opustiti v prvi fazi potreben sindrom »ne na mojem dvorišču« in v odprtem dialogu reševati okoljske probleme (Plut 1997: 369).

¹⁴ Kjer imajo VRI možnost revidiranja predlogov proračuna, jih lahko preverijo z vidika ravnotežja med socialnimi, ekonomskimi in okoljskimi vidiki.

¹⁵ Zahteve, da morajo na primer vse prihodnje javne politike vsebovati ocene potencialnih vplivov na okolje.

¹⁶ Zmanjševanje odpadkov, gradnja vladnih prostorov na način, da se varčuje z energijo in viri.

2. 2. 3. Vloga lokalnih oblasti

Implementacija politik za doseganje trajnostnega razvoja bo morala potekati na nadnacionalni in lokalni ravni, kar je bilo poudarjeno tudi v Riu leta 1992. Zaradi širokega nabora funkcij so lokalne oblasti ključni igralci pri načrtovanju in izvajanju strategij za trajnostni razvoj¹⁷, pomembne so tudi pri integraciji okoljskih vidikov v sektorske programe (na primer transport, prostorsko načrtovanje). Na teh področjih imajo lokalne oblasti možnost, da se pomikajo proti idealnemu modelu na lestvici, čeprav je v praksi napredek počasen (Baker in drugi v Baker in drugi 1997: 21).

Pristop od spodaj navzgor in participacija prav gotovo lahko pripomoreta k uveljavljanju trajnostnega razvoja. Sever bo moral znižati raven svoje potrošnje, kar bo pomenilo spremembe številnih politik in načina življenja, kar bo kot predpogoj zahtevalo široko javno podporo. Prav tako je sodelovanje pri odločanju ključna politična vrednota demokracije (Baker in drugi v Baker in drugi 1997: 23). Zmanjšanje neenakosti v bogastvu bo v prihodnosti odvisna od zmanjševanja revščine. K zmanjšanju razlike v bogastvu sodi tudi zmanjšanje dolga držav tretjega sveta in usmerjanje pomoči, trgovine in mednarodne politike posojil direktno k izboljšanju življenjskega standarda revnih. Še posebej v najbolj revnih državah se lahko veliko naredi z nevladnimi organizacijami in podpornimi skupinami, ki predstavljajo močno spodbudo za doseganje trajnostnega razvoja z akcijami od spodaj navzgor na lokalnih ravneh¹⁸ (Brown in drugi 1994: 20).

Participacija ni le sredstvo legitimiranja že določenih politik trajnostnega razvoja, ampak je sodelovanje pri oblikovanju in implementaciji le-teh. Trajnosten razvoj mora izhajati iz lokalne kontrole nad viri, sodelovanja pri odločanju in iz okrepitve lokalnega prebivalstva, še posebej marginalnih skupin.¹⁹ Sodelovanje lokalnih oblasti je bilo pripoznano tako na vrhu v Riu, v Agendi 21 in je težišče Lokalne Agende 21. Participacija je postala sestavni del pri uveljavljanju trajnostnega razvoja (Baker in drugi v Baker in drugi 1997: 24–25).

¹⁷ Kot so prostorsko načrtovanje, spodbujanje gospodarskega razvoja, upravljanje z odpadki, transport, urbanizem, izobraževanje, zdravstvo, stanovanjska politika, servisi socialne blaginje idr.

¹⁸ Ljudje s tem namreč spoznajo, da skrb za okolje ni le naloga vlade, ampak tudi državljanov samih. Ta zavest se krepi in približuje okolje ljudem. Le če se to zgodi, je ljudem mar za okolje.

¹⁹ Na primer mladina, avtohtoni prebivalci, ženske, nevladne organizacije, lokalne oblasti, sindikati, znanstvene in tehnične skupnosti, kmetje.

Iz zgoraj povedanega lahko razberemo napetosti trajnostnega razvoja, ker zahteva tako pristop od zgoraj navzdol (s čimer daje ključno vlogo vladam in mednarodnim organizacijam), pomemben pa je tudi pristop od spodaj navzgor, ki pripoznava različne interese. Od doseganja ugodnega ravnotežja med obema pristopoma – strateškega načrtovanja od zgoraj navzdol in participacije v procesu odločanja od spodaj navzgor – je odvisno uveljavljanje uspešnih politik trajnostnega razvoja (Baker in drugi v Baker in drugi 1997: 26).

Kot lahko vidimo, je pojem trajnostnega razvoja zelo širok in dopušča različne opredelitve, zato v tej magistrski nalogi definiramo trajnostni razvoj kot socialni in politični koncept, ki ima svoj izvor v ekološki trajnosti, ki poudarja naravne omejitve, priložnosti za človekovo aktivnost in katere cilj je razvoj, ki ne vodi k splošni in nepovratni škodi. Na ekološko trajnost vplivajo socialni pogoji, tako da trajnostni razvoj postane družbena sprememba, katere cilj je tudi vzdrževanje ekološke trajnosti. Pospeševanje trajnostnega razvoja je del procesa za doseganje te spremembe.²⁰ Pozornost se od definiranja natančnega pomena termina preusmeri na proces implementacije politik trajnostnega razvoja (Baker in drugi v Baker in drugi 1997: 6–7).

V nadaljevanju predstavljamo razvoj in uresničevanje trajnostnega razvoja v EU in nato v Sloveniji, kajti dogajanje v EU namreč v veliki meri vpliva na aktivnosti, povezane s trajnostnim razvojem v Sloveniji.

2. 2. 4. Trajnostni razvoj v EU

EU je med vsemi svetovnimi makroregijami dosegla največji sonaravni (trajnostni) in socialni napredek ter predvideva nadaljnjo postopno ekologizacijo gospodarstva in življenjskega sloga. Strah pred zmanjšanjem konkurenčnih sposobnosti pred drugimi gospodarsko uspešnejšimi makroregijami je osnovni vzrok za uvajanje t. i. šibkega sonaravnega razvojnega modela²¹ (Plut 1997: 369).

²⁰ O'Riordan meni, da je bolje videti trajnostni razvoj kot pospeševalca novega načina mišljenja in delovanja, ne pa kot končni cilj.

²¹ EU temelji na šibkem trajnostnem razvoju – konceptu ekološke modernizacije. Glede na to, da je bila EU prvotno posvečena ekonomski rasti, to ni presenetljivo. EU je skoraj vedno zaostajala za okoljskimi obvezami nekaterih svojih držav članic, ki menijo, da je evropska okoljska politika šibka in

Okolje je bilo v evropskih ustanovnih dokumentih prvič omenjeno v pogodbi leta 1987 v Enotni evropski listini (*Single European Act*), ki je vsebovala člene o okolju, med njimi o upoštevanju okoljske problematike na vseh področjih evropske politike (European Environmental Bureau 2000: 16).²² Za vključevanje okolja v različne sektorske politike je bila dana institucionalna spodbuda s t. i. cardifskim procesom, ki je od različnih organov Sveta zahteval, da razvijejo strategije vključevanja okolja.²³ Cardifski proces je prinesel pozitivne rezultate v smislu večje izpostavljenosti vključevanja okolja in dejanskih izboljšav v nekaterih sektorjih, vendar je potrebna večja usklajenost strategij med različnimi organi Sveta in večja pozornost dobri praksi glede vsebine in izvajanja (Komisija Evropskih skupnosti 2004: 4).

Poleg sektorskih strategij vključevanja okoljevarstva zahteva trajnostni razvoj tudi horizontalne instrumente, ki preusmerjajo socialno-ekonomske in sektorske trende – gre za preusmeritev davčne politike²⁴, revizijo politike subvencij²⁵ in uvajanje

neučinkovita. Vendar je treba razumeti, da je na tem področju težko doseči dogovor in delovanje. Pomembno je, da je bila prvotno EU usmerjena v gospodarsko rast, zdaj pa je glavni vir okoljske politike in prizadevanj (Connelly in Smith 1999: 241).

²² Na ravni EU je bil nato pomen vključevanja okolja priznan v členu 6 Pogodbe o Evropski skupnosti, ki določa, da "morajo biti zahteve varstva okolja vključene v opredelitev in izvajanje politik Skupnosti [...] zlasti z namenom spodbujanja trajnostnega razvoja". Načelo vključevanja okolja potrjuje, da se samo z okoljsko politiko ne more doseči potrebnega okoljskega izboljšanja kot dela trajnostnega razvoja. Spremembe, ki so potrebne za zmanjšanje zaskrbljujoče obremenitve okolja zaradi ribištva, kmetijstva, prometa, energetike in drugih področij s ciljem uresničitve trajnostnega razvoja, se lahko dosežejo le prek procesa vključevanja okolja v teh sektorjih (http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/sl/com/2004/com2004_0394sl01.doc, 13. 8. 2007).

²³ Junija 1998 je Evropski svet v Cardiffu zahteval, da se pripravijo strategije in programi integracije okoljskih tem v področne javne politike (industrija, notranji trg, razvoj, ribištvo, energija, promet, kmetijstvo, splošne zadeve, ekonomske in finančne zadeve, izobraževanje) (http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/cnc/2003/com2003_0829en01.pdf, 12. 1. 2007).

²⁴ Okoljska davčna reforma je skupaj z ukinitvijo okolju škodljivih subvencij eno najučinkovitejših orodij za vključevanje okoljskih zahtev v gospodarske sektorje. Namen okoljske davčne reforme je vključiti zunanje in okoljske stroške, da bi povečali učinkovitost in zmanjšali porabe energije in snovi s tehnološkimi in upravnimi inovacijami. Okoljsko davčno reformo je mogoče uporabiti tudi za spodbujanje spremembe vedenjskih vzorcev potrošnje, vendar je doslej na ravni EU napredek okoljske davčne reforme onemogočalo nesoglasje med državami članicami (European Environmental Bureau 2000: 29).

²⁵ V skladu s poročilom o energetskih subvencijah v Evropi (*Energy Subsidies in Europe*), ki ga je leta 1997 naročil Greenpeace, EU in države članice vsako leto porabijo skoraj 15 milijard ameriških dolarjev za subvencioniranje energije iz fosilnih goriv in jedrske energije; za subvencije za obnovljive vire energije pa se porabi manj kot 1,5 milijarde dolarjev. Kmetijstvo, ki porabi polovico proračuna EU, je glede subvencij naslednji problematičen sektor. Cilj subvencijske politike v tem sektorju je povečati kmetijsko proizvodnjo, zaradi česar se spodbuja intenziviranje kmetijstva, ne pa trajnostna raba naravnih virov. Čeprav kmetijske reforme v okviru Agende 2000 delno preusmerjajo podporo s proizvodnje na neposredna plačila in se bolj osredotočajo na trajnostni razvoj podeželja, bo morala EU zagotoviti upoštevanje okoljskih zahtev pri vseh kmetijskih subvencijah, če naj bi ta sektor postal

horizontalnih usmeritev, na primer okoljske odgovornosti, na dejavnosti proizvajalcev in potrošnikov vpliva neposredna ali posredna finančna spodbuda. Na ravni EU je že bilo vpeljanih nekaj tovrstnih spodbud, toda napredek je počasen. Druga možnost pa je, da se pozitivni in negativni vplivi na okolje izpostavijo že v zgodnji fazi odločanja s pomočjo strateške presoje vplivov na okolje (European Environmental Bureau 2000: 29).

Pogodba o Evropski uniji v drugem členu vsebuje koncept trajnostnega razvoja kot cilj, h kateremu teži EU in zahteva, da se trajnostni razvoj integrira v vse evropske politike, tako da so te zasnovane uravnoteženo in stremijo k ekonomskim, okoljskim in družbenim ciljem. V številnih ekonomskih sektorjih je možno uresničiti trajnostni razvoj le z aktivnostmi na ravni EU. Jasen primer za to so področja, kjer ima Evropska skupnost izključno pravico zaradi pravil notranjega trga, ali na področjih, kjer integrirani evropski trgi pomenijo, da bi nekoordinirano delovanje držav članic bilo neučinkovito

(<http://www.eu.int/comm/environment/eussd/index.htm>, 12. 1. 2007). Leta 1997 je bil trajnostni razvoj vključen tudi v Amsterdamsko pogodbo v uvodnem delu kot splošen cilj politik EU.²⁶

Junija 2001 je Evropski svet v Goeteburgu sprejel dokument “Trajnostna Evropa za boljši svet: Evropska strategija trajnostnega razvoja” (*A Sustainable Europe for a better world: A European Strategy for Sustainable Development*), ki ga je predlagala Evropska komisija. Ta dokument skupaj z zaključki Evropskega sveta v Barceloni leta 2002 “Proti globalnemu partnerstvu za trajnostni razvoj” (*Towards a global partnership for sustainable development*) tvori prvo strategijo EU za trajnostni razvoj (v nadaljevanju: strategija). Ob tem je treba pripomniti, da je takšno kombiniranje različnih dokumentov, ki tvorijo strategijo, delovalo zmedeno in je nasprotovalo celostni naravi trajnostnega razvoja. Prav tako je bilo uresničevanje te strategije zaradi

trajnosten. Tudi reforma strukturnih skladov bo potrebna, kjer bo treba sredstva Evropskega sklada za regionalni razvoj (EFRD) prenesti v programe za inovativne proizvodne dejavnosti, na primer za okoljsko ustrezno rabo energije ali okoljske transportne sisteme (European Environmental Bureau 2000: 30).

²⁶ Gre za spodbujanje gospodarskega in socialnega razvoja ob upoštevanju načela trajnostnega razvoja in v okviru izoblikovanja notranjega trga, večje kohezije in varstva okolja ter izvajanja politik, ki bodo zagotavljale, da bo napredek pri gospodarskem povezovanju spremljal tudi ustrezen napredek na drugih področjih.

pomanjkanja politične volje in jasnih ciljev ter časovnega načrta počasno (Hontelez 2006: 5).

Strategija je vsebovala prioritete in cilje ter se je nanašala na oblikovanje ustreznih javnih politik in je uvajala nov pristop, ki bi zagotavljal, da se ekonomske, socialne in okoljske politike EU medsebojno podpirajo in spodbujajo, predvsem pa, da si ne nasprotujejo. Glavni instrument pri tem je bila obveza Komisije, da za vsak nov predlog pri javnih politikah poskrbi za oceno njenih učinkov. Ta del se je ukvarjal tudi z globalno dimenzijo trajnostnega razvoja, ker lahko EU pomembno pomaga državam v razvoju, da se usmerijo v smer trajnostnega razvoja, prav tako pa so evropski voditelji razglasili, da ta strategija dodaja tretji, okoljski, vidik Lizbonski strategiji (<http://ec.europa.eu/environment/eussd/>, 13. 8. 2007).

Evropski svet je junija 2006 pod avstrijskim predsedovanjem sprejel prenovljeno Strategijo trajnostnega razvoja (v nadaljevanju: prenovljena strategija). EU ima zdaj enoten dokument strategije o trajnostnem razvoju, ki predstavlja zaveze najvišje ravni oblikovalcev javnih politik v EU. V strategiji je določeno, da ta predstavlja okvir za Lizbonsko strategijo, ki s poudarkom na rasti in ustvarjanju delovnih mest predstavlja motor za dinamičnejšo ekonomijo. Obe strategiji priznavata, da se ekonomski, družbeni in okoljski cilji medsebojno spodbujajo in naj tudi skupno napredujejo (Hontelez 2006: 7).²⁷

Nova strategija trajnostnega razvoja EU je postavljena v kontekst okoljskih politik, ki so se razvijale od leta 1973 in v praksi preprečile hitro uničevanje okolja. Ampak integracija trajnostnega razvoja v druga področja javnih politik je bila počasna in je med drugim rezultirala v uničujočem učinku evropske kmetijske politike na okolje. Družbeni oz. socialni steber trajnostnega razvoja se je prav tako počasi razvijal, tako zaradi večjega poudarka na ekonomski rasti in liberalizaciji kot zaradi omejenih pristojnosti EU pri razvoju socialnih politik (Hontelez 2006: 3–4).²⁸

²⁷ Cilj obeh strategij je podpreti potrebne strukturne spremembe, da bi se gospodarstva držav članic lahko uspešno razvijala, ob zagotavljanju družbene enakosti in zdravega okolja. Prenovljena strategija poleg tega opredeljuje smernice za boljše oblikovanje javnih politik, temelječe na boljši pravni ureditvi ter na načelu, po katerem mora biti trajnostni razvoj vključen v vse stopnje oblikovanja politik (<http://europa.eu/generalreport/sl/2006/rg24.htm>, 13. 8. 2007).

²⁸ Strategija trajnostnega razvoja povezuje podobne pristope v državah članicah in druge gradnike trajnostnega razvoja – to so t. i. lizbonski procesi, katerih cilj je EU kot najbolj konkurenčno in

Nova strategija se osredotoča na področja, kjer je nov zagon najbolj potreben²⁹, jasneje določa odgovornosti, vsebuje mednarodno dimenzijo, s čimer povezuje notranje in zunanje politike EU, jasneje določa spremljanje izvajanja strategije ter poudarja dialog in širšo podporo za strategijo in njeno izvajanje. Vsakih pet let, ob nastopu nove komisije, naj bi bil opravljen pregled strategije (<http://www.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/05/477&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>, 12. 1. 2007).

Vendar v primerjavi s prvo strategijo iz leta 2001/2002 prenovljena strategija iz leta 2006 ni prinesla velikih sprememb glede ključnih tematik; nekateri cilji in roki so zastavljeni manj ambiciozno kot v prejšnji strategiji, ker so nekatere države članice in Komisija temu močno nasprotovale; več poudarka je namenjenega uresničevanju zastavljenih aktivnosti, kar je bila šibka točka prejšnje strategije. Besedilo nove strategije vsebuje mnogo priporočil in zavez, vendar je njena splošna pomanjkljivost, da te zaveze niso dovolj natančno določene glede odgovornosti, časovnega okvira in ciljev. Prav tako nova strategija nima indikatorjev, ampak določitev le-teh nalaga Komisiji. Potrjuje Evropski svet kot varuha strategije in spremljanje napredka pri izvajanju strategije na decembrskem Evropskem svetu vsaki dve leti (to se naj bi začelo leta 2007). Strategija je določena kot okvir Lizbonski strategiji, vendar ne opisuje, kako lahko strategija zagotovi, da Lizbonska strategija ne bo delovala v nasprotju s trajnostnim razvojem (Hontelez 2006: 8).

Odgovornosti pri izvajanju nove strategije niso jasno dorečene, se je pa spremljanje le-tega izboljšalo z dvoletnimi cikli spremljanja, omenjenimi v 38. členu strategije.³⁰

dinamično gospodarstvo, temelječe na družbi znanja, ter cardifski proces, ki zahteva integracijo okoljskih tem v sektorske politike (<http://www.eu.int/comm/environment/wssd/020722draftagenda.pdf>, 12. 1. 2007).

²⁹ Strategija določa splošne cilje in konkretne aktivnosti za sedem ključnih izzivov do leta 2010, ki so:

- podnebne spremembe in čista energija,
- trajnostni transport,
- trajnostna potrošnja in proizvodnja,
- javno zdravstvo,
- boljše upravljanje z naravnimi viri,
- socialna vključenost, demografija in migracije,
- boj proti globalni revščini (<http://ec.europa.eu/environment/eussd/>, 13. 8. 2007).

³⁰ Na osnovi poročila o napredku Komisije in prispevka Sveta EU mora decembrski Evropski svet proučiti poročila in prioritete vsaki dve leti, z začetkom v letu 2007, in zagotoviti generalne usmeritve glede politik, strategij in instrumentov za trajnostni razvoj, upoštevajoč prioritete Lizbonske strategije

Največja ovira pri novi strategiji bo zagotavljanje sprejemanja, integracije in izvajanja s strani vpletenih akterjev. Najpomembnejši vidik je razvoj in izvajanje fiskalnih, finančnih in ekonomskih instrumentov tako, da trg, finančni in fiskalni sistemi delujejo v smer trajnostnega razvoja, kar zahteva koordinirano delovanje Komisije, Sveta EU in držav članic (Hontelez 2006: 39).

Kot poudarja Evropski svet, naj bi Strategija trajnostnega razvoja postala dežnik, pod katerega bi spadal tudi bolj osredotočeni lizbonski proces,³¹ vendar je v praksi, še posebej pa za Komisijo, strategija postala okoljska dimenzija Lizbonske strategije, kot dodatek k obstoječi ekonomski in družbeni dimenziji.³² Evropski svet leta 2005 ni sledil eno-dimenzionalnemu pristopu in je ponovno potrdil tridimenzionalno Lizbonsko strategijo ter zaključil, da je treba Lizbonsko strategijo videti v širšem kontekstu zahtev trajnostnega razvoja

(http://www.eeb.org/activities/sustainable_development/toolkit-final-version-260705.pdf, 15. 1. 2007).

2. 2. 5. Trajnostni razvoj v Sloveniji

2. 2. 5. 1. Strategija razvoja Slovenije

Slovenija je med tistimi državami, ki ima sprejeto strategijo trajnostnega razvoja. Junija 2005 je Vlada RS namreč sprejela Strategijo razvoja Slovenije (v nadaljevanju: SRS), ki opredeljuje vizijo in cilje razvoja Slovenije. V ospredju strategije je celovita blaginja prebivalstva, zato dokument vključuje gospodarska, socialna, okoljska, politična in pravna ter kulturna razmerja. Zaradi takšne postavitve ciljev je SRS po svoji vsebini tudi strategija trajnostnega razvoja Slovenije, hkrati pa pomeni prenos Lizbonske strategije v slovensko okolje. SRS sledi splošnemu cilju prenovljene Strategije EU za trajnostni razvoj in njenim ključnim ciljem.

za rast in ustvarjanje delovnih mest (http://www.eeb.org/activities/sustainable_development/G10-on-SDS-March2006.pdf, 30. avgust 2006).

³¹ Posodobljen lizbonski proces ima tri glavne prioritete – znanje in inovacije kot pogon za trajnostno rast, Evropa kot bolj privlačna za investicije in delo ter več delovnih mest za večjo socialno kohezijo.

³² Evropska komisija meni, da sta trajnostni razvoj in Lizbonska strategija komplementarni, vendar pa ne identični vprašanji, saj se ukvarjata z različnimi temami v različnih časovnih obdobjih. Strategija trajnostnega razvoja je širše in dolgoročno zasnovana, medtem ko je Lizbonska strategija osredotočena na ekonomsko komponento trajnostnega razvoja

(<http://www.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/05/477&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en>, 12. 1. 2007). Vendar pa bi lahko Lizbonska strategija veliko prispevala k Strategiji trajnostnega razvoja, še posebej na področju ekonomskih instrumentov, energetske učinkovitosti in rabe naravnih virov ter pri tehnoloških inovacijah (Hontelez 2006: 41).

(http://www.svlr.gov.si/si/delovna_podrocja/svet_za_trajnostni_razvoj/, 13. 8. 2007).

SRS je krovna nacionalna razvojna strategija, ki izhaja iz načel trajnostnega razvoja in integracije razvojnih politik. Področne oz. sektorske strategije, nacionalni programi in drugi razvojni dokumenti morajo biti v svojih vsebinskih opredelitvah skladni s splošnimi strateškimi usmeritvami. Tudi SRS kot krovni strateški razvojni dokument upošteva usmeritve že sprejetih razvojnih dokumentov in jih povezuje v celoto (UMAR 2005: 14).

SRS opredeljuje štiri temeljne razvojne cilje države:

- gospodarski razvojni cilj – v desetih letih preseči povprečno raven ekonomske razvitosti Evropske unije;
- družbeni razvojni cilj – izboljšati kakovost življenja in blaginjo;
- medgeneracijski in sonaravni razvojni cilj – uveljavljati načela trajnosti na vseh področjih razvoja vključno s trajnim obnavljanjem prebivalstva;
- razvojni cilj Slovenije v mednarodnem okolju – postati v svetu prepoznavna in ugledna država (UMAR 2005: 7).

SRS določa pet temeljnih razvojnih prioritet države, ki v celote povezujejo ukrepe iz pristojnosti več resorjev:

- konkurenčno gospodarstvo in hitrejša gospodarska rast,
- učinkovito ustvarjanje, dvosmerni pretok in uporaba znanja za gospodarski razvoj in kakovostna delovna mesta,
- učinkovita in cenejša država,
- moderna socialna država in večja zaposlenost,
- povezovanje ukrepov za doseganje trajnostnega razvoja.

V peto razvojno prioriteto – povezovanje ukrepov za doseganje trajnostnega razvoja – sodijo ukrepi za trajno obnavljanje prebivalstva, skladnejši regionalni razvoj, zagotavljanje optimalnih pogojev za zdravje, izboljšanja gospodarjenja s prostorom, integracije okoljevarstvenih meril v sektorske politike in potrošniške vzorce ter razvoja nacionalne identitete in kulture (UMAR 2005: 9).

2. 2. 5. 2. Poročilo o razvoju 2007

Slovenija spremlja uresničevanje SRS s Poročilom o razvoju, ki ga vsako leto pripravi Urad RS za makroekonomske analize in razvoj ter ga sprejme Vlada RS in predstavlja strokovno podlago za vodenje razvojne politike v Sloveniji. Poročilo o razvoju 2007 vsebuje prve ugotovitve glede uresničevanja sprejetih strateških usmeritev v začetnem obdobju izvajanja SRS

(http://www.svlr.gov.si/si/delovna_podrocja/svet_za_trajnostni_razvoj/, 13. 8. 2007).

Poročilo navaja uresničevanje SRS po vseh temeljnih razvojnih ciljih. Načelo trajnosti, ki je medgeneracijski in sonaravni cilj SRS, se v Sloveniji ne uresničuje zadovoljivo in je problematično zlasti na področju okolja, kjer se pritiski na okolje postopno zmanjšujejo, vendar glede na gospodarski razvoj in cilje trajnostnega razvoja prepočasi.³³ V zadnjem obdobju so sicer bili sprejeti posamezni okoljsko naravnani ukrepi, vendar na najbolj kritičnih področjih ukrepi politike za varstvo okolja ne sledijo hitremu gospodarskemu razvoju.

V demografskem razvoju se opaža prelom na področju rodnosti, kjer se je upadanje ustavilo. Kljub temu da je naravni prirast že vrsto let negativen, se zaradi naraščajočega pozitivnega selitvenega prirasta število prebivalcev povečuje. Podaljšuje se tudi pričakovano trajanje življenja, kar skupaj z upadanjem števila rojstev povzroča nadaljnje staranje prebivalstva. S tem v ospredje vse bolj stopa potreba po ustreznih odzivih ekonomskih in socialnih politik. Medregionalne razlike v Sloveniji v primerjavi z EU niso zelo visoke, še največje so glede brezposelnosti, vendar se v zadnjih letih postopno zmanjšujejo. Na področju prostorskega razvoja prihaja do pozitivnih premikov v delovanju nepremičninskega trga, vendar so na tem področju prisotne še precejšnje sistemske ovire

(http://www.svlr.gov.si/si/delovna_podrocja/svet_za_trajnostni_razvoj/, 13. 8. 2007).

V obdobju zadnjih petih let se je uravnoteženost razvoja Slovenije povečala, kar je v skladu s temeljno strateško usmeritvijo. Slovenija je hitro napredovala predvsem na

³³ Visoka energetska intenzivnost gospodarstva se glede na velik zaostanek za razvitimi gospodarstvi zmanjšuje prepočasi, kritične so predelovalne dejavnosti, kjer se je v letih 2003 in 2005 celo povečala. Zelo problematičen je tudi razvoj v prometu, ki se odvija izrazito v smeri krepitve netrajnostnih oblik mobilnosti. Raba obnovljivih virov energije je sicer relativno visoka, vendar se trendno ne povečuje. V kmetijstvu se pritiski na okolje zmanjšujejo, na področju ravnanja z odpadki pa še ni večjih izboljšanj v smeri njihove snovne uporabe (Vendramin 2007: ii).

področju gospodarskega razvoja, medtem ko je na področju socialnega razvoja uspela ohraniti dosežene rezultate, na področju okoljskega razvoja pa se kaže veliko nihanje rezultatov med posameznimi leti. To pomeni, da je bil v tem obdobju uresničen osnovni cilj takrat veljavne razvojne strategije (Strategija gospodarskega razvoja Slovenije, 2001), ki je bil zmanjšati razvojni zaostanek na gospodarskem področju, ne da bi se ob tem poslabšali sicer ugodnejši rezultati na socialnem in okoljskem področju. Sedanji razvojni izziv je zato predvsem z oblikovanjem integriranih (trajnostnih) razvojnih politik doseči usklajen napredek na vseh treh področjih razvoja, kar bo omogočilo doseči želeno uvrstitev v gospodarsko razvitejši del EU ob hkratnem izboljšanju kakovosti življenja.

Poročilo o razvoju ugotavlja, da so bili v začetnem obdobju izvajanja Strategije razvoja Slovenije narejeni pomembni koraki k uresničenju razvojnih ciljev, treba pa bo okrepiti predvsem tiste dejavnike konkurenčnosti, ki temeljijo na znanju in inovativnosti, si prizadevati za ohranjanje razmeroma ugodne socialne slike ter zmanjšati pritiske na okolje. Pospešitev gospodarske rasti je bila v skladu s predvidenim scenarijem uresničevanja SRS. Na področju kakovosti življenja in blaginje prebivalstva se ob sicer ugodni sliki ohranja visoka izpostavljenost nekaterih skupin prebivalstva socialnim tveganjem (predvsem mladi, stari in manj izobraženi), ki bodo v prihodnje morale biti cilj učinkovitega in usklajenega delovanja ekonomskih in socialnih politik. Več pozornosti bo treba v naslednjih letih posvetiti področju okolja, saj se obremenjevanje okolja ob pospešenem gospodarskem razvoju ne zmanjšuje skladno z načeli trajnostnega razvoja.

Šibkosti SRS so se pokazale zlasti pri izvajanju, in sicer je treba:

- povezati tiste dejavnike konkurenčnosti, ki temeljijo na znanju in inovativnosti,
- povezati ukrepe za zmanjšanje pritiska na okolje,
- povezati ukrepe za ohranjanje ugodne socialne slike

(http://www.svlr.gov.si/si/delovna_podrocja/svet_za_trajnostni_razvoj/, 13. 8. 2007).

3. REVIDIRANJE

Po opredelitvi trajnostnega razvoja bomo v tem poglavju opredelili revidiranje, ki ga izvajajo vrhovne revizijske institucije.

3. 1. OPREDELITEV POJMA REVIDIRANJA

Revidiranje je opredeljeno kot posebna vrsta nadziranja, ki je proces presojanja pravilnosti delovanja in odpravljanja nepravilnosti. Nadziranje lahko po vsebini obravnavamo kot tri vrste postopkov, in sicer:

- kontroliranje, ki je v glavnem preprečevalno vzporedno nadziranje in ga opravljajo stalno delujoči organi organizacije;
- inšpiciranje, ki je pretežno popravljalno naknadno nadziranje in ga opravljajo za to pooblaščen organi, ki niso vključeni v delovanje organizacije in imajo na tem področju posebne pristojnosti ukrepanja;
- revidiranje, ki je korektivne narave in temelji na izvedenskem obnavljanju postopkov nadzorovane osebe in ga izvajajo organi, ki prav tako niso vključeni v nadziranje poslovanja (Turk in drugi 1994: 19).

Revidiranje je širše opredeljeno kot *»sistematičen postopek nepristranskega pridobivanja in vrednotenja dokazov v zvezi z uradnimi trditvami o gospodarskem delovanju in dogodkih za ugotavljanje stopnje skladnosti teh uradnih trditev z uveljavljenimi sodili in poročanje o izsledkih zainteresiranim uporabnikom«*. Revizorji iščejo in ocenjujejo dokaze, ki so potrebni za ugotovitev, ali so predstavitve organizacije usklajene z ustreznimi uveljavljenimi sodili (Taylor in Glezen 1996: 33). Revizija je torej vrsta dejanj, s katerimi ponovno izpeljemo nekatere postopke z namenom, da se ugotovi pravilnost postopkov, podatkov in postavk in iz tega izpeljemo objektivno sodbo.

Revidiranje obsega:

- oblikovanje in vrednotenje dokazov o trditvah v zvezi s predmetom nadziranja,
- poročanje o ugotovitvah uporabnikom v obliki takšnih informacij, ki jih uporabniki zahtevajo, da lahko na tej podlagi ustrezno ukrepajo.

Revidiranje je torej postopek preverjanja, presojanja in ocenjevanja. Usmerjeno je v prihodnost, saj odkriva pomanjkljivosti iz preteklih obdobj z namenom odkritja možnosti za naprej (Kavčič 2000: 106).

Revidiranje lahko opravljajo le strokovno usposobljeni ljudje – revizorji, ki so zaposleni v organizaciji, ki jo revidirajo, ali zunaj nje, ter se poklicno ukvarjajo s presojanjem celotnega ali delnega poslovanja. Na nepristranski način spoznavajo in odkrivajo resničnost ter poštenost poslovnih stanj in dejanj (Koletnik 1997: 10). Revizorjev cilj je izraziti mnenje o predmetu revidiranja in s tem opozoriti na odkrite slabosti in nepravilnosti v poslovanju in svetovati izboljšave. Revizijski cilji (navedbe, kaj je treba doseči pri reviziji in/ali natančna navedba vprašanj, na katera mora revizija odgovoriti) morajo biti dobro premišljeni in jasno določeni. Revizija mora imeti tudi jasno določen obseg revidiranja. Izdelek revizije je revizijsko poročilo.

3. 2. VRSTE REVIZIJ IN REVIDIRANJA

Revidiranje je zbir oz. niz različnih dejavnosti, usmerjenih v cilje. Ker so cilji revizij različni, govorimo tudi o različnih vrstah revizij. V nadaljevanju omenjamo dve najpomembnejši razvrstitvi:

1. glede na predmet in cilje delovanja ločimo:

- revidiranje računovodskih izkazov,
- revidiranje skladnosti s predpisi,
- revidiranje poslovanja;

2. glede na povezanost posameznika oz. skupine, ki opravlja revizijo z revidirano organizacijo, ločimo:

- zunanje (komercialno) revidiranje,
- notranje revidiranje,
- državno revidiranje.

Naštete revizije se med seboj v praksi prepletajo. O zunanji reviziji govorimo, kadar revizorji niso zaposleni v organizaciji, katere uradne trditve revidirajo. Ti revizorji svoje delo opravljajo na podlagi pogodb. Večina teh pogodb v primeru komercialne revizije je sklenjena za revizijo računovodskih izkazov, čeprav lahko opravljajo tudi

druge vrste revizij. V okviru državne revizije pa se izvajata tudi revizija skladnosti s predpisi in revizija poslovanja. Včasih je veljalo, da notranjo revizijo opravljajo revizorji, ki so zaposleni v podjetju, danes pa je meja med zunanjo in notranjo revizijo zabrisana, saj lahko notranjo revizijo izvajajo tudi revizorji, ki niso zaposleni v revidirani organizaciji. V vsakem primeru pa mora biti notranja revizijska služba ločena od računovodske službe. Notranje revidiranje zajema predvsem revizijo skladnosti s predpisi in revizijo poslovanja.

1a) Revizije računovodskih izkazov

Revidiranje računovodskih izkazov je preizkušanje in ocenjevanje računovodskih izkazov ter podatkov in metod, uporabljenih pri njihovem sestavljanju, in na tej osnovi podajanje strokovnega mnenja, ali računovodski izkazi prikazujejo resnično stanje sredstev in obveznosti do njihovih virov in poslovni izid pravne osebe (Turk et al. 1999: 729).

Revizor na osnovi zbiranja dokazov in njihovega preiskovanja preverja uradne trditve v računovodskih izkazih, pri čemer kot sodila uporablja splošno sprejeta računovodska načela – standarde. Primarni cilj revizije je, da revizor poda mnenje oz. poročilo o poštenosti in resničnosti računovodskih izkazov, sekundarni pa, da revizor ob razumnem tveganju razkrije materialne nepravilnosti v izkazih, ki so posledica nepravilnosti in zajemajo napake, prevare, nepravilnosti in nezakonita dejanja.³⁴

Revizor mora pri tem revidiranju po Odarju (2002: 20) izhajati iz naslednjih temeljnih zahtev:

- revizija je neodvisno preiskovanje računovodskih izkazov ali z njimi povezanih računovodskih informacij pravne osebe, ne glede na to, ali je ta usmerjena v ustvarjanje dobička ali ne, in ne glede na njeno velikost ali pravno obliko, če je namen takšnega preiskovanja podati sodbo o njih;
- revizor je sicer odgovoren za oblikovanje in izražanje svojega mnenja o računovodskih izkazih, za pripravljanje računovodskih izkazov pa odgovarja podjetje;

³⁴ V poslovnem svetu so nerevidirani računovodski izkazi nesprejemljivi zaradi možnosti slučajnih napak, odmikov od računovodskih standardov, nenamerne pristranskosti in premišljenega ponarejanja, zato želijo imeti lastniki, upniki in drugi uporabniki računovodskih izkazov stalen ali občasen vpogled v resnično finančno in ekonomsko stanje podjetja (Koletnik 1997: 113).

- revizor mora preiskati in oceniti sklepe, zasnovane na revizijskih dokazih, ki so podlaga za njegovo mnenje o računovodskih informacijah;
- revizijsko poročilo mora vsebovati jasno pisno izraženo mnenje o računovodskih informacijah.

Revizor se pri revidiranju računovodskih izkazov ukvarja z mnenjem o resničnosti in poštenosti predstavitve ter potrditve obojega, pa tudi z vprašanjem uporabljenih metod pri pripravi podatkov v računovodskih izkazih; torej izrazi svoje neodvisno strokovno mnenje o podatkih in informacijah, ki jih je predstavilo poslovodstvo o poslovnih dogodkih, ki so se že zgodili (Odar 2001: 203).

1b) Revizije pravilnosti

Revidiranje pravilnosti obsega preverjanje finančne odgovornosti, revidiranje računovodskega obravnavanja poslovnih dogodkov in notranjega kontroliranja, skladnosti poslovanja s predpisi, pa tudi pravičnost in pravilnost upravnih odločitev (Maher 2001: 60). Revidiranje pravilnosti poslovanja je pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o skladnosti poslovanja s predpisi in usmeritvami, ki jih mora upoštevati revidirana oseba pri svojem poslovanju. Cilj je podati mnenje o pravilnosti poslovanja oz. o usklajenosti poslovanja s sprejetimi zakoni, drugimi državnimi predpisi, notranjimi pravilniki in drugimi predpisi (o revizijah pravilnosti je več zapisanega v naslednjem podpoglavju o državnem revidiranju – 3. 2. 1.).

1c) Revizije smotrnosti oz. izvajanja nalog

Sodijo v širše pojmovanje revidiranja in preiskujejo celotno delovanje organizacije ali njegov del glede ugotavljanja smotrnosti delovanja, njegove uspešnosti in učinkovitosti. Cilj revizije je ocena dosežkov, ugotovitev možnosti za izboljšanje ter podaja priporočil za izboljšane ali nadaljnje delovanje (Taylor in Glezen 1996: 32-34). Rezultati revidiranja smotrnosti so se najprej pojavili kot stranski rezultat pri drugih vrstah revizije, kar se je kasneje razvilo v samostojno vrsto revizije. Revizije smotrnosti so se najprej pojavile v javnem sektorju, in sicer so se s tem začele ukvarjati vrhovne revizijske institucije ZDA, Kanade, Velike Britanije in Švedske konec 60. let 20. stoletja (Vidovič 2005: 160).

Pri revidiranju poslovanja se revizor sicer ukvarja z že znanimi podatki in informacijami, vendar pa je revidiranje v večji meri usmerjeno k analiziranju in revidiranju poslovnih procesov ter preverjanju in iskanju drugačnih rešitev, pa tudi k svetovanju, predvsem v zvezi z uspešnostjo, učinkovitostjo in gospodarnostjo poslovanja (Odar 2001: 203).

2a) Zunanje (komercialno) revidiranje

Zunanji revizorji niso uslužbenci organizacij, katerih uradne trditve ali predstavitve revidirajo. Revizorji svoje neodvisne revizijske storitve opravljajo na podlagi pogodb. Te storitve obsegajo različne vrste revizij, največ pa je revizij računovodskih izkazov.

2b) Notranje revidiranje

Notranje revidiranje je neodvisno presojanje v organizaciji, katerega namen je preiskovanje in vrednotenje njenega delovanja. Notranji revizorji so uslužbenci organizacije, katere delovanje ocenjujejo, možno pa je uvesti ukrepe, ki zagotovijo tem uslužbencem določeno stopnjo neodvisnosti. Včasih je veljalo, da notranjo revizijo opravljajo revizorji, ki so zaposleni v podjetju, danes je meja med zunanjo in notranjo revizijo vedno bolj zabrisana, saj lahko notranjo revizijo izvajajo tudi revizorji, ki niso zaposleni v revidirani organizaciji. V vsakem primeru pa mora biti notranje revizijska služba ločena od računovodske službe. Notranje revidiranje zajema predvsem revizijo skladnosti s predpisi in revizijo poslovanja (Taylor in Glenzen 1996: 36).

3. 2. 1. Državno revidiranje

Zaradi opredelitve predmeta naloge izpostavljamo državno revidiranje, ki je nepogrešljivi del kontrolnega sistema za delovanje javnih financ, kjer je posebej poudarjeno zgodnje odkrivanje odmikov od sprejetih standardov ter kršenja načel zakonitosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti. Pri nadzoru javne porabe je treba upoštevati tudi določene omejitve in posebnosti, kot so državni intervencionizem in vpliv politike pri odločanju o višini proračunskih sredstev, nedobičkonosnost, zahteve javnosti po zmanjšanju obsega javne porabe in večji uspešnosti, učinkovitosti in gospodarnosti javne porabe. Državno revidiranje se

srečuje tudi z veliko raznolikostjo revidiranih oseb, kar vse vpliva na različne cilje in predmete revizij.

Revizor mora zasnovati revizijo tako, da poda primerno zagotovilo za odkrivanje nepravilnosti, ki bi lahko pomembno vplivale na cilje in izsledke revizije. Pridobiti je treba zadostne, ustrezne in razumne dokaze, s katerimi revizor podpre svojo sodbo in sklepe o organizaciji, programu, dejavnosti ali funkciji, ki jo revidira (INTOSAI 1994: 47–48).

Cilji državne revizije

Poglavitni cilji državne revizije so naslednji:

- preverjanje namenske porabe javnih sredstev,
- ocenjevanje gospodarnosti pravnih oseb, ki porabljajo sredstva, namenjena za javno porabo,
- presojanje uresničevanja ciljev na drugih področjih, za katera so bila predvidena, in nato porabljena javna sredstva.

Vrste revidiranje javnega sektorja

Jones in Bates (1994: 21) naštevata naslednje vrste revidiranja javnega sektorja:

- revidiranje zanesljivosti delovanja notranjih kontrol,
- revidiranje računovodskih izkazov,
- revidiranje spoštovanja predpisov,
- revidiranje dosežkov porabljenega denarja,
- revidiranje prevar in korupcij,
- revidiranje računalniških rešitev.

Limska deklaracija, ki so jo sprejele vrhovne revizijske institucije v Limi leta 1977, loči predhodno in naknadno revidiranje. Predhodno revidiranje je pregledovanje upravne in finančne zakonodaje. Naknadno revidiranje je revidiranje po zaključenem poslovanju v določenem obdobju in je kot zunanje revidiranje nepogrešljivo. Čeprav predhodno revidiranje po Limski deklaraciji ni obvezno, pa je lahko koristno za preglednost vodenja javnih sredstev, saj deluje državno revidiranje ravno prek tega preprečevalno ter omogoča zgodnje odkrivanje nezakonitih dejanj, drugih

nepravilnosti in napak pri upravljanju, odobravanju in vodenju javnih sredstev (Maher 1999a: 16).

Revizijski standardi INTOSAI (1994: 47), ki predstavljajo okvir za izvajanje in vodenje revizijskega dela pri državnem revidiranju, opredeljujejo predvsem dve vrsti revizij v javnem sektorju, in sicer:

- **Revidiranje pravilnosti poslovanja (*regularity audit*)**, kjer je poudarek na proučitvi pravilnosti in primernosti javne porabe – revizor mora oceniti, kako revidirane osebe poslujejo z javnimi sredstvi. Pravilno poslovanje pomeni, da se naloge in posli izvajajo v skladu z zakonodajo, predpisi, sklepi in navodili. Medtem ko se pravilnost ukvarja s skladnostjo pri sprejemanju odločitev, se primernost ukvarja s standardi vodenja, obnašanja in skupnega upravljanja. Nanaša se na poštenost in neoporečnost ter vključuje zadeve, kot so dajanje prednosti osebnim koristim pred javno koristjo, nepristranskost pri zaposlovanju delavcev, odprto konkurenco pri sklepanju pogodb ter izogibanju razsipništvu in zapravlljivosti. Prav tako se nanaša na namene Državnega zbora RS, kako naj se vodijo javne službe, vključno s sklepi, sprejetimi v Državnem zboru RS, njegovih odborih ali komisijah in na Vladi RS. Vse zahteve, ki so usmerjene v revizijo javne porabe, izražajo skrb javnosti, da je denar, pridobljen z davki, uporabljen za cilje in na način, ki so ga določili njihovi predstavniki v Državnem zboru RS (Vidovič 1997: 258).

- **Revidiranje izvajanja nalog (*performance audit*)** je poznano tudi kot revizija gospodarnosti izvajanja dejavnosti, učinkovitosti izrabe dejavnikov in uspešnosti doseganja ciljev. Če je zaradi ciljev revizije potrebno, se oceni usklajenost z veljavnimi zakoni in drugimi predpisi (INTOSAI 1994: 47–48).

Podrobneje so tovrstne revizije predstavljene v nadaljevanju.

3. 2. 2. Revizije izvajanja nalog oz. revizije smotrnosti

Revizija izvajanja nalog³⁵ je opredeljena kot pregled gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti izvajanja nalog. Zasnovana je na:

- analizi povezav med obravnavanimi dejavnostmi vključno s cilji, dosedanjim izvajanjem nalog in predpisi, ki urejajo to področje;

³⁵ Računsko sodišče RS v skladu z Napotilom za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 41/01) za revidiranje izvajanja nalog uporablja termin revidiranje smotrnosti poslovanja, zato bomo ta termin uporabljali v nadaljevanju.

- spoznavanju in razumevanju poslovanja in delovanja revidirane enote ali dejavnosti vključno z razumevanjem ključnih sistemov vodenja in informacijskih tokov;
- navedbi namena revizije (načrtovanega rezultata revizije) in ključnih revizijskih vprašanj, na katera je treba odgovoriti, če se hočejo doseči cilji revizije;
- določitvi potrebnih revizijskih dokazov ali ugotovitev, ki dajejo odgovore na vprašanja; ovrednotiti je treba ustreznost, zanesljivost in zadostnost razpoložljivih podatkov v revidiranih enotah (na primer kazalnikov) ter preizkusiti možnost zbiranja zahtevanih dokazov (razpoložljivost podatkov);
- izbiri metod za odbiranje in analiziranje revizijskih dokazov;
- določitvi meril revizijskega ocenjevanja (Maher 2002: 43).

Pri reviziji smotrnosti se želi ugotoviti, ali so stroški delovanja izbrane osebe javnega sektorja kolikor je mogoče majhni in izvajanje storitev gospodarno, učinkovito ter uspešno. Cilji, ki jih pri svojem delu zasleduje državni revizor, so naslednji:

- **Gospodarnost (*economy*)** pomeni pridobivanje dane količine in kakovosti proizvodov in storitev po najnižji ceni – gre za največje možno zmanjšanje stroškov, porabljenih za neko dejavnost oz. aktivnost ob upoštevanju ustrezne kvalitete (Kamnar 2000: 142). Osrednje vprašanje je tako v političnem kot socialnem kontekstu, ali so viri uporabljeni gospodarno. Za njihovo merjenje pa so potrebni standardi in zunanja merila.

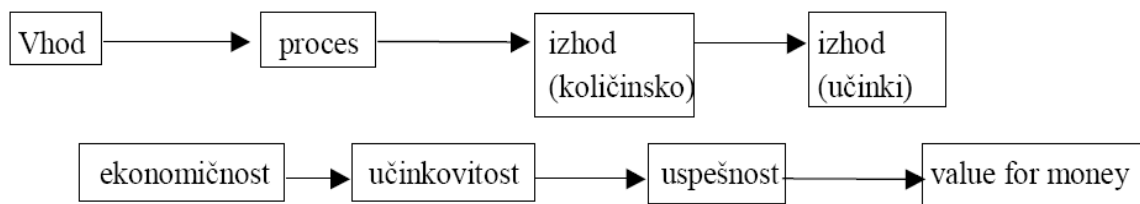
- **Učinkovitost (*efficiency*)** pomeni razmerje med vložki (inputi) in izloški (outputi). Tudi učinkovitost se uporablja v relativnem smislu – lahko se naredi primerjava v času, primerjava med dejavnostmi, organizacijami in geografskimi področji, primerjave dejanskih rezultatov z nekim standardom ali z vnaprej zastavljenim ciljem (Glynn 1993: 50, 52). Osrednje vprašanje je optimalna raba virov oz. ali bi lahko pri določeni ciljni kakovosti rezultatov v istem času dosegli rezultat z manjšimi sredstvi.

- **Uspešnost (*effectiveness*)** pomeni doseganje postavljenih ciljev oz. primerjavo med zastavljenimi in doseženimi cilji. V tem primeru se največkrat odgovarja na vprašanja, ali so bili doseženi cilji politike in ali je doseganje ciljev sploh rezultat zasledovane

politike. Uspešnost je težko merljiva, če cilji niso jasno postavljeni in če niso znani rezultati ali če se rezultati ne pripišejo ustreznim ciljem (Oman 2001: 38).³⁶

V naslednji shemi (Shema 3. 1) prikazujemo predstavljene pojme in doseganje najboljše vrednosti za porabljeni denar.

Shema 3. 1: Merjenje uspešnosti v javnem sektorju



Vir: Devjak, Srečko in Vilma Milunovič (2001): Spremljanje uspešnosti izvajanja nalog občine in računovodski izkazi. Javna uprava. 37, str. 8.

Ti trije cilji se označujejo s kriteriji »3E« (*economy, efficiency, effectiveness*), pod skupnim imenom pa so poznani s terminom »*value for money*« (s kratico VFM) oz. smotrnost. V zadnjem času se poleg teh proučujejo še trije »E«:

- **pravičnost (*equity*)**, s katerim se skušata odpravljati diskriminacija in nepoštenost,
- **okolje (*environment*)**, s katerim se želi doseči opravljanje aktivnosti za zaščito okolja oz. dvig ekološke ozaveščenosti,
- **etika (*ethics*)** spodbuja ravnanje in delovanje posloводства in zaposlenih v okviru zakonskih in moralnih norm.
- Ta model je razširjen na model sedmih »E« še z **odličnostjo (*exelence*)**, pri čemer ta pomeni najvišjo kakovost delovanja organizacije (Oman 2001: 12).

Glavni razlog za uvedbo tovrstnih revizij je ta, da zakonodajni organi in javnost oz. davkoplačevalci želijo vedeti, kako se s proračunskimi sredstvi ravna in kako se

³⁶ Določena organizacija je:

- učinkovita, če v okviru svojega delovanja za porabljena sredstva dobi največ – to je največji možni rezultat;
- uspešna, če dosega cilje, ki si jih zastavi;
- gospodarna, če ji pod pogojem, da se učinkovitost in uspešnost ne zmanjšata, uspe minimizirati vložena sredstva (Kamnar 2000: 144).

porabljajo.³⁷ Želijo informacije o tem, ali uporabniki teh sredstev z njimi ravnaajo oz. gospodarijo pravilno, v skladu z zakonodajo in predpisi, ter ali se aktivnosti in dejavnosti, ki se s temi sredstvi financirajo, izvajajo gospodarno, učinkovito in uspešno. Javnost in zakonodajalec ne želita, da sta o tem le informirana, ampak tudi zahtevata, da so te informacije objektivne in neodvisne, kar pomeni, da jih mora zagotoviti nekdo, ki v procese proračunske porabe ni neposredno vključen. Z zagotavljanjem teh informacij se je revizorjem povečal tudi obseg njihovih nalog oz. pristojnosti (Freeman in Shoulders 1993: 782).

Koristi izvajanja takšnih revizij niso le ekonomske, pač pa tudi socialne in politične ter se odražajo v večji preglednosti poslovanja, dvigu kakovosti storitev, pri prihrankih proračunskih sredstev, informiranosti davkoplačevalcev in zadovoljstvu različnih uporabnikov revizijskih dokazov in ugotovitev (Maher 1999a: 262). Revizije smotrnosti tako pomembno prispevajo k izboljšanju poslovanja in h krepitvi zaupanja javnosti v delovanje države, saj s svojo neodvisno oceno in zanesljivimi informacijami predstavljajo primerno podlago za prihodnje odločitve o programih in dejavnostih prejemnika javnih sredstev. VRI zasleduje cilje, katerih namen je zakonodajni veji oblasti priskrbeti preiskave smotrnosti prakse izvajanja vladnih usmeritev in programov, analize veljavnosti in zanesljivosti sistemov za merjenje izvajanja nalog, analize problemov gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti poslovanja države, ki prispevajo k izboljšavam, ter ocene želenih in nepričakovanih neposrednih in posrednih učinkov državnih programov ter odgovore na vprašanja, ali so bili sprejeti cilji doseženi oz. zakaj niso bili doseženi (Vidovič 2005: 166).

³⁷ Revizije so sestavni del proračunskega cikla. V proračunu so določeni vladna finančna politika, prihodki in odhodki ter ekonomske politike. Pri proračunu kot javnemu dokumentu se posledično zahteva javna obravnava, evalvacija le-tega in revizija, ki jo opravijo VRI (The World Bank 2002: 2).

4. VRHOVNE REVIZIJSKE INSTITUCIJE

V tem poglavju predstavljamo vrhovne revizijske institucije in podajamo zgodovinski prikaz revidiranja javne porabe.

4. 1. ZGODOVINA REVIDIRANJA JAVNE PORABE IN RAZVOJ VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ

Revidiranje porabe javnega denarja ima dolgo zgodovino, tako v evropskem prostoru kot tudi v nekaterih neevropskih civilizacijah (Kitajska, Koreja, Japonska, Asirija). V Evropi je temeljnega pomena atenska ustava iz leta 328 pr. n. š. (avtor naj bi bil Aristotel), ki določa posebno desetčlansko revizijsko telo, pristojno in pooblaščen za revidiranje javnih finance.³⁸

Razvoj revidiranja javne porabe od evropskega srednjega veka dalje je nato mogoče razdeliti v tri obdobja.

Prvo obdobje

Do francoske revolucije leta 1789 je revizije opravljal pooblaščenec kralja oz. vrhovnega vladarja države – revizija je bila pomoč vladarju, da je zbral čim več denarja za vodenje države, vojske, državno administracijo ipd. Iz tega obdobja so predhodniki poznejših računskih sodišč v tedanjih vodilnih zahodnoevropskih monarhijah.³⁹

Drugo obdobje razvoja državne revizije sega od francoske revolucije do druge svetovne vojne leta 1939, ko je državna revizija dobila novo vlogo – obveščati javnost in vladarja o javnih financah in računovodstvu, zato se je vse bolj uveljavljal koncept

³⁸ Odločitev sodne porote o vsakem spornem primeru je obveljala kot dokončna, še posebno pozornost pa so atenski revizorji namenjali računom in premoženjskemu stanju ljudi, ki so odhajali z javnih funkcij, na katerih bi se bili lahko okoristili z državnim denarjem.

³⁹ V Franciji je iz kraljeve kurije (*curia regis*) izšla *La chambre de comptes*, v Španiji so na kastiljskem dvoru omenjeni vrhovni revizorji leta 1388, leta 1436 pa je bila ustanovljena *Casa de cuentos*, v 16. stoletju pa *Tribunal de Contaduria*. Na Portugalskem je bila *Casa dos contos* ustanovljena leta 1385, v Angliji je London vpeljal funkcijo mestnega revizorja že leta 1299, funkcija vrhovnega revizorja državnih financ se je pojavila leta 1314, leta 1559 pa je bilo ustanovljeno revizijsko telo *Auditors of the Imprest*, ki je bilo odgovorno za revidiranje vseh državnih odhodkov. V nemško govorečih deželah so prvo predhodnico za kontrolo porabe javnih sredstev (*General Rechenkammer*) ustanovili leta 1707 na Saškem, leta 1714 pa tudi v Prusiji. V habsburški monarhiji je dvorno računsko zbornico (*Rechen-Cammer*) ustanovila cesarica Marija Terezija leta 1761.

samostojnosti in neodvisnosti revizorjev, njihov položaj pa se je začel utrjevati z zakonskimi normami. Razvoj vrhovnih državnih revizijskih ustanov je sledil uveljavljanju političnega liberalizma ter postopni krepitvi parlamentarne demokracije in pravne države. Iz tega obdobja izhajajo tudi razlikovanje dveh osnovnih modelov institucionalizacije revidiranja javne porabe – sodnega in revizijskega. Prvi se je razvil v kontinentalni Evropi, drugi pripada anglosaški tradiciji, zato sta tudi imeni sodišče in urad izraz te tradicije, ki se je prenesla tudi drugod po svetu.⁴⁰ Razlike med obema modeloma organiziranosti so predvsem v pristojnostih in postopkih sprejemanja odločitev: medtem ko računsko sodišča praviloma izrekajo odločbe z izvršilno močjo in delajo v senatih po postopkih, ki so podobni sodnim, vrhovni državni revizijski uradi takšne neposredne izvršilne moči nimajo, praviloma pa delujejo po hierarhičnem sistemu pod vodstvom vrhovnega revizorja (<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/FE44C23EF7E217CCC1256C52004B0579?OpenDocument> 1. maj 2006).

V tretjem obdobju, t. j. obdobju po drugi svetovni vojni, je bil značilen proces ustanavljanja novih vrhovnih revizijskih institucij, katerih samostojnost in neodvisnost je zagotavljala ustava, povečal pa se je tudi krog oseb, ki so bile lahko nadzorovane. VRI so preverjanje porabe javnega denarja razširile tako, da niso opravljale samo finančnih revizij (revizije obračunov, računovodskih izkazov), ampak so vse bolj ugotavljale tudi gospodarno rabo javnih sredstev. Nadzor nad javnimi financami in njihovo porabo se sedaj v skladu s sprejetimi mednarodnimi smernicami in priporočili ne omejuje več na preverjanje zakonitosti in pravilnosti porabe javnih sredstev, ampak se vse bolj usmerja v ugotavljanje, ali so posamezni porabniki javna sredstva, ki so jim bila namensko dodeljena, tudi gospodarno, učinkovito in uspešno porabili.

⁴⁰ V Franciji je narodna skupščina leta 1891 ustanovila računski urad (*Bureau de Comptabilité*), Napoleon I. pa leta 1807 močno centralizirano računsko sodišče (*Cour de Comptes*). V Španiji je bilo računsko sodišče (*Tribunal Mayor de Cuentas*, pozneje le *Tribunal de Cuentas*) ustanovljeno leta 1828, na Portugalskem (*Tribunal de contas*) leta 1849, v Italiji leta 1862 (*La corte dei conti*), v Avstro-Ogrski pa se je naziv računsko sodišče (*Oberster Rechnungshof*) uveljavil leta 1866. V Veliki Britaniji je šel razvoj nekoliko drugače – leta 1834 je bil ustanovljen vrhovni revizijski urad (*Office of the Comptroller General of the Exchequer*), pomembne reforme pa so prenesle nadzor nad javnimi financami v pristojnost parlamenta, ki mu je bil dolžan vrhovni revizijski urad o svojem delu enkrat letno tudi poročati.

Prav revidiranje izvajanja nalog oz. smotrnosti porabe javnega denarja postaja strateška funkcija VRI, saj je v večini industrijsko razvitih dežel v zadnjih dveh desetletjih silovito naraščal delež javnih izdatkov v bruto domačem proizvodu, dovršen del povečevanja javnih izdatkov pa je omogočil razrast državne blaginje. Vendar se je le-ta na tej točki soočila s krizo in z nujnostjo razmisleka o mejah nadaljnje rasti javnih izdatkov, zato se je pojavilo vprašanje, ali zmanjševati obseg socialnih pravic, krčiti programe zdravstvenega varstva, izobraževanja in sorodnih dejavnosti ali pa mobilizirati notranje rezerve. Prvo bi pomenilo zmanjševanje kvalitete življenja ali celo civilizacijsko nazadovanje, drugo pa pomeni načrtno prizadevanje po bolj gospodarnem in učinkovitem upravljanju z javnimi sredstvi. Ne gre le za nujnost zaustavitve nadaljnje rasti javnih izdatkov, ampak predvsem za povečevanje učinkovitosti in uspešnosti vseh javnih organizacij, ki s temi sredstvi razpolagajo, saj je z dobrim gospodarjenjem mogoče z istim obsegom sredstev zagotavljati več in bolj kvalitetnih javnih dobrin.

Tudi pojem revidiranja se zaradi tega spreminja in širi – ne gre več le za revidiranje računovodstva, ampak tudi za revidiranje programov, izvajanja nalog, podatkov, varovanja okolja ... Državljeni, ki so v funkciji davkoplačevalcev, terjajo preverjanje odgovornosti vseh tistih, ki jim je upravljanje z javnimi sredstvi zaupano, imajo pa tudi pravico izvedeti, ali so bile proračunske in programske naloge, ki so bile upravljavcem in uporabnikom javnih sredstev naložene, ustrezno izvedene. Verodostojne in nepristranske informacije o tem jim lahko zagotavlja neodvisna in strokovno vrhunsko usposobljena revizijska institucija, ki je v tej vlogi tudi nepogrešljiv člen v državnem sistemu in pravnem redu vsake sodobne demokratične države

(<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/FE44C23EF7E217CCC1256C52004B0579?OpenDocument> 1. maj 2006).

4. 2. POLOŽAJ VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ V POLITIČNEM SISTEMU

Neodvisnost VRI je tesno povezana z demokratičnim razvojem, kar dokazuje zgodovinski razvoj, saj je bilo državno revidiranje omenjeno v Deklaraciji pravic človeka in državljana (kot pravica državljana do vpogleda v porabo davkov), sprejeti v revolucionarni Franciji leta 1789. Zavrnitev absolutizma je pomenila naraščajočo

pomembnost transparentnega sistema revidiranja državne porabe, kar pomeni, da so tovrstne neodvisne institucije neposredni rezultat demokratičnega razvoja (Fiedler 2003: 12).

Očitna interakcija med demokracijo in neodvisnim državnim revidiranjem se je zopet pokazala konec 20. stoletja s procesi demokratizacije v Srednji in Vzhodni Evropi, ko so bili v teh državah zopet vzpostavljeni neodvisni VRI. VRI so postali pomemben dejavnik preverjanja odgovornosti izvršilne veje oblasti v razmerju do zakonodajne veje in povečanja transparentnosti javne uprave. Vloga VRI je pomenila poročanje parlamentu in javnosti o stanju javne porabe, državnih računih in izvajanju finančnih transakcij. Vse to pomeni, da mora biti javna poraba v pravni državi v skladu z zakonsko predpisanimi postopki in pod javnim nadzorom. S tem je postalo delo VRI tudi predpogoj za demokratična načela in procese odločanja pri proračunskem ciklu države (Nikodem 2004: 33). Razvoj vrhovnih državnih revizijskih ustanov je tako vseskozi sledil uveljavljanju političnega liberalizma ter postopni krepitvi parlamentarne demokracije in pravne države.

Dosleden in transparenten nadzor ter spremljanje finančnega poslovanja in siceršnjega delovanja države, ki ga vršijo vrhovne revizijske institucije, ima tako poleg zagotavljanja pravilnosti in smotrnosti delovanja države tudi širše posledice. Ključna naloga VRI je namreč učinkovit nadzor nad upravljanjem z javno porabo. VRI prispevajo k izboljšanju delovanja države ne le z identificiranjem napak, ampak tudi s preprečevanjem zlorabe moči njenih nosilcev oblasti, ker javnosti zagotavljajo informacije o delovanju države. S svojim delovanjem nadzirajo tako pravilnost kot smotrnost javne porabe in s poudarjanjem ter uveljavljanjem mehanizmov odgovornosti, nadzorom javnega denarja in zagotavljanjem njegove pravilne porabe spodbujajo večjo transparentnost in odgovornost delovanja države. Identificirajo nepravilnosti in nesmotrnosti, z ustrezno komunikacijsko strategijo povečujejo javno ozaveščenost, s sprejemanjem pobud in predlogov za uvedbo revizije delujejo kot kontrolni mehanizem, na katerega se javnost lahko obrača, če meni, da so se zgodile nepravilnosti ali nesmotrnosti. Prav tako izpostavljajo dobre prakse in spodbujajo ustrezno ravnanje z javnim denarjem, svoje revizije pa lahko usmerjajo tudi na različna ciljna področja, za katera menijo, da je to potrebno.

Določanje odgovornosti pri porabi javnih sredstev je tako pomembno za delovanje demokratične države, kar pomeni nadzorovanje izvršilne veje oblasti s strani zakonodajne veje. Pri tem imajo vrhovne revizijske institucije pomembno vlogo, saj zagotavljajo neodvisne in objektivne informacije, primerna zagotovila in nasvete zakonodajni veji glede pravilnosti in smotrnosti porabe javnega denarja. To je ključna vloga za vse VRI, vendar pa jo le-te izpolnjujejo na različne načine, kar narekujejo tako zgodovinski razvoj kot položaj znotraj političnega sistema. Običajno so VRI neodvisne institucije političnega sistema, kar jim največkrat zagotavljata ustava ali zakon, s tem pa postanejo močno orodje za družbene spremembe, uporabne tudi za uresničevanje načel trajnostnega razvoja (več o vlogi in položaju Računskega sodišča RS glej v podpoglavju 4. 6. 1).

4. 3. OBLIKE ORGANIZIRANOSTI VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ

Ločimo tri vrste modelov organiziranosti današnjih VRI, ki odsevajo njihov politični izvor. VRI se ločijo bolj po strukturi kot po funkciji, ki jo opravljajo v političnem sistemu.

- A. **Westminstrski oz. anglosaški model:** Tovrstni VRI so pogosto imenovani revizijski uradi (*Audit Office*) in poročajo parlamentom, močno so poudarjeni njihova funkcija neodvisnosti in niso del sodstva, aktiven odbor za javne finance v parlamentu (*Public Accounts Committee*) ter močan vodja VRI, ki je pogosto imenovan kot glavni revizor (*Auditor General*).⁴¹
- B. **Sodni oz. napoleonski model:** Ti VRI se pogosto imenujejo računsko sodišče (*Courts of Audit ali Courts of Account*) in so del sodne veje oblasti, manj pa so povezani s parlamenti, kot so revizijski uradi. Ta model se uporablja v Franciji, Italiji, Španiji, na Portugalskem, v večini držav Latinske Amerike in v frankofonski Afriki.
- C. Tretji model so VRI, ki so organizirani kot **kolegijski organ** – ti se imenujejo revizijska komisija oz. odbor (*Board of Audit*). Takšna oblika VRI je pogosta v Aziji, so del parlamenta, vodijo jih člani, med katerimi je eden predsednik. Pogosto so strukturirani podobno kot računsko sodišča, vendar nimajo sodne funkcije

⁴¹ V tej obliki organiziranosti predstavlja VRI ključni element parlamentarnega nadzora (The World Bank 2001: 2).

(http://www.transparency.org/policy_research/ach/control/supreme_audit_institutions_discussion, 20. november 2007).

4. 4. MEDNARODNA ORGANIZACIJA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ INTOSAI

INTOSAI – *The International Organization of Supreme Audit Institutions* – je organizacija vrhovnih revizijskih institucij držav, ki so članice Organizacije združenih narodov. Ustanovljen je bil 1953 in ima danes več kot 180 članic VRI. Priznana mu je vloga vodilne organizacije na področju revidiranja v javnem sektorju, zato izdaja mednarodne smernice, razvija metodologije, zagotavlja strokovno izpopolnjevanje in vsaka tri leta spodbuja izmenjavo informacij med članicami, še posebej s kongresi, imenovanimi INCOSAI⁴².

Pomen in vpliv te organizacije na delo posameznih državnih revizijskih ustanov in njihov neodvisni status se je okrepil zlasti po sprejetju t. i. *Limske deklaracije* na kongresu VRI v Peruju leta 1977, v kateri so določene smernice in cilji, ki so obvezujoči za vse članice VRI v posameznih državah. S tem so se začele zmanjševati tudi razlike med *računskimi sodišči* in *revizijskimi uradi*, saj so začeli v večini vrhovnih revizijskih institucijah prevladovati organizacijski modeli in načini dela, ki so se vse bolj nagibali v smer revizijskih uradov, ne glede na to, da so prvotna poimenovanja teh ustanov v mnogih državah ostala zvesta tradiciji, kar velja tudi za Slovenijo (<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/FE44C23EF7E217CCC1256C52004B0579?OpenDocument> 1. maj 2006).

INTOSAI je razdeljen na sedem regionalnih organizacij VRI, in sicer na OLACEFS (Latinska Amerika in Karibi), CAROSAI (Karibi), EUROSAI (Evropa), AFROSAI (Afrika), ARABOSAI (arabske države), ASOSAI (Azija) in SPASAI (južni Pacifik).⁴³

INTOSAI ima več odborov za posebne tematike in več delovnih skupin, med njimi je tudi Delovna skupina za okoljske revizije WGEA – *Working Group on Environmental Auditing* (glej podpoglavje 5. 2. 1.)

⁴² *International Congress of Supreme Audit Institutions*.

⁴³ Vendar to ne pomeni, da so vse članice INTOSAI tudi članice regionalnih organizacij INTOSAI.

(<http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewHTML/background.htm!OpenDocument&nav=background>, 15. 1. 2005).

4. 5. ZGODOVINSKI RAZVOJ REVIDIRANJA NA OZEMLJU DANAŠNJE SLOVENIJE

Pisnih virov iz najstarejših obdobj o revizijskih praksah na ozemlju današnje Slovenije ni, a je mogoče domnevati, da so le-te obstajale – revidiranje javne porabe je bilo organizirano in vodeno iz centrov držav, v katere so bile slovenske dežele vključene. Za prve dokazljive zametke javnega revidiranja je zato mogoče šteti šele zapise državnih blagajnikov od 16. stoletja dalje, pozneje pa so pravila vodenja in prikazovanja računov državnih računovodstev določale cesarske zbornice (<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/F6D19D8E4AC22EA0C1256C52004B66C2?OpenDocument> 1. maj 2006).

Prva revizijska institucija, pod katere pristojnost je spadalo ozemlje današnje Slovenije, je bila ustanovljena v času vladanja cesarice Marije Terezije – s posebnim pismom je leta 1761 ustanovila Dvorno računsko zbornico, ki ji je bil poverjen nadzor nad upravljanjem z državnimi financami, katerega glavni namen je bil preventivni nadzor nad celotnim računovodskim poslovanjem države. Ker pa je prihajalo med državno upravo in revizijskim uradom do pogostih sporov, je postajal preventivni nadzor vse bolj omejen in nazadnje celo ukinjen, Dvorna računsko zbornica pa je leta 1773 za kratek čas izgubila samostojnost, ki pa je bila znova vzpostavljena že naslednje leto.

Med vladavino cesarja Jožefa II. je zbornica znova pridobila vse pristojnosti preverjanja javnih računov, cesar pa si je prizadeval za uvedbo enotnih računovodskih in revizorskih postopkov za vso tedanjo monarhijo. Tako je leta 1782 Dvorni računski zbornici predpisal računovodske in revizorske postopke z namenom, da bi se uporabljale v vseh deželah habsburške monarhije. Zbornica je ponovno pridobila vse pristojnosti preverjanja javnih računov (<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/F6D19D8E4AC22EA0C1256C52004B66C2?OpenDocument> 1. maj 2006).

Imena in pristojnosti državne revizijske institucije so se skozi zgodovino spreminjala, v letih Avstro-Ogrske (od 1866 do 1918) se je imenovala Vrhovno računsko sodišče. Po razpadu avstro-ogrske monarhije, ko je leta 1918 ozemlje Slovenije postalo del Države Srbov, Hrvatov in Slovencev in nato Kraljevine Srbov, Hrvatov in Slovencev, je vse do leta 1922 na področju javnega revidiranja veljal avstrijski zakon iz leta 1892. Ustava Kraljevine Srbov, Hrvatov in Slovencev iz leta 1921 je določila Glavno kontrolo kot vrhovno institucijo za pregledovanje državnih računov in nadzor nad izvrševanjem državnega proračuna ter oblastnih proračunov.

Po 2. svetovni vojni je bil leta 1946 sprejet Zakon o splošni državni kontroli, ki je bil spremenjen in dopolnjen leta 1949. Namen državne kontrole je bil kontrolirati delo Vlade Federativne ljudske republike Jugoslavije, vlad posameznih ljudskih republik, ljudskih odborov, državnih in združenih ustanov in podjetij ter vseh drugih ustanov in podjetij, nad katerimi je imela država kontrolo na podlagi zakona (<http://www.rs-si/rsrs/rsrs.nsf/0/F6D19D8E4AC22EA0C1256C52004B66C2?OpenDocument> 1. maj 2006).

Leta 1959 je bila z zakonom ustanovljena Služba družbenega knjigovodstva. Njene bistvene naloge (evidenčna, informativno-analitična in kontrolna funkcija, opravljanje ekonomsko finančne revizije in plačilnega prometa) so se ohranile do osamosvojitve Slovenije leta 1991. Ekonomsko-finančna revizija, ki jo je opravljal Služba družbenega knjigovodstva, je zajemala revizijo zaključnih računov in ekonomsko-finančno revizijo poslovanja uporabnikov družbenih sredstev. Pri reviziji zaključnih računov je ugotavljala nezakonitosti oziroma nepravilnosti stanja sredstev in njihovih virov oziroma rezultatov poslovanja.

Po osamosvojitvi leta 1991 je naloge Službe družbenega knjigovodstva Jugoslavije prevzela Služba družbenega knjigovodstva v Republiki Sloveniji. V letu 1994 pa je pravno nasledstvo prevzela Agencija Republike Slovenije za plačilni promet, nadziranje in informiranje. Tega leta je bil sprejet Zakon o računskem sodišču in Računsko sodišče Republike Slovenije je začelo delovati 1. januarja 1995. Dobilo je pooblastilo za nadziranje celotnega poslovanja javnega sektorja v delu, ki se nanaša na rabo sredstev javnih financ, pa tudi zasebnega sektorja. Računsko sodišče je

prevzelo določen del nalog Službe družbenega knjigovodstva, hkrati pa prevzelo tudi vrsto novih, zato sta njegova ustanovitev in določitev njegovih pristojnosti pomenila vzpostavitev nove systemske ureditve državne revizije⁴⁴ (<http://www.rs-si/rsrs/rsrs.nsf/0/F6D19D8E4AC22EA0C1256C52004B66C2?OpenDocument> 1. maj 2006).

4. 6. RAČUNSKO SODIŠČE RS

Državno revidiranje v Sloveniji izvaja Računsko sodišče RS, ki je bilo z zakonom ustanovljeno leta 1994 na podlagi 150. in 151. člena Ustave, z delom pa je začelo leta 1995. Ustava v 150. členu določa, da je računsko sodišče najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Računsko sodišče je pri svojem delu neodvisno in vezano na ustavo in zakon.

Leta 1994 je bil sprejet Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 48/94), ki je določil njegovo ureditev in pristojnosti ter začetek dela s 1. januarjem 1995. Leta 2001 je začel veljati nov Zakon o računskem sodišču (Uradni list RS, št. 11/01, v nadaljevanju: ZRacS-1), ki je definiral določene pojme, jasneje določil pristojnosti računskega sodišča in na novo določil revizijski in porevizijski postopek.

Na podlagi ZRacS-1 računsko sodišče izvršuje revizijske pristojnosti, Poslovnik Računskega sodišča Republike Slovenije (Uradni list RS, št. 91/01, v nadaljevanju: poslovnik računskega sodišča)⁴⁵ pa podrobno ureja način in postopek izvrševanja revizijske pristojnosti računskega sodišča. Procesni zakon o revidiranju ne obstaja, zato ZRacS-1 vsebuje poleg določb materialnopravne narave tudi nekatere procesne določbe, ki se nanašajo na revidiranje (Korpič Horvat 2004: 4). Za vprašanja, ki v ZRacS-1 niso urejena, se smiselno uporablja Zakon o splošnem upravnem postopku (Uradni list RS, št. 80/99, 70/00, 52/02, 73/04, 119/05, 126/07).

⁴⁴ V Sloveniji se je revizijska stroka začela pospešeno razvijati po sprejemu Zakona o revidiranju leta 1993 (Uradni list RS, št. 32/93, 65/93). Osnove za računovodstvo in revidiranje privatnega sektorja so bile dane tudi s sprejetjem Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93) in Slovenskih računovodskih standardov (1993). Z ustanovitvijo revizijskih hiš, uporabo domačega in prenosom tujega znanja in izkušenj se je področje revidiranja gospodarskih subjektov začelo zelo hitro razvijati, z ustanovitvijo Inštituta za revizijo pa je nastala strokovna institucija, ki skrbi za nadaljnji razvoj revizijske stroke.

⁴⁵ Računsko sodišče sprejme poslovnik v soglasju z državnim zborom (3. člen ZRacS-1).

Pri svojem delu revizorji računskega sodišča upoštevajo revizijske standarde, ki jih je izdala mednarodna organizacija INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*)⁴⁶ in Evropske smernice za izvajanje mednarodnih standardov INTOSAI (objavljene v Revizorju, št. 7–8, 1999, v nadaljevanju: mednarodni revizijski standardi). Za primere, ki jih ne urejajo ti standardi, pa revizorji smiselno uporabljajo standarde, ki jih je določilo mednarodno združenje računovodij IFAC (*International Federation of Accountants*) (Korpič Horvat 2004: 3).⁴⁷

4. 6. 1. Položaj in vloga Računskega sodišča RS

Računsko sodišče je avtonomna vrhovna revizijska institucija. Nima pravnega položaja sodišča, ne glede na njegov naziv, kar pomeni, da ne odloča o sporih in ne izreka sankcij zaradi varstva pravic. Akti, ki jih izdaja, nimajo izvršilne moči, zato tudi ne izvaja sodne oblasti. Prav tako računsko sodišče nima zakonodajne pristojnosti – Državnemu zboru RS poroča o opravljenih nadzorih in mu s tem daje informacije o spoštovanju zakonov (Korpič Horvat 1997: 9–10).

Glede na naravo dela in pristojnosti računskega sodišča ne moremo uvrščati v nobeno od treh klasičnih vej oblasti (zakonodajno, izvršilno ali sodno). Gre za **institucijo posebne vrste** (*sui generis*). To izhaja iz naslednjih značilnosti:

- **Pravna neodvisnost:** Položaj in vloga računskega sodišča sta določena z ustavo⁴⁸, zato je morebitno spremembo vloge in položaja ali ukinitve računskega sodišča mogoče spremeniti samo s spremembo ustave. V ZRacS-1 so določene pristojnosti in postopki njegovega delovanja, ki so usklajeni z mednarodnimi revizijskimi standardi, predvsem standardi INTOSAI, na podlagi katerih delujejo vrhovne revizijske institucije (v nadaljevanju: VRI) v svetu.
- **Status:** Računsko sodišče ni podrejeno nobenemu drugemu državnemu organu, ampak je neodvisno in pri svojem delu vezano na ustavo in zakon.
- **Funkcionalna samostojnost:** Računsko sodišče samostojno izvaja revizijske pristojnosti – samo sprejema program dela, noben organ, institucija ali drugi subjekti mu ne morejo nalagati dela ali mu dajati navodil za njegovo izvajanje,

⁴⁶ Računsko sodišče Republike Slovenije je član INTOSAI od 1. 7. 1995.

⁴⁷ Uporabo omenjenih standardov je določil predsednik računskega sodišča z Napotilom za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 41/01).

⁴⁸ Vsi VRI svojega položaja nimajo določenega v ustavi (na primer Hrvaška, Švica, Islandija, Švedska).

niti kakšno revizijo naj izvede, pri kom, niti kaj naj revidira. V skladu z ZRacS-1 lahko poslanci in delovna telesa državnega zbora, vlada, ministrstva in organi lokalne skupnosti predlagajo, da opravi posamezno revizijo, vendar pa računsko sodišče na ta predlog ni vezano.⁴⁹

- **Financiranje:** Računsko sodišče predlaga svoj finančni načrt Državnemu zboru RS, ki mu določi sredstva za delo. Je samostojni proračunski uporabnik in so mu zagotovljena sredstva v posebnem delu proračuna.⁵⁰
- **Izvajanje funkcije članov, vrhovnih državnih revizorjev in zaposlovanje:** Kandidate za predsednika in oba namestnika predsednika, ki so člani računskega sodišča, predlaga predsednik republike v imenovanje državnemu zboru, ki odloča o njihovem imenovanju s tajnim glasovanjem za obdobje devetih let⁵¹. Natančno je opredeljen postopek imenovanja in razrešitve ter posebni pogoji, ki jih morajo izpolnjevati člani računskega sodišča zaradi strokovnega in nepristranskega izvajanja nalog. Člani računskega sodišča in vrhovni državni revizorji so funkcionarji. Računsko sodišče lahko ima največ šest vrhovnih državnih revizorjev, ki vodijo organizacijske enote (oddelke).⁵² Računsko sodišče samo izbira in zaposluje revizorje in drugo osebje. Položaj revizorjev je enak položaju uradnikov v državnih organih. Delovnopравни položaj ostalih zaposlenih je enak, kot velja za zaposlene v državnih organih (Korpič Horvat 2004: 4).

Neodvisnost računskega sodišča kljub opisanemu ne more biti absolutna. Računsko sodišče se mora vključiti v delovanje celotnega državnega sistema. Država mu je dala s svojimi pravili moč, da varuje njen pravni red v delu, ki se nanaša na nadzor porabe

⁴⁹ Med predlogi za uvedbo revizije računsko sodišče za letni program dela izbere najmanj pet predlogov iz državnega zbora, od tega najmanj dva predloga opozicijskih poslancev in najmanj dva predloga delovnih teles državnega zbora. Hkrati računsko sodišče po lastni presoji upošteva pobude posameznikov – sem spadajo tudi članki in prispevki v medijih in civilnodružbenih subjektov (<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/83ABAAC5FD5B98ACC1256C52004B916A?OpenDocument> 1. maj 2006).

⁵⁰ Večini VRI v Evropi odobri sredstva parlament. Nekateri VRI si določijo sredstva same (Italija, Estonija), medtem ko VRI Nizozemske, Grčije, Švice, Maroka odobri sredstva vlada. Glavni vir financiranja večine VRI je državni proračun. Nekatere VRI pridobivajo sredstva tudi samo z izvajanjem nalog (Velika Britanija, Švedska, Irska, Islandija, Portugalska).

⁵¹ Več kot polovico predsednikov VRI v Evropi voli parlament, ponekod to stori predsednik države ali vlade ali pa se predsednik izvoli med člani (Evropsko sodišče, Španija, Nizozemska). Če ima VRI kolegijsko sestavo, so člani imenovani s strani parlamenta ali predsednika države (Nemčija, Litva), v Italiji, Franciji, Grčiji preko javnega razpisa, v posebnih primerih pa s strani vlade.

⁵² Imenuje in razrešuje jih predsednik računskega sodišča.

javnih sredstev, zato je njegovo delovanje pravno vezano, podrejeno je ustavi in zakonom in se kaže predvsem v naslednjem:

- vsako leto je dolžno revidirati tiste pravne subjekte, ki jih določajo ZRacS-1 in drugi zakoni;
- finančna sredstva so mu zagotovljena v okviru proračuna Republike Slovenije; porabljeni jih mora v skladu z določili Zakona o javnih financah in Zakona o izvrševanju proračuna ter drugimi izvedbenimi predpisi;
- določeni so načini dela in postopki revidiranja;
- zagotovljeni so instrumenti za ugotavljanje in uveljavljanje odgovornosti, razrešitve funkcionarjev (članov in vrhovnih državnih revizorjev) ter revizorjev;
- računovodske izkaze računskega sodišča revidira revizor, ki ga določi Državni zbor RS;
- računsko sodišče je dolžno vsako leto predložiti letno poročilo o svojem delu Državnemu zboru RS (poročilo o doseženih ciljih in rezultatih);
- za izvajanje nalog je odgovorno javnosti; zato je njegova pravica in dolžnost poročati o revizijskih razkritjih;
- kot državni organ nima lastnosti samostojne pravne osebe, kar pomeni, da v pravnem prometu računsko sodišče ne more nastopati samostojno in neodvisno, ampak zanj nastopa Republika Slovenija (Korpič Horvat 2004: 5).

Pri delovanju računskega sodišča ne gre za razmerje nadrejenosti in podrejenosti do drugih državnih organov. Računsko sodišče ne more nalagati dela drugim državnim organom, ko ti izvršujejo svoje pristojnosti oz. izvajajo svoja pooblastila, prav tako pa samo ni podrejeno drugim državnim organom pri izvajanju revizij oz. svojih pristojnosti. V skladu z ustavo in zakoni je pooblaščen, da preverja porabo javnih sredstev državnih organov in drugih subjektov pri izvajanju njihovih pristojnosti ter o tem obvešča javnost.

Računsko sodišče je od leta 1995 član Mednarodne organizacije vrhovnih revizijskih institucij INTOSAI (*International Organization of Supreme Audit Institutions*) s sedežem na Dunaju. Od leta 1995 je včlanjeno tudi v Evropsko združenje vrhovnih revizijskih ustanov (EUROSAI – *European Organisation of Supreme Audit*

Institutions), ki je ena od sedmih regionalnih organizacij INTOSAI (Korpič Horvat 2004: 6).

Vloga računskega sodišča kot vrhovnega kontrolnega organa je pomoč parlamentu pri njegovem nadziranju delovanja vlade – izvaja kontrolno funkcijo z neodvisnimi revizijami in pregledi, ki dajejo objektivne informacije in zagotovila parlamentu. Promovira odgovornost in dobro prakso v javnem sektorju, cilj njegovega delovanja pa je z manj porabljenega denarja zagotoviti več in boljše storitve (Jamnik 1999: 51).

4. 6. 2. Organizacija Računskega sodišča RS

Računsko sodišče ima tri člane (predsednika, prvega in drugega namestnika), ki jih po predlogu predsednika države imenuje državni zbor s tajnim glasovanjem z večino glasov vseh poslancev za dobo devetih let. Ti trije člani tvorijo senat računskega sodišča, ki ima presojevalno funkcijo pri obravnavanju spornih revizijskih razkritij, ko revidiranec ugovarja in izpodbija revizijsko razkritje v predlogu revizijskega poročila.

Računsko sodišče ima poleg članov še največ šest vrhovnih državnih revizorjev, ki imajo prav tako status funkcionarjev. Imenuje jih predsednik računskega sodišča za dobo devetih let in vodijo revizijske enote ter oddelke in zagotavljajo kakovostno opravljanje revizij. V soglasju s pristojnim namestnikom predsednika izdajajo osnutke in predloge revizijskih poročil, pisma predstojniku oz. poslovodstvu, sprejemajo ocene o verodostojnosti odzivnih poročil in porevizijskih poročil (Korpič Horvat 2004: 6).

Računsko sodišče ima v skladu z 18. členom ZRacS-1 revizorske in podporne službe, ki delujejo v organizacijskih enotah.⁵³ Zaposleni na računskem sodišču imajo enak delovnopравни položaj kot zaposleni v državnih organih (Korpič Horvat 2004: 7).

4. 6. 3. Pristojnosti Računskega sodišča RS

Pristojnosti računskega sodišča so določene med 20. in 30. členom ZRacS-1 in jih lahko delimo glede na:

A. subjekte, katerih poslovanje revidira,

⁵³ Organizacijske enote so kabineti predsednika, prvega in drugega namestnika predsednika, revizijski oddelki in splošna podporna enota.

- B. vrste revizij, ki jih opravlja,
- C. obvezne revizije.

A. Pristojnosti glede na subjekte, katerih poslovanje revidira

ZRacS-1 je določil, da lahko računsko sodišče revidira **poslovanje uporabnikov javnih sredstev**, pri čemer je opredelil, katere osebe se lahko štejejo za uporabnike javnih sredstev⁵⁴ in definiral, kaj se v revizijskem postopku šteje za poslovanje⁵⁵. Uporabniki javnih sredstev so naslednji:

1. pravne osebe javnega prava in njene enote;
2. pravne osebe zasebnega prava, če so prejele pomoč iz proračuna EU, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti ali izvajajo javno službo ali zagotavljajo javne dobrine na podlagi koncesije ali so gospodarska družba, banka ali zavarovalnica, v kateri imata država in lokalna skupnost večinski delež;
3. fizične osebe, če so prejele pomoč iz proračuna EU, državnega proračuna ali proračuna lokalne skupnosti ali izvajajo javno službo ali zagotavlja javne dobrine na podlagi koncesije.

V slovenskem sistemu nadzora nad poslovanjem javnega sektorja je pristojnost računskega sodišča zasnovana široko in nadzira celotno porabo javnih financ. Glede na to, da so javnopravne osebe financirane iz javnih financ (v celoti ali delno), opravlja računsko sodišče nadzor nad poslovanjem vseh javnopravnih oseb, nad poslovanjem oseb civilnega prava, ki prejemajo sredstva iz državnega proračuna oz. iz proračunov ali drugih virov javnih financ. Na podlagi navedenega lahko računsko sodišče v predpisanem obsegu nadzira tudi ustanove, društva, gospodarske družbe in podobno, če so prejemala sredstva iz javnih financ. Nekateri statusni zakoni to celo posebej določajo (Trstenjak 1997: 702).

⁵⁴ Izraza uporabnik javnih sredstev v drugih predpisih ne najdemo. Gre za *terminus tehnicus*, ki ga je uvedel ZRacS-1. To je bilo smiselno zato, ker z izrazom opredeli tiste subjekte, ki spadajo v revizijsko pristojnost računskega sodišča. ZRacS-1 uporabnikov javnih sredstev ne našteva poimensko, ker bi jih bilo zaradi prevelikega števila težko prešteti in točno navesti, poleg tega pa se njihovo število stalno spreminja, ampak jih opredeljuje po pravnoorganizacijskih oblikah in drugih lastnosti, ki so potrebne, da določen subjekt lahko pridobi status uporabnika javnih sredstev.

⁵⁵ 20. člen ZRacS-1 navaja, da se v revizijskem postopku za poslovanje štejejo:

- vsa dejanja uporabnika javnih sredstev, ki vplivajo na njegove prejemke oziroma izdatke, prihodke oziroma odhodke ali na sredstva oziroma obveznosti do virov sredstev (poslovanje v ožjem pomenu);
- vsa dejanja uporabnika javnih sredstev, ki vplivajo na stanje javnega premoženja, stanje javnega dolga, zagotavljanje javnih dobrin ali na stanje okolja (poslovanje v širšem pomenu).

B. Pristojnosti glede na vrste revizij, ki jih opravlja

Glede na cilje revizij računsko sodišče lahko revidira:

- pravilnost poslovanja,
- smotrnost poslovanja (izvajanje nalog),⁵⁶
- akt o preteklem ali akt o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev.

Revidiranje po 20. členu ZRacS-1 zajema pridobivanje ustreznih in zadostnih podatkov za izrek mnenja o pravilnosti (preverjanja poslovanja glede na skladnost s predpisi) in smotrnosti poslovanja (presoja o gospodarnem, učinkovitem in uspešnem poslovanju).⁵⁷

Računsko sodišče lahko revidira tako akt o preteklem kakor tudi akt o načrtovanem poslovanju uporabnika javnih sredstev, pri čemer preverja poročila ali akte, kot so finančni načrti, vmesna poročila, obrazložitve zaključnih računov, študije, poročila o doseženih ciljih in rezultatih ipd. (Korpič Horvat: 2004: 9).

C. Pristojnosti glede na obvezne revizije

Obvezne revizije so tiste, ki so določene v zakonih in jih računsko sodišče mora izvesti, s čimer je omejeno načelo samostojnosti in neodvisnosti dela računskega sodišča: noben državni ali drug organ mu ne more določiti dela, dolžno pa je izvajati naloge po zakonu. Obvezne revizije, ki jih določa 25. člen ZRacS-1 in jih mora računsko sodišče izvesti vsako leto, so:

- pravilnost izvršitve državnega proračuna,
- pravilnost poslovanja Zavoda za pokojninsko in invalidsko zavarovanje Slovenije,
- pravilnost poslovanja Zavoda za zdravstveno zavarovanje Slovenije,
- pravilnost poslovanja ustreznega števila mestnih in drugih občin,

⁵⁶ ZRacS-1 določa za *Performance Audit* izraz revizija smotrnosti, medtem ko je ta izraz preveden v revizijskih standardih INTOSAI kot revizija izvajanja nalog. Pri tovrstnem revidiranju se zbirajo zadostni, ustrežni in razumni dokazi za doseganje ciljev, postavljenih z zakoni, podzakonskimi predpisi, državnimi programi in programi dejavnosti, ki izražajo programske cilje. Primerjajo se izidi glede na zastavljene cilje in ugotavlja se stopnja skladnosti izidov. Takšna primerjava dovoljuje pregledovanje vzrokov za to, kar se je zgodilo. Revizijske ugotovitve omogočajo tudi sprotno uveljavljanje dopolnitev programov; vrednotenje pa je sistematično ocenjevanje doseženih izidov (Maher 2002: 41).

⁵⁷ Standardi državnega revidiranja INTOSAI prav tako vključujejo revidiranje pravilnosti poslovanja (*Regularity Audit*) in revidiranje smotrnosti poslovanja (*Performance Audit*).

- poslovanje ustreznega števila izvajalcev gospodarskih javnih služb,
- poslovanje ustreznega števila izvajalcev negospodarskih javnih služb.⁵⁸

Obvezne revizije računskemu sodišču določajo tudi drugi zakoni – poleg omenjenih revizij poslovanja uporabnikov javnih sredstev po ZRacS-1 je računsko sodišče zavezano, da opravlja še revizije poslovanja političnih strank po Zakonu o političnih strankah (Zakon o političnih strankah, Uradni list RS, št. 62/94, 70/00, 51/02, 69/05, 103/07) in organizatorjev volilne kampanje po Zakonu o volilni kampanji (Uradni list RS, št. 62/94, 17/97, 103/06).

4. 6. 4. Revizijski postopek

Z revizijskim postopkom označujemo ravnanja članov, vrhovnih državnih revizorjev in revizorjev⁵⁹ od priprav za določitev programa dela za izvrševanje revizijske pristojnosti do sprejema odzivnega sporočila oz. ukrepov, če se uporabnik javnih sredstev ne odzove ali če ne sprejme zadovoljivih ukrepov za odpravo nepravilnega ali nesmotrnega poslovanja ugotovljenega v revizijskem poročilu.

Revizijski postopek se deli na:

- 1. predrevizijski postopek,**
- 2. revizijski postopek,**
- 3. porevizijski postopek.**

Predrevizijski postopek se nanaša na pripravljalna dejanja za določitev revizije in revidiranja, zbiranje podatkov in opravljanje poizvedb o revidirancu in njegovem poslovanju in pripravo ter sprejem programa dela za izvrševanje revizijske pristojnosti.⁶⁰

⁵⁸ Njihovo število in identiteto določi predsednik računskega sodišča v vsakoletnem programu za izvrševanje revizijske pristojnosti računskega sodišča.

⁵⁹ S pojmom revizor računskega sodišča razumemo pooblaščenega delavca računskega sodišča, ki lahko opravlja revizijo. V skladu s Pravilnikom o službah računskega sodišča so to lahko: namestnik vrhovnega državnega revizorja, pomočnik vrhovnega državnega revizorja, višji strokovni sodelavec za revidiranje in strokovni sodelavec za revidiranje.

⁶⁰ Začetna točka pri načrtovanju revizije računskega sodišča je odločitev, katero izmed naštetih dejavnosti področij javnega sektorja revidirati. To je kompleksna naloga in izziv, ki zahteva dobro poznavanje in delovanje celotnega javnega sektorja in usposobljenost za presojo. Vsekakor je najpomembnejši korak v procesu, če si prizadevamo izpolniti zahtevo, da morajo biti revizije učinkovite, da naj pripomorejo k manjši porabi javnih sredstev in k boljšim storitvam (Jamnik 1999: 52). 132. člen mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI namreč določa, da mora revizor načrtovati revizijo tako, da zagotovi njeno gospodarno, učinkovito, uspešno in pravočasno izvedbo na visoki ravni. Načrtovanje ima tri značilnosti, ki so koristne za VRI:

Revizijski postopek se prične z izdajo sklepa o izvedbi revizije in po njegovi dokončnosti nadaljuje z izvajanjem revizije pri revidirancu, izdajo pisma predstojniku oz. poslovodstvu⁶¹, izdajo osnutka revizijskega poročila, z razčiščevanjem o spornih revizijskih razkritjih z revidirancem na razčiščevalnih sestankih, s pripravo predloga revizijskega poročila, ugovora revidiranja in odgovorne osebe revidiranja v času, na katerega se nanaša opravljena revizija (v nadaljevanju: prejšnja odgovorna oseba) zoper revizijska razkritja v predlogu revizijskega poročila, s senatnim delom (izdajo sklepa in odgovora na ugovor) in z izdajo revizijskega poročila (Korpič Horvat 2004: 11).

V porevizijskem postopku mora uporabnik javnih sredstev, katerega poslovanje se je revidiralo (v nadaljevanju: revidiranec) in pri katerem so bile razkrite nepravilnosti ali nesmotnosti, v skladu z 29. členom ZRacS-1, računskemu sodišču predložiti odzivno poročilo, v katerem poroča o odpravljanju razkritih nepravilnosti in nesmotnosti. Če je odzivno poročilo verodostojno, izda računsko sodišče porevizijsko poročilo, v katerem izrazi mnenje, ali so popravljalni ukrepi, ki so izkazani v odzivnem poročilu, zadovoljivi⁶², in sklep, ali je podana kršitev oz. huda kršitev obveznosti dobrega poslovanja. Praviloma revidiranci sledijo zahtevam računskega sodišča in sprejemajo zadovoljive popravljalne ukrepe, kar računsko sodišče ugotovi v porevizijskem poročilu.

Če računsko sodišče oceni, da v odzivnem poročilu ni izkazano zadovoljivo

-
- racionalnost: proces in izidi načrtovanja spodbujajo logično oceno nalog VRI in določanje jasnih ciljev;
 - predvidljivost: naloge so postavljene v časovno razsežnost, tako da je zagotovljen boljši pregled nad prednostnimi nalogami;
 - usklajenost: revizijska politika VRI in dejansko revizijsko delo sta usklajena (Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov 1999:15).

⁶¹ Pristojni vrhovni državni revizor lahko izda pismo predstojniku oziroma pismo ravnateljstvu, v katerem predstavi manj pomembne slabosti v poslovanju, ki so bile razkrite z revizijo, ter priporočila, ki vsebujejo predloge za izboljšanje glede pravilnosti poslovanja oziroma izvajanja nalog. Kadar se skladno s politiko VRI dajejo priporočila, mora biti jasna povezava med zaključki in priporočili. Priporočila naj bi se dajala takrat, kadar revizija odkrije verjetne in stroškovno uspešne rešitve za odpravo ugotovljenih slabosti in naj se ne spuščajo v podrobne izvedbene načrte, saj je to stvar vodstva, nakazane pa naj bodo glavne sestavine zahtevanih sprememb ob upoštevanju verjetnih stroškov za izvedbo (Maher 2002: 46).

⁶² Popravljalni ukrepi so zadovoljivi, če je uporabnik javnih sredstev odpravil nepravilnost oziroma nesmotnost, predvsem pa je pomembno, da se v prihodnje ne bi ponavljale nepravilnosti in nesmotnosti v poslovanju.

odpravljanje razkrite nepravilnosti ali nesmotrnosti, se šteje, da uporabnik javnih sredstev krši obveznost dobrega poslovanja in računsko sodišče lahko izda poziv za ukrepanje organu, ki glede na svoje pristojnosti lahko ukrepa zoper kršitelja. Določeni organ mora ukrepati v 30 dneh in o tem obvestiti računsko sodišče tako, da mu pošlje poročilo o ukrepanju ali obrazložitev opustitve ukrepov. Če gre za hudo kršitev obveznosti dobrega poslovanja, računsko sodišče obvesti o tem državni zbor. Pristojno delovno telo državnega zbora razpravlja o hudih kršitvah v prisotnosti predstavnika uporabnika javnih sredstev (kršitelja) in sprejme sklep o ukrepih zaradi hude kršitve obveznosti dobrega poslovanja. Običajno zadalži prizadetega uporabnika javnih sredstev, da poroča o popravljalnih ukrepih. V primeru hude kršitve dobrega poslovanja ali če revidiranec onemogoči izvajanje revizije ali če ne izvrši naloga za predložitev listin, računsko sodišče izda pristojnemu organu poziv za razrešitev odgovorne osebe in sporočilo za javnost (Korpič Horvat 2004: 12).

4. 6. 5. Svetovanje javni upravi

Svetovanje javni upravi je ena temeljnih nalog računskega sodišča, s pomočjo katere naj bi vplivalo na večjo učinkovitost poslovanja uporabnikov javnih sredstev. Svetovalna funkcija računskega sodišča ima namen specialne in generalne prevencije, ki temelji na izkustvenih ugotovitvah, pridobljenih v posameznih revizijah, in na strokovnih znanjih. Svetovanje se ne sme nanašati na komentiranje ali ocenjevanje že izdanih revizijskih poročil razen v primerih znanstvenega, strokovnega, raziskovalnega in pedagoškega dela.

S svetovanjem računsko sodišče deluje preventivno, ker usmerja uporabnike javnih sredstev (in ne le tistega, katerega poslovanje se preverja) k pravilnemu in smotrному poslovanju, učinkovitejšemu delovanju notranjih kontrol in notranjih revizijskih služb ter določanju standardov za porabo javnih sredstev v posameznih dejavnostih (šolstvu, zdravstvu ipd.) ali izvajanju nalog (državne uprave in drugih državnih organov) (Korpič Horvat 2004: 13).⁶³

⁶³ V skladu z določili 45. člena Poslovnika računskega sodišča svetujejo vrhovni državni revizorji in člani ter senat. Če poda mnenje senat, se mora obvezno upoštevati v nadaljnjih revizijah. Član ali vrhovni državni revizor lahko v skladu s poslovníkom računskega sodišča poda mnenje, če le-to izhaja iz že opravljene revizije, lahko pa poda tudi svoje osebno strokovno mnenje o določenem javnofinančnem vprašanju. V tem primeru je dolžan zapisati pojasnilo, da gre za njegovo osebno strokovno mnenje, o katerem se računsko sodišče še ni opredelilo, in zato njegovo mnenje ne zavezuje računskega sodišča

4. 6. 6. Nadzor nad delom Računskega sodišča RS

Računsko sodišče najmanj enkrat na leto poroča državnemu zboru o svojem delu, tako da ga seznani s pomembnimi ugotovitvami iz opravljenih revizij v preteklem letu in predlaga rešitve za izboljšanje stanja. Tudi s tem poročilom, enako kot s posameznimi poročili o opravljenih revizijah, se zagotavlja javnost dela računskega sodišča; državni zbor iz poročil dobi povratno informacijo, kako se spoštujejo zakoni, ki jih sprejema, oz. ali bi jih bilo smiselno spremeniti ali dopolniti⁶⁴ (Korpič Horvat 2004: 18). Državni zbor tudi izbere pooblaščenega revizorja, ki po koncu proračunskega leta revidira računovodske izkaze računskega sodišča.

Kakovost dela računskega sodišča niso samo storitve opravljenih revizij, temveč gre za vse dosežke in rezultate, ki lahko temeljijo na revizijskih dokazih in ugotovitvah, za katere so zainteresirani različni neposredni uporabniki, davkoplačevalci, predstavniki države, vodstvo revidirancev in revizijska stroka. Tako niso le revidiranci tisti, katerih kakovost gospodarjenja, učinkovitosti in uspešnosti ocenjuje vrhovna revizijska institucija, ampak vrhovna revizijska institucija ocenjuje tudi lastno kakovost (Maher 1999b: 273).

⁶⁴ Poleg letnega poročila računsko sodišče pripravlja tudi sklepna poročila, ko opravi tematske (prečne) revizije. Z njimi obvesti državni zbor, revidirance ali druge zainteresirane subjekte o svojih sklepnih ugotovitvah z določenega področja poslovanja, ki je bilo revidirano (na primer izplačila plač in drugih prejemkov, delovanje notranjih kontrol, delovanje pravosodja in drugo), ki temeljijo na empiričnih podatkih iz posameznih revizij. S sklepnimi poročili želi računsko sodišče posebej opozoriti na ugotovljene nepravilnosti in/ali nesmotrnosti pri izvajanju nalog določenih subjektov ali porabe sredstev za določene namene ipd.

5. VLOGA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ PRI UVELJAVLJANJU TRAJNOSTNEGA RAZVOJA

Vedno večja ozaveščenost in razumevanje okoljskih zadev sta v zadnjih 20 letih prisilila vlade na vseh ravneh, da so začele premišljevali o svoji vlogi in odgovornosti na področju okolja in trajnostnega razvoja. Tradicionalna vloga vrhovnih revizijskih institucij (v nadaljevanju: VRI) je, da nadzorujejo javni sektor na področju finančnih transakcij, vendar se je okrepilo razumevanje, da lahko VRI nadzorujejo tudi izvajanje nalog na področju okoljske politike s pomočjo revizijskih metod in tehnik.

5. 1. RAZVOJ OKOLJSKEGA REVIDIRANJA

Formalna vključenost VRI v mednarodno skupnost se je začela z ustanovitvijo mednarodne organizacije INTOSAI leta 1953, leta 1967 pa je INTOSAI pri Organizaciji združenih narodov pridobil status nevladne organizacije. Leta 1972 je bila nato v Stockholmu organizirana Konferenca Združenih narodov o človekovem okolju, prav tako je bil ustanovljen Okoljski program Združenih narodov (*United Nations Environmental Programme – UNEP*), kar je pomenilo mejnik na globalni ravni v odnosu do okolja. S tem je okolje pridobilo na pomembnosti, saj je bilo do tega leta v državah po svetu le približno 10 ministrstev za okolje, do leta 1982 pa jih je imelo že približno 110 držav. V tem času so se VRI začeli vedno bolj ukvarjati z revidiranjem smotrnosti, kar pomeni, da so preverjali gospodarnost, učinkovitost in uspešnost izvajanja vladnih nalog. Ker so vlade razširile svoje aktivnosti na področju okolja, so temu s svojimi revizijami sledili tudi VRI (INTOSAI WGEA 2007a: 15–16).

V 80. letih 20. stoletja je bil s poročilom *Our Common Future (Brundtland Report)* uveden termin trajnostnega razvoja, ki je uveljavil razumevanje, da ima razvoj posledice za bodoče generacije in vpliv na okolje, družbo in gospodarstvo. Začeli so se sprejemati mednarodni okoljski sporazumi, h katerim so pristopale države, ki so hkrati ustanovljale ministrstva za okolje in sprejemale nacionalno okoljsko zakonodajo. Vlade so okoljskim programom namenjale vedno več sredstev, ki so jih revidirali VRI – njihove revizije so bile pretežno usmerjene na okoljska ministrstva in njihove obveznosti (INTOSAI WGEA 2007a: 17).

90. leta 20. stoletja je poleg pospešene globalizacije zaznamovalo iskanje poglobljenega razumevanja koncepta in pomena trajnostnega razvoja. Zavedanje o globalnih problemih okolja, ki potrebujejo mednarodne rešitve, se je povečalo, zgodil se je premik od varovanja okolja do uresničevanja trajnostnega razvoja.⁶⁵ V drugi polovici 90. let so začeli VRI medsebojno sodelovati pri revizijah, prav tako so začeli z izvajanjem revizij mednarodnih okoljskih sporazumov (INTOSAI WGEA 2007a: 18–20).

V nadaljevanju predstavljamo prvo okoljsko revizijo, ki sta jo skupaj izvedla dva VRI.

VRI Poljske in Belorusije

Gozd Bialowieža je na seznamu Unescove naravne dediščine in se nahaja na obmejnem območju Poljske in Belorusije. Leta 1995 sta VRI izvedla vzporedno revizijo⁶⁶ o učinkih gospodarskih aktivnosti na ta gozd. Glavne ugotovitve so naslednje:

- metode določanja populacij lovne divjadi se med državama razlikujejo in niso primerljive;
- ni dolgoročnih znanstvenih raziskovalnih programov ali načrtov zaščite vrst, zato je potrebno tesnejše sodelovanje med državama, da se vzpostavi enotna in celovita zaščita vrst;
- izsuševanje mokrišč in regulacija rek zmanjšujeta močvirnate gozdove pod zaščito;
- premalo je aktivnosti za usklajen razvoj turizma in okoljske infrastrukture v okolici gozda (INTOSAI WGEA 2007a: 21).

⁶⁵ Leta 1992 je potekal *Earth Summit* v Riu de Janeiru, kjer je bila sprejeta Agenda 21 in za spremljanje njenega uresničevanja je bila ustanovljena Komisija Združenih narodov za trajnostni razvoj.

⁶⁶ INTOSAI WGEA opredeljuje naslednje vrste sodelovanja VRI pri revizijah:

- Hkratno (vzporedno) revizijo bolj ali manj sočasno izvajata dva ali več VRI z ločenimi skupinami revizorjev. Vsak VRI pri tem poroča svojim nacionalnim institucijam glede ugotovitev, ki zadevajo posamično državo.
- Skupno revizijo izpelje ena skupina, sestavljena iz revizorjev dveh ali več VRI, ki pripravijo skupno poročilo za vse sodelujoče države.
- Koordinirana revizija je lahko ali skupna revizija z ločenimi poročili ali hkratna revizija s skupnim poročilom poleg nacionalnih poročil (INTOSAI WGEA 1998: 10–16).

Sledili so Deklaracija Združenih narodov o milenijskih razvojnih ciljih⁶⁷, Svetovni vrh o trajnostnem razvoju in Kjotski protokol, ki zaznamujejo zdajšnje delovanje tako vlad kot VRI. VRI so se v večji meri začeli ukvarjati z revidiranjem trajnostnega razvoja – INTOSAI WGEA je do sedaj izdal dve publikaciji, ki predstavljata usmeritve VRI, kako se lotiti revizij, povezane s trajnostnim razvojem. Prav tako se VRI vedno bolj lotevajo revizij, ki se navezujejo na obsežno mednarodno financiranje okoljskih projektov⁶⁸ (INTOSAI WGEA 2007a: 22–23).

5. 2. OKOLJSKE REVIZIJE IN REVIZIJE TRAJNOSTNEGA RAZVOJA

Termin okoljsko revidiranje in okoljske revizije (*environmental audit*) se uporablja za številne aktivnosti okoljskih pregledov in presoj v zasebnem in javnem sektorju, ki se nanašajo na evalvacije spoštovanja okoljske zakonodaje, upoštevanja okoljskega vidika pri delovanju organizacij, na aktivnosti za varovanje okolja, presoje poslovanja in izvajanja nalog ipd.⁶⁹

Na XV. mednarodnem kongresu VRI (INCOSAI)⁷⁰ leta 1995 je bilo doseženo soglasje, da se okoljske revizije načeloma ne razlikujejo od drugih revizij, ki jih izvajajo VRI, in lahko obsegajo vse vrste revizij – revizije računovodskih izkazov, revizije pravilnosti in revizije smotrnosti, ki segajo od spoštovanja nacionalne in mednarodne zakonodaje ter konvencij do ugotavljanja gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti delovanja javnega sektorja na področju okolja. VRI naj pri načrtovanju, izvajanju in poročanju pri okoljskih revizijah v največji možni meri uporabljajo revizijske standarde INTOSAI⁷¹ (INTOSAI WGEA 2001: 8). INTOSAI WGEA je

⁶⁷ Ta deklaracija je ponovno poudarila razvoj najrevnejših območij in je povezana z Milenijskimi razvojnimi cilji, ki so splošno sprejet okvir za spremljanje razvoja z osmimi glavnimi cilji, 18 podcilji in 48 indikatorji.

⁶⁸ Na primer financiranje dežel v razvoju s strani *Global Environment Facility* – GEF.

⁶⁹ Treba je pojasniti terminološko rabo izrazov okoljskih revizij in revizij trajnostnega razvoja (*environmental and sustainable development audit*). Evroterm (večjezična terminološka baza izrazov EU) prevaja *environmental audit* kot okoljske presoje oz. preglede, ki se lahko izvajajo v zasebnem in javnem sektorju, vendar pa računsko sodišče za isti termin uporablja izraz okoljske revizije. Ker se v nalogi ukvarjamo z vlogo VRI pri trajnostnem razvoju, uporabljamo termina okoljske revizije in revizije trajnostnega razvoja, ki pomenita neodvisne revizije okoljskih tem in trajnostnega razvoja s področja državnega revidiranja.

⁷⁰ *International Congress of Supreme Audit Institutions*.

⁷¹ Tudi Napotilo za izvajanje revizij (Uradni list RS, št. 41/01) določa, da računsko sodišče pri izvajanju revizij uporablja mednarodne revizijske standarde, objavljene v slovenskem jeziku, in sicer:

- revizijske standarde, ki jih je junija 1992 sprejel INTOSAI,
- evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI,
- mednarodne standarde revidiranja in mednarodna stališča o revidiranju, ki jih sprejema

sprejel tudi več dokumentov, ki predstavljajo pomoč in usmeritve VRI pri izvajanju okoljskih revizij (glej spletno stran: <http://www.environmental-auditing.org/>).

INCOSAI je okoljske revizije definiral na sledeč način:

- Okoljske revizije niso bistveno drugačne od revizij, ki jih izvajajo VRI.
- Okoljske revizije se lahko izvajajo kot finančne revizije, revizije pravilnosti poslovanja in revizije izvajanja nalog (revizije smotrnosti). Revizije smotrnosti običajno vključujejo tri E – *economy, effectiveness in efficiency* (gospodarnost, uspešnost in učinkovitost), vključitev četrtega E – *environment* (okolje) pa je odvisna od mandata VRI in vladne okoljske politike.
- Koncept trajnostnega razvoja je del te definicije, pod pogojem, da je del vladne politike in/ali programov oz. javnih politik, ki so predmet revizij (Gélinas in drugi 2001).

Okoljsko revidiranje se torej uporablja v pomenu neodvisnega državnega revidiranja, kjer se izvajajo tri vrste revizij – finančne revizije oz. revizije računovodskih izkazov, revizije pravilnosti in revizije izvajanja nalog oz. smotrnosti. Okoljske revizije se načeloma ne razlikujejo od drugih revizij, ki jih izvajajo VRI, nanašajo pa se na teme okolja, naravnih virov in trajnostnega razvoja (INTOSAI WGEA 2007c: 4).

5. 2. 1. Delovna skupina INTOSAI za okoljske revizije (WGEA)

Da bi VRI izboljšali izvajanje okoljskih revizij in razvili revizijske instrumente na področju okoljske politike, so med zasedanjem INCOSAI v Washingtonu leta 1992 članice INTOSAI izrazile močan interes za okoljske revizije, kar je sprožilo oblikovanje Delovne skupine za okoljske revizije (*The Working Group on Environmental Auditing*, v nadaljevanju: WGEA). Skupina je imela najprej 12 članic, zdaj jih ima več kot 60, kar predstavlja največjo delovno skupino INTOSAI (seznam članic WGEA se nahaja v prilogi A). Do konca leta 2000 so tudi vse regionalne organizacije INTOSAI, razen za območje karibskih držav, ustanovile regionalne delovne skupine za okoljske revizije

(<http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewHTML/background.htm!OpenDocument&nav=background>, 15. 1. 2005).⁷²

WGEA podpira VRI pri boljšem razumevanju okoljskih revizij, osredotoča se na sodelovanje med VRI in skupno revidiranje okoljskih vprašanj in politik ter na revizije mednarodnih okoljskih sporazumov.⁷³ Razvija smernice in metodologije, ki VRI pomagajo pri izvajanju okoljskih revizij, prav tako skrbi za izmenjavo informacij med VRI

(http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/cesd_cedd.nsf/html/c20030618sp_e.html, 15. 1. 2005).

Upravni odbor WGEA, ki ima 21 članic VRI, in celotna skupščina (več kot 60 VRI) se redno sestajajo. WGEA ima triletni delovni načrt, ki določa okoljske tematike, izmenjavo informacij, krepitev odnosov, izboljšanje sposobnosti VRI. Prav tako imajo regionalne skupine WGEA svoja srečanja. Vsa ta srečanja so tudi priložnost za globalno skupnost, da opazuje in sodeluje na področju okoljskih revizij javnega sektorja (INTOSAI WGEA 2007a: 53).

5. 2. 2. Vrste revizij, ki vključujejo okoljsko tematiko

VRI se ukvarjajo s tremi vrstami revizij, kjer vključujejo okoljske teme: revizije računovodskih izkazov, revizije pravilnosti in revizije smotrnosti. Okoljske revizije uporabljajo splošne revizijske metode in standarde, vendar upoštevajo okoljski vidik. Za veliko VRI so okoljske revizije postale del rednih aktivnosti, enako pomembne kot

⁷² V vsaki regiji deluje ena država kot koordinator. V EUROSAI ima to vlogo Poljska, ostali regionalni koordinatorji so Južna Afrika za AFROSAI, Egipt za ARABOSAI, Ljudska republika Kitajska za ASOSAI, Brazilija za OLACEFS in Nova Zelandija za ACAG/SPASAI (<http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewHTML/rwgea.htm!OpenDocument&nav=rwgea>, 15. 1. 2005).

⁷³ Nekaj primerov sodelovanja VRI na področju okoljskih revizij:

- osem evropskih VRI je sodelovalo pri reviziji treh pomorskih sporazumov o preprečevanju ladijskega onesnaževanja morij (MARPOL, OPRC in Bonnski sporazum),
- več VRI je izdelalo vzporedne revizije Konvencije o sodelovanju pri varovanju in trajnostni rabi reke Donave,
- osem VRI držav, ki obkrožajo Baltik, je naredilo skupno revizijo Konvencije o varovanju območja baltiškega morja,
- Kolumbija in Venezuela sta leta 2000 skupaj revidirali bilateralni sporazum o reki Táchira ipd.
- Prav tako je več primerov sodelovanja na drugih področjih, ne le pri mednarodnih okoljskih sporazumih, in sicer sodelovanje VRI Peruja in Brazilije pri reviziji projekta upravljanja z gozdovi.

druge revizije. Obravnavanje okoljskih zadev sodi v mandat VRI iz več razlogov, in sicer:

- vlade porabijo pomemben delež javnih sredstev za ravnanje z okoljskimi problemi, VRI pa mora pri tem preverjati njihovo odgovornost glede ravnanja, poročanja in rezultatov;
- vlade podpisujejo mednarodne pogodbe in sprejemajo zakonodajo z okoljskega področja – VRI mora preverjati skladnost delovanja s temi predpisi in obveznostmi;
- vlade morajo v svojih finančnih dokumentih oceniti obseg okoljskih stroškov – VRI preverjajo, ali so bila javna sredstva pravilno porabljena in ali so bili pri tem upoštevani računovodski standardi, ki zahtevajo primerno računovodsko prakso;
- v nekaterih državah pa zakonodaja VRI eksplicitno podeljuje mandat tudi na področju okoljskih revizij (Carisse in drugi 2004: 44).⁷⁴

Možni revidiranci so v dokumentih INTOSAI (2001: 10) razdeljeni v tri skupine:

- subjekti, ki s svojim delovanjem posredno ali neposredno vplivajo na okolje, tako na pozitiven ali negativen način;
- subjekti, ki oblikujejo okoljsko politiko ali imajo vpliv na ta proces (na mednarodni, nacionalni ali lokalni ravni);
- subjekti, ki nadzirajo delovanje drugih na področju okolja.

Revizije računovodskih izkazov, kamor je mogoče vključiti:

- vpliv preprečevanja, zmanjšanja ali poprave škode na okolju na računovodske izkaze,
- vpliv ukrepov ohranjanja obnovljivih in neobnovljivih virov na računovodske izkaze,
- vpliv posledic kršenja okoljske zakonodaje in predpisov, ki se odraža v računovodskih izkazih (INTOSAI WGEA 2001: 12).

⁷⁴ Delovna skupina WGEA pri INTOSAI je leta 2006 izvedla peto študijo o okoljskem revidiranju, na katero se je odzvalo 119 VRI. Glede njihovega mandata so odgovori VRI sledeči:

- 5 VRI lahko izvaja le revizije pravilnosti;
- 20 VRI ima ekspliciten mandat za okoljsko revidiranje;
- 68 VRI vključuje v svoje revidiranje okoljske teme;
- 106 VRI izvaja revizije smotnosti;
- 88 VRI je izvedlo okoljsko revizijo (INTOSAI WGEA 2007a: 13).

Revizije pravilnosti:

Nanašajo se na zagotovila, da se vladne aktivnosti izvajajo skladno z okoljsko zakonodajo, standardi in usmeritvami tako na nacionalni kot mednarodni ravni. V mnogih državah obstaja ministrstvo ali agencija, ki je odgovorna za pravilno implementacijo okoljske zakonodaje s strani javnega in zasebnega sektorja. Ta zakonodaja lahko od teh pristojnih institucij⁷⁵ zahteva, da:

- izdajajo dovoljenja, ki omejujejo količino ali koncentracijo onesnaževanja;
- nadzorujejo onesnaževalce pri upoštevanju teh dovoljenj;
- spremljajo stanje okolja z namenom identificiranja potencialnih kršitev zakonodaje;
- pomagajo pri interpretaciji zakonodaje in zagotavljajo podporo subjektom pod njihovim nadzorom pri upoštevanju zakonodaje;
- ukrepajo v primeru kršitev (INTOSAI WGEA 2001: 24).

Revizije smotrnosti

Vlada je zadolžena za izvajanje (ali pa financira druge organe, da izvajajo) različnih programov ali aktivnosti, katerih glavni cilj je varovanje ali izboljšanje okolja. Pomembna je natančna določitev predmeta revizije – ali bo VRI revidirala določen instrument okoljske politike ali se bo osredotočila na več le-teh. Pri načrtovanju revizije mora VRI upoštevati tveganja in pomembnost programa ali aktivnosti, prav tako pa tudi načrtovane in dosežene cilje. Včasih je možno okoljske programe primerjati z najboljšimi praksami v isti ali drugi državi (INTOSAI WGEA 2001: 27–28). Te revizije lahko vključujejo:

- zagotovilo, da smotrnost izvajanja okoljske politike odraža smotrnost delovanja revidiranja,
- zagotovilo, da se okoljski programi izvajajo na gospodaren, uspešen in učinkovit način (INTOSAI WGEA 2004a: 12–13).

Revizije smotrnosti izvajanja okoljskih programov in aktivnosti se tako ukvarjajo z:

- gospodarnostjo administrativnih praks,

⁷⁵ Za ta področja poleg osrednje institucije (ministrstvo za okolje) v določeni meri skrbijo tudi ostala ministrstva (na primer za kmetijstvo, promet) in drugi državni organi, ki jih VRI prav tako lahko revidira pri izvajanju nalog s področja okolja.

- učinkovitostjo uporabe človeških, finančnih in drugih virov, ki so bili uporabljeni za program ali aktivnost,
- uspešnostjo programa ali aktivnosti pri doseganju ciljev in načrtovanih vplivov (INTOSAI WGEA 2001: 22).

Ločimo lahko pet tipov revizij smotrnosti na področju okolja, in sicer:

- 1) revizije vladnega nadzora spoštovanja okoljske zakonodaje
- 2) revizije izvajanja vladnih okoljskih programov
- 3) revizije vplivov na okolje drugih vladnih programov
- 4) revizije sistemov okoljskega ravnanja (*environmental management system – EMS*)⁷⁶
- 5) evalvacije predlaganih okoljskih politik in programov (INTOSAI WGEA 2001: 23)

5. 3. TRAJNOSTNI RAZVOJ NA NACIONALNI IN REGIONALNI RAVNI

5. 3. 1. Strategije trajnostnega razvoja

Trajnostni razvoj je v zadnjih 20 letih pridobil na pomenu in zdaj predstavlja glavno usmeritev držav pri oblikovanju in izvajanju javnih politik. Tudi revizije VRI s področja trajnostnega razvoja sledijo temu dogajanju.⁷⁷

Agenda 21 je leta 1992 vladam priporočila sprejetje nacionalnih strategij trajnostnega razvoja, kar so nekatere države že storile⁷⁸. Glavni namen teh strategij je pripraviti

⁷⁶ Sisteme okoljskega ravnanja predstavljata na primer ISO 14001 in EMAS (*Eco-Management and Audit Scheme*).

⁷⁷ Delovna skupina WGEA pri INTOSAI je leta 2006 izvedla peto študijo o okoljskem revidiranju, kjer je VRI spraševala tudi o revizijah s področja trajnostnega razvoja. Do sedaj je revizijo s tega področja izvedlo 87 VRI. Predmet revizij so bili največkrat strategije trajnostnega razvoja, vodni viri in njihov socialni vpliv ter zaveze s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju (INTOSAI WGEA 2007c: 15). Prav tako iz tega vprašalnika sledi, da VRI v naslednjem petletnem obdobju največkrat načrtujejo povečanje revizij s področja trajnostnega razvoja in okoljskih revizij smotrnosti (INTOSAI WGEA 2007c: 43). Zanimivo je tudi, da so VRI najbolj seznanjene prav z dokumentom INTOSAI WGEA o trajnostnem razvoju iz leta 2004, čeprav ga vse VRI ne štejejo za najbolj uporabnega (INTOSAI WGEA 2007c: 51 in 53).

⁷⁸ Rok za pripravo strategij je bil leta 2002, uresničevati pa naj bi se začele leta 2005 (http://www.un.org/esa/sustdev/csd/csd11/learning_center/events_lc.htm, 15. 1. 2005). Glede na poročilo OZN, ki je bilo objavljeno aprila 2004, ima največ držav (79) le sektorske komponente trajnostnega razvoja, v 44 državah pa ni storjenih nobenih korakov v to smer ali pa ni razpoložljivih informacij. Le 23 držav izvaja nacionalne strategije trajnostnega razvoja (http://www.un.org/esa/sustdev/natlinfo/nsds/assessmentreport_2003.pdf, 26. 2. 2005). Tudi prenovljena strategija trajnostnega razvoja EU, ki je bila sprejeta leta 2006, je državam članicam EU priporočila, naj svoje prve nacionalne strategije trajnostnega razvoja končajo do junija 2007. Pregled sprejemanja nacionalnih strategij trajnostnega razvoja po državah podajamo v prilogi B.

celovit nacionalni pristop k trajnostnemu razvoju, postaviti smernice, ki naj bi jim država sledila, in pomoč pri doseganju ciljev iz mednarodnih sporazumov. Strategije po navadi obsegajo splošni okvir, koordinacijo, spremljanje in poročanje o izvajanju dokumentov ter specifične javne politike ali programe, ki se nanašajo na trajnostni razvoj (preprečevanje onesnaževanja, transportne politike ipd.).⁷⁹

Področje revizij smotrnosti nacionalnih in lokalnih strategij trajnostnega razvoja je zelo široko in zajema naslednja možna revizijska vprašanja:

- Ali so cilji strategije jasno opredeljeni?
- Ali je strategija skladna z mednarodnimi obvezami države?
- Ali so načini za doseg ciljev jasno določena?
- Ali strategija in izbira ukrepov za doseg cilja temeljita na relevantnih podatkih?
- Ali gre za celostno strategijo, ki upošteva odnose med javnimi politikami in ravnotežje med ekonomskim, socialnim ter okoljskim vidikom?
- Ali obstajajo kakšne ovire za izvajanje strategije?
- Ali je bila strategija v največji možni meri operacionalizirana v točno določene cilje in v časovni načrt?
- Kolikšen je delež celotnega proračuna, namenjenega za trajnostni razvoj in za področje okolja?
- Ali je vlada zagotovila učinkovit sistem poročanja o rezultatih izvajanja strategije?
- Ali je vlada zagotovila informiranje državljanov o strategiji in njenem napredku?

⁷⁹Agenda 21 predvideva pomembno vlogo lokalnih oblasti pri uveljavljanju trajnostnega razvoja, kar je vodilo do Lokalne agende 21. Le-ta priporoča, da lokalne oblasti skupaj z lokalnim prebivalstvom pripravijo lokalne načrte za trajnostni razvoj, kar predstavlja pomembno spodbudo za spremembo, zajeto v geslu: »razmišljaj globalno, deluj lokalno«. Ti lokalni načrti naj vsebujejo naslednje predpostavke:

- to naj ne bo le okoljska strategija, ampak naj obravnava tudi ekonomska in socialna vprašanja;
- vključuje naj celotno ali pa vsaj najširšo možno skupnost;
- prva faza pri nastajanju strategije je zbiranje informacij o lokalnih pogojih in prioritetah;
- nato je strategija identificirana in vsebuje specifične akcije;
- sprejmejo naj se indikatorji za spremljanje uresničevanja strategije (INTOSAI WGEA 2004: 10).

- Ali je vlada predvidela spremljanje aktivnosti in sodelovanje z okoljskimi nevladnimi organizacijami (INTOSAI WGEA 2004: 11)?

Prav tako je možno spremljati, kako vlada upošteva načela trajnostnega razvoja pri svojem vsakodnevem odločanju in delovanju. VRI lahko s pomočjo mednarodnih primerjav in z medsebojno primerjavo več organizacij identificira primere dobre prakse (INTOSAI WGEA 2004: 12).

5. 3. 1. 1. Spremljanje izvajanja strategij trajnostnega razvoja

Strategije trajnostnega razvoja naj bi sledile ciklu upravljanja (*performance management cycle*), kar pomeni niz načrtovanja, izvajanja, preverjanja le-tega in izboljšanja, ter predpostavlja, da je strategijo s cilji mogoče izvajati, pri tem meriti uresničevanje le-teh, poročati o izvajanju in ugotavljati odgovornost pri tem. Spremljanje izvajanja strategij trajnostnega razvoja je ključnega pomena za njihovo izvajanje in izboljševanje, države pa so se pri tem odločile za različne pristope.⁸⁰

Kvalitetna strategija trajnostnega razvoja ima cilje, ki jih je treba doseči, in merila ter indikatorje, ki merijo uresničevanje teh ciljev.⁸¹ To omogoča revizije VRI z naslednjih vidikov:

- preverjanje ciljev: ali so realistični, temeljijo na pravilnem razumevanju in dokazih, kaj je treba storiti;
- preverjanje indikatorjev: ali so ustrezni in zanesljivi;
- preverjanje uresničevanja: primerjava indikatorjev z njihovimi cilji (INTOSAI WGEA 2004: 9–14).

Običajno cilji strategij odražajo mednarodne sporazume in se nanašajo na zelene končne rezultate (kot so na primer čist zrak, zavarovanje določenih območij). Za

⁸⁰ Najpogosteje so države vzpostavile naslednje načine spremljanja izvajanja strategij trajnostnega razvoja: 1) spremljanje z indikatorji (Norveška, Švica), 2) notranji nadzor (Velika Britanija), 3) zunanji nadzor (VRI Kanade, več glej v podpoglavju 5.3.3), 4) parlamentarni nadzor (Nemčija, Nizozemska), 5) proračunski nadzor (Norveška, Švedska, kjer imajo »zelene proračune«, ki vsebujejo potencialne učinke porabe javnih sredstev na trajnostni razvoj) in 6) nacionalni nadzor (Francija) (OECD 2006b: 3).

⁸¹ Merila se nanašajo na neposredno merjenje proučevanih stvari – na primer koliko dreves je bilo posajenih. Indikatorji pa so posredna merila proučevanih stvari – na primer koncentracije emisij kot merilo za kvaliteto zraka.

presojo ciljev strategij trajnostnega razvoja še ni uveljavljenih sodil, vendar pa VRI lahko preveri naslednje:

- Ali cilji pokrivajo ključna področja?
- Ali odražajo mednarodne zaveze?
- Ali so neposredno povezani s cilji in indikatorji, ki jih je razvila vlada?
- Ali temeljijo na znanstvenem razumevanju problemov in njihovih vzrokov?
- Ali temeljijo na ustreznih podatkih?
- Ali so cilji načrtovani v časovnih enotah in točkah?
- Ali temeljijo na merljivosti – kdaj je bil cilj zastavljen, kako se meri napredek in kako pogosto, kdo bo izvajal meritve?
- Ali so cilji merljivi znotraj mej gotovosti podatkov – kolikšna je stopnja napak podatkov?
- Ali se s ključnimi akterji primerno komunicira oz. so le-ti primerno obveščeni o ciljih?
- Ali so cilji operacionalizirani z akcijskimi načrti in viri?
- Ali cilji omogočajo državljanom, da primerjajo izvajanje ciljev z drugimi cilji in indikatorji, ter na takšen način tudi širše presojuje njihovo uresničevanje (INTOSAI WGEA 2004: 15)?

Pri presojanju meril in indikatorjev trajnostnega razvoja imajo VRI veliko znanja, povezanega z revizijami smotrnosti. Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj (*Organization for Economic Co-operation and Development*, OECD) je razvila seznam lastnosti, ki naj bi jih vsebovali merila in indikatorji trajnostnega razvoja, kar bi lahko uporabili tudi VRI za presojo nacionalnih meril. VRI lahko presojuje, ali so merila in indikatorji trajnostnega razvoja:

- javnopolitično relevantni, kar pomeni, da:
 - jih ni težko interpretirati in pojasniti,
 - prikazujejo časovne trende,
 - so odzivni na spremembe,
 - imajo referenčne vrednosti, s katerimi je mogoče meriti uresničevanje;
- analitično usklajeni: temeljijo na jasnem razumevanju ciljev trajnostnega razvoja;

- merljivi (INTOSAI WGEA 2004: 16).⁸²

Vrhovne revizijske institucije se lahko osredotočijo tudi na **upoštevanje časovnih rokov** pri doseganju določenega cilja strategije. Če je rok za uresničitev cilja že minil, lahko VRI ugotavlja, ali je bil cilj dosežen ali ne, komentira in razlaga, zakaj je do takšnega stanja prišlo, kakšni so bili stroški in učinkovitost javnih politik za uresničevanje cilja, ali so se pojavile nepričakovane posledice teh politik ipd. Če pa je časovni rok postavljen v prihodnost, se VRI lahko osredotoči na to, ali je možno cilj pravočasno uresničiti, ob predpostavki, da se trenutni trendi ne spremenijo. Prav tako lahko VRI pojasni tudi razloge za napredovanje (ali za odsotnost le-tega) pri uresničevanju cilja, za uspešnost politik, namenjenih za uresničevanje cilja, nepričakovane posledice ali potrebne aktivnosti, da bo cilj dosežen (INTOSAI WGEA 2004: 17).

5. 3. 2. Svetovni vrh o trajnostnem razvoju

Leta 2002 je bil v Johannesburgu v Južni Afriki organiziran Svetovni vrh o trajnostnem razvoju (*World Summit on Sustainable Development*, v nadaljevanju: svetovni vrh), na katerem je več kot 180 držav okrepilo zaveze delovanja v smer trajnostnega razvoja, kar predstavlja najnovejšo globalno agendo za uresničevanje trajnostnega razvoja⁸³ (INTOSAI WGEA 2007b: 2).

Glavni prispevek svetovnega vrha je Načrt izvedbe (*Plan of Implementation*), ki gradi na Agendi 21, sprejeti leta 1992 na *Earth Summit* v Riu de Janeiru, in določa smernice ter zaveze na različnih področjih.⁸⁴ Nekatere države so že vključile zaveze s

⁸² Leta 1999 je britanska vlada na novo opredelila glavne nacionalne indikatorje za trajnostni razvoj, ki so: BDP, investicije v javno, gospodarsko in zasebno premoženje, delež zaposlenih ljudi, kvalifikacije pri 19 letih, pričakovana življenjska doba, delež stanovanj, neprimernih za bivanje, stopnja kriminalitete, emisije toplogrednih plinov, število dni, ko je onesnaženost zraka srednja ali visoka, cestni promet, reke dobre kakovosti, populacije ptic v divjini, nova stanovanja, nastajanje in ravnanje z odpadki. Napredek po teh indikatorjih se spremlja letno. Glavni indikatorji so podprti s 150 indikatorji, ki so združeni po področjih glavnih indikatorjev (INTOSAI WGEA 2004: 13–14).

⁸³ Svetovni vrh je znotraj širšega okvira trajnostnega razvoja in globalizacije umestil že obstoječe mednarodne zaveze, kot so Okvirna konvencija Združenih narodov o klimatskih spremembah, Milenijski razvojni cilji in Razvojna konvencija Svetovne trgovinske organizacije iz Dohe. Odpravljanje revščine in uresničevanje pravične trgovine, dostopa do zdravstvenih storitev, preskrbe s hrano in energije so tesno povezani s podnebnimi spremembami, izgubo biotske raznovrstnosti, degradacijo in rabo naravnih virov ter nastajanjem odpadkov in različnih onesnaževanj, ki obremenjujejo okolje.

⁸⁴ Kot so zmanjševanje revščine, izobraževanje, ravnanje z vodami, odpadki, biotska raznovrstnost, gozdovi, energija, raba naravnih virov, kmetijstvo, svetovna trgovina in zmanjševanje revščine.

svetovnega vrha v svoje nacionalne strategije trajnostnega razvoja, pri preverjanju uresničevanja zavez s svetovnega vrha pa lahko okoljsko revidiranje VRI odigra ključno vlogo (INTOSAI WGEA 2007b: vii). VRI imajo tako možnost, da preverijo, ali države delujejo v smer, za katero so se le-te opredelile, da ocenijo napredovanje v to smer in da dajo priporočila, ki so lahko koristna za uresničevanje agende. Možnih je veliko pristopov (ki pa so seveda odvisni od mandata posameznega VRI) k revidiranju uresničevanja mednarodnih zavez, oblikovanih na svetovnem vrhu, kot so:

- ocena prenosa zavez s svetovnega vrha v nacionalne politike;
- ocena, ali so vzpostavljeni učinkoviti mehanizmi za uresničevanje teh zavez;
- ocena povezav med svetovnim vrhom in nacionalnimi strategijami trajnostnega razvoja;
- ocena uresničevanja določenih tem s svetovnega vrha (INTOSAI WGEA 2007b: ix).

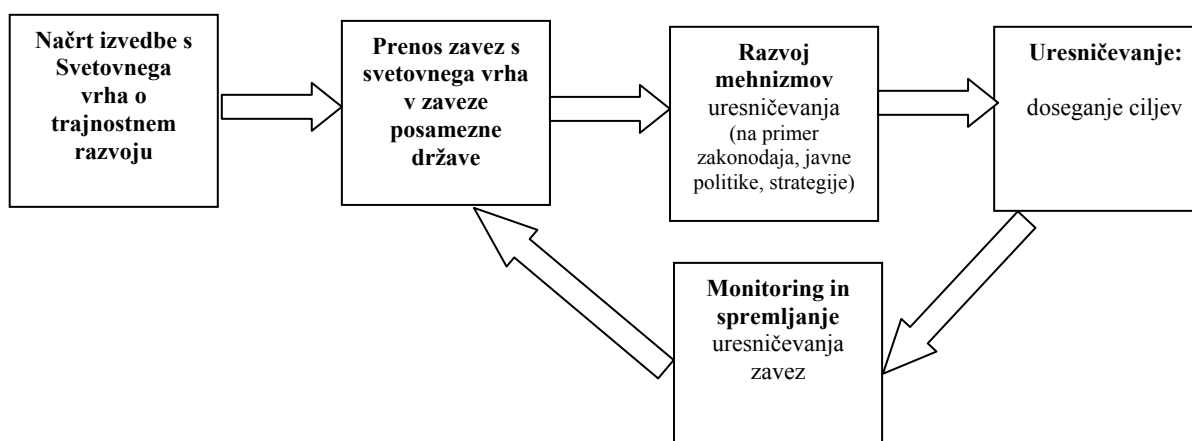
Načrt izvedbe s svetovnega vrha v uvodu poudarja, da je dobro oz. ustrezno upravljanje (*good governance*) na mednarodni ravni in na ravni vsake države bistveno za trajnostni razvoj. Čeprav ima Komisija Združenih narodov za trajnostni razvoj vlogo, da spremlja uresničevanje zavez s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju, nima enakih pooblastil kot VRI, ki preverjajo odgovornost držav pri uresničevanju mednarodnih zavez. Obseg revidiranja je odvisen od mandata VRI, vendar širok nabor tematik s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju omogoča obilo možnosti za revidiranje, kot so naslednje:

- **revizije pravilnosti** glede ravnanja držav v skladu z obveznostmi, sprejetimi na Svetovnem vrhu o trajnostnem razvoju;
- **revizije smotrnosti** o revidiranju gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti javnih politik, sprejetih kot posledica zavez Svetovnega vrha; .
- **finančne revizije** o namenskosti (multi- ali bilateralnega) financiranja projektov, nacionalnih in mednarodnih (INTOSAI WGEA 2007b: 5).

Na Svetovnem vrhu o trajnostnem razvoju v Johannesburgu se je o Deklaraciji o trajnostnem razvoju in o Načrtu izvedbe soglasno sporazumelo skoraj 200 držav, ki so sodelovale na vrhu, tako da za države ni vprašanja, ali uresničevati zaveze, sprejete na vrhu, ampak kako jih izvajati.

Na voljo je veliko pristopov, kako se VRI lahko lotijo revidiranja izvajanja zavez, sprejetih na svetovnem vrhu, vendar pa je revidiranje predvsem odvisno od prioritet, ki si jih je zadala posamezna država. Nekatere države so že sprejele nacionalne strategije trajnostnega razvoja, ki so lahko tudi obsežnejše od tem, s katerimi se je ukvarjal svetovni vrh; v drugih državah nacionalnih strategij še ni in bodo zaveze svetovnega vrha predstavljale izhodišče za razvoj državne strategije trajnostnega razvoja. Države pri izpolnjevanju svojih zavez s svetovnega vrha sledijo več korakom, ki so prikazani v nadaljevanju (Shema 5. 2).

Shema 5. 2: Uresničevanje zavez s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju v Johannesburgu na državni ravni



Vir: INTOSAI WGEA (2007b): The World Summit on Sustainable Development. An Audit Guide For Supreme Audit Institutions, str. 7.

VRI se lahko odloči, da preveri:

- prenos mednarodnih zavez s svetovnega vrha v nacionalne obveznosti,
- oblikovanje mehanizmov, sistemov in struktur za uresničevanje nacionalnih zavez,
- uspeh, kako posamezne javne politike dosegajo svoje cilje,
- vzpostavljenost spremljanje procesov in odzivnost sistemov, s čimer je omogočeno izboljševanje prihodnjega uresničevanja nacionalnih politik (INTOSAI WGEA 2007b: 8).

5. 3. 3. Ocena prenosa mednarodnih zavez s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju v nacionalne obveznosti

Pristop vrhovnih revizijskih institucij k oceni prenosa zavez s svetovnega vrha v nacionalne obveznosti je lahko naslednji:

- VRI naj prouči, ali je država po svetovnem vrhu izvedla kakšne aktivnosti, kako bo uresničevala zaveze s svetovnega vrha;
- nato naj se VRI usmeri na to, katera ministrstva oz. organi so bili odgovorni za priprave na svetovni vrh in delovanje po njem;
- preveri, katera ministrstva oz. organi so prenesli zaveze s svetovnega vrha v svoje strategije, akcijske načrte ipd.;
- ugotovi, kateri nacionalni organi so odgovorni za zagotavljanje uresničevanja zavez s svetovnega vrha;
- ugotovi, katera področja Načrta izvedbe s svetovnega vrha so za določeno državo prioriteta (INTOSAI WGEA 2007b: 9).

VRI Kanade (*The Office of the Auditor General of Canada*)

VRI Kanade je v svoji reviziji leta 2004 proučil, kako je država oblikovala koordiniran zvezni pristop k uresničevanju zavez s svetovnega vrha.

VRI Kanade ima **pooblaščenca za okolje in trajnostni razvoj**, ki se je leta 2002 zavezal, da bo spremljal aktivnosti za razvoj koordiniranega zveznega državnega odgovora na zahteve svetovnega vrha, zato je kmalu po svetovnem vrhu VRI zvezni vladi priporočil, naj oblikuje ustrezen zvezni načrt za uresničevanje mednarodnih zavez z vrha, ki jih je prevzela Kanada. To se ni zgodilo, zato so se morala posamezna ministrstva znati po svoje – vsako je razvilo lasten pristop, določilo svoje odgovornosti in naloge, da bi bile zaveze s svetovnega vrha uresničene.

Ker na državni ravni ni bilo pristopa k uresničevanju kanadskih obveznosti, ki izhajajo s svetovnega vrha, je bilo za VRI Kanade težje proučiti uresničevanje le-teh, zato se je VRI osredotočil na to, katera ministrstva so prenesla mednarodne zaveze s svetovnega vrha v svoje strategije trajnostnega razvoja. VRI je ugotovil, da so le štiri ministrstva (za mednarodni razvoj, zunanje zadeve, finance in gospodarstvo) ustrezno vključila zaveze v svoje delovanje. Drugim ministrstvom ni uspelo (jasno) opredeliti

svojih aktivnosti, ki bi bile potrebne za uresničitev zavez s svetovnega vrha (INTOSAI WGEA 2007b: 9).

VRI Kanade je v letu 2004 začel z revidiranjem uresničevanja posameznih zavez iz Načrta izvedbe s svetovnega vrha tako, da jih je vključil v druge revizije, s čimer je ocenil napredek pri implementaciji šestih zavez s svetovnega vrha. Vse te ugotovitve so bile v letu 2005 združene v poročilo pooblaščenca za okolje in trajnostni razvoj, ki je podal celovito sliko o uresničevanju kanadskih obveznosti, izhajajočih s svetovnega vrha. Ključne ugotovitve so naslednje:

- Ker vlada nima akcijskega načrta izvedbe svojih obveznosti s svetovnega vrha
- in ker je napredek pri uresničevanju le-teh na določenih področjih počasen, na nekaterih področjih pa sploh ni informacij o uresničevanju,
- obstaja tveganje, da vlada ne bo uresničila svojih naslednjih obveznosti glede:
 - oblikovanja nacionalne strategije trajnostnega razvoja do leta 2005,
 - znatnega zmanjšanja izgube biotske raznovrstnosti do leta 2010 in
 - oblikovanja reprezentativne mreže morskih zaščitnih območij do leta 2012 (INTOSAI WGEA 2007b: 10).

5. 3. 4. Vzpostavljenost uspešnih mehanizmov za uresničevanje sprejetih mednarodnih zavez na področju trajnostnega razvoja

Mehanizmi, ki omogočajo uresničevanje prevzetih mednarodnih obveznosti, so mnogovrstni – od javnih politik, strategij, akcijskih načrtov, zakonodaje, vzpostavitve delovnih skupin, raznih odborov, vzpostavljenega poročanja, spremljanja uresničevanja in ugotavljanja odgovornosti do posebnih programov ali projektov. Vsi ti mehanizmi so lahko že vzpostavljeni ali se oblikujejo posebej oz. se obstoječi prilagodijo za uresničevanje mednarodnih zavez, v našem primeru izpostavljammo zaveze s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju. Revizija tovrstnih mehanizmov tako ocenjuje, kako je država vzpostavila sistem, ki omogoča načrtovanje, koordiniranje, spremljanje in poročanje o uresničevanju mednarodnih zavez (INTOSAI WGEA 2007b: 11) .

Pri takšni reviziji je treba najprej ugotoviti, kateri mehanizme je država sploh vzpostavila⁸⁵, nato pa je možno oceniti uspešnost posameznih mehanizmov in vseh mehanizmov kot celote. V nadaljevanju prikazujemo poudarke možne revizije (Shema 5. 3) in že dve izvedeni reviziji na to temo.

Shema 5. 3: Okvir za ocenjevanje uspešnosti vzpostavljenih mehanizmov pri uresničevanju zavez s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju v Johannesburgu



Vir: INTOSAI WGEA (2007b): The World Summit on Sustainable Development. An Audit Guide For Supreme Audit Institutions, str. 13.

VRI Velike Britanije (*United Kingdom National Audit Office*)

VRI je leta 2004 izvedel revizijo o tem, kakšni mehanizmi so bili vzpostavljeni za uresničevanja zavez s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju. Glavne ugotovitve revizije so bile naslednje:

- Svetovni vrh mednarodni skupnosti ni prinesel jasnih zavez.
- Vladni načrt zavez s svetovnega vrha predstavlja vladno interpretacijo zavez s svetovnega vrha, vendar ima določene omejitve.

⁸⁵ Kot na primer: Katera ministrstva oz. organi so odgovorni za koordinacijo uresničevanja zavez s svetovnega vrha, ali so bila vzpostavljena posebna telesa kot odgovor na svetovni vrh v Johannesburgu, ali so bile spejete kakšne strategije, akcijski načrti, ali so bile odločitve s svetovnega vrha integrirane v druge državne aktivnosti idr.

- Ključna ministrstva so zaveze s svetovnega vrha vključile v svoje delovanje v različnih stopnjah.
- Vlada je izdelala dveletni poročili o uresničevanju zavez in predlagala spremembe o poročanju uresničevanja.
- Formalni mehanizmi za uresničevanje so podcenili stopnjo, do katere ministrstva delujejo v smer ciljev s svetovnega vrha.
- Prenova britanske strategije trajnostnega razvoja omogoča novo možnost, da se vanjo vključijo zaveze s svetovnega vrha (INTOSAI WGEA 2007b: 11) .

VRI Nove Zelandije (*Office of the Auditor General of New Zealand*)

Leta 2003 je novozelandska vlada sprejela program delovanja za uresničevanje trajnostnega razvoja na Novi Zelandiji kot svoj odgovor na Svetovni vrh o trajnostnem razvoju, ki določa načela, usmeritev aktivnosti, načrt spremljanja in evalvacij, ki bi pospešili trajnostno delovanje vlade, s čimer program delovanja predstavlja ključni mehanizem uresničevanja zavez s svetovnega vrha na Novi Zelandiji.

Revizija bila izvedena leta 2007 in ugotovitve so naslednje:

- Ustanovljena je bila koordinacijska skupina za uresničevanja programa delovanja in sodelovanje pri programu delovanja je prispevalo k izboljšanju odnosa med centralno in lokalno vlado.
- Znotraj koordinacijske skupine je bila ustanovljena posebna skupina, ki je nudila informacijsko podporo glede trajnostnega razvoja, organizirala je različne delavnice in forume, s čimer je pospešila širjenje znanja, kar je prispevalo k razumevanju programa delovanja, na formalni ravni pa je bilo vodenje uresničevanja programa delovanja manj jasno, ker ni bilo ministrskih srečanj, različni resorji pa tudi niso imeli pregleda nad programom delovanja in niso prevzeli pobude za njegovo uresničevanje na svojih področjih.
- Sredstva za financiranje projektov programa delovanja so bila zagotovljena, vendar ni bilo zadostnega poudarka na načrtovanju glede programa delovanja.
- Poročanje na neformalni ravni glede programa delovanja je bilo vzpostavljeno, ni pa bilo na razpolago dovolj javno dostopnih informacij in poročil o programu delovanja (Office of the Auditor General of New Zealand 2007: 6–10).

5. 3. 5. Ocena ujemanja med Svetovnim vrhom o trajnostnem razvoju in nacionalnimi strategijami trajnostnega razvoja

Nacionalne strategije trajnostnega razvoja so ključna zaveza s svetovnega vrha, nacionalni pristop k svetovnemu vrhu in ključni mehanizem za uresničevanje zavez s svetovnega vrha. Nacionalna strategija za trajnostni razvoj naj bi vzpostavila koheziven nacionalni pristop k trajnostnemu razvoju in smer, kateri naj bi država sledila, vključno z mejniki za uresničevanje mednarodnih obvez (INTOSAI WGEA 2007b: 15).

Pristop, ki ga pri tem izbere VRI, je odvisen od stopnje oblikovanja in uresničevanja strategije trajnostnega razvoja v državi, in je lahko:

A. Revidiranje pripravljenosti države, da sprejme nacionalno strategijo trajnostnega razvoja

VRI Bolgarije (*National Audit Office of Bulgaria*)

V letih 2003–04 je VRI Bolgarije izvedel revizijo smotrnosti glede pripravljenosti vlade, da sprejme nacionalno strategijo trajnostnega razvoja. Glavni poudarek revizije je bil na načrtovanih mehanizmih, kot so:

- pristop ministrstev k razvoju strategije trajnostnega razvoja in načrtov za uresničevanje le-te;
- uporaba indikatorjev za spremljanje uresničevanja strategije;
- razpoložljivost virov za uresničevanje strategije in programov;
- stopnja, do katere so sprejete strategije vzpostavile koordiniran sistem za kratko-, srednje- in dolgoročno načrtovanje.

Glavna ugotovitev revizije se je nanašala na to, da je treba vzpostaviti ustrezno koordinacijo v izogib podvajanja ciljev in ukrepov za strategije na različnih področjih, pri čemer bi bila nacionalna strategija trajnostnega razvoja v veliko pomoč (INTOSAI WGEA 2007b: 17) .

B. Ocena, ali obstoječa strategija trajnostnega razvoja vsebuje ključna vprašanja s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju

Če je država že sprejela nacionalno strategijo trajnostnega razvoja, VRI lahko oceni, ali le-ta vsebuje ključne teme s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju.

VRI Kanade

Kanada nima nacionalne strategije trajnostnega razvoja, ampak vsako ministrstvo sprejme lastno strategijo vključevanja trajnostnega razvoja v svoje delovanje. Vladne smernice iz leta 2004 so določile tri prioritete, ki naj bi jih ministrstva upoštevala pri pripravi svojih strategij, in uresničevanje zavez s svetovnega vrha je bila ena od njih.

VRI Kanade je proučil, če in kako so posamezna ministrstva odgovorila na te tri prioritete – le štiri ministrstva so v pomembni meri vključile zaveze s svetovnega vrha v svoje strategije trajnostnega razvoja (INTOSAI WGEA 2007b: 18).

C. Ocena, ali je strategija dosegla pričakovane rezultate

Naslednji korak za VRI je ocena, ali strategija prinaša pričakovane rezultate.

VRI Avstrije (*Der Rechnungshof*)

VRI Avstrije je leta 2005 izvedel revizijo ukrepov za uresničevanje nacionalne strategije trajnostnega razvoja, sprejete v letu 2002. Glavne ugotovitve so bile:

- Izvajanje trajnostnega razvoja je v Avstriji še na začetku: vsa ministrstva se niso zavedala pomembnosti trajnostnega razvoja, čeprav je bila leta 2002 sprejeta nacionalna strategija trajnostnega razvoja.
- Prisotno je pomanjkanje podatkov o napredovanju v smer trajnostnih politik.
- Evalvacija pomembnih političnih odločitev z vidika trajnostnega razvoja ni obvezna.
- V proračunu ni bilo zagotovljenih sredstev za trajnost.

Revizija je priporočila, da naj bo presoja trajnosti vključena v javne politike in da naj bodo stroški ter koristi trajnostnih ukrepov transparentni, da se bo povečala pripravljenost za sprejemanje trajnostnega razvoja (Rechnungshof 2006: 3, 22).

5. 3. 6. *Green housekeeping* in sistemi okoljskega ravnanja

Poleg nacionalnih strategij trajnostnega razvoja, katerih cilj je pospeševanje trajnostnega razvoja v celotni družbi, se lahko javni sektor usmeri tudi na zmanjševanje lastnega vpliva na okolje v okviru svojih dejavnosti. Okoljsko delovanje in organizacija nacionalnih in lokalnih vlad (*green housekeeping*) običajno obsega zmanjševanje porabe energije in vode, ustrezno ravnanje z odpadki, recikliranje in podobno z namenom, da se zmanjšajo vplivi na okolje, s čimer vlada prispeva k zmanjšanju rabe neobnovljivih virov in lastnih stroškov.⁸⁶

Takšno delovanje lahko vključuje sisteme okoljskega ravnanja, kot sta mednarodni standard ISO 14000 (oblikovala ga je Mednarodna organizacija za standardizacijo – *International Organization for Standardization – ISO*)⁸⁷ in regionalni standard EMAS (*European Union's Eco-Management and Audit Scheme*)⁸⁸, ki zagotavljata okvir za vključevanje okoljskih in trajnostnih vidikov v vsakodnevno odločanje in delovanje vlad. Tako doseganje trajnostnega razvoja temelji na integriranju skrbi za okolje na vseh ravneh organizacije, standardi pa so uporabni za vse tipe organizacij ne glede na geografski, kulturološki in socialni kontekst. Znotraj serije ISO 14000 je standard 14001 namenjen sistemu okoljskega ravnanja, kjer so ključni elementi naslednji:

- okoljska politika in zahteva, da se ji sledi prek opredeljenih ciljev,

⁸⁶ To velja tudi za VRI, ki lahko zmanjšajo lastni vpliv na okolje, hkrati pa tudi sami delujejo po načelih trajnostnega razvoja. V praksi to počne VRI Avstrije, ki trajnostni razvoj upošteva ne le pri izvajanju revizij, ampak tudi pri lastnem delovanju – pri javnem naročanju, upravljanju s človeškimi viri in vlaganju v znanje zaposlenih (http://www.rechnungshof.gv.at/fileadmin/downloads/Veroeffentlichungen/Leistungsberichte/Report_06_07.pdf, 20. december 2007).

⁸⁷ Vzroki za uvedbo sistema okoljskega ravnanja ISO 14001 oz. njegove prednosti:

- mogoče ga je uvesti v vseh sektorjih,
- zagotavlja okoljsko naravnost organizacije,
- omogoča boljše tržne priložnosti,
- izboljšuje ugled,
- omogoča boljše in lažje komuniciranje z javnostjo,
- daje ugodnejše možnosti najemanja kreditov in zavarovanj,
- zmanjšuje stroške,
- krepi zaupanje strank,
- izboljšuje vodenje in obvladovanje proizvodnih procesov,
- omogoča lažje pridobivanje različnih dovoljenj (Burja 1999: 33).

⁸⁸ Slovenski Zakon o varstvu okolja (Uradni list RS, št. 39/06, ZVO-1-UPB1) v 32. členu uvaja standard EMAS, in sicer Ministrstvo za okolje in prostor za spodbujanje primernejšega ravnanja z okoljem in obveščanja javnosti o vplivih njihovih dejavnosti na okolje omogoča gospodarskim družbam, samostojnim podjetnikom posameznikom, zavodom in drugim organizacijam vključevanje v sistem EMAS.

- analiza okoljskih vidikov organizacije pri oskrbi, procesih, produktih in storitvah,
- preverjanja in popravljalni ukrepi vključno z monitoringom, merjenjem in spremljanjem aktivnosti, ki imajo vpliv na okolje,
- pregled sistema okoljskega ravnanja s strani vodstva organizacije, da se zagotovi njegova nepretrgana ustreznost, primernost in učinkovitost,
- koncept nenehnih izboljšav (INTOSAI WGEA 2004: 18).

Glavna slabost procesa ISO je relativno ozka baza, saj je industrija v njem dejavno sodelovala od začetka, okoljevarstvene skupine pa so se priključile sorazmerno pozno (Brown in drugi 1998: 202).

Ker so sistemi okoljskega ravnanja ciklični procesi načrtovanja, izvajanja, preverjanja le-tega in nenehnih izboljšav, bi to morali upoštevati tudi VRI in se osredotočiti na proces in ne le na končni rezultat. Možne revizijske tematike oz. vprašanja glede sistemov okoljskega upravljanja so naslednja:

- V kolikšnem obsegu se uporabljajo sistemi okoljskega ravnanja?
- Ali so le-ti implementirani pravilno?
- Ali gre za sisteme okoljskega ravnanja, ki so akreditirani kot mednarodni standardi (ISO, EMAS ipd.)?
- Kako se sistemi okoljskega ravnanja uporabljajo v praksi?
- Kaj razkrivajo revizije sistemov okoljskega ravnanja glede vključenosti okoljskih vidikov v splošno načrtovanje organizacije?
- Ali sistemi okoljskega ravnanja upoštevajo vse vidike, povezane z identificiranimi okoljskimi problemi (INTOSAI WGEA 2004: 20)?

VRI Avstrije

Avstrijski VRI skuša promovirati sisteme okoljskega ravnanja (ISO ali EMAS) v državnih podjetjih. Glede teh sistemov okoljskega ravnanja VRI v svojih poročilih poudarja tako okoljske prednosti kot tudi ekonomske koristi in pozitiven vpliv na motivacijo zaposlenih. Prav tako avstrijski VRI izpostavlja podobne prijeme v energetske sektorju (INTOSAI WGEA 2004: 19).

5.3.7. Odgovornost in poročanje o trajnostnem razvoju

Redno poročanje o uresničevanju trajnostnega razvoja mora vsebovati jasne opredelitve, kako in v kolikšni meri se cilji uresničujejo. VRI lahko imajo pomembno vlogo pri spodbujanju boljšega poročanja o trajnostnem razvoju, in sicer pri:

- večji konsistentnosti in načinu poročanja od ene do druge časovne točke,
- razkrivanju odstopanj od pričakovanega delovanja in omejitev,
- pomembnih temah, ki morajo zbuditi pozornost zakonodajalca.

Možna revizijska vprašanja:

- Ali se o rezultatih poroča točno, natančno, razumljivo in ustrezno?
- Ali so jasno določene osebe, odgovorne za rezultate?
- Ali se dosegajo nacionalni cilji?
- Ali se zaključki in priporočila upoštevajo pri nadaljnjem delovanju?
- Ali je nedoseganje rezultatov jasno razloženo in upravičeno (INTOSAI WGEA 2004: 21)?

VRI Avstralije (*The Australian National Audit Office*)

VRI je leta 2003 izvedel preverjanje poročanja ministrstev po načelih trajnostnega razvoja (poslovanje z vidika okolja, družbe in ekonomije).⁸⁹ Revizorji so pri tem našli na določene težave:

- pomanjkanje zadostnih standardov in kriterijev vrednotenja,
- pomanjkanje informacij za presojanje smotrnosti poslovanja,
- pomanjkljivosti pri jasnosti poročanja,
- potreba po razvoju usklajenih osnov za ključne odločitve,
- nejasnosti glede objavljanja poročanja o trajnostnem razvoju,
- razvoj specialističnih znanj, ki so potrebna za preverjanje informacij o trajnostnem razvoju (INTOSA WGEA 2007a: 67).

⁸⁹ Od leta 2000 morajo po Zakonu o varstvu okolja in ohranjanju biotske raznovrstnosti ministrstva in agencije letno poročati o svojem delovanju na področju okolja in o prispevku k trajnostnem razvoju (http://www.anao.gov.au/search.cfm?cat_id=0&arg=sustainable%20development, 10. maj 2007).

Tudi področje **računovodstva naravnih virov** je pomembno za prihodnji revizijski razvoj.

VRI Indije

VRI je izvedel izobraževanje za revizorje, katerega tema je bilo vrednotenje naravnih virov, zeleni BDP, okoljski indikatorji, tržne in netržne povezave na naravne vire. Računovodstvo naravnih virov upošteva povezave med okoljem in ekonomijo prek podatkov v računovodstvu in je primerno za:

- prikaz odgovornosti glede upravljanja z naravnimi viri in njihovim varovanjem,
- identificiranje okoljskih problemov, kot so izraba naravnih virov,
- analizo vladne politike,
- spremljanje trajnostnega razvoja,
- ustvarjanje makroekonomskih indikatorjev za merjenje okoljskega upravljanja,
- izboljšanje merjenja BDP (INTOSA WGEA 2007a: 67–68).

VRI Danske (*The National Audit Office of Denmark*)

Na Danskem se zahteva okoljsko računovodstvo v industrijah, ki močno onesnažujejo okolje, in obsega podatke o vhodnih surovinah, energiji, vodi in obsegu onesnaževal v vodo, tla in zrak. Glede na značilnosti se okoljsko računovodstvo zahteva tudi za nekatere institucije v javnem sektorju.

VRI je preveril in ocenil obliko ter vsebino okoljskega računovodstva v javnem sektorju ter proučil, v kolikšnem obsegu je bilo le-to vključeno v procese poslovanja. Revizija je pokazala, da je okoljsko računovodstvo v institucijah zelo različno, tako po obliki kot vsebini, kljub temu pa je večina izbranih institucij uspela dokazati pozitivne vplive na okolje zaradi tega računovodstva. Revizija je tudi pokazala, da je potrebno močnejše uveljavljanje okoljskega računovodstva in okoljskega upravljanja, prav tako pa mora le-to temeljiti na enotnih konceptih, standardih in metodologiji, poenostaviti pa je treba tudi poročanje o tem (INTOSA WGEA 2007a: 67).

Trajnostni razvoj na nacionalni ali regionalni ravni nudi VRI primerno področje za njihovo delovanje, je pa delovanje VRI odvisno predvsem od vladnega sprejemanja načel in praks trajnostnega razvoja. Če obstaja državna strategija z opredeljenimi cilji,

indikatorji in merili glede izvajanja, je delovanje VRI pri tem lažje. Če pa teh okvirov ni, je delovanje VRI omejeno na revizije javnih politik in programov, čemur se bomo posvetili v naslednjem podpoglavju.

5. 4. TRAJNOSTNI RAZVOJ NA RAVNI JAVNIH POLITIK

V tem podpoglavju nas zanima, kako lahko VRI delujejo na področju trajnostnega razvoja na ravni posameznih javnih politik. Če hočejo biti strategije trajnostnega razvoja učinkovite, morajo biti namreč operacionalizirane v javne politike. Možnosti za revizije s področja trajnostnega razvoja je tu ogromno; izbira revizij, ki bodo izvedene, pa je odvisna od pristopa VRI, ko le-ta načrtuje svoj program revizij.⁹⁰ VRI naj se osredotočijo na ključne programe in javne politike, tudi če ni vpletenega veliko javnega denarja, so pa posledice (ne)učinkovite politike velike. Pristop VRI k selekciji tem za bodoče revizije je lahko podoben običajnemu izboru tem, kriteriji za izbor revizij pa so lahko naslednji:

- Ali obstaja povezava med strateškimi cilji na nacionalni ravni in specifičnimi politikami ter programi?
- Ali je jasno, od katerih politik se pričakuje, da bodo dosegle strateške cilje in kdo je za to odgovoren?
- Ali javna politika oz. določen program izpolnjuje svoje cilje?
- Ali vlada izpolnjuje svoje obveznosti iz mednarodnih pogodb (INTOSAI WGEA 2004: 27)?

VRI lahko naredi izbor tem v naslednjih širših sklopih:

- *green housekeeping* oz. učinkovita raba energije, poraba vode in drugih naravnih virov v javnem sektorju;
- okoljski programi vključno z učinkovitostjo pri vključevanju okoljskih vidikov v vsakodnevno delovanje in odločanje;
- programi, namenjeni širšim ekonomskim in socialnim ciljem, ki vsebujejo okoljski vidik (raba opuščene zemlje, podpora lokalnim skupnostim) (INTOSAI WGEA 2004: 28).

⁹⁰ Večinoma bodo revizije, osredotočene na trajnostni razvoj, tekmoval z drugimi predlogi za vključitev v program dela in prioritet VRI. Predvidene revizije trajnostnega razvoja bodo zato morale ponuditi dodano vrednost in biti izvedljive v okviru razpoložljivih virov.

VRI Velike Britanije

Britanski VRI je leta 1997 na ministrstvu za obrambo ugotovil številne možnosti za varčevanje z energijo. Nekatere rešitve so bile preproste, ki ne bi predstavljale skoraj nobenih dodatnih stroškov (nastavitev termostатов, izobraževanje zaposlenih o bolj učinkoviti rabi energije), določene naložbe bi se povrnilo v enem letu (opremljanje s termostati), druge pa bi prinesle prihranek, ki bi povrnil investicijo v treh letih (učinkovitejša raba luči).

5. 4. 1. Uresničevanje izbranih tem s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju

Svetovni vrh o trajnostnem razvoju je obravnaval številne teme (energija, upravljanje z vodami, ravnanje z odpadki, odpravljanje revščine), ki predstavljajo pomembno referenčno točko za oblikovanje številnih javnih politik. Za VRI je revidiranje tovrstnih tematik relativno preprost način, da preverijo napredek držav glede izpolnjevanja obljub, ki so jih le-te dale na svetovnem vrhu. Najprej se VRI osredotoči na temo s svetovnega vrha, ki jo namerava revidirati, nato na poglavja Načrta izvedbe, ki se nanaša na izbrano tematiko. VRI lahko uporabijo zaveze s svetovnega vrha kot podlago za revizijo ali kot dodatni revizijski kriterij. Nekateri VRI so že izvedli revizije o določenih temah, ki so bile obravnavane na svetovnem vrhu.

VRI Kanade

Pooblaščenka za okolje in trajnostni razvoj je leta 2004 poudarila nadaljevanje spremljanja uresničevanja mednarodnih zavez vključno s temi s svetovnega vrha. Kot rezultat tega mora biti v vsako revizijo VRI vključeno preverjanje uresničevanja zavez s svetovnega vrha, če se le-te navezujejo na izbrani predmet revidiranja (INTOSAI WGEA 2007b: 23).

V prilogi C podajamo seznam že izvedenih revizij VRI po različnih področjih iz Načrta izvedbe, ki lahko služijo tudi kot primeri za ostale VRI, da v revizije vključijo zaveze s svetovnega vrha kot dodatni revizijski kriterij (glej prilogo C).

5. 5. REVIDIRANJE MEDNARODNEGA FINANCIRANJA PROJEKTOV

V zadnjem času so velike vsote denarja namenjene bilateralnemu in multilateralnemu financiranju projektov uresničevanja Milenijskih razvojnih ciljev in drugih mednarodnih prioritet s svetovnega vrha – Načrt izvedbe s svetovnega vrha je namreč izpostavil neposredne tuje naložbe in razvojno pomoč kot ključni sredstvi za uresničevanje ciljev s svetovnega vrha. Revidiranje takšnih projektov pripomore k njihovemu uspešnejšemu, transparentnejšemu in učinkovitejšemu izvajanju, VRI pa imajo pri tem mandat, da izvajajo revizije ne glede na to, ali so države donatorke ali prejemnice teh sredstev (INTOSAI WGEA 2007b: 19).

VRI Zimbabveja (*Office of the Auditor General of Zimbabwe*)

Razvojni program Združenih narodov (*The United Nations Development Programme* – v nadaljevanju: UNDP) je financiral projekt za pomoč pri pripravi Zimbabveja na Svetovni vrh o trajnostnem razvoju, zato je VRI Zimbabveja izvedel finančno revizijo in revizijo smotrnosti projektov, financiranih s strani UNDP.

VRI je ugotovil, da je napredek pri teh projektih sprejemljiv, vendar je ugotovil tudi nekatere probleme:

- Nastajale so zamude pri izplačilih sredstev agencijam, ki so projekte izvajale, in obstajala je velika fluktuacija osebja pri teh projektih, kar je ogrožalo uresničevanje zavez s svetovnega vrha.
- Nekateri projekti niso imeli načrtov dela ali poročil o izvajanju.
- Koordiniranje agencij, ki so izvajale projekte, je bilo oteženo.

VRI je za odpravo teh težav priporočil:

- tesno sodelovanje z UNDP in agencijami, ki izvajajo projekte,
- izboljšanje delovanja glede ustreznosti računovodskih izkazov (še posebej glede pravočasnosti njihove priprave),
- izobraževanje revizorjev glede revizij smotrnosti,
- boljša koordinacija projektnih aktivnosti (INTOSAI WGEA 2007b: 20).

Evropsko računsko sodišče (*European Court of Auditors*)

Evropsko računsko sodišče je leta 2005 izvedlo revizijo okoljskih vidikov razvojnega sodelovanja Evropske komisije z azijskimi in latinskoameriškimi državami v razvoju, z južno-mediteranskimi, afriškimi in karibskimi državami.

Pri razvojnem sodelovanju obstajata dva glavna načina, s katerima je mogoče upoštevati okoljske vidike: financiranje programov in projektov, katerih glavni cilj je izboljšanje okoljskih razmer, ter integracija okoljskih vidikov v vse tipe programov in projektov. Evropska komisija v zadnjem času poudarja predvsem slednje – vključevanje okoljskih vidikov v razvojne programe, na kar opozarja 130.r člen Pogodbe o ustanovitvi EU: *»Zahteve varovanja okolja morajo biti vključene v oblikovanje in izvajanje politik in aktivnosti Skupnosti ... s ciljem spodbujanja trajnostnega razvoja.«*

Glavne ugotovitve revizije Evropskega računskega sodišča:

- Komisija bi morala vzpostaviti jasno in izčrpno strategijo za okoljske vidike svoje razvojne pomoči.
- Čeprav od leta 2001 obstaja strategija o nujnosti integracije okolja v razvojno sodelovanje, se pristop pri financiranju programov okolja in naravnih virov ni jasno reševal, zato je Komisija pri vključevanju okolja v svoje razvojno sodelovanje od leta 2001 dosegla le omejen napredek.
- Izvedeni okoljski projekti so bili sicer prilagojeni potrebam držav prejemnic pomoči in globalnim potrebam ohranjanja okolja, vendar učinki in rezultati projektov pogosto niso dosegli ciljev.
- Ključni dejavniki, ki so vplivali na (ne)uspešnost okoljskih projektov, so preambiciozna zasnova projekta, zamude pri pripravi in izvajanju projektov, omejen napredek pri izgradnji institucionalne zmogljivosti ter konflikti med potrebami lokalnih skupnosti in cilji varstva okolja (INTOSAI WGEA 2007b: 22).

5. 6. PRISTOP VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ K REVIZIJAM TRAJNOSTNEGA RAZVOJA

Revizij s področja trajnostnega razvoja se VRI loti na podoben način kot ostalih revizij smotrnosti (vidiki gospodarnosti, uspešnosti, učinkovitosti), hkrati pa to področje prinaša nove izzive. Za programe, ki zasledujejo cilje trajnostnega razvoja, je bolj verjetno, da pri implementaciji zahtevajo koordinirano sodelovanje tako javnih kot zasebnih subjektov in VRI mora razumeti te medsebojne odnose. Ponekod lahko

VRI primerjajo učinkovitost teh programov z drugimi državami. VRI se pri načrtovanju revizij trajnostnega razvoja lahko odloči, da se bo osredotočil na:

- eno organizacijo (vključevanje okoljskih vidikov v delovanje državnih organov),
- organizacije, ki delujejo prek regionalnih in organizacijskih mej (sodelovanje z drugimi revizijskimi telesi na državni ali lokalni ravni),
- primerjavo izvajanja aktivnosti z drugimi državami in z zasebnim sektorjem (sodelovanje z drugimi VRI) (INTOSAI WGEA 2004: 30–31).

5. 6. 1. Metodološki izzivi

Koncept trajnostnega razvoja prinaša tudi nove metodološke in analitične izzive za VRI – kako naj oz. bi lahko VRI presojali povezave in možna nasprotja med ekonomskimi, okoljskimi in socialnimi cilji trajnostnega razvoja, in sicer:

- Ali je povezave med ekonomskimi, okoljskimi in socialnimi cilji sploh možno analizirati?
- Ali se lahko VRI sprašuje o ustreznosti ciljev javnih politik (kar morda sploh ni v njegovi pristojnosti)?
- Ali ima VRI znanja in izkušnje za obdelavo tako širokih tematik?

Kompleksne interakcije ekonomskih, okoljskih in socialnih vidikov, ki predstavljajo osrednji del trajnostnega razvoja, VRI ne omogočajo popolne analize nasprotij in ravnotežij med tremi faktorji, zato so razmerja med njimi pogosto določena na politični osnovi. Četudi vlada uporabi natančne ali tehnične evalvacije za določitev teh razmerij, njena ocena vsebuje določeno stopnjo subjektivnosti, zato se VRI lahko tudi odloči, da uporaba takšnih tehničnih ali subjektivnih evalvacij ni ustrezna. VRI lahko presodi, da je treba zastaviti revizijo tako, da je v nasprotju s pričakovanji ali ravnotežjem med tremi vidiki, ki ga je predvidela vlada (INTOSAI WGEA 2004: 32).

Nekatere analitične tehnike za upoštevanje ekonomskih, okoljskih in socialnih vidikov:

- presoja vplivov na okolje: ocena, kakšne vplive bodo imeli rezultati javne politike, načrta ali aktivnosti na okolje, ki je narejena v zgodnji fazi procesa

političnega odločanja, kar pomeni, da so okoljska vprašanja obravnavana enakovredno z ekonomskimi in socialnimi;

- analiza družbenih stroškov in koristi (*social cost benefit analysis*): formalna primerjava stroškov in koristi predlaganega projekta; teoretično je možno finančno ovrednotiti okoljske in socialne stroške ter koristi, praktično pa je te kategorije objektivno problematično ovrednotiti na način, da bi bile le-te splošno sprejete;
- multipla računovodska analiza (*multiple accounts analysis*): metoda za upoštevanje socialnih in okoljskih premislekov v načrtovanju, ki vključuje proučevanje različnih vidikov posamičnega problema in povezave z drugimi problemi;
- življenjski krog stroškov (*life-cycle costing*): zajema vse stroške, povezane z izdelavo, dobavo, vzdrževanjem in odstranitvijo izdelkov oz. procesov (na primer za industrijske procese, katerih posledica je večje onesnaževanje, so stroški čiščenja pomemben podatek za odločanje);
- trajnostna referenčna vrednost (*sustainable reference values*): znanstveno določene in splošno sprejete vrednosti, ki postavljajo meje okoljskim, ekonomskim in socialnim rezultatom (na primer določitev meje za trajnostno izkoriščanje vode, ki zagotavlja tako primerno ponudbo kot kvaliteto);
- najboljša razpoložljiva tehnika brez čezmernih stroškov (*best available technique not entailing excessive cost – BATNEEC*): določa fizični proces ali tehniko, ki v največji meri omeji emisije onesnaževanja enega medija (voda, zrak, tla) brez prekomernih stroškov;
- najboljša možna okoljska možnost (*best practicable environmental option*): proces, kjer je med možnimi identificirana najmanj škodljiva rešitev ali rešitev, ki je najboljša za okolje, upoštevajoč onesnaževanje več medijev, in vključuje BATNEEC za vsak medij (zrak, voda, tla) (INTOSAI WGEA 2004: 32–33).

Treba je upoštevati širšo perspektivo trajnostnega razvoja, vendar to ne pomeni, da mora VRI proučiti vse povezave med ekonomskimi, okoljskimi in socialnimi vidiki v eni reviziji. Tako zasnovane revizije namreč presegajo analitično sposobnost in vire večine VRI, prav tako pa zanje predstavljajo velike analitične in metodološke izzive.

So pa VRI sposobni zasnovati takšno raziskavo, kjer se osredotočijo na en vidik, dodajo pa še vidik drugih dveh komponent. Rezultat je lahko zaokroženo poročilo, ki doda poglobljen vpogled v uresničevanje trajnostnega razvoja (INTOSAI WGEA 2004: 34).

Iz zgoraj napisanega lahko razberemo, da je možnosti revizij s področja trajnostnega razvoja na ravni javnih politik in proračunskih programov veliko, veliko pa je tudi izzivov, ki izvirajo iz kompleksnosti povezav med ekonomskim, okoljskim in socialnim vidikom trajnostnega razvoja ter množice potencialno vpletenih institucij, ki jih te povezave zadevajo. Tu so še metodološki in tehnični izzivi zaradi relativne novosti problematike. Je pa že nekaj primerov, ki pričajo o tem, da je možno izvesti kvalitetno revizijo s področja trajnostnega razvoja.

- VRI Kanade spremlja izvajanje strategij trajnostnega razvoja ministrstev in drugih javnih agencij.⁹¹
- VRI Velike Britanije je izvedel revizijo o tem, kako lahko javno naročanje vključuje trajnostni razvoj.
- VRI ZDA je revidiral tematiko kmetijstva in kako le-to upošteva vidike trajnostnega razvoja.
- VRI Južne Afrike je izvedel okoljsko revizijo sladkovodnih virov in vodooskrbe, kjer gre za kompleksne povezave med okoljskim, ekonomskim in socialnim vidikom.
- Perujski VRI je izvedel več okoljskih revizij, ki so povezane z nacionalno dediščino (nacionalni park Manu, jezero Titicaca in zgodovinsko najdišče Machu Picchu). VRI je trajnostni razvoj uporabil v novih navezavah na kulturno dediščino.

⁹¹ V Kanadi so spremembe zakonodaje leta 1995 zvezna ministrstva in druge javne agencije zavezale k pripravi strategij trajnostnega razvoja, ki so jih predložili parlamentu, nato pa jih vsako tretje leto posodobijo in dopolnijo. V letu 2007 je strategije trajnostnega razvoja pripravljalo 32 ministrstev in agencij – cilj strategij je celovito vključiti zaščito okolja in trajnostni razvoj v njihov mandat. Pooblaščenec za okolje in trajnostni razvoj v okviru VRI pomaga parlamentu pri preverjanju odgovornosti ministrstev in agencij tako, da spremlja strategije in vsako leto poroča o njihovem uresničevanju. Ministrstva so od leta 1997 vsaka tri leta pripravila strategije. Pooblaščenec je v poročilu iz leta 2007 ugotovil, da upoštevanje priporočil iz njegovih prejšnjih poročil s strani ministrstev ni zadostno – ni ustrezne izmenjave znanj med ministrstvi, vlada še vedno ni sprejela zvezne (federalne) strategije trajnostnega razvoja, uresničevanje strategij ministrstev pa je nezadovoljivo (Office of the Auditor General of Canada 2007: 21–22).

Morda najpomembnejše pri tem je, da naj VRI ne načrtujejo revizij, ki bi se ukvarjale s preveč področji naenkrat ali ki zahtevajo prezahtevne analitične metode (INTOSAI WGEA 2004: 35).

5. 7. IZBOLJŠANJE SPOSOBNOSTI VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ ZA REVIZIJE TRAJNOSTNEGA RAZVOJA

Kot je že bilo omenjeno, revizije s področja trajnostnega razvoja prinašajo nove konceptualne in metodološke izzive. Čeprav so VRI izvedli že veliko okoljskih revizij, so nekateri izvedli tudi kompleksnejše revizije s področja trajnostnega razvoja. Da bi VRI izboljšali svoje sposobnosti izvajanja okoljskih in revizij trajnostnega razvoja, je nemara ustrezno izbrati postopen pristop pripravljen na te revizije in jih razdeliti na posamezne faze, in sicer:

- 1) ugotavljanje natančnega obsega pristojnosti,
- 2) razvijanje strategije delovanja VRI na področju trajnostnega razvoja,
- 3) izboljšanje sposobnosti in strokovnega znanja VRI,
- 4) izvajanje revizij,
- 5) učenje VRI iz lastnih izkušenj in od drugih,
- 6) vplivanje VRI (INTOSAI WGEA 2004: 37).

5. 7. 1. Ugotavljanje natančnega obsega pristojnosti

VRI mora ugotoviti, ali je sploh pristojen za izvajanje revizij na področju trajnostnega razvoja – v večini primerov, ko VRI lahko revidira gospodarnost, uspešnost in učinkovitost, to pomeni zadostne pristojnosti za presojanje večine vidikov trajnostnega razvoja. Izhodiščna točka je jasno razumevanje trajnostnega razvoja ter presoja o tem, kakšno stališče je država zavzela do trajnostnega razvoja (INTOSAI WGEA 2004: 37).

5. 7. 2. Razvijanje strategije delovanja VRI na področju trajnostnega razvoja

Naslednji korak je razvoj strateškega odgovora VRI glede trajnostnega razvoja, kjer si VRI lahko zastavi množico vprašanj, kot so:

- Kakšni so cilji revizij trajnostnega razvoja?
- Katera so ključna področja trajnostnega razvoja, ki naj predstavljajo predmet revizij?

- Katera vprašanja so relevantna za revizije trajnostnega razvoja?
- Kakšen naj bo revizijski pristop glede relevantnih vprašanj?
- Ali obstaja potreba za organizacijsko spremembo VRI?
- Ali ima VRI primerna znanja ali naj si pomaga z znanji od drugod ali naj jih razvije znotraj VRI (INTOSAI WGEA 2004: 38)?

Pozornost, namenjena trajnostnemu razvoju, se bo med VRI razlikovala, kar bodo odražale tudi njihove strategije (če jih bodo VRI sprejeli), ki so odvisne od pomembnosti, ki jo trajnostni razvoj predstavlja za zakonodajno in izvršilno vejo oblasti, izkušenj in znanja VRI ter razpoložljivih virov. VRI lahko izpelje revizije trajnostnega razvoja v okviru svojega revizijskega programa ali se odloči za oblikovanje posebnih revizijskih timov s specifičnim znanjem na tem področju (INTOSAI WGEA 2004: 39).⁹²

5. 7. 3. Izboljšanje sposobnosti in strokovnega znanja VRI

VRI mora razviti takšen revizijski pristop, ki je prilagojen njegovi strategiji, razpoložljivim virom in znanju. Kot prikazujemo v naslednji tabeli, lahko revizije trajnostnega razvoja obsegajo revizije različnih vrst, katerih domet je različen (Tabela 5. 1).

⁹² Tako je bil v Kanadi v okviru VRI leta 1996 imenovan pooblaščenec za trajnostni razvoj in okolje, čigar odgovornost je vsakoletno poročanje kanadskemu parlamentu o okoljskih in drugih vidikih trajnostnega razvoja.

Tabela 5. 1: Kategorije revidiranja trajnostnega razvoja in njihov potencialni dolet

Kategorije revidiranja	Potencialni dolet:
Okoljsko delovanje organizacij (<i>green housekeeping</i>): energijska učinkovitost, raba virov ipd.	Osredotočenost na delovanje posamezne organizacije
Okoljski programi, ki povečajo okoljski vpliv na proces odločanja	Osredotočenost na več organizacij, VRI bo morda sodeloval z drugimi revizijskimi institucijami na državni in regionalni ravni Primerjava izvajanja in prakse z izkušnjami v drugih državah in z zasebnim sektorjem; VRI morda sodeluje z drugimi VRI pri skupnih revizijah
Ekonomski in socialni programi, ki podpirajo cilje trajnostnega razvoja	
Uresničevanje nacionalnih ciljev in osredotočenost na pregled napredka	

Vir: INTOSAI WGEA (2004): Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions, str. 40.

Ko VRI pridobiva izkušnje z obravnavo bolj kompleksnih vprašanj, se lahko osredotoči na uspešnost izvajanja vladnih aktivnosti trajnostnega razvoja, pri čemer se pojavi problem ustreznosti že obstoječe metodologije za revizije smotrnosti. Morda je potrebno zunanje svetovanje VRI, morda je treba spremeniti program izobraževanja znotraj VRI; k boljši sposobnosti izvajanja revizij s področja trajnostnega razvoja lahko pripomore tudi sodelovanje z drugimi revizijskimi institucijami, tako doma kot v tujini (INTOSAI WGEA 2004: 40–41).

5. 7. 4. Izvajanje revizij

Za revizije trajnostnega razvoja veljajo enaki standardi kot za izvajanje ostalih revizij, kar pomeni štiri faze revizijskega procesa: načrtovanje, preverjanje (delo na terenu), poročanje in spremljanje izvajanja popravljalnih ukrepov ter priporočil VRI. Takšne revizije pogosto vključujejo naslednja temeljna vprašanja:

- Kdo je odgovoren?
- Ali je načrtovanje zadostno in vključuje cilje, merljivost le-teh, indikatorje, pričakovane rezultate?
- Ali ima organizacija zadostno znanje, da izvaja svoje naloge?
- Kakšno je sodelovanje med institucijami?

- Je odgovornost jasno opredeljena? Je poročanje jasno, ustrezno, razumljivo, točno in vključuje rezultate?
- Ali obstaja ustrezna merljivost ciljev?
- Ali se za odločanje uporabljajo ustrezne informacije? Ali ima organizacija na razpolago ustrezne rešitve za oceno uspešnosti svojih aktivnosti (INTOSAI WGEA 2004: 42)?

5. 7. 5. Učenje VRI iz lastnih izkušenj in od drugih

Glede revizij trajnostnega razvoja je za VRI zlasti pomembna izmenjava izkušenj z drugimi VRI. V okviru INTOSAI so VRI ustanovili regionalne skupine za okoljsko revidiranje (WGEA)⁹³, ki obravnavajo področja trajnostnega razvoja, prav tako se lahko na tej ravni izvajajo izobraževalni programi in se vzpostavijo baze podatkov za to področje. Pri izmenjavi podatkov predstavlja podporo tudi spletna stran WGEA (www.environmental-auditing.org) (INTOSAI WGEA 2004: 43).

5. 7. 6. Vpliv VRI

Temeljno vprašanje je, ali ima VRI vpliv, in če da, ali je ta vpliv takšen, kot ga hoče VRI uveljaviti. Kot velja tudi za ostale revizije smotrnosti oz. izvajanja nalog, mora VRI razviti ustrezen sistem, ki spremlja uresničevanje njegovih zahtev glede popravljalnih ukrepov in priporočil iz poročil ter beleži vpliv tega uresničevanja. Revizorji namreč želijo vedeti, kakšne učinke imajo njihove revizije. Revizije podajo zagotovilo, ali je bil proračunski denar porabljen pravilno in smotrno ter kakšni so bili pri tem rezultati. Revizije lahko opozorijo na šibka področja, kjer mora vlada izboljšati svoje delovanje. Prav tako revizije doprinesejo dokaze in prispevke h kvalititetni razpravi o določenih temah. Mnoge okoljske teme so povezane tudi z zdravjem ljudi (kvaliteta zraka z astmo, kvaliteta voda z različnimi kožnimi obolenji, toksične substance z rakom ipd.), s čimer lahko VRI pridobijo na vplivu, če jih tako tudi predstavijo.

Povečanje vpliva VRI pri okoljskih revizijah se začne že z izborom tem, ki bodo revidirane. Pri tem so možni kriteriji izbora naslednji: zanimanje javnosti ali predstavniškega telesa, finančni učinki, tveganja glede smotrnosti poslovanja oz.

⁹³ Regionalne delovne skupine za okoljsko revidiranje so bile ustanovljene v šestih od sedmih INTOSAI regijah.

izvajanja nalog in pravočasnost. Pri revizijah je pomembna ne le smiselnost revizijskih ugotovitev in priporočil, le-ti morajo biti tudi prepričljivo in jasno podani.

VRI pri tem uporabljajo različne pristope:

- revizorjem pri pisanju poročil pomagajo strokovnjaki s področja komuniciranja;
- povzetki poročil predstavijo ključne ugotovitve in priporočila;
- priloge predstavijo kompleksnejše ali manj znane informacije; če je potrebno, poročila vsebujejo slovarje manj znanih terminov;
- slikovni material izboljša razumevanje sporočila revizije;
- ustrezne ugotovitve in priporočila ponujajo ustrezno podlago za odločanje o prihodnjem ravnanju državnih institucij;
- pripombe revidiranih institucij na ugotovitve revizije pomagajo pri zagotavljanju vsestranega obravnavanja tematike, hkrati pa zagotavljajo, da so možni problemi z revizijskim poročilom identificirani, preden je poročilo končano (INTOSAI WGEA 2007a: 71).

Revizije, ki ponovno obravnavajo že revidirano temo, preverijo, kako so bili upoštevani revizijske ugotovitve in priporočila – takšen način opozarja revidirance, da se njihovo delovanje spremlja, hkrati pa VRI dobi informacije o tem, ali je potrebno dodatno revizijsko delo. Vedno je mogoče tudi izboljšati delovanje VRI na področju okolja in trajnostnega razvoja – VRI se uči iz lastnih izkušenj, izmenjuje izkušnje in znanje z drugimi VRI (INTOSAI WGEA 2007a: 71).

Včasih je merjenje učinkov revizij težavno iz več razlogov:

- revizorjeva pristojnost je, da izvede revizijo, medtem ko se vlada odloči, kako bo delovala na podlagi rezultatov revizije;
- nekateri okoljski učinki se pokažejo čez nekaj let, medtem ko drugi okoljski učinki trajajo več let, kar lahko povzroči težave pri njihovem spremljanju;
- okoljskim učinkom je težko vedno pripisati denarno vrednost;
- težko je dokazati, kaj bi se zgodilo, če revizija ne bi bila izvedena oz. spremembe na podlagi revizije ne bi bile izvedene (INTOSAI WGEA 2007a: 71–72).

So pa revizije bolje sprejete s strani revidirancev in državnih institucij, če:

- dodajo novo znanje na določenem področju, priskrbijo empirične podatke, pokažejo na nove vzročno-posledične povezave;
- se osredotočijo na pomembna, vendar zapostavljena področja, s čimer se poveča njihova prepoznavnost v javnosti in v politični sferi;
- zagotovijo usmeritve za izboljšanje delovanja z določitvijo ciljev in poročanja (INTOSAI WGEA 2007a: 72).

5. 7. 6. 1. Vrste vpliva VRI na področju okolja in trajnostnega razvoja

VRI želijo, da imajo njihove okoljske revizije vpliv tako na okolje kot na vladno delovanje. Glede na njihov vpliv lahko revizije razdelimo na dve vrsti:

- revizije, ki izboljšajo določeno okoljsko situacijo,
- revizije, katerih rezultati izboljšajo procese in instrumente javnih politik.

Izboljšanje stanja okolja

Analiza okoljskih revizij, ki so jih izvedli VRI, kaže, da so njihove revizijske ugotovitve doprinesle k pozitivnim okoljskim rezultatom, kot so:

- izboljšanje kvalitete voda in rek,
- zaščita pred invazivnimi vrstami rastlin in živali,
- povečano varovanje rastlin, živali in ekosistemov,
- izboljšanje upravljanja z naravnimi viri,
- upad negativnega vpliva gradnje na uničevanje okolja,
- zmanjšanje onesnaževanja okolja,
- zmanjšanje dezertifikacije zemlje (INTOSAI WGEA 2007a: 6).

V nadaljevanju navajamo okoljski reviziji, ki sta vplivali na izboljšanje okolja.

VRI Južne Koreje

Med letoma 1993 in 2000 je korejska vlada porabila 15 milijard ameriških dolarjev, da bi izboljšala kvaliteto voda štirih glavnih rek na svojem ozemlju, vendar brez omembe vrednega učinka, zato je bila leta 2001 izvedena revizija.

Na podlagi ugotovitev revizije VRI in priporočil je ministrstvo za okolje ponovno proučilo projekt, prilagodilo velikost čistilnih naprav ter jih usmerilo v proizvodnjo

organskih gnojil, kar je doprineslo k izboljševanju kakovosti voda (INTOSAI WGEA 2007a: 7).

VRI Paragvaja

Reka Pilcomaya teče iz Bolivije na meji s Paragvajem in Argentino ter v teh državah tvori porečje v velikosti 270.000 km². V Paragvaj so pritekale nezadostne količine vode, kar je imelo za posledico suše, izgube v živinoreji, izgubo vrst ter škodo v mokriščih in drugih ekosistemih, zato so živinorejci pogosto izgradili majhne jeze in nasipe, da bi zadržali vodo.

V letu 2002 je VRI Paragvaja izvedel revizijo okoljskega upravljanja razvoja na tem območju treh držav, katere ugotovitve in priporočila so imeli naslednje učinke:

- Paragvajska vlada je zagotovila zadostne človeške in finančne vire ter logistično podporo, da je odprla nov kanal na reki in očistila vodotoke.
- Mokrišča pod Ramsarsko konvencijo v obsegu 280.000 hektarjev so bila zopet zapolnjena z vodo.
- Vlada je uredila zemljo in porušila prejšnje jezove ter preprečila gradnjo novega jezua, ki bi povzročil nepotrebno okoljsko škodo (INTOSAI WGEA 2007a: 7).

Izboljšanje javnih politik

Okoljske revizije prav tako pripomorejo k izboljšavam instrumentov javnih politik in vladnih procesov ter sistemov, kot so:

- izboljšanje zakonodaje oz. sprejetje nove,
- okrepitev presoje vplivov na okolje,
- spremembe financiranja okoljskih programov in projektov,
- izboljšanje pripravljenosti in upravljanja,
- uresničevanje javnih politik z večjim upoštevanjem okolja,
- okrepitev skladnosti nacionalne zakonodaje in mednarodnih okoljskih sporazumov,
- večje prepoznavanje odgovornosti za upravljanje z okoljem,
- večji poudarek na spremljanju izvajanja in poročanja o okoljskih ciljih,
- več okoljskega izobraževanja za javne uslužbenke,

- izboljšanje zbiranja in monitoringa okoljskih podatkov (INTOSAI WGEA 2007a: 8).

V nadaljevanju so predstavljeni primeri nekaterih revizij, ki so izboljšale mehanizme javnih politik.

VRI Avstralije

V letu 1996 je revizija VRI o onesnaženih območjih in preprečevanju onesnaževanja pomenila veliko spodbudo, da je vlada sprejela sisteme okoljskega ravnanja in proučila ISO 14001. Revizija je zahtevala čiščenje in ureditev mnogih onesnaženih območij ter zagotovila vire za preprečevanje onesnaževanja. Kot rezultat revizije je bila ustanovljena tudi nova evalvacijska enota znotraj vlade (INTOSAI WGEA 2007a: 9).

VRI Paname in Kostarike

400.000 hektarjev velik mednarodni park *La Amistad* je proglašen za Unescovo naravno dediščino in se nahaja v Panami in Kostariki, zato sta njuna VRI leta 2003 skupaj ocenila upravljanje s parkom. Kot rezultat revizije je bila ustanovljena bilateralna komisija ministrov za okolje in zunanje zadeve, ki bo oblikovala socialne, ekonomske in okoljske ukrepe z indikatorji za spremljanje uresničevanja na območju parka (INTOSAI WGEA 2007a: 9).

VRI ZDA (*The Government Accountability Office – GAO*)

Leta 2005 je VRI revidiral ukrepe za preprečitev širjenja nevarne kmetijske bolezni na soji (azijska rja soje), ki je ogrožala pridelek. Na podlagi priporočil je ministrstvo za kmetijstvo:

- razvilo koordiniran zvezni načrt za obvladovanje bolezni,
- pomagalo pri uveljavljanju odškodnin pridelovalcev soje, ki jih je prizadela azijska rja soje,
- dodelilo 1,2 milijona dolarjev za monitoring, poročanje in preprečevanje bolezni,
- prenovilo baze podatkov o izplačilih zavarovalnin za ta namen (INTOSAI WGEA 2007a: 9).

Nekateri VRI merijo tudi finančne učinke svojih revizij. Tako si je VRI Velike Britanije zadal cilj, da za vsak porabljen funt za delovanje VRI prihrani 8 funtov davkoplačevalskega denarja. Pri tem je finančni učinek dosežen, če revidirana institucija zmanjša porabo virov, poveča prihodke ali izboljša učinkovitost svojih aktivnosti (INTOSAI WGEA 2007a: 72).

Revizije VRI so lahko uspešne le, če so rezultati le-teh javni, zelo pomembna pa je tudi strategija komuniciranja in poročanja, zato mora VRI proučiti svoje odnose z mediji, zakonodajno in izvršilno vejo oblasti ter ostalo javnostjo (INTOSAI WGEA 2004: 45).

5. 8. OKOLJSKO REVIDIRANJE NA RAČUNSKEM SODIŠČU RS

Do sedaj smo pregledali okoljsko revidiranje VRI po svetu, zdaj pa bomo pozornost namenili izvajanju okoljskega revidiranja v Sloveniji – na Računskem sodišču RS (v nadaljevanju: računsko sodišče).

Z vstopom Slovenije v Evropsko unijo, s pristopi k izvajanju mednarodnih sporazumov na področju varovanja okolja, z vključevanjem okoljskih načel in udejanjanjem koncepta trajnostnega razvoja kot temeljnih razvojnih ciljev v Strategijo razvoja Slovenije ter v druge strateške razvojne dokumente, se je zavest o skrbi za okolje v Sloveniji okrepila, posledično pa je narasel tudi pomen uvajanja okoljskih revizij v delovno področje računskega sodišča (<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K59A5289CE4578F1CC125723B00404AED?Open&appSource=7C4826D0A9246B32C125723B003ED229> 20. december 2007).

V Strategiji Računskega sodišča RS od leta 2007 do 2013 je med področji, ki jim bo računsko sodišče namenilo posebno pozornost, tudi varstvo okolja, kjer se bo računsko sodišče osredotočilo na:

- spremljanje izvajanja mednarodnih okoljskih protokolov in sporazumov;
- preverjanje izvajanja ukrepov varovanja okolja in naravnih dobrin;
- upoštevanje trajnostnega razvoja;
- preverjanje uspešnosti uvedbe in uporabe okoljskih dajatev;

- opozarjanje na nujne spremembe zakonodaje in sodelovanje pri pripravi sprememb zakonodaje s področja izvajanja gospodarskih javnih služb (Računsko sodišče RS 2006b: 27).

5. 8. 1. Izvedene okoljske revizije Računskega sodišča RS

Računsko sodišče je po letu 2005 opravilo štiri okoljske revizije pravilnosti in smotrnosti poslovanja revidiranih oseb pri izvajanju okoljske zakonodaje in javnih politik, v katerih je bilo obravnavano izvajanje okoljske politike na področjih varovanja kvalitete voda in ohranjanja biotske raznovrstnosti ter ravnanja s komunalnimi odpadki.⁹⁴

Med revidirane osebe računskega sodišča sodijo predvsem Ministrstvo za okolje in prostor kot nosilec priprave in spremljanja izvajanja okoljske politike kakor tudi izvajalci gospodarskih in negospodarskih javnih služb s področja varstva okolja kot ključni izvajalci mehanizmov sprejete okoljske politike in vladnih okoljskih programov

(<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K59A5289CE4578F1CC125723B00404AED?Open&appSource=7C4826D0A9246B32C125723B003ED229> 20. december 2007).

Izvedene okoljske revizije računskega sodišča po letu 2005:

- revizija pravilnosti in smotrnosti poslovanja Ministrstva za okolje in prostor pri izvajanju okoljske politike od leta 2000 do 2004,
- revizija pravilnosti in smotrnosti izvedbe Centra za ravnanje z odpadki Zasavje v Uničnem v Hrastniku od oktobra 2000 do konca leta 2005,
- revizija smotrnosti odločitve Občine Šmartno pri Litiji za odlaganje odpadkov na odlagališču komunalnih odpadkov Ostri vrh pri Logatcu,
- revizija pravilnosti in smotrnosti ustanavljanja predlaganih regijskih parkov Snežnik in Kočevsko – Kolpa ter izvajanje projektov za ohranitev velikih zveri in gozdov na tem območju.

(<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K59A5289CE4578F1CC125723B00404AED?Open&appSource=7C4826D0A9246B32C125723B003ED229> 20. december 2007).

⁹⁴ Pri dveh revizijah pravilnosti in smotrnosti izvedbe investicij prometne infrastrukture je bil kot predmet revizije obravnavan tudi okoljski vidik izvedbe obeh investicij.

Mednarodne okoljske revizije računskega sodišča:

Računsko sodišče izvaja tudi mednarodne okoljske revizije, predvsem po letu 2005; pred tem je sodelovalo pri izvedbi paralelne revizije o izvajanju konvencije o sodelovanju in trajnostni uporabi reke Donave ter dveh revizij, ki sta obravnavali okoljski vidik skupne investicije več držav v prometno infrastrukturo.

Izvedeni mednarodni okoljski reviziji:

- revizija varovanja okolja na mejnem območju med Madžarsko, Slovenijo in Avstrijo,
- revizija ohranjanja biotske raznovrstnosti na območju predlaganih regijskih parkov Snežnik in Kočevsko – Kolpa ter v Narodnem parku Risnjak.

Najpomembnejše ugotovitve izvedenih okoljskih revizij so:

- Revidirane osebe niso v načrtovanem času vzpostavile celovitega institucionalnega okvira za varovanje in ohranjanje okolja.
- Revidirane osebe niso pripravile načrtovanih strateških dokumentov za vzpostavitev celovite okoljske politike. Prav tako niso bili pripravljeni strateški dokumenti, ki bi določali cilje, določeni potrebne akcije in nosilci za njihovo izvedbo ter pričakovani rezultati in učinki za posamezna področja varovanja okolja.
- Pristojne revidirane osebe niso pripravile in izvajale usklajenih ukrepov za doseganje načrtovanih okoljskih ciljev, temveč so si bili ukrepi v več primerih nasprotujoči in niso pripomogli k doseganju zastavljenih ciljev.
- V primerih, ko je za izvajanje okoljskih ukrepov odgovornih več institucij, pristojne revidirane osebe niso zagotovile ustrezne koordinacije med temi institucijami in usklajenega izvajanja ter doslednega spremljanja izvajanja okoljskih ukrepov.
- Nacionalni in nekateri vladni programi varovanja okolja se niso izvajali v celoti oziroma niso bili doseženi zastavljeni cilji.
- Z nedoslednim izvajanjem načrtovanih okoljskih ukrepov pristojne revidirane institucije ne zagotavljajo pogojev za uresničevanja koncepta trajnostnega razvoja na območjih, kjer je še posebej treba zagotoviti varovanje okolja in usklajen razvoj

(<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K9B3200AB4DBBBA26C125723B004865A3?Open&appSource=7C4826D0A9246B32C125723B003ED229> 20. december 2007).

Najpomembnejši učinek okoljskih in drugih revizij, ki jih izvaja računsko sodišče, je izvedba popravljalnih ukrepov za odpravo ugotovljenih nepravilnosti in nesmotrnosti. Računsko sodišče je na podlagi ugotovitev izvedenih okoljskih revizij od revidiranih oseb zahtevalo pripravo in sprejem manjkajočih strateških dokumentov in zakonodaje, proučitev izvajanja okoljskih ukrepov ter pripravo le-teh (<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K9B3200AB4DBBBA26C125723B004865A3?Open&appSource=7C4826D0A9246B32C125723B003ED229> 20. december 2007).

Izvedba popravljalnih ukrepov je najpomembnejši mehanizem, s katerim računsko sodišče prispeva k prihodnjemu učinkovitejšemu izvajanju okoljske politike in uspešnemu doseganju zastavljenih ciljev, prav tako so pri tem zelo pomembna priporočila.

V prihodnje bo računsko sodišče pri okoljskih revizijah poseben poudarek namenilo naslednjim področjem:

- ali Slovenija dosega zastavljene cilje mednarodnih okoljskih sporazumov,
- obravnavanju pomembne lokalne okoljske problematike,
- ugotavljanju okoljske naravnosti porabnikov javnih sredstev,
- poseben izziv je tudi izvedba revizije uresničevanja koncepta trajnostnega razvoja Slovenije

(<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K64A6A71FBFE73823C125723B004913C2?Open&appSource=7C4826D0A9246B32C125723B003ED229> 20. december 2007).

6. ZAKLJUČEK

V nadaljevanju bomo preverili naše hipoteze, nato bomo na osnovi tega podali sklepne misli v obliki možne vloge VRI pri uresničevanju trajnostnega razvoja v prihodnje in s tem zaokrožili magistrsko nalogo.

6. 1. PREVERJANJE HIPOTEZ

Najprej bomo preverili delovne hipoteze, nato pa bomo na podlagi tega preverili še glavno hipotezo.

Vrhovne revizijske institucije trajnostnega razvoja še ne prepoznavajo kot pomembnega koncepta družbenega razvoja, ki bi ga lahko vključevale v revizije in svoje delovanje.

Pri državnem revidiranju, ki ga izvajajo VRI, poznamo tri vrste revidiranja, ki se lahko ukvarjajo z okoljem, naravnimi viri in trajnostnim razvojem. Finančne revizije ocenjujejo, ali računovodski izkazi države odražajo njene okoljske stroške in obveznosti, revizije pravilnosti ocenjujejo skladnost poslovanja z okoljsko zakonodajo in javnimi politikami, revizije smotrnosti pa ocenjujejo, ali država dosega svoje okoljske cilje ter pri tem deluje učinkovito in gospodarno. Pogosto VRI pri okoljskih revizijah uporabijo kombinacijo več tipov revizij.

Delovna skupina za okoljske revizije pri INTOSAI (WGEA) je leta 2006 izvedla peto študijo o okoljskem revidiranju v okviru VRI, kjer je VRI spraševala tudi o revizijah s področja trajnostnega razvoja. Do sedaj je revizijo s tega področja izvedlo 87 VRI po celem svetu (kar predstavlja skoraj polovico vseh držav), pri tem pa so zastopane vse regionalne skupine WGEA razen s področja karibskih držav. Predmet tovrstnih revizij so bili največkrat strategije trajnostnega razvoja, vodni viri in njihov družbeni vpliv ter zaveze s Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju (INTOSAI WGEA 2007c: 15). Pomembno je, da je iz te študije razvidno, da VRI tudi v naslednjem petletnem obdobju največkrat načrtujejo povečanje obsega revizij prav s področja trajnostnega razvoja in okoljskih revizij smotrnosti (INTOSAI WGEA 2007c: 43).

Tudi WGEA posveča trajnostnemu razvoju pozornost, saj je do sedaj že izdala dve publikaciji na to temo, ki ju dobro poznajo tudi VRI.

Izpostaviti je treba vključevanje vidikov trajnostnega razvoja v lastno delovanje VRI, ker bi VRI s tem lahko predstavljali pomemben zgled ostalim institucijam v javnem sektorju, pa tudi zasebnim organizacijam (nekateri VRI to že počnejo – na primer VRI Avstrije). Slovensko računsko sodišče zaenkrat o tem le razmišlja, ni pa še storilo nobenih korakov v to smer.

Iz tega sledi, da VRI koncept trajnostnega razvoja vključujejo tako v revizije kot v lastno delovanje in to nameravajo početi tudi v prihodnje, zato lahko zgornjo delovno hipotezo ovržemo, saj VRI po svetu pri svojih revizijah in delovanju upoštevajo širše vidike trajnostnega razvoja.

Obstoječa ureditev državnega revidiranja v Sloveniji in organizacija Računskega sodišča RS omogočata izvajanje revizij trajnostnega razvoja.

Ustava Republike Slovenije v 150. členu določa, da je računsko sodišče najvišji organ kontrole državnih računov, državnega proračuna in celotne javne porabe. Računsko sodišče ima po Zakonu o računskem sodišču RS pristojnosti za izvajanje revizij računovodskih izkazov, revizij pravilnosti in revizij smotrnosti, tako da lahko v celoti »bedi na potmi javnega denarja« (kot je vodilo računskega sodišča). Obstoječa ureditev državnega revidiranja v Sloveniji omogoča izvajanje tako okoljskih revizij kot revizij s področja trajnostnega razvoja, računsko sodišče pa mora po besedah predsednika računskega sodišča ugotoviti,⁹⁵ katera so tista področja, kjer lahko s svojim delovanjem ustrezno in pomembno prispeva k uresničevanju trajnostnega razvoja.

Glede na to, da računsko sodišče od leta 2005 ves čas izvaja okoljske revizije, v zadnjem času večkrat v sodelovanju z drugimi VRI in je v svoje revizije začelo vključevati vidike trajnostnega razvoja (kot je primer revizije pravilnosti in smotrnosti ustanavljanja predlaganih regijskih parkov Snežnik in Kočevsko – Kolpa ter izvajanje projektov za ohranitev velikih zveri in gozdov na tem območju), lahko to hipotezo potrdimo.

⁹⁵ Intervju z Igorjem Šoltesom, predsednikom Računskega sodišča RS, Ljubljana, 11. januarja 2008.

Računsko sodišče RS ne vključuje vidikov trajnostnega razvoja v svoje revizije in delovanje.

Računsko sodišče v zadnjih letih izvaja okoljske revizije, v reviziji o ohranjanju in zaščiti biotske raznovrstnosti na področju predvidenih regijskih parkov Snežnik in Kočevsko – Kolpa v obdobju od leta 1996 do konca leta 2005 pa je tudi ugotovilo, da

Ministrstvo za okolje in prostor v proces načrtovanja in ustanavljanja predvidenih regijskih parkov ni v večji meri vključilo drugih pristojnih ministrstev in ni oblikovalo programov razvoja in prestrukturiranja posameznih območij obeh parkov, s čimer bi povečalo možnost uspešne ustanovitve obeh parkov in vzpostavilo potrebne pogoje za celovito udejanjanje koncepta trajnostnega razvoja. Računsko sodišče zato meni, da Ministrstvo za okolje in prostor ni zagotovilo uspešne zaščite in ohranjanja biotske raznovrstnosti, ker ni v predvidenem roku pripravilo aktov o zavarovanju predlaganih naravnih parkov in ni v načrtovanem roku ustanovilo predvidenih regijskih parkov, s čimer ni vzpostavilo ustreznih pogojev za uresničevanje koncepta trajnostne rabe prostora in sestavin biotske raznovrstnosti na tem območju (Računsko sodišče RS 2006a: 1–2).

Računsko sodišče je to izpostavilo tudi v skupnem poročilu z VRI Hrvaške o ohranjanju biotske raznovrstnosti na območju predlaganih regijskih parkov Snežnik in Kočevsko – Kolpa ter v Narodnem parku Risnjak. VRI sta bili namreč mnenja, da je sodelovanje med zaščitnimi območji na obmejnem področju ključnega pomena za trajnostno ohranitev in zaščito biotske raznovrstnosti na tem območju (Računsko sodišče RS 2007: 8).

Po besedah predsednika računskega sodišča⁹⁶ bo računsko sodišče okoljske teme revidiralo tudi v prihodnje, kar potrjuje strategija računskega sodišča, sprejeta za obdobje 2007–2013, pri čemer se bo osredotočalo na kompleksne revizije, ki so pomembne v širšem pomenu. Pri tem je treba izpostaviti, da računsko sodišče ne more in ne sme oblikovati in ustvarjati javnih politik ter določati njihovih ciljev, lahko pa spremlja uresničevanje ciljev, ki si jih zastavi država. Kar se tiče trajnostnega razvoja,

⁹⁶ Intervju z Igorjem Šoltesom, predsednikom Računskega sodišča RS, Ljubljana, 11. januarja 2008.

je ključno vprašanje, ali v Sloveniji sploh obstaja strategija trajnostnega razvoja, in če da, ali je lahko to pomembno izhodišče za revizije s tega področja.

Glede vključevanja trajnostnega razvoja v lastno delovanje pa računsko sodišče še ni naredilo nobenih konkretnih korakov v to smer, zaenkrat le razmišlja, kaj bi bilo glede tega možno narediti.

Glede na to, da je računsko sodišče v svoje revizije že začelo vključevati vidike trajnostnega razvoja in da premišljuje tudi o vključevanju trajnostnega razvoja v svoje delovanje, lahko zgornjo hipotezo ovržemo.

Okoljske revizije in revizije trajnostnega razvoja predstavljajo velik potencial Računskega sodišča RS za povečanje svoje prepoznavnosti doma in na tujem.

Računsko sodišče meni, da je vključevanje okoljskih revizij v delovne programe VRI pomembno, ker lahko ti v skladu z mandatom, ki ga imajo, s priporočili in zahtevanimi popravljivimi ukrepi prispevajo k:

- doslednemu uresničevanju sprejetih mednarodnih obveznosti in zavez o zaščiti in varovanju okolja,
- oblikovanju nedvoumne in medsebojno usklajene okoljske zakonodaje,
- vzpostavitvi učinkovitih in uspešnih nadzornih mehanizmov izvajanja sprejete nacionalne okoljske zakonodaje in okoljske politike,
- doslednemu izvajanju državnih okoljskih programov in namenjanju javnih sredstev za odpravo posledic okoljskih problemov ter
- učinkoviti in gospodarni porabi javnih sredstev za izvajanje vladnih in lokalnih okoljskih programov in odpravo škodljivih posledic.

(<http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/KFA3D5F034517D756C125723B003F72EF?Open&appSource=7C4826D0A9246B32C125723B003ED229> 20. december 2007).

Ker je eden od elementov trajnostnega razvoja tudi okolje, mu računsko sodišče v zadnjem času namenja posebno pozornost, kar se kaže v njegovi strategiji za obdobje 2007–2013, na svoji spletni strani ima računsko sodišče posebno podstran, namenjeno okoljskemu revidiranju, prav tako se aktivno vključuje v sodobne tokove razvoja

revizijske stroke na tem področju, zato sodeluje z VRI v Evropi in v okviru delovnih skupin za okoljske revizije (WGEA) pri EUROSAI in INTOSAI.

Najpomembneje pri tem pa je, da računsko sodišče izvaja okoljske revizije tako v lastni izvedbi kot v sodelovanju z drugimi VRI in s tem prispeva ne le k ozaveščanju o okoljskih problemih in o vidikih trajnostnega razvoja, ampak dejavno prispeva k izboljšanju delovanja javnih politik na tem področju, kar ima potem tudi realne učinke v praksi, saj računsko sodišče svojim revidirancem nalaga odpravljanje ugotovljenih nepravilnosti in nesmotnosti, prav tako pa jim daje priporočila za možne izboljšave lastnega delovanja v prihodnje.

Pogovor s predsednikom računskega sodišča⁹⁷ je pokazal, da se računsko sodišče zaveda, da so okoljske revizije eno od področij, kjer lahko računsko sodišče prispeva pomemben delež pri opozarjanju na nepravilnosti in nesmotnosti, ki imajo za posledice onesnaževanje in degradacijo okolja. Ker pri problemih okolja ni meja, učinkovito delovanje računskega sodišča na okoljskem področju zahteva tudi aktivno sodelovanje z drugimi VRI in v širšem mednarodnem okolju. Z izvajanjem okoljskih revizij računsko sodišče poudarja tudi svojo vlogo – namreč, da ni le računovodski organ, ampak so njegovi cilji širše zastavljeni in v svoje delovanje vključuje širše vidike porabe javnih financ. Cilj računskega sodišča pri tem je predvsem opozarjanje na posledice na okolju, ki so že nastale zaradi nepravilnega in nesmotnega ravnanja, pri tem pa računsko sodišče poskuša vplivati na nosilce izvajanja javnih politik, da s svojimi instrumenti in mehanizmi javnih politik delujejo predvsem preventivno. Si pa računsko sodišče prav gotovo ne domišlja, da bo rešilo okoljske probleme, če izvaja okoljske revizije, ampak lahko prispeva pomemben delež pri opozarjanju in izboljšavah na okoljskem področju v širšem prostoru. Prav tako računsko sodišče poskuša skrbeti tudi za to, da »zavest o okolju postane resničnost, ne le črka na papirju«.

Glede na to, da se računsko sodišče zaveda svojih možnosti delovanja na področju okoljskih revizij in poskuša tudi v praksi delovati v to smer, potrjujemo delovno hipotezo, sedaj pa bomo preverili glavno hipotezo te magistrske naloge.

⁹⁷ Intervju z Igorjem Šoltesom, predsednikom Računskega sodišča RS, Ljubljana, 11. januarja 2008.

Vrhovne revizijske institucije predstavljajo eno od gonilnih sil pri uveljavljanju trajnostnega razvoja.

Trajnostni razvoj je koncept, ki se je v zadnjih letih uveljavil in sedaj predstavlja pomembno točko pri oblikovanju javnih politik in načrtovanju prihodnjega razvoja. Tradicionalna vloga VRI je, da nadzorujejo javni sektor na področju finančnih transakcij, vendar se krepi razumevanje, da lahko VRI nadzorujejo tudi smotrnost delovanja na področju javnih politik, ki prispevajo k uresničevanju trajnostnega razvoja.

Vrhovne revizijske institucije so avtonomne in neodvisne organizacije, ki revidirajo delovanje vlade in na takšen način preverjajo njeno odgovornost. VRI ne potrebujejo posebnega mandata za revidiranje okoljskih tem, čeprav imajo zelo različne pristojnosti, strukturo, prav tako pa tudi različno nacionalno in regionalno okolje, v katerem delujejo.

V zadnjih 30 letih so države povečale svoje aktivnosti na področju okolja in povečale tudi financiranje le-tega, vse to pa je vodilo do sprejetja številnih mednarodnih okoljskih sporazumov, začela so nastajati ministrstva za okolje, določene so kazni za kršitve zakonodaje na okoljskem področju, v okoljska vprašanja je vključenih več ministrstev, prav tako se oblikujejo kompleksnejši mehanizmi javnih politik za ravnanje z okoljem. VRI revidirajo kompleksne teme, kot so trajnostni razvoj, obvladovanje podnebnih sprememb, revizije ravnanja z odpadki, vodami in zaščitnimi območji (INTOSAI WGEA 2007a: xi).

Države so se zavezale, tako globalno kot regionalno, da v svoje delovanje vključijo upoštevanje okolja in trajnostnega razvoja, pri čemer so mednarodni okoljski sporazumi pomembni tudi pri spodbujanju mednarodnega sodelovanja VRI na tem področju. VRI lahko odigrajo ključno vlogo pri nadzorovanju vlad in njihovih instrumentov javnih politik, ali le-ti dosegajo svoje cilje. Revizije VRI lahko pomagajo izvršni veji oblasti, da izboljša svoje delovanje na področju okolja in da dolgoročno izboljša družbeno blaginjo ter ekonomski razvoj (INTOSAI WGEA 2007a: 5).

Okoljske revizije v svojem bistvu preverjajo stanje v praksi glede na želeno stanje.⁹⁸ Okoljske revizije so pomembna usmeritev marsikaterega VRI – izvedenih je bilo že več kot dva tisoč okoljskih revizij, od tega približno 400 le-teh od leta 2004 dalje. Predmet revidiranja sega od upravljanja z vodami, podnebnih sprememb, upravljanja z odpadki, mednarodnih okoljskih sporazumov do poročanja o trajnostnem razvoju. Te revizije so imele vpliv na marsikatero vladno odločitev, povezano z okoljem in trajnostnim razvojem, s čimer so vodile do izboljšav vladnega delovanja na tem področju (INTOSAI WGEA 2007a: ix).

V nadaljevanju predstavljamo nekatera najpogostejša opažanja revizorjev, ki izvajajo okoljske revizije.

Pogosto so ugotovljene slabosti vladnega delovanja, še posebej pri izvajanju, zakonodaji in alokaciji virov. Glede implementacije pogosto ni jasno, kaj je sploh bilo izvedeno, zastavljene javne politike odstopajo od izvedenih, pri načrtovanju programov in projektov pogosto niso upoštevana okoljska tveganja. Obstoječa zakonodaja je premalo dodelana, prav tako je zagotovljenih premalo virov, tako da ni zadostnih zanesljivih podatkov, nadzor je šibek. Ker okoljske teme velikokrat obsegajo več resorjev, se revizijske ugotovitve nanašajo na potrebo po usklajevanju in koordinaciji teh organov, izboljšanju sodelovanja med njimi in zagotavljanju boljše komunikacije.

V veliki meri so prisotni nezadostno financiranje okoljskih programov, neustrezni postopki podeljevanja sredstev, prav tako sredstva niso porabljena učinkovito ali gospodarno, da bi zagotovila najboljše rezultate za okolje, sredstva tudi niso porabljena glede na prioritete okoljskih programov (INTOSAI WGEA 2007a: 14).

Ugotavljamo, da je trajnostni razvoj pomemben za vrhovne revizijske institucije, ker postaja vedno bolj pomemben za institucije, ki jih VRI revidirajo. Široko področje trajnostnega razvoja, strategij in javnih politik, ki izhajajo iz njega, zagotavljajo širok delokrog revidiranja za VRI; nekateri VRI imajo tudi poseben mandat na področju trajnostnega razvoja in/ali okolja. Pri tem je treba izpostaviti, da so VRI do sedaj

⁹⁸ Za okoljsko revidiranje je želeno stanje projekcija glede na mednarodne sporazume, zakonodajo ipd.

izvajali okoljske revizije in revizije s področja trajnostnega razvoja ter da so si to zastavili tudi za prihodnje aktivnosti (na to kaže študija INTOSAI WGEA, izvedena leta 2006), s čimer se kopiči poglobljeno znanje. VRI prav tako sledijo dogajanju na teh področjih in razvijajo temu primerne nove revizijske pristope.

Predvsem pa se je treba zavedati vpliva VRI, ki ga imajo s svojim delovanjem na področju okolja in trajnostnega razvoja, ki se lahko kaže v izboljšanjem stanju okolja in v izboljšanjem delovanju javnih politik, s čimer so VRI tudi dejansko eden od pomembnih dejavnikov pri uveljavljanju trajnostnega razvoja, ki pri tem vplivajo in učinkujejo, s čimer potrjujemo glavno hipotezo. Treba pa je imeti v mislih, da VRI ne morejo oz. ne smejo oblikovati javnih politik države, lahko jih le revidirajo, preverjajo in ocenjujejo ter podajajo priporočila za njihovo izboljšanje, o čemer nato poročajo javnosti in zakonodajni veji oblasti, s čimer so VRI aktivno vključeni v kompleksen proces oblikovanja, izvajanja, evalvacije in nenehnega izboljšanja javnih politik.

Za zaključek podajamo še možne smeri razvoja vloge VRI pri uveljavljanju trajnostnega razvoja v prihodnje. Kot smo videli pri pregledu zgodovine razvoja revidiranja, se je državno revidiranje vedno znova prilagajalo izzivom, tako da je razvijalo nove revizijske pristope in metode – eden zadnjih takšnih izzivov je tudi okoljsko revidiranje in v okviru tega vedno večji poudarek na trajnostnem razvoju.

6. 2. MOŽNE SMERI UVELJAVLJANJA TRAJNOSTNEGA RAZVOJA IN VLOGA VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ V PRIHODNJE

6. 2. 1. Trendi globalnega upravljanja z okoljem

Ena glavnih ugotovitev, ki izhaja iz okoljskih revizij VRI, je ta, da je treba okrepiti integracijo in koordinacijo med institucijami s področja okolja in trajnostnega razvoja. Drug vidik izboljšanja globalnega delovanja na področju okolja je boljša integracija VRI s socialnimi in gospodarskimi institucijami, še posebej v okviru razvojnih politik (INTOSAI WGEA 2007a: 48).

Vedno več je poročanja o trajnostnem razvoju in merjenja le-tega. Ker ni kvalitetnih informacij o napredovanju v smer trajnostnega razvoja, so bili tako v zasebnem kot javnem sektorju razviti številni indikatorji. Kljub temu da se znanje o okolju in človekovem odnosu do njega kopiči, še vedno ostaja problem pridobivanja in uporaba kvalitetnih podatkov. Ne zadostni podatki o okolju so ena glavnih ovir za VRI, da ne izvajajo več okoljskih revizij. Šepa tudi uresničevanje javnih politik – zaradi pomanjkanja znanja in nizke prioritete, kamor je uvrščeno okolje. Pogosto že obstoječi znanstveni podatki odločevalcem niso na voljo (INTOSAI WGEA 2007a: 49).

Mednarodno sodelovanje na področju okolja se krepi, na kar je vplivalo več dogodkov. Od Svetovnega vrha o trajnostnem razvoju dalje je poudarjeno partnerstvo pri uresničevanju trajnostnega razvoja, kar pomeni, da je v uresničevanje projektov vključenih več akterjev, hkrati pa zanje ni nihče posamično v celoti odgovoren, ker je odgovornost razpršena med več sodelujočih z različnimi vrstami in obsegi odgovornosti, kar lahko predstavlja težavo glede pristojnosti VRI pri revidiranju.

Prav tako je pomemben trend pri razvojni pomoči, ki vpliva na okoljsko financiranje držav v razvoju, ki nalaga državam donatoricam razvojne pomoči, da uskladijo pomoč, zmanjšajo papirnato birokracijo držav prejemnic pomoči in prilagodijo pomoč potrebam držav prejemnic. Države v razvoju morajo okrepiti lastne institucije, kar naj podpirajo države donatorke, poenostaviti je treba postopke, sodelovanje in odgovornost ter povečati transparentnost med državami donatorkami in prejemnicami pomoči. Glede na cilj zmanjševanja revščine v pogojih omejenih naravnih virov je

potrebno sprotno in transparentno ocenjevanje potencialnih okoljskih tveganj pri dajanju pomoči. Ker se vedno več pomoči financira iz skupnih mednarodnih skladov, bodo VRI držav donatork težje ocenjevali, kako in v kolikšni meri je denar države donatorke prispeval k določenim rezultatom. Povečati pa je treba tudi odgovornost institucij v državah prejemnicah, vključno z odgovornostjo njihovih VRI (INTOSAI WGEA 2007a: 49–50).

6. 2. 2. Delovanje VRI na področju okolja in trajnostnega razvoja

Tudi znotraj VRI obstajajo različne smeri razvoja, ki vplivajo na okoljsko revidiranje. Glede na zdajšnje stanje bo okoljsko revidiranje v VRI še naprej prisotno, VRI se bodo lotevali kompleksnejših tematik, kot so revidiranje javnih politik trajnostnega razvoja, poročanje o trajnostnem razvoju, interdisciplinarne teme in mednarodno financiranje okoljskih projektov. Za nekatere VRI so postale pomembne revizije naravnih nesreč (na primer nedavni tsunami v Jugovzhodni Aziji) in nesreč, ki jih povzroči človek, pripravljenost na te nesreče, grožnje okolju in varnostna vprašanja, še naprej pa se bodo seveda pojavljale nove okoljske teme za revidiranje. Manj gotovo je, kako se bodo te okoljske teme revidirale v prihodnje (nekateri trendi so bolj jasni kot drugi):

- VRI bodo še naprej izvajali tradicionalne revizije (kot so revizije pravilnosti) ministrstev in drugih organov, delujočih na področju okolja ter okoljskih projektov.
- VRI bodo izvajali tudi manjše in bolj osredotočene revizije.
- Okoljske revizije bodo še naprej osredotočene na smotrnost in na doseganje ciljev.
- VRI bodo medsebojno sodelovali na področju okoljskega revidiranja: manj izkušeni VRI se lahko učijo od bolj izkušenih VRI s pomočjo aktivnih delovnih skupin INTOSAI WGEA in regionalnih WGEA, lahko se okrepi izobraževanje o okoljskem revidiranju.
- VRI lahko pričakujejo porast revizij smotnosti in skupnih revizij.
- VRI bi lahko poleg svojih revidirancev intenzivneje sodelovali še z drugimi subjekti (INTOSAI WGEA 2007a: 50).

VRI imajo za revidiranje na voljo veliko okoljskih tematik tako posamično kot v okviru revizij z drugimi VRI – podnebne spremembe, energetska vprašanja, zmanjševanje revščine, uresničevanje Milenijskih razvojnih ciljev - to so le nekatere med njimi, ki zahtevajo sodelovanje pri razvoju in izmenjavi revizijskih metod in ugotovitev. Te tematike so največji izzivi trajnostnega razvoja današnjega časa in zahtevajo multidisciplinarni pristop VRI in odločevalcev (INTOSAI WGEA 2007a: 50).

Prihodnost VRI se zdi bolj zelena – VRI namreč izdelujejo in izpopolnjujejo revizijske metode na področju okolja, več VRI svojo revizijsko prakso dopolnjuje z okoljskimi temami in trajnostnim razvojem. Okolje in trajnostni razvoj sta sestavni del vedno več revizij, nekateri VRI imajo posebne skupine okoljskih revizorjev, drugi VRI vključujejo okolje v vse ali v nekatere revizije, nekateri VRI pa počnejo oboje (INTOSAI WGEA 2007a: 51).

Prav tako delovanje VRI postaja bolj okoljsko zavedno – nekateri VRI so začeli zmanjševati lasten vpliv na okolje (zmanjševanje odpadkov, porabe energije, okoljska izobraževanja v okviru VRI, izbiranje okolju prijaznejših metod potovanja in celo kompostiranje). Drugi VRI merijo svoja zmanjševanja obremenjevanja okolja (ekološki odtis) in tudi s tem povezano zmanjšanje stroškov. Večji poudarek je na zelem javnem naročanju⁹⁹, razvijajo se metode analize okoljskih stroškov in koristi (INTOSAI WGEA 2007a: 51).

Vse to so tudi področja, kjer lahko VRI vzpostavijo in okrepijo odnose z institucijami, ki zasledujejo podobne interese. Tako VRI kot mednarodne organizacije so na področju okolja in trajnostnega razvoja opazili naraščajoč razkorak med sprejetimi zavezami in delovanjem v praksi, zato je potrebno več napora pri celostnem nadzoru aktivnosti držav na teh področjih. Treba je povečati ozaveščanje glede okoljskega revidiranja, tako v VRI, med njimi in zunaj njih. Krepila se bo tudi vloga VRI pri spodbujanju ustreznega oblikovanja in izvajanja javnih politik ter odgovornosti za okoljska vprašanja in trajnostni razvoj, kjer pa bi bilo dobro, da bi se VRI bolj

⁹⁹ Evropska komisija izvaja aktivnosti, da bi povečala obseg zelenega javnega naročanja v državah članicah. Leta 2006 je izvedla raziskavo, da bi ugotovila stopnjo zelenega javnega naročanja – največ zelenega naročanja je v Avstriji, na Danskem, Finskem, v Nemčiji, na Nizozemskem, Švedskem in v Veliki Britaniji (Bouwer in drugi 2006: 1).

integrirali v aktivnosti in vloge drugih globalnih institucij na področju okolja, še posebej z Organizacijo združenih narodov, ki ima razvejano mrežo virov informacij.¹⁰⁰ Z izmenjavo podatkov o revizijah in podatkov za odločanje lahko obstaja dolgoročni obojestranski interes za tovrstno sodelovanje (INTOSAI WGEA 2007a: 51–52).

Ugotavljamo, da povezave med trajnostnim razvojem in VRI morda niso vidne na prvi pogled, vendar trajnostni razvoj ne more biti dosežen brez dobrega oz. ustreznega upravljanja (oblikovanja in izvajanja) javnih politik, kar z revidiranjem spodbujajo ravno VRI, zato lahko s svojim delovanjem igrajo pomembno vlogo pri uresničevanju trajnostnega razvoja. S svojim neodvisnim položajem pri izvajanju finančnih revizij, revizij pravilnosti in smotrnosti imajo VRI legitimnost, da kredibilno ocenjujejo gospodarnost, uspešnost in učinkovitost vladnega delovanja in njenih obveznosti. VRI imajo s tem pomembno vlogo pri izboljšanju transparentnosti vladnega delovanja, ker preverjajo tako ustreznost njenega finančnega delovanja kot njeno širšo odgovornost na področju okolja in trajnostnega razvoja (Toepfer 2004: 1–3).

¹⁰⁰ Prelomna točka sodelovanja med VRI in mednarodnimi organizacijami na področju okolja se je zgodila po Svetovnem vrhu o trajnostnem razvoju, ki mu je sledilo zasedanje Komisije Združenih narodov za trajnostni razvoj, kjer je VRI Kanade kot predsedujoči Delovni skupini za okoljske revizije pri INTOSAI predstavil vlogo VRI pri spodbujanju izvajanja zavez s svetovnega vrha (Borkowska-Domanska 2005: 47).

7. SEZNAM LITERATURE IN VIROV

7. 1. PRIMARNI VIRI

- Amsterdamska pogodba, ki spreminja Pogodbo o Evropski uniji, Pogodbe o ustanovitvi Evropskih skupnosti in nekatere z njimi povezane akte. Amsterdam, 2. oktobra 1997.
- Kontaktni odbor predsednikov vrhovnih revizijskih institucij Evropske unije, Skupina za revizijske standarde (1999): Evropske smernice za izvajanje mednarodnih revizijskih standardov INTOSAI. Ljubljana: Revizor, št. 7-8.
- Nacionalni program varstva okolja, Uradni list RS, št. 83/99.
- Napotilo za izvajanje revizij, Uradni list RS, št. 41/01.
- Pogodba o Evropski uniji. Maastricht, 7. februarja 1992.
- Poslovnik Računskega sodišča RS (PoRacS), Uradni list RS, št. 91/01.
- Revizijski standardi INTOSAI (1992/1994). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Urad za makroekonomske analize in razvoj (2005): Strategija razvoja Slovenije. Sprejeto na Vladi RS, 23. 6. 2005.
- Ustava Republike Slovenije, Uradni list RS, št. 33/91.
- Zakon o političnih strankah, Uradni list RS, št. 62/94, 70/00, 51/02, 69/05, 103/07.
- Zakon o računskem sodišču, Uradni list RS, št. 11/01, 20/06.
- Zakon o splošnem upravnem postopku, Uradni list RS, št. 80/99, 70/00, 52/02, 73/04, 119/05, 126/07.
- Zakon o varstvu okolja (ZVO-1-UPB1), Uradni list RS, št. 39/06.
- Zakon o volilni kampanji, Uradni list RS, št. 62/94, 17/97, 103/06.

7. 2. SEKUNDARNI VIRI

- Australian National Audit Office (2003): Annual Reporting on Ecologically Sustainable Development. The Auditor - General. Audit Report No.41 2002–03. Performance Audit. Canberra: Commonwealth of Australia. Dostopno na http://www.anao.gov.au/search.cfm?cat_id=0&arg=sustainable%20development (10. maj 2007).
- Baker, Susan, Maria Kousis, Dick Richardson in Stephen Young (1997): Introduction: the theory and practise of sustainable development in EU perspective. V Susan Baker, Maria Kousis, Dick Richardson in Stephen Young (ur.): The politics of sustainable development. Theory, policy and practise within the European Union, 1-40. London, New York: Routledge.
- Blowers, Andrew in Pieter Glasbergen (1995): The search for sustainable development. V Pieter Glasbergen in Andrew Blowers (ur.): Environmental Policy in a International Context: Perspectives on environmental problems, 163-183. London: Arnold.
- Borkowska-Domanska, Ewa (2005): Challenges faced by the EUROSAI working group on environmental auditing (WGEA) viewed from the perspective of the Supreme Chamber of Poland (NIK) as EUROSAI WGEA coordinator. V EUROSAI 1990-2005. EUROSAI: Fifteen years later. EUROSAI Congress, Bonn.
- Bouwer, M., M. Jonk, T. Berman, R. Bersani, H. Lusser, V. Nappa, A. Nissinen, K. Parikka, P. Szuppinger in C. Vignano (2006): Green Public Procurement in Europe 2006 – Conclusions and recommendations. Haarlem, The Netherlands: Virage Milieu & Management.
- Brown, Lester R., Alan Durning, Christopher Flavin, Hilary French, Nicholas Lenssen, Marcia Lowe, Ann Misch, Sandra Postel, Michael Renner, Linda Starke, Peter Weber in John Young (1994): State of the World. USA: Worldwatch Institute.
- Brown, Lester R., Christopher Flavin, Hillary F. French, Janet N. Abramowitz, Chris Bright, Seth Dunn, Gary Gardner, Anne Platt McGinn, Jennifer Mitchell, Michael Renner in John Tuxill (1998): Zemlja 1998: Poročilo inštituta Worldwatch o prizadevanjih za trajnostno družbo. Radovljica: Medium d. o. o.

- Burja, Alenka (1999): ISO 14001 prvi svetovni okoljski standard. Podjetnik, 7, 33-39.
- Carisse, Noel, Liliane Cotnoir, Carolle Mathieu in John Reed, Office of the Auditor General Canada (2004): Can Environmental Auditors Help Protect the Rainforest? Improving Governance and Accountability in Environmental Protection. Brasília: Revista do Tribunal de Conatas da União: Environmental Auditing International Conference. Special Issue, Vol. 1, (No. 1), 41-47.
- Der Rechnungshof: Bericht des Rechnungshofes für 2006/07. Dostopno na http://www.rechnungshof.gv.at/fileadmin/downloads/Veroeffentlichungen/Leistungsberichte/Report_06_07.pdf (20. december 2007).
- Der Rechnungshof (2006): Bericht des Rechnungshofes: Nachhaltigkeitsstrategie des Bundes. Dostopno na www.rechnungshof.gv.at (14. avgust 2007).
- Devjak, Srečko in Vilma Milunovič (2001): Spremljanje uspešnosti izvajanja nalog občine in računovodski izkazi. Javna uprava. 37, 1-8.
- European Environmental Bureau (2000): Kako resno Evropska unija obravnava trajnostni razvoj? Vključevanje okoljevarstvenih načel v politiko drugih sektorjev EU. Ljubljana: Umanotera, Slovenska fundacija za trajnostni razvoj. Dostopno na <http://www.google.si/search?q=strategija+trajnostnega+razvoja+eu&hl=sl&start=10&sa=N> (13. avgust 2007).
- Fiedler, Franz (2003): The Independence of the Supreme Audit Institution. INTOSAI Governing Board, INTOSAI's 50th anniversary. Budapest, October 13-15. Dostopno na http://www.intosaijournal.org/fifty_years/INTOSAI_50th_Anniv_English_72dpi.pdf (5. april 2007).
- Fink Hafner, Danica (2002): Znanost »o« javnih politikah in »za« javne politike. V Danica Fink Hafner in Damjan Lajh (ur.): Analiza politik, 7-28. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.
- Freeman, Robert J. in Craig D. Shoulders (1993): Governmental and Nonprofit Accounting – Theory and Practice. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Glasbergen, Pieter in Ron Cörvers (1995): Environmental problems in a international context. V Pieter Glasbergen in Andrew Blowers (ur.):

Environmental Policy in a International Context: Perspectives on environmental problems, 1-29, London: Arnold.

- Glynn, John J. (1993): Public Sector Financial Control and Accounting. Oxford: Blackwell Publishers.
- Hartmann, Franz (1998): Towards a social ecological politics of sustainability. V Roger Keil, David V. J. Bell, Peter Penz in Leesa Fawcett (ur.): Political ecology: global and local, 336-352. London, New York: Routledge.
- Hontelez, John in Maria Buitenkamp (2006): EU Sustainable Development Strategy. From Theory to Delivery. Bruselj: European Environmental Bureau. Dostopno na http://www.eeb.org/activities/sustainable_development/Publication_EEB_SDS_018-06_ENG.pdf (15. januar 2007).
- INTOSAI (2004): Implementation Guidelines for Performance Auditing. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI's Auditing Standards and practical experience. Dostopno na <http://intosai.connexcc-hosting.net/blueline/upload/1implgperfaude.pdf> (15. januar 2005).
- INTOSAI WGEA (1998): How SAIs may co-operate on the audit of international environmental accords. The Hague: INTOSAI. Dostopno na [http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/eng98pu_studycoopintenvaccord.pdf/\\$file/eng98pu_studycoopintenvaccord.pdf](http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/eng98pu_studycoopintenvaccord.pdf/$file/eng98pu_studycoopintenvaccord.pdf) (15. januar 2005).
- INTOSAI WGEA (2001): Guidance on Conducting Audits of Activities with an Environmental Perspective. Dostopno na [http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/eng01pu_guideaudactivenvperspect.pdf/\\$file/eng01pu_guideaudactivenvperspect.pdf](http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/eng01pu_guideaudactivenvperspect.pdf/$file/eng01pu_guideaudactivenvperspect.pdf) (15. januar 2005).
- INTOSAI WGEA (2004a): Environmental Audit and Regularity Auditing. Dostopno na [http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/eng04pu_guideenvauditreg.pdf/\\$file/eng04pu_guideenvauditreg.pdf](http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/eng04pu_guideenvauditreg.pdf/$file/eng04pu_guideenvauditreg.pdf) (15. januar 2005).
- INTOSAI WGEA (2004): Sustainable Development: The Role of Supreme Audit Institutions. Dostopno na [http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/eng03pu_guidesusdevsiarole.pdf/\\$file/eng03pu_guidesusdevsiarole.pdf](http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/eng03pu_guidesusdevsiarole.pdf/$file/eng03pu_guidesusdevsiarole.pdf) (15. januar 2005).

- INTOSAI WGEA (2007a): Evolution and Trends in Environmental Auditing. Dostopno na [http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/eng07pu_trendsauditing.pdf/\\$file/eng07pu_trendsauditing.pdf](http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/eng07pu_trendsauditing.pdf/$file/eng07pu_trendsauditing.pdf) (20. december 2007).
- INTOSAI WGEA (2007b): The World Summit on Sustainable Development. An Audit Guide for Supreme Audit Institutions. Dostopno na [http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/eng07pu_worldsummit.pdf/\\$file/eng07pu_worldsummit.pdf](http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/eng07pu_worldsummit.pdf/$file/eng07pu_worldsummit.pdf) (20. december 2007).
- INTOSAI WGEA (2007c): Fifth Survey on Environmental auditing (2006): Detailed Results. Dostopno na [http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/fifth_survey_environmental_auditing.pdf/\\$file/fifth_survey_environmental_auditing.pdf](http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/fifth_survey_environmental_auditing.pdf/$file/fifth_survey_environmental_auditing.pdf) (8. januar 2008).
- Jamnik, Silva (1999): Posebnosti revidiranja v javnih zavodih. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Jones, Peter C. in Jonathan G. Bates (1994): Public Sector Auditing. Second Edition. London: Chapman & Hall.
- Kamnar, Helena (2000): Merjenje gospodarnosti, uspešnosti in učinkovitosti opravljanja javne službe. Zbornik referatov: Državno revidiranje in novosti v javnih financah, 137-149. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
- Kavčič, Slavka (2000): Pomen revizije za odličnost delovanja organizacij. 12. forum odličnosti in mojstrstva Otočec 2000: Kako do odličnosti 24 ur na dan, 105-121. Otočec: Zveza ekonomistov Slovenije, Ministrstvo za znanost in tehnologijo ter Gospodarska zbornica Slovenije.
- Keating, Michael (1995): Agenda za spremembo s Srečanja na vrhu. Agenda 21 in drugi sporazumi iz Ria de Janeira v razumljivem jeziku. Ljubljana: Umanotera, Slovenska fundacija za trajnostni razvoj.
- Koletnik, Franc (1997): Raziskovanje in dosežki v reviziji. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
- Komisija Evropskih skupnosti (2004): Vključevanje okoljskih vidikov v druga področja politike – končni pregled cardifskega procesa. Delovni dokument Komisije. Bruselj. Dostopno na http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/sl/com/2004/com2004_0394sl01.doc (13. avgust 2007).

- Korpič Horvat, Etelka (1997): Zakon o računskem sodišču s komentarjem. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
- Korpič Horvat, Etelka (2004): Državna revizija v Republiki Sloveniji. Marec 2004.
- Lah, Avguštin (2004): Sonaravno uravnotežen razvoj Slovenije. Ljubljana: Svet za varstvo okolja.
- Maher, Neva (1999a): Zunanja revizija Vrhovnih revizijskih institucij v državah Srednje in Vzhodne Evrope. Revizor, 10, (9), 16-18.
- Maher, Neva (1999b): Zunanje revidiranje in razvoj. Javna uprava, 35, (2), 262-273.
- Maher, Neva (2001): Razvoj standardov revidiranja porabe javnih sredstev vrhovne revizijske institucije v procesu integracije v Evropsko unijo. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
- Maher, Neva (2002): Namen ocenjevanja gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti. Revizor, 13 (2), 41-46.
- Nikodem, Andras (2004): Constitutional Regulation of Supreme Audit Institutions in Central Europe in a Comparative Perspective. Managerial Law, Volume 46, (Number 6), 32-52.
- Odar, Marjan (2001): Revidiranje poslovanja – izziv revidiranja v prihodnosti? Zbornik referatov, 33. simpozij o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.
- Odar, Marjan (2002): Poročanje zunanjim uporabnikom računovodskih informacij za leto 2001. Iks, revija za računovodstvo in finance, 27, (1-2), 18-20.
- Office of the Auditor General of Canada (2007): Report of the Commissioner of the Environment and Sustainable Development. Ottawa: Office of the Auditor General of Canada. Dostopno na [http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/reports.nsf/html/c20071001c_e.html/\\$file/c20071001c_e.pdf](http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/reports.nsf/html/c20071001c_e.html/$file/c20071001c_e.pdf) (7. december 2007).
- Office of the Auditor General of New Zealand (2007): Sustainable development: Implementing the Programme of Action. Dostopno na <http://www.oag.govt.nz/2007/sustainable-development/docs/oag-sustainable-development.pdf> (27. december 2007).

- Oman, Mateja (2001): Merjenje uspešnosti, gospodarnosti in učinkovitosti delovanja neposrednega proračunskega uporabnika. Zaključno delo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (2006a): Advancing sustainable development. OECD Policy Brief, March 2006. Paris: OECD. Dostopno na <http://www.oecd.org/dataoecd/43/44/36277332.pdf> (7. december 2007).
- Organisation for Economic Co-operation and Development (2006b): OECD/UNCSD Expert Meeting on Institutionalising Sustainable Development. Stockholm, 31. August – 1. September 2006.
- Pichler, Dušan (1995): Zakon je zakon je zakon. Čemu sploh Zakon o varstvu okolja? V Alenka Bogovič (ur.): Vesela znanost. O okolju: zbornik predavanj o okolju 1. del, 151-165. Ljubljana: KUD France Prešeren.
- Plut, Dušan (1997): Slovenija na križpotju: Slovenija na okoljskorazvojnem in povezovalnem križpotju Evrope. Ljubljana: Založba Mihelač.
- Računsko sodišče RS (2006a): Revizijsko poročilo o ohranjanju in zaščiti biotske raznovrstnosti na področju predvidenih regijskih parkov Snežnik in Kočevsko Kolpa v obdobju od leta 1996 do konca leta 2005. Dostopno na <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/KD57E755E869A4422C1257198002DA6A6> (10. oktober 2007).
- Računsko sodišče RS (2006b): Strategija Računskega sodišča RS od leta 2007 do 2013. Dostopno na [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/KB9F6D42D174C7931C125723C00502725/\\$file/strategija_rsrs_2007-2013_SLO.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/V/KB9F6D42D174C7931C125723C00502725/$file/strategija_rsrs_2007-2013_SLO.pdf) (20. december 2007).
- Računsko sodišče RS (2007): Revizijsko poročilo Računskega sodišča Republike Slovenije in Državnega urada za revizijo Republike Hrvaške o ohranjanju biotske raznovrstnosti na območju predlaganih regijskih parkov Snežnik in Kočevsko-Kolpa ter v Narodnem parku Risnjak. Dostopno na [http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K3F3D6BB5C63EE98EC12572FE00263B35/\\$file/Sneznik_Kolpa96-05_INT.pdf](http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K3F3D6BB5C63EE98EC12572FE00263B35/$file/Sneznik_Kolpa96-05_INT.pdf) (10. oktober 2007).
- Strašek, Viljem (2000): Železnica in okolje ter ekološko vodenje. V Božidar Flajšman (ur.): Naprej k naravi II. Zbornik referatov strokovnega posveta Ekološkega foruma Liberalne demokracije Slovenije in dokumenti foruma,

- 207-225. Ljubljana: Ekološki forum LDS v sodelovanju z Liberalno akademijo.
- Svet EU: Prenovljena strategija trajnostnega razvoja EU. Bruselj, 9. 6. 2006. Dostopno na http://www.eeb.org/activities/sustainable_development/G10-on-SDS-March2006.pdf (30. avgust 2006).
 - Taylor, Donald H. in G. William Glezen (1996): Revidiranje. Zasnove in postopki. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
 - Toepfer, Klaus (2004): Environmental Auditing and Sustainable Development: SAIs Matter. International Journal of Government Auditing. Vol. 32, (no. 2), 1-4. Dostopno na <http://www.intosaijournal.org/pdf/april2004.pdf> (30. avgust 2006).
 - Trstenjak, Verica (1997): Soodvisnost statusne oblike in finančnega poslovanja. Podjetje in delo, 23, (6-7), 691-702.
 - Turk, Ivan et al. (1994): Notranje revidiranje poslovanja. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
 - Turk, Ivan et al. (1999): Finančno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
 - The World Bank (2001): Features and functions of supreme audit institutions. PREMnotes, No. 59. Washington: The World Bank. Dostopno na <http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote59.pdf> (30. avgust 2006).
 - The World Bank (2002): Features and functions of supreme audit institutions. Findings, No. 208. Washington: The World Bank. Dostopno na <http://www.worldbank.org/afr/findings/english/find208.pdf> (30. avgust 2006).
 - Vendramin, Mojca (2007): Okoljska komponenta gospodarskega razvoja Slovenije v zadnjih letih. Delovni zvezek št. 4/2007, letnik XVI. Ljubljana: Urad RS za makroekonomske analize in razvoj. Dostopno na http://www.umar.gov.si/fileadmin/user_upload/publikacije/dz/2007/dz04-07.pdf (10. oktober 2007).
 - Vidovič, Zdenka (1997): Revidiranje javne porabe s poudarkom na javnih podjetjih. Zbornik 29. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah, 258-263. Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije.

- Vidovič, Zdenka (2005): Revidiranje gospodarnosti, učinkovitosti in uspešnosti v javnem sektorju. Zbornik referatov 37. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož, 13.-15. aprila.

7. 3. INTERNETNI VIRI

- Audit General of Canada, OAG (2003): Governance and Environmental Project Assessment And Strategic Environmental Assessment. Speech by Johanne Gélinas, Commissioner of the Environment and Sustainable Development. IAIA Conference Marrakesh, Morocco 17-20 June. Dostopno na http://www.oag-bvg.gc.ca/domino/cesd_cedd.nsf/html/c20030618sp_e.html (15. januar 2005).
- European Commission: Environment. Sustainable Development. Dostopno na <http://ec.europa.eu/environment/eussd/> (13. avgust 2007).
- European Commission: Frequently asked questions on the review of the EU Sustainable Development Strategy. Dostopno na <http://www.eu.int/rapid/pressReleasesAction.do?reference=MEMO/05/477&format=HTML&aged=0&language=EN&guiLanguage=en> (12. januar 2007).
- European Commission (2002): Implementing Agenda 21: The EU's Record. The report, July. Dostopno na <http://www.eu.int/comm/environment/wssd/020722draftagenda.pdf> (12. januar 2007).
- European Commission: Sustainable Development. Dostopno na <http://www.eu.int/comm/environment/eussd/index.htm> (12. januar 2007).
- European Commission (2003): The World Summit on Sustainable Development one year on: Implementing our commitments. Communication from the Commission to the Council and the European Parliament. Brussels, 23. 12. 2003. Dostopno na http://europa.eu.int/eur-lex/en/com/cnc/2003/com2003_0829en01.pdf (12. januar 2007).
- EVROTERM: večjezična terminološka baza izrazov Evropske unije. Dostopno na <http://www.gov.si/evroterm/> (10. maj 2006).
- Gélinas, Johanne, Dan Rubenstein and Wayne Cluskey (2001): Environmental auditing as a tool for sustainable development. Dostopno na <http://www.idi.no/english/symposium2001/environmental.ppt#5> (15. januar 2005).
- INTOSAI, WGEA: About Environmental Auditing. Dostopno na <http://www.environmental->

- auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewHTML/training.htm!OpenDocument&nav=training (15. januar 2005).
- INTOSAI, WGEA: Background on INTOSAI. Dostopno na <http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewHTML/background.htm!OpenDocument&nav=background> (15. januar 2005).
 - INTOSAI, WGEA: Member List. Dostopno na <http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewMemberList> (20. december 2007).
 - INTOSAI, WGEA: Regional Work Groups. Dostopno na <http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewHTML/rwgea.htm!OpenDocument&nav=rwgea>, (15. januar 2005).
 - INTOSAI, WGEA (2004): The WGEA participated at the World Summit on Sustainable Development. Dostopno na [http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/eng04pu_greenv6n2oct.htm/\\$file/eng04pu_greenv6n2oct.htm#summit](http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewContainerPub/eng04pu_greenv6n2oct.htm/$file/eng04pu_greenv6n2oct.htm#summit) (15. januar 2005).
 - Meadows, Donella (1992): Curitiba and its visionary mayor. Dostopno na <http://www.globalideasbank.org/BI/BI-262.HTML> (11. junij 2003).
 - Organizacija združenih narodov: World Summit on Sustainable Development 2002. Plan of Implementation. Dostopno na http://www.un.org/jsummit/html/documents/summit_docs/2309_planfinal.htm (11. januar 2008).
 - Računsko sodišče RS: Kaj je računsko sodišče ugotovilo in kakšni so učinki izvedenih okoljskih revizij? Dostopno na <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K9B3200AB4DBBBA26C125723B004865A3?Open&appSource=7C4826D0A9246B32C125723B003ED229> (20. december 2007).
 - Računsko sodišče RS: Kako namerava računsko sodišče izvajati okoljske revizije v prihodnje? Dostopno na <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K64A6A71FBFE73823C125723B004913C2?Open&appSource=7C4826D0A9246B32C125723B003ED229> (20. december 2007).
 - Računsko sodišče RS: Kako računsko sodišče izvaja okoljske revizije? Dostopno na <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/K59A5289CE4578F1CC125723B00404AED?Open&appSource=7C4826D0A9246B32C125723B003ED229> (20. december 2007).

- Računsko sodišče RS: O zgodovini revidiranja porabe javnega denarja. Dostopno na <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/FE44C23EF7E217CCC1256C52004B0579?OpenDocument> (1. maj 2006).
- Računsko sodišče RS: Položaj računskega sodišča. Dostopno na <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/83ABAAAC5FD5B98ACC1256C52004B916A?OpenDocument> (1. maj 2006).
- Računsko sodišče RS: Zakaj je okoljsko revidiranje, ki ga izvajajo VRI, pomembno? Dostopno na <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/I/KFA3D5F034517D756C125723B003F72EF?Open&appSource=7C4826D0A9246B32C125723B003ED229> (20. december 2007).
- Računsko sodišče RS: Zgodovinski razvoj revidiranja na ozemlju današnje Slovenije. Dostopno na <http://www.rs-rs.si/rsrs/rsrs.nsf/0/F6D19D8E4AC22EA0C1256C52004B66C2?OpenDocument> (1. maj 2006).
- Splošno poročilo o dejavnostih EU. Strategija trajnostnega razvoja. Pregled strategije trajnostnega razvoja. Dostopno na <http://europa.eu/generalreport/sl/2006/rg24.htm> (13. avgust 2007).
- Svet za trajnostni razvoj RS: Uresničevanje prenovljene strategije EU za trajnostni razvoj v Sloveniji 2007. Prispevek Slovenije k poročilu Evropske komisije o napredku. Dostopno na http://www.svlr.gov.si/si/delovna_podrocja/svet_za_trajnostni_razvoj/ (13. avgust 2007).
- The European Environmental Bureau (2005): National Reform Programmes: Bringing Sustainable Development into the Lisbon Process, July. Dostopno na http://www.eeb.org/activities/sustainable_development/toolkit-final-version-260705.pdf (15. januar 2007).
- Transparency International (2006): TI Anti-Corruption Handbook: National Integrity Systems in Practice. Dostopno na http://www.transparency.org/policy_research/ach/control/supreme_audit_institutions_discussion (20. november 2007).
- Vlada Združenega kraljestva (2005): What is sustainable development? Dostopno na http://www.sustainable-development.gov.uk/what_is_sd/what_is_sd.htm (6. januar 2005).

8. STVARNO IN IMENSKO KAZALO

3

3E, 42

7

7E, 42

A

Agenda 21, 17, 23, 64, 70, 71, 74
Amsterdamska pogodba, 27
Analitične tehnike, 91

B

Baker, 17, 20, 21, 22
Blowers in Glasbergen, 19
Bouwer, 116
Brown, 23, 84
Brundtland Report, 16, 17
Brundtland Report, 63
Burja, 83

C

Cardifski proces, 25, 28
Connelly in Smith, 25

D

Državno revidiranje, 38, 52, 53

E

Earth Summit, 17, 64, 74
EMAS, 70, 83, 84
Enotna evropska listina, 25
Evropsko računsko sodišče, 89

F

Fiedler, 47
Finančna revizija, 45, 75
Fink Hafner, 10
Freeman in Shoulders, 43

G

Glynn, 41
Gospodarnost, 38, 40, 41, 43, 45, 58, 63, 66, 75, 90,
94

Green housekeeping, 22, 83, 87

H

Hartmann, 19
Hontelez, 27, 28, 29

I

INCOSAI, 49, 65, 66
INTOSAI, 13, 39, 40, 49, 55, 63
, 68
ISO 14000, 83, 101
IUCN, 16

J

Jamnik, 56, 59
Jones in Bates, 39

K

Kamnar, 41, 42
Kavčič, 35
Keating, 18, 20
Koletnik, 35, 36
Komisija Združenih narodov za trajnostni razvoj, 75
, 16
Korpič Horvat, 52, 53, 54, 56, 58, 60

L

Lah, 21
Lestvica trajnostnega razvoja, 20
Limska deklaracija, 39, 49
Lizbonska strategija, 27, 29

M

Maher, 37, 40, 41, 43, 58, 62
Meadows, 19
Merila in indikatorji, 72
Metodološki izzivi, 91
Milenijski razvojni cilji, 18, 65, 74, 89, 116, 136

N

Načrt izvedbe, 18, 74, 76, 89
, 18
Nikodem, 47
Notranje revidiranje, 36, 38

O

Odar, 36, 37, 38
OECD, 19, 73
Okoljska davčna reforma, 25, 26
Okoljsko revidiranje, 65, 66, 75, 97, 102, 115
Oman, 42
Organiziranost VRI, 48
O'Riordan, 24
Our Common Future, 16, 63

P

Pichler, 16
Plut, 22, 25
Porevizijski postopek, 60
Predrevizijski postopek, 59
Prenovljena strategija trajnostnega razvoja EU, 27, 70

R

Računsko sodišče, 51, 52, 56, 102
Revidiranje, 34, 46
Revizija pravilnosti, 37, 40, 69, 75
Revizija računovodskih izkazov, 36, 68
Revizija smotnosti, 37, 40, 43, 46, 58, 63, 69, 75, 13
Revizijski postopek, 60

S

Sistem okoljskega ravnanja, 83
Strašek, 16
Strategija trajnostnega razvoja EU, 27
Strategija razvoja Slovenije, 30
Strategija trajnostnega razvoja, 30, 70, 72, 81, 82, 86
Svetovni vrh o trajnostnem razvoju, 75
Svetovni vrh o trajnostnem razvoju, 9, 18, 65, 74, 88

T

Taylor in Glezen, 34, 37, 38
Toepfer, 117
Trajnostni razvoj, 9, 16, 17, 24, 30, 63, 70, 86, 87, 94
Trstenjak, 57
Turk, 34, 36

U

Učinkovitost, 38, 40, 41, 43, 58, 63, 66, 75, 90, 94
UNEP, 16, 17, 63
Uporabnik javnih sredstev, 57, 60
Uspešnost, 38, 40, 41, 43, 58, 63, 66, 75, 90, 94

V

Vendramin, 31
Vidovič, 37, 40, 43
Vpliv VRI, 97, 99, 102
VRI Argentine, 135
VRI Avstralije, 85, 101, 135, 136
VRI Avstrije, 82, 84
VRI Belorusije, 64
VRI Bolgarije, 81
VRI Botsvane, 135, 136
VRI Brazilije, 135
VRI Češke, 135
VRI Danske, 86
VRI Egipta, 135
VRI Estonije, 135
VRI Etiopije, 135, 136
VRI Indije, 86, 136
VRI Južne Afrike, 93
VRI Južne Koreje, 99
VRI Kanade, 77, 82, 88, 93, 135, 136
VRI Kitajske, 135
VRI Kostarike, 101
VRI Litve, 135
VRI Nizozemske, 135
VRI Nizozemske, 135
VRI Norveške, 135, 136
VRI Nove Zelandije, 80
VRI Paname, 101
VRI Paragvaja, 100
VRI Peruja, 93, 136
VRI Poljske, 64, 135
VRI Sudana, 136
VRI Velike Britanije, 79, 88, 93, 136
VRI ZDA, 93, 101, 136
VRI Zimbabveja, 89, 135
Vrste okoljskih revizij, 65, 66, 67, 69
Vrste revizij, 35, 36, 38, 58

W

WGEA, 49, 66, 67, 68, 70, 97, 106, 110, 115

Z

Zgodovina revidiranja, 44
Zunanje revidiranje, 38

9. PRILOGE

A. SEZNAM VRHOVNIH REVIZIJSKIH INSTITUCIJ, KI SO ČLANICE INTOSAI WGEA

Alžirija	Kostarika	Tonga
Avstralija	Kuvajt	Turčija
Avstrija	Latvija	Uganda
Bangladeš	Lesoto	Ukrajina
Bolgarija	Libija	Velika Britanija
Brazilija	Liechtenstein	Združene države
Češka	Litva	Amerike
Čile	Makedonija	Zimbabve
Ciper	Malta	
Egipt	Mehika	
Estonija	Mongolija	
Etiopija	Nizozemska	
Fidži	Norveška	
Grčija	Nova Zelandija	
Gruzija	Otoki Turks in Caicos	
Gvajana	Pakistan	
Indija	Paragvaj	
Indonezija	Peru	
Iran	Poljska	
Islandija	Romunija	
Jordanija	Rusija	
Južna Afrika	Salvador	
Južna Koreja	Savdska Arabija	
Kamerun	Slovaška	
Kanada	Slovenija	
Kazahstan	Šrilanka	
Kitajska	Tajska	
Kolumbija	Tanzanija	

Vir: INTOSAI WGEA: Member List. Dostopno na <http://www.environmental-auditing.org/intosai/wgea.nsf/viewMemberList> (20. december 2007).

B. PREGLED SPREJEMANJA NACIONALNIH STRATEGIJ TRAJNOSTNEGA RAZVOJA



Vir: Organizacija združenih narodov, Komisija za trajnostni razvoj. Dostopno na http://www.un.org/esa/sustdev/natlinfo/nsds/nsds_Map2006.pdf (5. januar 2008).

**C. PREGLED IZVEDENIH REVIZIJ VRI PO PODROČJIH IZ NAČRTA
IZVEDBE S SVETOVNEGA VRHA O TRAJNOSTNEM RAZVOJU V
JOHANNESBURGU LETA 2002**

Področje revidiranja Načrta izvedbe	iz	Primeri izvedenih revizij VRI
Upravljanje vodami	z	VRI Nizozemske je pripravil publikacijo INTOSAI o revidiranju upravljanja z vodami, ki povzema izkušnje VRI, ki so na to temo izvedle več kot 350 revizij.
		VRI Botsvane: revizija o oskrbi z vodo večjih vasi in mest
		VRI Kitajske: revizije o obdelavi mestnih odpadnih voda in industrijskega onesnaženja voda
		VRI Avstralije: revizija o izvajanju nacionalnega akcijskega načrta o kakovosti voda
		VRI Etiopije: revizija o uresničevanju priporočil iz mednarodnih sporazumov in pogodb glede oskrbe z vodo
		VRI Egipta: revizija o oskrbi s pitno vodo
		VRI Zimbabveja: revizija o oskrbi z vodo majhnih mest
Energija		VRI Češke: revizija o spodbujanju biogoriv
		VRI Estonije: revizija o trajnostnem izkoriščanju šote za proizvodnjo energije
Kmetijstvo gozdarstvo	in	VRI Nizozemske: revizija o kmetijskih pesticidih
		VRI Argentine: okoljska revizija nacionalnega inštituta za kmetijsko tehnologijo
		VRI Litve: revizija o rabi proračunskih sredstev za program gozdnega sklada
Ribištvo		VRI Norveške: revizija o upravljanju z ribjimi viri
		VRI Estonije: revizija o načrtovanju in financiranju upravljanja z ribjimi rezervami
		VRI Poljske: revizija o izkoriščanju notranjih vod za ribištvo
Biotska		VRI Kanade in VRI Brazilije sta pripravila publikacijo

raznoverstnost in upravljanje ekosistemi	INTOSAI o revidiranju biotske raznoverstnosti.
	VRI Peruja: je izvedel več kot 10 revizij o upravljanju z ekosistemi, vključno z nacionalnimi parki, porečji in gozdovi.
	VRI Avstralije: revizija o upravljanju z nacionalnimi parki
	VRI Kanade: reviziji o zveznem delovanju glede strategije o biotski raznoverstnosti in o upravljanju z naravnimi parki
	VRI Avstralije: revizija o izvajanju zakona o varovanju okolja in zaščiti biotske raznoverstnosti
	VRI Indije: revizija o upravljanju z zaščenimi območji
	VRI Norveške: revizija o trajnostni rabi pašnikov za severne jelene na območju Finnmark
Ravnanje z odpadki	VRI Norveške je pripravil publikacijo INTOSAI o revidiranju ravnanja z odpadki.
	VRI Botsvane: revizija o zbiranju in odlaganju odpadkov
	VRI Velike Britanije: revizija o odlagališčih odpadkov
	VRI Etiopije: revizija o uresničevanju priporočil iz mednarodnih sporazumov in pogodb glede upravljanja z odpadki
Odprava revščine	VRI ZDA: revizija o uresničevanju milenijskih ciljev
	VRI Velike Britanije: revizija smotrnosti poslovanja ministrstva za mednarodni razvoj, kjer so ocenili njegovo vlogo pri zmanjševanju revščine
Spreminjanje vzorcev potrošnje in proizvodnje	VRI Velike Britanije: revizija o trajnostnem naročanju vlade
Zdravje	VRI Velike Britanije: revizija o odgovoru na HIV in aids
	VRI Sudana: revizija strategije o zatiranju malarije

Vir: INTOSAI WGEA (2007b): The World Summit on Sustainable Development. An Audit Guide for Supreme Audit Institutions, str. 24-28.

D. INTERVJU S PREDSEDNIKOM RAČUNSKEGA SODIŠČA RS

Intervju z Igorjem Šoltesom, predsednikom Računskega sodišča RS, o okoljskih revizijah in revizijah trajnostnega razvoja, Ljubljana, 11. januarja 2008:

Zakaj RSRS sploh izvaja okoljske revizije oz. kateri so vzroki, da se je RSRS odločilo za izvajanje okoljskih revizij?

Okoljski problemi predstavljajo enega največjih izzivov za človeštvo, ki ga tudi Računsko sodišče RS (v nadaljevanju: računsko sodišče) pojmuje za pomembno področje svojega delovanja. Okoljske revizije so eno od področij, kjer lahko računsko sodišče prispeva pomemben delež pri opozarjanju na nepravilnosti in nesmotnosti, ki imajo za posledice onesnaževanje in degradacijo okolja.

Pri tem je pomembno izpostaviti, da pri problemih okolja ni meja, zato učinkovito delovanje računskega sodišča na okoljskem področju zahteva tudi aktivno sodelovanje z drugimi vrhovnimi revizijskimi institucijami (v nadaljevanju: VRI) in v širšem mednarodnem okolju. Z izvajanjem okoljskih revizij računsko sodišče tudi poudarja svojo vlogo – namreč, da ni le računovodski organ, ampak so njegovi cilji širše zastavljeni in v svoje delovanje vključuje širše vidike porabe javnih financ. Pri tem je treba izpostaviti gospodarnost, uspešnost in učinkovitost porabe javnih sredstev.

Kakšni so cilji RSRS na področju okoljskih revizij?

Cilje računskega sodišča na področju okoljskih revizij bi lahko razdelili na splošne in konkretne. Splošni cilji so podani v Strategiji Računskega sodišča RS od leta 2007 do 2013, kjer je med področji, ki jim bo računsko sodišče namenilo posebno pozornost v okviru revidiranja smotrnosti poslovanja, tudi varstvo okolja. V obdobju strateškega načrta si bo računsko sodišče še naprej prizadevalo, da bo mednarodno sodelovanje na področju okoljevarstvenih revizij ena od prioritet. Posebna področja, ki jim bo računsko sodišče namenilo pozornost na področju okolja, so:

- spremljanje izvajanja mednarodnih okoljskih protokolov in sporazumov;
- preverjanje izvajanja ukrepov varovanja okolja in naravnih dobrin;
- upoštevanje trajnostnega razvoja;
- preverjanje uspešnosti uvedbe in uporabe okoljskih dajatev;

- opozarjanje na nujne spremembe zakonodaje in sodelovanje pri pripravi sprememb zakonodaje s področja izvajanja gospodarske javne službe.

Konkretni cilji pa so opredeljeni pri vsaki reviziji posebej. Kot primer lahko navedemo odgovora na naslednji revizijski vprašanji: Ali Slovenija izpolnjuje cilje po Kjotskem protokolu? Ali se z zavarovanimi območji v Sloveniji ustrezno upravlja?

Kakšne in katere učinke dosega RSRS z okoljskimi revizijami? Ali so ti učinki takšni, kot jih je računsko sodišče načrtovalo?

Pri okoljskih revizijah je treba izpostaviti, da okoljski učinki niso takoj vidni in merljivi oz. se lahko pokažejo šele po daljšem časovnem obdobju. Cilj računskega sodišča je predvsem opozarjanje na posledice na okolju, ki so že nastale zaradi nepravilnega in nesmotrnega ravnanja, pri tem pa računsko sodišče poskuša vplivati na nosilce izvajanja javnih politik, da s svojimi instrumenti in mehanizmi javnih politik delujejo predvsem preventivno. Si pa računsko sodišče prav gotovo ne domišlja, da bo rešilo vse okoljske probleme, če izvaja okoljske revizije, ampak lahko pa prispeva pomemben delež pri opozarjanju in izboljšavah na okoljskem področju v širšem prostoru.

Kot pri vseh revizijah tudi pri okoljskih zapišemo priporočila za boljše ravnanje revidiranih oseb, katerih učinke bomo lahko merili šele čez čas.

Ali namerava RSRS v svoje revizije v prihodnje vključevati tudi vidike trajnostnega razvoja oz. se namerava RSRS v prihodnje ukvarjati tudi z bolj kompleksnimi revizijami na področju trajnostnega razvoja? Če da, katera so glavna področja trajnostnega razvoja, kjer se bodo izvajale revizije?

Glede na to, da trajnostni razvoj vključuje mnoge vidike, je naloga VRI, da skušajo predvsem »bdeči nad potmi javnega denarja«, zato lahko to v tem smislu razumemo tudi kot skrb za trajnostni razvoj. Dejstvo je namreč, da morata javni in zasebni sektor sodelovati, saj je njuna sinergija predpogoj za trajnostni razvoj na številnih področjih. To sodelovanje nosi tudi določena tveganja, ki lahko učinke uresničevanja trajnostnega razvoja omejijo, zato je ključno delovanje VRI, da odkrivajo, opozarjajo, poudarjajo tiste vidike, ki so najbolj pogosti pri izvajanju javnih politik, ki lahko namesto njihove razvojne naravnosti postanejo ovira pri uresničevanju trajnostnega razvoja.

Ker je eden od elementov trajnostnega razvoja tudi okolje, mu računsko sodišče v

zadnjem času namenja posebno pozornost, prav tako se na tem področju aktivno vključuje v sodobne tokove razvoja revizijske stroke na tem področju, zato sodeluje tako z VRI v Evropi kot tudi v okviru skupine INTOSAI WGEA na svetovni ravni.

Okoljske teme bo računsko sodišče revidiralo tudi v prihodnje, pri čemer se bo osredotočalo na kompleksne revizije, ki so pomembne za širšo regijo. Ko govorimo o revizijah na področju trajnostnega razvoja, je treba izpostaviti, da računsko sodišče ne more in ne sme oblikovati in ustvarjati javnih politik ter določati njihovih ciljev, lahko pa spremlja uresničevanje ciljev, ki si jih zastavi država. Kar se tiče trajnostnega razvoja, je ključno vprašanje, ali v Sloveniji sploh obstaja strategija trajnostnega razvoja, in če da, je lahko to pomembno izhodišče za revizije s tega področja. Se je pa treba zavedati, da gre za zelo kompleksne revizije.

Ali je zdajšnja ureditev državnega revidiranja v Sloveniji in organizacijska struktura RSRS ustrezna za izvajanje okoljskih revizij in morda tudi revizij s področja trajnostnega razvoja?

Zdajšnja pravna podlaga za delovanje računskega sodišča je popolnoma ustrezna za izvajanje vseh vrst revizij, ker zdaj računsko sodišče »bedi na potmi javnega denarja«. Računsko sodišče pa mora ugotoviti, katera so tista področja, kjer lahko s svojim delovanjem ustrezno in pomembno prispeva k uresničevanju trajnostnega razvoja.

Kateri so po vašem mnenju največji izzivi pri izvajanju okoljskih revizij in revizij s področja trajnostnega razvoja?

Največji izziv za računsko sodišče predstavljajo tveganja in nevarnosti za nepravilno oz. nesmotrno porabo javnega denarja ter neuresničevanje javnih politik, v pomembni meri tistih, ki vplivajo na okolje. Ko računsko sodišče oblikuje svoj vsakoletni program dela za izvrševanje revizijske pristojnosti, je eden glavnih kriterijev pri tem obstoj tveganj in okoljske revizije so področje, kjer je izzivov ogromno. Treba pa je poudariti, da je področje okolja v Sloveniji podcenjeno in da njegova pomembnost le počasi prodira v zavest tako posameznikov kot družbe. Kot primer lahko navedemo ločeno zbiranje odpadkov in kaj se z njimi dogaja na odlagališčih – ali se obdelajo ločeno ali ne. Računsko sodišče poskuša skrbeti tudi za to, da zavest o okolju postane resničnost, ne le črka na papirju oz. manifest.

Ali namerava RSRS še naprej ostati aktivno oz. povečati svoje aktivnosti v zvezi

z okoljskimi revizijami (in revizijami s področja trajnostnega razvoja) tudi na mednarodnem področju?

Računsko sodišče je na področju okoljskih revizij vedno bolj aktivno, tako v okviru EUROSAI kot INTOSAI in sodeluje tako bi- in multilateralno z drugimi VRI. Do sedaj je računsko sodišče izvedlo več mednarodnih okoljskih revizij:

- revizijo pravilnosti in smotrnosti poslovanja Ministrstva za okolje in prostor pri izvajanju okoljske politike od leta 2000 do 2004 v sodelovanju z VRI Republike Madžarske in VRI Republike Avstrije o varovanju okolja na mejnem območju treh držav;
- revizijo ohranjanja in zaščite biotske raznovrstnosti na področju predvidenih regijskih parkov Snežnik in Kočevsko – Kolpa v obdobju od leta 1996 do konca leta 2005 v sodelovanju z VRI Hrvaške;
- V teku je mednarodna okoljska revizija v sodelovanju s tremi VRI v Evropi;
- prav tako računsko sodišče aktivno deluje tudi v svetovnem merilu – tako bo konec januarja v Južni Afriki organizirano srečanje VRI na temo okoljskega revidiranja, ki se ga bo računsko sodišče tudi udeležilo.

Ali si je RSRS morda zastavilo cilj zmanjšati vpliv lastnega delovanja na okolje? Če da, kako RSRS to namerava doseči?

Računsko sodišče s svojimi revizijami skrbi za ekološko ozaveščanje, hkrati pa razmišlja tudi o tem, da bi lahko zmanjšalo tudi vpliv lastnega delovanja na okolje, na primer da bi tako kot na Ministrstvu za okolje in prostor odstranilo posebne »balone« s pitno vodo, ker je na voljo voda iz pipe ustrezne kakovosti, vendar zaenkrat ni še sprejelo nobenih konkretnih odločitev glede tega. Je pa potrebno in tudi možno nekaj storiti tudi na tem področju in tega se računsko sodišče tudi zaveda.