

PРАВNA UREDITEV PODROČJA DAJANJA ZAGOTOVIL O TRAJNOSTNOSTI

Doc. dr. Daniel Zdolšek, Univerza v Mariboru, Slovenija 

Povzetek: V prispevku je na kratko orisana pravna ureditev področja dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti, krajše dajanja zagotovil o trajnostnosti. Slovenija se je pri ureditvi področja naslonila na svojo obstoječo sistemsko ureditev revidiranja, ki jo je dopolnila z ureditvijo za dajanje zagotovil o trajnostnosti. Z novelo Zakona o revidiranju (ZRev-2C) so prenesene v slovenski pravni red nekatere določbe iz Direktive CSRD (Direktiva 2022/2464/EU glede poročanja podjetij o trajnostnosti), ki se nanašajo na to področje. Novela ZRev-2C med drugim določa možne izvajalce storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti, to je revizijske družbe in zanje pooblašene revizorje, pogoje za pridobitev dovoljenj za dajanje zagotovil o trajnostnosti, pravila za opravljanje storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti ter nadzor nad kakovostjo dela pri opravljanju storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti. Poleg navedenega je predstavljeno tudi izobraževanje revizorjev za dajanje zagotovil o trajnostnosti.

Ključne besede: dajanje zagotovila o trajnostnosti, Direktiva CSRD, revizor, Zakon o gospodarskih družbah (ZGD-1), Zakon o revidiranju (ZRev-2), zakonodaja, sistemska ureditev

Cobiss: 1.04

1 Uvod

V Sloveniji je sistemska ureditev področja revidiranja urejena z Zakonom o revidiranju (ZRev-2)¹. Ta tako ureja zadeve, kot so pogoji oz. zahteve za opravljanje revidiranja, kot npr. uzakonitev temeljnih načel revidiranja (načelo neodvisnosti, nepristranskosti, zaupnosti itd.); kdo je lahko pooblaščen revizor²; posebne zahteve v zvezi z revizijsko družbo; javni nadzor nad revidiranjem; itd. Z novelo Zakona o revidiranju (ZRev-2C)³ iz septembra 2024 se prenaša v slovenski pravni red določbe v zvezi s sistemsko ureditvijo dajanja zagotovil o zanesljivosti trajnostnega poročanja iz Direktive 2022/2464/EU glede poročanja podjetij o trajnostnosti (v nadaljevanju: Direktiva CSRD)⁴.

Eden izmed ciljev Direktive CSRD se nanaša na zagotovitev verodostojnega (»kredibilnega«), primerljivega poročanja o trajnostnosti s strani podjetij v Evropski uniji. Direktiva CSRD tako med drugim spreminja računovodsko direktivo (Direktiva 2013/34/EU o letnih računovodskih izkazih, konsolidiranih računovodskih izkazih in povezanih poročilih nekaterih vrst podjetij z nadaljnjimi spremembami) in revizijsko direktivo (Direktiva 2006/43/ES o obveznih revizijah za letne in konsolidirane računovodske izkaze z nadaljnjimi spremembami). Direktiva CSRD pomembno vpliva na sistemske spremembe v državah članicah Evropske unije ter na organizacije, delujoče na ozemlju Evropske unije. Med drugim je vzpostavila temeljna pravila v zvezi s primerno sistemsko ureditvijo poročanja o trajnostnosti. Ravno zagotavljanje informacij o trajnostnosti naj bi bil eden od glavnih stebrov za doseganje strateških ciljev Evropske unije v zvezi s trajnostnostjo (tj. podnebno nevtravno gospodarstvo in območje, doseganje trajnostne družbe, izkoreninjenje revščine itd.). Posel dajanja zagotovila naj bi bil mehanizem, ki odpravlja problem asimetrije informacij v zvezi z verodostojnostjo (zanesljivostjo) informacij in poročil poročajočih subjektov. Do sedaj ni bilo zakonske ureditve v zvezi z dajanjem zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti. To dejstvo je bilo pri pripravi Direktive CSRD vzeto v obzir, pri čemer je direktiva

¹ Zakon o revidiranju (ZRev-2). Uradni list RS, št. 65/08, 63/13 – ZS-K, 84/18 in 115/21.

² Izraz pooblaščen revizor je uporabljen kot nevtralen za moški in ženski spol.

³ Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o revidiranju (ZRev-2C). Uradni list RS, št. 85/24. Sprejet 24. septembra 2024, objavljen 4. oktobra 2024, veljaven od 19. oktobra 2024 dalje.

⁴ Direktiva (EU) 2022/2464 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 14. decembra 2022 o spremembi Uredbe (EU) št. 537/2014, Direktive 2004/109/ES, Direktive 2006/43/ES in Direktive 2013/34/EU glede poročanja podjetij o trajnostnosti. Uradni list EU, št. L322/15 z dne 16. decembra 2022.

državam članicam Evropske unije naložila pripravo systemske ureditve glede dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti.

Z novelo ZRev-2C je v slovenski pravni red prenesen del določb iz direktive CRSD, preostali del določb pa je prenesen z novelo Zakona o gospodarskih družbah iz novembra 2024 (ZGD-1M).⁵ Med oba systemska zakona je bilo treba razmejiti določbe v zvezi s poročanjem o trajnostnosti in dajanjem zagotovil o trajnostnosti. Novela ZGD-1M med drugim določa obveznost izbranih gospodarskih družb za poročanje o trajnostnosti (npr. iz 70.c in 70.d člena ZGD-1). Poenostavljeno – gre za pripravo poročila o trajnostnosti, ki je del poslovnega poročila in ki je pripravljeno v skladu z Evropskimi standardi poročanja o trajnostnosti (angl. *European Sustainability Reporting Standards, ESRS*). Prav tako pa Direktiva CSRD določa tudi temeljne zadeve v zvezi z dajanjem zagotovil o trajnostnosti v okviru 57. člena ZGD-1, ki sicer ureja revidiranje in po novem tudi dajanje zagotovil o trajnostnosti. In sicer zakon določa, da lahko to storitev dajanja zagotovila opravljajo le revizijske družbe (kot jih opredeljuje ZRev-2; zanje pa pooblaščen revizorji z dodatnim dovoljenjem, kot bo predstavljeno v nadaljevanju prispevka) in da je lahko za namen dajanja zagotovila o trajnostnosti imenovana revizijska družba, ki hkrati pri revidirani družbi ni tudi revizor računovodskih izkazov. Po noveli ZGD-1M je v 57. členu na novo določena obveznost pridobitve zagotovila o trajnostnosti (t. i. revizorjev pregled poročila o trajnostnosti), hkrati pa določba na splošno določa tudi vsebino revizorjevega poročila, ko gre za njegovo dajanje zagotovila o trajnostnosti.

Novela ZRev-2C je uvedla ključne spremembe zaradi potrebe po ureditvi področja dajanja zagotovila o trajnostnosti (t. i. revidiranja poročila o trajnostnosti). Poleg navedenega področja je spremenila še nekatere druge zadeve v zvezi z revidiranjem in ocenjevanjem vrednosti.⁶ V pričujočem prispevku se omejujemo na najpomembnejše spremembe v zvezi s systemsko ureditvijo področja dajanja zagotovil o trajnostnosti. Niso predstavljene druge spremembe iz novele ZRev-2C, prav tako niso obravnavane zadeve, ki se nanašajo na postopek v zvezi z imenovanjem revizorja, ki bo opravil pregled poročila o trajnostnosti, obveze poročajočega subjekta ter spremembe, vključene v novelo ZGD-1M.

⁵ Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1M). Uradni list RS, št. 102/24. Sprejet 22. novembra 2024, objavljen 3. decembra 2024, veljaven od 18. decembra 2024 dalje.

⁶ Velja dodati, da se z zakonom, ki ureja področje revidiranja (ZRev-2), ureja tudi področje ocenjevanja vrednosti.

Namen prispevka je predstaviti novo, slovensko sistemsko ureditev področja dajanja zagotovil o zanesljivosti poročanja o trajnostnosti. Sestava prispevka je naslednja. Po uvodnem poglavju je najprej predstavljana zamisel sistemske ureditve dajanja zagotovil o trajnostnosti. V nadaljevanju je to dopolnjeno s predstavitev osnovnih zahtev, ko gre za pridobitev dovoljenja za dajanje zagotovil o trajnostnosti. Prispevek se zaključi s sklepno mislijo in kratkim pregledom sprememb iz novele ZRev-2C.

2 Sistemsko ureditev dajanja zagotovil o trajnostnosti

Slovenija je v zvezi z nacionalno ureditvijo dajanja zagotovil o trajnostnosti določila nekatera izhodišča (npr. kdo lahko opravlja storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti, katere so zahteve za pridobitev dovoljenja, kdo je nadzornik področja itd.). Pri odločitvi se je v popolnosti naslonila na že obstoječe rešitve na področju revidiranja. Izhodišča so vsaj naslednja. Prvič, storitve dajanja zagotovil o trajnostnosti lahko opravljajo le revizijske družbe. Drugič, izvajalci storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti morajo imeti dovoljenje za opravljanje teh storitev. Tretjič, storitve dajanja zagotovil o trajnostnosti morajo biti nadzirane s strani državne institucije. Drugo in tretje izhodišče sicer po vsebini izhaja iz določb Direktive CSRD, vendar je bilo sprejeto izhodišče, da opravljajo storitve dajanja zagotovil o trajnostnosti revizijske družbe (prvo izhodišče), zato sta drugo in tretje izhodišče zoženi na področje revidiranja.

Z novelo ZRev-2C je vzpostavljena sistemsko ureditev področja dajanja zagotovil o trajnostnosti. V to ureditev so prenesene v slovenski pravni red nekatere določbe iz Direktive CSRD. Zakon o revidiranju opredeljuje pojem revidiranje z gledišča regulatorja nad področjem revidiranja (tj. državno, neodvisno Agencijo za javni nadzor nad revidiranjem; krajše: ANR). Po novem tako zakonski pojem »revidiranje« obsega tudi dajanje zagotovil o trajnostnosti (kot druge posle dajanja zagotovil);⁷ opozoriti pa velja, da je strokovna opredelitev revidiranja ožja. Velja pojasniti, da je tudi pojem »dajanje zagotovila o trajnostnosti« (uporabljen tudi v ZGD-1) sicer krajši izraz za »dajanje zagotovila o zanesljivosti (konsolidiranega) poročila o trajnostnosti«, kot je daljši izraz v Direktivi CSRD. Kot že omenjeno, storitve dajanja zagotovil o trajnostnosti (kot »revidiranje« po ZRev-2) lahko opravljajo le revizijske družbe, v njihovem imenu le ključni trajnostni partnerji (5. člen ZRev-2). Ključni trajnostni partner je partner, zadolžen za posel, ki je pooblaščen revizor in

⁷ Po 37. točki 3. člena ZRev-2 velja: »Revidiranje« pomeni revizijo ločenih ali konsolidiranih računovodskih izkazov, druge posle dajanja zagotovil in posle opravljanja dogovorjenih postopkov, ki se izvajajo na podlagi pravil revidiranja.

ki ga revizijska družba imenuje za posamezni posel dajanja zagotovila o trajnostnosti kot glavnega odgovornega za izvajanje zagotovila o trajnostnosti v imenu revizijske družbe (3. člen ZRev-2). Da bi bili poleg revizijskih družb možni drugi izvajalci storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti (kot neodvisni ponudniki storitev dajanja zagotovil, kar je sicer opcija v Direktivi CSRD), v slovenskem pravnem redu ni dovoljeno. Revizijske družbe in pooblaščen revizorji morajo imeti (dodatna) dovoljenja za opravljanje storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti (3. člen ZRev-2). Javni nadzor nad področjem dajanja zagotovil o trajnostnosti (kot »revidiranjem« po ZRev-2) opravlja Agencija za javni nadzor nad revidiranjem (6. člen ZRev-2).

Izvajalec storitve dajanja zagotovila o trajnostnosti je lahko t. i. zelena revizijska družba (opomba: ne gre za zakonski pojem), ki je revizijska družba, ki (pri ANR) pridobi dovoljenje za opravljanje storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti (a72.a člen ZRev-2). Ta mora imeti zaposlenega pooblaščenega revizorja z dovoljenjem za dajanje zagotovila o trajnostnosti, ki bo v njenem imenu opravljal te storitve, ter imeti usmeritve in postopke, povezane z ureditvijo izvajanja storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti. Gre za potrebno notranjo ureditev v revizijski družbi v zvezi z notranjim obvladovanjem kakovosti za področje storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti. Podstat za prejem dovoljenja s področja storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti je (pri ANR) veljavno dovoljenje revizijske družbe za opravljanje storitev revidiranja. Brez slednjega dovoljenja ni mogoče pridobiti oz. imeti dovoljenja za opravljanje storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti. Dovoljenje ni časovno omejeno (npr. veljavno tri leta od izdaje). Za revizijsko družbo, ki ima dovoljenje za opravljanje storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti, se ta podatek o dovoljenju vpiše v (javni) register revizijskih družb (68. člen ZRev-2), objavljen v elektronski obliki na spletni strani ANR (154. člen ZRev-2).⁸

Za zeleno revizijsko družbo je lahko izvajalec storitve dajanja zagotovila o trajnostnosti t. i. zeleni revizor (opomba: ne gre za zakonski pojem), ki je oseba, ki (pri ANR) pridobi dovoljenje za dajanje zagotovil o trajnostnosti (48.a člen ZRev-2). Gre za osebo, ki ima dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, opravljen preizkus strokovnih znanj za dajanje zagotovil o trajnostnosti ter opravljeno praktično usposabljanje pri revizijskih družbi s področja dajanja zagotovil o trajnostnosti v obsegu najmanj osem mesecev. Podstat za prejem dovoljenja s področja storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti je (pri ANR) veljavno dovoljenje osebe za opravljanje nalog

⁸ Register revizijskih družb, ki ga ANR vodi po uradni (zakonski) dolžnosti, je dostopen na spletnem naslovu: <https://www.anr.si/registri/revizijske-druzbe/> (datum dostopa: 31. 12. 2024).

pooblaščenega revizorja. Brez slednjega dovoljenja oseba ne more pridobiti oz. imeti dovoljenja za opravljanje dajanja zagotovil o trajnostnosti. Dovoljenje je časovno omejeno, in sicer na časovno obdobje treh let od izdaje (ob pogoju, da ima oseba dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja). Po izteku obdobja se dovoljenje podaljša za nadaljnja tri leta ob pogoju zadoščenega dodatnega izobraževanja imetnika dovoljenja (48. člen ZRev-2; trenutno je to v obsegu 30 ur za izobraževanja s področja trajnostnosti). Za pooblaščenega revizorja, ki ima dovoljenje za opravljanje storitev dajanja zagotovil o trajnostnosti, se ta podatek o dovoljenju vpiše v (javni) register pooblaščenih revizorjev (156. člen ZRev-2), objavljen v elektronski obliki na spletni strani ANR (154. člen ZRev-2).⁹

Izvajalec opravi storitev dajanja zagotovila o trajnostnosti v skladu s pravili revidiranja¹⁰, ki vključujejo tudi pravila v zvezi z dajanjem zagotovil o trajnostnosti. V poslu dajanja zagotovila o trajnostnosti, kot je določen z zakonodajo (ZGD-1), je predvidena stopnja zagotovila na ravni omejenega zagotovila (angl. *limited assurance*). Gre za enako stopnjo zagotovila, ki je v revizijskem poslu preiskave (letnih) računovodskih izkazov, kot je posel zaobsežen v 57. členu ZGD-1 (8. odstavek). Za izvedbo takega posla preiskave se uporabi *Mednarodni standard poslov preiskovanja 2400 (prenovljen) – Posli preiskovanja računovodskih izkazov iz preteklosti* (angl. *International Standard on Review Engagements 2400 (Revised), Engagements to Review Historical Financial Statements*).¹¹ Velja dodati, da je v poslu revizije računovodskih izkazov stopnja/raven zagotovila višja, in sicer gre v tem poslu za sprejemljivo zagotovilo (angl. *reasonable assurance*). Za izvedbo posla revizije računovodskih izkazov se uporabi *Mednarodne standarde revidiranja* (angl. *International Standards on Auditing*). Za izvedbo posla dajanja zagotovila o trajnostnosti se trenutno uporabi *Mednarodni standard poslov dajanja zagotovil 3000 (prenovljen) – Posli dajanja zagotovil, razen revizij ali preiskav računovodskih informacij iz preteklosti* (angl. *International Standard on Assurance Engagements 3000 (Revised), Assurance Engagements or Reviews of Historical Financial Information*). Pri tem se v poslu sledi tudi Smernicam CEAOB (angl. *Committee of European Auditing Oversight Bodies*) o omejenem zagotovilu za poročanje o trajnostnosti, ki so uvrščene med pravila revidiranja. V kratkem (2025)

⁹ Register pooblaščenih revizorjev, ki ga ANR vodi po uradni (zakonski) dolžnosti, je dostopen na spletnem naslovu: <https://www.anr.si/registri/register-pooblascenih-revizorjev/> (datum dostopa: 31. 12. 2024).

¹⁰ Po 33. točki 3. člena ZRev-2 velja: »Pravila revidiranja« so pravila s področja revidiranja, ki jih sprejme Evropska komisija, Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov, in druga pravila, ki jih določa Agencija (ANR).

¹¹ Več o omejenem zagotovilu in podrobneje o revizorjevem poslu preiskave računovodskih izkazov glej Zdolšek (2020).

pa je predvidena uporaba novembra 2024 objavljenega Mednarodnega standarda za dajanje zagotovil o trajnostnosti 5000 (angl. *International Standard on Sustainability Assurance 5000*). Evropska komisija naj bi v prihodnje (do 1. oktobra 2026) pripravila in sprejela pravila v zvezi z izvajanjem poslovnih zagotovil o trajnostnosti (npr. posebne Standarde dajanja zagotovil o trajnostnosti, kot to določa 26.a člen Direktive CSRD).

Novela ZRev-2C je razširila zahteve oz. zahteve po veljavnosti temeljnih revizijskih načel neodvisnosti, nepristranskosti, zaupnosti itd. tudi na področje dajanja zagotovil o trajnostnosti (44. člen ZRev-2). Zakonska razširitev na področje dajanja zagotovil o trajnostnosti pa velja tudi glede prepovedi opravljanja nerevizijskih storitev pri subjektih javnega interesa, pri katerih revizijska družba opravlja storitve dajanja zagotovil o trajnostnosti (45. člen ZRev-2).

Dodatne so zahteve glede organizacije dela (45.b člen ZRev-2). ZRev-2 pa podrobneje kot ZGD-1 (57. člen) določa sestavine oz. vsebino revizorjevega poročila o dajanju zagotovila o trajnostnosti (40.a člen ZRev-2), ki ga podpiše ključni trajnostni partner. Revizorjevo poročilo z zagotovitom o trajnostnosti je lahko del revizorjevega poročila o računovodskih izkazih ali samostojno poročilo (40.a člen ZRev-2). Velja dodati, da je lahko ključni trajnostni partner hkrati tudi ključni revizijski partner (ki je pooblaščen revizor, ki podpiše revizorjevo poročilo; 3. člen ZRev-2), ni pa to nujno.

Na področju (javnega) nadzora nad kakovostjo dela revizijskih družb in pooblaščenih revizorjev je spremenjena klasifikacija ukrepov nadzora. Po noveli ZRev-2C je možen izrek novega ukrepa opozorila, ki se javno ne objavi in predstavlja milejši ukrep, kot je (javni) opomin. Ta ukrep lahko ANR izreče po presoji ANR glede narave kršitve in če predhodno osebi ni bil kar 12 let izrečen noben ukrep nadzora. Druga noviteta je ponovna uvedba ukrepa pogojnega odvzema dovoljenja, ki je nekoč že bil v veljavi. Za pooblaščenega revizorja je tako npr. klasifikacija ukrepov nadzora naslednja: odvzem dovoljenja, pogojni odvzem dovoljenja, opomin, opozorilo, odločba o odpravi kršitve. Za kršitve na področju dajanja zagotovil o trajnostnosti bo osebi (pooblaščenemu revizorju, revizijski družbi) lahko izrečen katerikoli ukrep nadzora, ki ga predvideva zakon.

3 Izobraževanje revizorjev za dajanje zagotovil o trajnostnosti

Izhodišče v noveli ZRev-2C je, da lahko opravljajo storitve dajanja zagotovil o trajnostnosti le revizijske družbe in zanje pooblaščen revizorji, ki imajo dodatno dovoljenje za dajanje zagotovil o trajnostnosti. Ker gre za ločeno, dodatno dovoljenje, je logično, da zakon določa, da gre za izobraževanje (preizkus strokovnih znanj), ki je ločeno od izobraževanja (preizkusa strokovnih

znanj) za pooblaščenega revizorja. Zakon pa določa, da mora izobraževanje za dajanje zagotovil o trajnostnosti obsegati (najmanj) vsebine, kot so pravne zahteve in standardi v zvezi s pripravo letnega in konsolidiranega poročanja o trajnostnosti; analize trajnostnosti; postopke skrbnega pregleda glede zahtev v zvezi s trajnostnostjo; ter pravne zahteve in standardi dajanja zagotovil glede poročanja o trajnostnosti (49. člen ZRev-2). Podrobneje vsebine in potek izobraževanja določi ANR z ustreznim pravilnikom. Eden izmed zakonskih pogojev za pridobitev dovoljenja za dajanje zagotovil o trajnostnosti je opravljeno osemmesečno praktično usposabljanje s področja dajanja zagotovil o trajnostnosti. Pooblaščen revizor lahko to opravi v okviru triletnega praktičnega usposabljanja za pooblaščenega revizorja ali kot samostojno praktično usposabljanje (48.a člen ZRev-2; več o praktičnem usposabljanju v nadaljevanju prispevka).

Ob pripravi na prenovljeno sistemsko ureditev na področju revidiranja (predvsem zaradi časovnega pritiska zaradi uveljavitve določb Direktive CSRD) sta v Sloveniji že leta 2024 bili izvedeni večmesečni izobraževanji s področja poročanja in dajanja zagotovil o trajnostnosti (v obsegu 65 ur; prvo v prvi polovici leta, druga ponovitev v drugi polovici leta).¹² Pooblaščen revizorji, ki so se udeležili izobraževanja, so po uveljavitvi novele ZRev-2C in oddaji vloge za izdajo dovoljenja prejeli dovoljenja za dajanje zagotovil o trajnostnosti (opomba: prva dovoljenja je ANR izdala 26. novembra 2024). V tem prehodnem obdobju do 1. januarja 2026 je predvideno, da lahko pooblaščen revizor pridobi dovoljenje za dajanje zagotovil o trajnostnosti brez opravljanja preizkusa strokovnih znanj in obveznega praktičnega usposabljanja (64. člen prehodnih in končnih določb v noveli ZRev-2C; opomba: gre za prenos določb 14.a člena Direktive CSRD). Slednje velja za pooblaščenega revizorja, ki je imel 1. januarja 2024 veljavno dovoljenje za pooblaščenega revizorja in je to veljavno tudi 19. oktobra 2024 (dan začetka veljavnosti novele ZRev-2C), ter za osebo, ki je bila 1. januarja 2024 v postopku pridobivanja dovoljenja za pooblaščenega revizorja in tega pridobi do 1. januarja 2026. Gre za to, da se v Sloveniji zagotovi zadosten (kritičen) obseg pooblaščenih revizorjev, ki imajo hkrati tudi dovoljenje za dajanje zagotovil o trajnostnosti.

Oseba, ki želi pridobiti dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja in dovoljenje za dajanje zagotovil o trajnostnosti, mora opraviti preizkusa strokovnih znanj in praktično usposabljanje na obeh področjih. Novela ZRev-2C določa, da lahko dovoljenje za opravljanje

¹² Izobraževanje v enaki obliki bo izvedeno tretjič predvidoma v 2025. Izvajalec je Slovenski inštitut za revizijo; izobraževanje je potrdila ANR.

nalog pooblaščenega revizorja pridobi oseba, ki ima prvo stopnjo izobrazbe v skladu z zakonom, ki ureja visoko šolstvo (opravljen dodiplomski študijski program; pred novelo ZRev-2C je bila zahtevana druga stopnja); opravljeno triletno praktično usposabljanje na področju revidiranja računovodskih izkazov v revizijski družbi (pod mentorstvom ključnega revizijskega partnerja);¹³ ter opravljen preizkus strokovnih znanj (izobraževanje) za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja.¹⁴ Ostale zakonske zahteve so splošne: oseba mora imeti visoko raven znanja slovenščine; ne sme biti obsojena na nepogojno kazen za naklepno kaznivo dejanje, ki se preganja po uradni dolžnosti; ter ji v preteklosti ni bilo odvzeto dovoljenje za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja ali da je od pravnomočnega odvzema dovoljenja preteklo vsaj pet let (48. člen ZRev-2). Kot že omenjeno v prispevku, le pooblašчени revizor lahko tudi pridobi dovoljenje za dajanje zagotovila o trajnostnosti.

4 Sklep: več sprememb, uveljavljenih z novelo ZRev-2C

Novela ZRev-2C je uvedba več sprememb na področju sistemske ureditve področja revidiranja. Glavnina sprememb se nanaša na novo ureditev področja dajanja zagotovil o zanesljivosti trajnostnega poročanja, kjer se je Slovenija v celoti naslonila na že obstoječe rešitve na področju revidiranja. Z ureditvijo tega področja je stroki revizije dodana dodatna obveza, hkrati pa pripoznanje (še) pomembnejše vloge v finančno-gospodarskem sistemu (nacionalno in širše v nadnacionalnem okolju).

Ker je novela ZRev-2C vpeljala več sprememb, velja omeniti tudi naslednje, vendar ob opozorilu, da seznam sprememb ni vseobsegajoč. Nekatere druge spremembe z novelo ZRev-2C so: spremeni se definicija subjekta javnega interesa, pri čemer se hkrati definicija prenese v 3. člen ZGD-1;¹⁵ določi se, da mora družba, zavezana k reviziji, imenovati revizijsko družbo najmanj za tri

¹³ Velja dodati, da je z novelo ZRev-2C opuščen zahteva po predhodnih delovnih izkušnjah. Pred novelo ZRev-2C so bile zakonsko dodatno zahtevane tudi ustrezne delovne izkušnje, in sicer najmanj petletne delovne izkušnje, od tega najmanj triletno delovne izkušnje pri opravljanju revidiranja v zadnjem šestletnem obdobju pred oddajo vloge za izdajo dovoljenja.

¹⁴ Noviteta po noveli ZRev-2C je prenovljen 48. člen ZRev-2, ki v drugem odstavku določa tudi možnost, da je lahko oseba, ki je končala študijski program druge stopnje (podiplomski magistrski) iz enega ali več področij, ki so navedena v 49. členu ZRev-2, oproščena preverjanja teoretičnega znanja iz teh področij, če je v okviru navedenega študija opravila vsebinsko enake predmete.

¹⁵ Po 3. členu ZGD-1 velja, da je subjekt javnega interesa »družba, s katere vrednostnimi papirji se trguje na organiziranem trgu vrednostnih papirjev, kreditna institucija, kot jo opredeljuje zakon, ki ureja bančništvo,

leta (kar pa ne velja za zadrage, društva ipd.); črtajo se zahteve glede sestave revizijske skupine v reviziji računovodskih izkazov; natančneje se specifikira dveletno obdobje ohlajanja po vsakem večletnem obdobju revidiranja; preoblikujejo se ukrepi nadzora; spremenijo (tj. zmanjšajo) se zahteve glede pogojev za pridobitev dovoljenja za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja; opusti se nadzorna vloga regulatorja (ANR) nad revizijskimi komisijami in nadzornimi sveti. Velja dodati, da se z zakonom, ki ureja področje revidiranja, ureja tudi področje ocenjevanja vrednosti, ki pa z novelo ZRev-2C ni pomembneje spremenjeno.

Literatura

Direktiva (EU) 2022/2464 Evropskega parlamenta in Sveta z dne 14. decembra 2022 o spremembi Uredbe (EU) št. 537/2014, Direktive 2004/109/ES, Direktive 2006/43/ES in Direktive 2013/34/EU glede poročanja podjetij o trajnostnosti. Uradni list EU, št. L322/15 z dne 16. decembra 2022.

Zakon o revidiranju (ZRev-2). Uradni list RS, št. 65/08, 63/13 – ZS-K, 84/18 in 115/21.

Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1M). Uradni list RS, št. 102/24.

Zakon o spremembah in dopolnitvah Zakona o revidiranju (ZRev-2C). Uradni list RS, št. 85/24.

Zdolšek, Daniel. (2020). Revizorjevo poročilo o preiskavi računovodskih izkazov. *Podjetje in delo: revija za gospodarsko, delovno in socialno pravo*, 46(2), str. 246–275.

zavarovalnica, kot jo opredeljuje zakon, ki ureja zavarovalništvo, pokojninska družba, kot jo opredeljuje zakon, ki ureja pokojninske družbe, in velika družba, zavezana k obvezni reviziji v skladu s 57. členom tega zakona, v kateri imajo država ali samoupravne lokalne skupnosti skupaj ali samostojno, neposredno ali posredno večinski delež. Subjekt javnega interesa je lahko tudi druga družba, zavezana k obvezni reviziji, če je tako določeno z drugim zakonom.« Iz prenovljene definicije so izvzete srednje družbe, v katerih imajo države ali samoupravne lokalne skupnosti večinski delež. Te srednje družbe bodo tako po novem razbremenjene med drugim priprave letnih poročil, kot velja za velike družbe, oblikovanja nadzornih svetov in revizijskih komisij.