

Mednarodni standard revidiranja

MSR 600

**POSEBNE PRESOJE – REVIZIJE
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV
SKUPIN
(VKLJUČNO Z DELOM
REVIZORJEV SESTAVNIH
DELOV)**



International Federation
of Accountants

MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjevih sestavnih delov)* izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009. Iz angleščine ga je v slovenščino prevedel Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja MSR 600 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC*. Potrjeno besedilo MSR 600 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 600 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 600, Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors), taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 600 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC.” The approved text of ISA 600 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 600 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 600 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control ISBN: 978-1-934779-92-7

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 600**POSEBNE PRESOJE – REVIZIJE
RAČUNOVODSKIH IZKAZOV SKUPIN
(VKLJUČNO Z DELOM REVIZORJEV
SESTAVNIH DELOV)**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov skupin za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1–6
Datum uveljavitve	7
Cilji	8
Opredelitev pojmov	9–10
Zahteve	
Odgovornost	11
Sprejem in nadaljevanje	12–14
Splošna strategija revizije in revizijski načrt	15–16
Poznavanje skupine, njenih sestavnih delov in njihovega okolja	17–18
Poznavanje revizorjev sestavnih delov	19–20
Pomembnost	21–23
Odzivanje na ocenjena tveganja	24–31
Potek konsolidacije	32–37

Revizije računovodskih izkazov skupin	MSR 600
Kasnejši dogodki	38–39
Obveščanje revizorjev sestavnih delov	40–41
Ovrednotenje zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov	42–45
Obveščanje posloводства skupine in pristojnih za upravljanje skupine	46–49
Dokumentacija	50
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Sestavni deli, ki so predmet revidiranja po zakonu, drugih predpisih ali iz drugih razlogov	A1
Opredelitev pojmov	A2–A7
Odgovornost	A8–A9
Sprejem in nadaljevanje	A10–A21
Splošna strategija revizije in revizijski načrt	A22
Poznavanje skupine, njenih sestavnih delov in njihovega okolja	A23–A31
Poznavanje revizorjev sestavnih delov	A32–A41
Pomembnost	A42–A46
Odzivanje na ocenjena tveganja	A47–A55
Potek konsolidacije	A56
Obveščanje revizorjev sestavnih delov	A57–A60
Ovrednotenje zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov	A61–A63
Obveščanje posloводства skupine in pristojnih za upravljanje skupine	A64–A66
Dodatek 1: Zgled mnenja s pridržki, če delovna skupina za revizijo konsolidacije ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katerih bi utemeljila revizijsko mnenje za skupino	
Dodatek 2: Primeri zadev, ki naj jih spozna delovna skupina za revizijo konsolidacije	
Dodatek 3: Primeri razmer ali dogodkov, ki lahko nakazujejo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine	
Dodatek 4: Zgledi potrditev revizorja sestavnega dela	
Dodatek 5: Obvezne in dodatne zadeve, vključene v pisno navodilo delovne skupine za revizijo konsolidacije	

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)* je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR-ja

1. Mednarodni standardi revidiranja (MSR) veljajo tudi za revizije skupin. Ta MSR obravnava posebne presoje, ki veljajo za revizije skupin, zlasti tistih, ki vključujejo revizorje sestavnih delov.
2. Revizor lahko ugotovi, da je ta MSR, ustrezno prilagojen glede na okoliščine, koristen, kadar ta revizor vključuje druge revizorje v revizijo računovodskih izkazov, ki niso računovodski izkazi skupine. Revizor lahko, na primer, vključi drugega revizorja za opazovanje štetja zalog ali za pregled stvarnih stalnih sredstev na oddaljeni lokaciji.
3. Revizor sestavnega dela utegne biti obvezen po zakonu, zaradi drugih predpisov ali iz drugih razlogov, da izrazi mnenje o računovodskih izkazih sestavnega dela. Delovna skupina za revizijo konsolidacije se lahko odloči, da bo uporabila revizijske dokaze, na katerih je temeljilo revizijsko mnenje o računovodskih izkazih sestavnega dela, za zagotovitev revizijskih dokazov pri reviziji skupine, vendar je treba zahteve tega MSR-ja vseeno upoštevati. (Glej odstavek A1.)
4. MSR 220¹ zahteva, da se partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, prepriča o primerni sposobnosti in zmožnostih, ki jih imajo kot celota izvajalci revizije skupine, vključno z revizorji sestavnih delov. Partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, je odgovoren tudi za usmerjanje, nadzor in izvedbo revizijskega posla v skupini.

¹ MSR 220 – *Obvladovanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*, odstavka 14 in 15.

5. Partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, izvaja zahteve iz MSR 220 ne glede na to, ali delovna skupina za revizijo konsolidacije ali kakšen revizor sestavnega dela opravlja dela v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela. Ta MSR pomaga partnerju, zadolženemu za revizijo konsolidacije, da izpolni zahteve MSR 220, če revizorji sestavnih delov opravljajo dela v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov.
6. Revizijsko tveganje je funkcija tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih in tveganja, da revizor ne bo odkril take napačne navedbe.² Pri reviziji skupine to vključuje tveganje, da revizor sestavnega dela morda ne bo odkril napačne navedbe v računovodskih informacijah sestavnega dela, ki bi lahko povzročila pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih skupine, in tveganje, da delovna skupina za revizijo konsolidacije morda ne bo odkrila te napačne navedbe. Ta MSR razlaga zadeve, ki jih upošteva delovna skupina za revizijo konsolidacije, ko določa vrsto, čas in obseg svojega vključevanja v postopke ocenjevanja tveganj in v nadaljnje revizijske postopke, ki jih opravljajo revizorji sestavnih delov v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov. Namen tega vključevanja je pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, na katerih temelji revizijsko mnenje o računovodskih izkazih skupine.

Datum uveljavitve

7. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov skupin za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.

Cilji

8. Revizorjevi cilji so:
 - a) da odloči, ali naj deluje kot revizor računovodskih izkazov skupine; in
 - b) če deluje kot revizor računovodskih izkazov skupine:
 - i. jasno obvesti revizorje sestavnih delov o obsegu in času njihovega dela v zvezi z računovodskimi

² MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek A32.

informacijami sestavnih delov ter glede njihovih ugotovitev; in

- ii. pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede računovodskih informacij sestavnih delov ter glede postopka konsolidacije, da bi lahko izrazil mnenje o tem, ali so računovodski izkazi skupine v vseh pomembnih pogledih pripravljeni skladno s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Opredelitev pojmov

9. Za namene MSR-ja imajo izrazi naslednji pomen:

- a) sestavni del – organizacija ali poslovna dejavnost, za katero poslovodstvo skupine ali sestavnega dela pripravi računovodske informacije, ki naj bi bile vključene v računovodske izkaze skupine (Glej odstavke A2–A4.);
- b) revizor sestavnega dela – revizor, ki na zahtevo delovne skupine za revizijo konsolidacije opravi delo v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela za revizijo skupine (Glej odstavke A7.);
- c) poslovodstvo sestavnega dela – poslovodstvo, ki je odgovorno za pripravo računovodskih informacij sestavnega dela;
- d) pomembnost za sestavni del (*component materiality*) – pomembnost, ki jo za sestavni del določi delovna skupina za revizijo konsolidacije;
- e) skupina – vsi sestavni deli, katerih računovodske informacije so vključene v računovodske izkaze skupine; skupina ima vedno več kot en sestavni del;
- f) revizija skupine – revizija računovodskih izkazov skupine;
- g) revizijsko mnenje za skupino – revizijsko mnenje o računovodskih izkazih skupine;
- h) partner, zadolžen za revizijo konsolidacije – partner ali druga oseba iz revizijskega podjetja, ki je odgovorna za revidiranje skupine in njegovo kakovost ter za revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih skupine, izdano v imenu podjetja; kadar izvaja revizijo skupine več revizijskih podjetij skupaj, partnerji, zadolženi za

posel, in njihove delovne skupine skupaj predstavljajo partnerja, zadolženega za revizijo skupine, in delovno skupino za revizijo konsolidacije; vendar ta MSR ne obravnava odnosov med revizorji niti dela, ki ga opravlja eden od revizorjev glede na delo drugega revizorja;

- i) delovna skupina za revizijo konsolidacije (*group engagement team*) – partnerji, vključno s partnerjem, zadolženim za revizijo konsolidacije, in strokovno osebje, ki postavijo splošno strategijo za revizijo skupine, imajo medsebojne stike z revizorji sestavnih delov, opravljajo delo pri konsolidacijskih postopkih ter ovrednotijo ugotovitve na osnovi revizijskih dokazov, ki so osnova za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih skupine;
 - j) računovodski izkazi skupine – računovodski izkazi, ki vključujejo računovodske informacije več kot enega sestavnega dela; izraz *računovodski izkazi skupine* se nanaša tudi na zbirne računovodske izkaze, ki združujejo računovodske informacije, ki so jih pripravili sestavni deli, ki nimajo obvladujoče družbe, ampak so pod skupnim nadzorom;
 - k) poslovodstvo skupine – poslovodstvo, ki je odgovorno za pripravo računovodskih izkazov skupine;
 - l) kontrole v skupini – kontrole, ki jih poslovodstvo skupine vzpostavi, uporablja in vzdržuje za spremljanje računovodskega poročanja v skupini;
 - m) bistveni sestavni del – sestavni del, za katerega delovna skupina za revizijo konsolidacije ugotovi, da:
 - i. je posamič finančno bistven za skupino; ali
 - ii. zaradi svoje posebne narave ali okoliščin verjetno vključuje bistvena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine. (Glej odstavka A5–A6.)
10. Sklicevanje na *primerni okvir računovodskega poročanja* pomeni okvir računovodskega poročanja, ki se uporablja za računovodske izkaze skupine. Sklicevanje na *postopek konsolidacije* vključuje:
- a) priznavanje, merjenje, predstavitev in razkritje računovodskih informacij sestavnih delov v računovodskih

izkazih skupine s pomočjo konsolidacije, sorazmerne konsolidacije, kapitalske ali nabavno-vrednostne metode; in

- b) združitev računovodskih informacij sestavnih delov, ki nimajo obvladujoče družbe, ampak so pod skupnim nadzorom, v zbirnih računovodskih izkazih.

Zahteve

Odgovornost

- 11. Partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, odgovarja za usmerjanje, nadzor in kakovost izvajanja revizije v skladu s poklicnimi standardi ter ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ter za primernost izdanega revizorjevega poročila glede na okoliščine.³ Zato se revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih skupine ne sklicuje na revizorja sestavnega dela, razen če to zahteva zakon ali drug predpis. Če zahteva tako sklicevanje zakon ali drug predpis, se v revizorjevem poročilu navede, da sklic ne zmanjšuje odgovornosti za revizijsko mnenje za skupino, ki jo ima partner, zadolžen za revidiranje skupine, ali njegovo podjetje. (Glej odstavke A8–A9.)

Sprejem in nadaljevanje

- 12. Pri izvajanju MSR 220 ugotovi partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, ali je smiselno pričakovati, da bodo pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi v zvezi s potekom konsolidacije in računovodskimi informacijami sestavnih delov kot temelj za revizijsko mnenje za skupino. Zato spozna delovna skupina za revizijo konsolidacije skupino, njene sestavne dele in njihovo okolje v takšni meri, ki zadošča za prepoznavanje verjetnih bistvenih sestavnih delov. Kjer bodo revizorji sestavnih delov opravili delo v zvezi z računovodskimi informacijami takih sestavnih delov, ovrednoti partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, ali bo lahko delovna skupina za revizijo konsolidacije toliko vključena v delo teh revizorjev sestavnih delov, kot je

³ MSR 220, odstavek 15.

potrebno za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. (Glej odstavke A10–A12.)

13. Če partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, zaključi, da:

- a) delovna skupina za revizijo konsolidacije ne bo mogla pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov zaradi omejitev, ki jih je postavilo poslovodstvo skupine; in
- b) bo verjetna posledica te nezmožnosti zavrnitev mnenja o računovodskih izkazih skupine;⁴

partner ali:

- ne sprejme posla, če gre za nov posel, ali odstopi od posla, če gre za nadaljevanje posla in če je to mogoče po ustreznem zakonu ali drugem predpisu; ali,
- kjer zakon ali drug predpis prepoveduje revizorju zavrnitev posla ali kjer odstop od posla drugače ni mogoč, potem ko je opravil revizijo računovodskih izkazov skupine v možnem obsegu, zavrne mnenje o računovodskih izkazih skupine. (Glej odstavke A13–A19.)

Določbe o poslu

14. Partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, se sporazume o pogojih revizije konsolidacije v skladu z MSR 210.⁵ (Glej odstavka A20–A21.)

Splošna strategija revizije in revizijski načrt

15. Delovna skupina za revizijo konsolidacije postavi splošno strategijo revizije skupine in razvije revizijski načrt za skupino v skladu z MSR 300.⁶
16. Partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, pregleda splošno revizijsko strategijo skupine in revizijski načrt za skupino. (Glej odstavke A22.)

⁴ MSR 705 – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.*

⁵ MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle.*

⁶ MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov*, odstavki 7–12.

Poznavanje skupine, njenih sestavnih delov in njihovega okolja

17. Od revizorja se zahteva, da prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe s spoznavanjem organizacije in njenega okolja.⁷ Delovna skupina za revizijo konsolidacije:
 - a) še bolj spozna skupino, njene sestavne dele in njihovo okolje, vključno s kontrolami v skupini, glede na poznavanje, ki ga je pridobila v fazi sprejemanja ali v času do nadaljevanja posla; in
 - b) spozna potek konsolidacije, vključno z navodili, ki jih je sestavnim delom izdalo poslovodstvo skupine. (Glej odstavke A23–A29.)
18. Delovna skupina za revizijo konsolidacije pridobi poznavanje, ki zadošča za:
 - a) potrditev ali popravek njene začetne določitve sestavnih delov, ki so verjetno bistveni; in
 - b) ocenitev tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine, bodisi zaradi prevare bodisi zaradi napake.⁸ (Glej odstavka A30–A31.)

Poznavanje revizorjev sestavnih delov

19. Če delovna skupina za revizijo konsolidacije načrtuje, da bo zahtevala od revizorja sestavnega dela, naj opravi delo v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela, najprej ugotovi (Glej odstavke A32–A35.):
 - a) ali revizor sestavnega dela pozna in je pripravljen spoštovati etične zahteve, ki so pomembne za revizijo skupine, ter še posebej, ali je neodvisen (Glej odstavek A37.);
 - b) poklicne zmožnosti revizorja sestavnega dela (Glej odstavek A38.);

⁷ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja.*

⁸ MSR 315.

- c) ali bo delovna skupina za revizijo konsolidacije lahko vključena v delo revizorja sestavnega dela v tolikšnem obsegu, kot je potreben za pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov; in
 - d) ali deluje revizor sestavnega dela v takem regulativnem okolju, ki učinkovito nadzira revizorje. (Glej odstavek A36.)
20. Če revizor sestavnega dela ne izpolnjuje zahtev po neodvisnosti, ki so pomembne za revizijo skupine, ali če ima delovna skupina za revizijo konsolidacije resne pomisleke o drugih zadevah, ki so navedene v odstavku 19(a)–(c), delovna skupina za posel v skupini pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela, ne da bi zahtevala od revizorja sestavnega dela, da opravi delo v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela (Glej odstavke A39–A41.).

Pomembnost

21. Delovna skupina za revizijo konsolidacije določi (Glej odstavek A42.):
- a) pomembnost za celoto računovodskih izkazov skupine pri postavljanju splošne strategije za revizijo skupine;
 - b) raven ali ravni pomembnosti, ki veljajo za določene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja, če obstajajo v posebnih okoliščinah skupine določeni vrste poslov, saldi na kontih ali razkritja v računovodskih izkazih skupine, za katere bi lahko upravičeno pričakovali, da bodo njihove napačne navedbe za zneske, ki so manjši, kot je pomembnost za celoto računovodskih izkazov skupine, vplivale na gospodarno odločanje uporabnikov na osnovi računovodskih izkazov skupine;
 - c) pomembnost za sestavni del pri tistih sestavnih delih, kjer bo revizor sestavnega dela opravil revizijo ali pregled za potrebe revizije skupine; da bi zmanjšali raven verjetnosti, da skupek nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb v računovodskih izkazih skupine prekorači raven pomembnosti za celoto računovodskih izkazov skupine, na primerno nizko raven, je pomembnost za sestavni del manjša kot

- pomembnost za celoto računovodskih izkazov skupine (Glej odstavka A43–A44.);
- d) prag, nad katerim ni mogoče obravnavati napačne navedbe kot očitno neznatne za računovodske izkaze skupine (Glej odstavek A45.).
22. Kjer bodo revizorji sestavnih delov opravili revizijo za potrebe revizije skupine, ovrednoti delovna skupina za revizijo konsolidacije primernost izvedbene pomembnosti, določene na ravni sestavnega dela (Glej odstavek A46.).
23. Če je sestavni del zavezan k reviziji po zakonu, drugih predpisih ali iz drugega razloga in se delovna skupina za revizijo konsolidacije odloči uporabiti to revizijo za zagotovitev revizijskih dokazov za revizijo skupine, določi delovna skupina za revizijo konsolidacije, ali:
- a) pomembnost za celoto računovodskih izkazov sestavnega dela in
- b) izvedbena pomembnost na ravni sestavnega dela
- izpolnjujeta zahteve tega MSR-ja.

Odzivanje na ocenjena tveganja

24. Od revizorja se zahteva, da načrtuje in izvede ustrezne odzive za obravnavo ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih.⁹ Delovna skupina za revizijo konsolidacije določi vrsto dela v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov, ki ga opravijo delovna skupina za revizijo konsolidacije ali revizorji sestavnih delov po njenem naročilu (več o tem v odstavkih 26–29). Delovna skupina za revizijo konsolidacije določi tudi vrsto, čas in obseg svojega vključevanja v delo revizorjev sestavnih delov (več o tem v odstavkih 30–31).
25. Če vrsta, čas in obseg dela, ki ga je treba opraviti pri konsolidacijskih postopkih, ali pa finančne informacije sestavnih delov temeljijo na pričakovanjih, da kontrole v celi skupini delujejo uspešno, ali če postopki preizkušanja podatkov

⁹ MSR 330 – Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja.

sami ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na ravni uradnih trditev, delovna skupina za revizijo konsolidacije preizkusi ali zahteva od revizorja sestavnega dela, da preizkusi uspešnost delovanja teh kontrol.

Določitev vrste dela v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov (Glej odstavek A47.)

Bistveni sestavni deli

26. Za sestavni del, ki je bistven zaradi svoje posamezne finančne pomembnosti za skupino, opravi delovna skupina za revizijo konsolidacije ali revizor sestavnega dela po njenem naročilu revizijo računovodskih informacij sestavnega dela z uporabo pomembnosti za sestavni del.
27. Za sestavni del, ki je bistven, ker zaradi svoje posebne narave ali okoliščin verjetno vključuje bistvena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine, izvede delovna skupina za revizijo konsolidacije ali revizor sestavnega dela po njenem naročilu eno ali več naslednjih opravil:
 - a) revizijo računovodskih informacij sestavnega dela z uporabo pomembnosti za sestavni del;
 - b) revizijo enega ali več saldov na kontih, vrst poslov ali razkritij v zvezi z verjetnimi bistvenimi tveganji pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine (Glej odstavek A48.);
 - c) podrobno določene revizijske postopke v zvezi z verjetnimi bistvenimi tveganji pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine (Glej odstavek A49.).

Sestavni deli, ki niso bistveni sestavni deli

28. Za sestavne dele, ki niso bistveni sestavni deli, izvede delovna skupina za revizijo konsolidacije postopke preizkušanja podatkov na ravni skupine (Glej odstavek A50.).
29. Če delovna skupina za revizijo konsolidacije presodi, da iz:
 - a) opravljenega dela v zvezi z računovodskimi informacijami bistvenih sestavnih delov,

- b) opravljenega dela v zvezi s kontrolami v skupini in s postopkom konsolidacije ter
- c) opravljenih analitičnih postopkov na ravni skupine

ne bo mogla pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katerih bi utemeljila revizijsko mnenje za skupino, izbere delovna skupina za revizijo konsolidacije sestavne dele, ki niso bistveni sestavni deli, in izvede ali zahteva od revizorja sestavnega dela, da izvede, eno ali več od naslednjih opravil v zvezi z računovodskimi informacijami izbranih posameznih sestavnih delov (Glej odstavke A51–A53.):

- revizijo računovodskih informacij sestavnega dela z uporabo pomembnosti za sestavni del;
- revizijo enega ali več saldov na kontih, vrst poslov ali razkritij;
- pregled računovodskih informacij sestavnega dela z uporabo pomembnosti za sestavni del;
- podrobno določene postopke.

Delovna skupina za revizijo konsolidacije občasno spremeni izbor sestavnih delov.

Vključevanje v delo revizorjev sestavnih delov (Glej odstavka A54–A55.)

Bistveni sestavni deli – ocenjevanje tveganj

30. Če revizor sestavnega dela opravlja revizijo računovodskih informacij bistvenega sestavnega dela, mora biti delovna skupina za revizijo konsolidacije vključena v ocenjevanje tveganj revizorja sestavnega dela, da lahko prepozna bistvena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine. Na vrsto, čas in obseg tega vključevanja vpliva, kako dobro pozna delovna skupina za revizijo konsolidacije revizorja sestavnega dela, vendar obsega najmanj:
- a) razprave z revizorjem sestavnega dela ali s poslovodstvom sestavnega dela o tistih poslovnih dejavnostih sestavnega dela, ki so pomembne za skupino;
 - b) razprave z revizorjem sestavnega dela o dovezetnosti sestavnega dela za pomembno napačno navedbo v

računovodskih informacijah zaradi prevare ali napake;
in

- c) preglede dokumentacije revizorja sestavnega dela o prepoznanih bistvenih tveganjih pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine; taka dokumentacija ima lahko obliko zaznamka, ki odraža zaključek revizorja sestavnega dela glede prepoznanih bistvenih tveganj.

Prepoznana bistvena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine – nadaljnji revizijski postopki

- 31. Če so bila prepoznana bistvena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine v sestavnem delu, kjer izvaja dela revizor sestavnega dela, delovna skupina za revizijo konsolidacije ovrednoti primernost nadaljnjih revizijskih postopkov, predvidenih kot odziv na prepoznana bistvena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine. Na osnovi svojega poznavanja revizorja sestavnega dela se delovna skupina za revizijo konsolidacije odloči, ali je potrebno, da je vključena v nadaljnje revizijske postopke.

Postopek konsolidacije

- 32. V skladu z odstavkom 17 spozna delovna skupina za revizijo konsolidacije kontrole v skupini in postopek konsolidacije, vključno z navodili, ki jih je sestavnim delom izdalo poslovodstvo skupine. V skladu z odstavkom 25 preizkusi delovna skupina za revizijo konsolidacije ali revizor sestavnega dela na njeno zahtevo uspešnost delovanja kontrol v skupini, če vrsta, čas in obseg predvidenih konsolidacijskih opravil temeljijo na pričakovanju, da kontrole v skupini delujejo uspešno, ali če postopki preizkušanja podatkov sami ne morejo zagotoviti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na ravni uradnih trditev.
- 33. Delovna skupina za revizijo konsolidacije načrtuje in izvede nadaljnje revizijske postopke v zvezi s postopkom konsolidacije kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine, ki izhajajo iz postopka konsolidacije. To vključuje tudi ovrednotenje, ali so bili vsi sestavni deli zajeti v računovodske izkaze skupine.

34. Delovna skupina za revizijo konsolidacije ovrednoti primernost, popolnost in točnost konsolidacijskih prilagoditev in prerazvrstitev ter presodi, ali obstajajo morebitni dejavniki tveganja prevare ali znaki možne poslovske pristranskosti. (Glej odstavek A56.)
35. Če računovodske informacije sestavnega dela niso bile pripravljene v skladu z istimi računovodskimi usmeritvami, kot so uporabljene za računovodske izkaze skupine, delovna skupina za revizijo konsolidacije ovrednoti, ali so bile računovodske informacije sestavnega dela primerno prilagojene za namene priprave in predstavitve računovodskih izkazov skupine.
36. Delovna skupina za revizijo konsolidacije odloči, ali so računovodske informacije, opredeljene v obvestilu revizorja sestavnega dela (Glej odstavek 41(c).), tiste računovodske informacije, ki so vključene v računovodske izkaze skupine.
37. Če računovodski izkazi skupine vključujejo računovodske izkaze sestavnega dela, pri katerem se obdobje računovodskega poročanja ne konča istočasno kot pri skupini, delovna skupina za revizijo konsolidacije ovrednoti, ali so bile opravljene ustrezne prilagoditve teh računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Kasnejši dogodki

38. Kjer delovna skupina za revizijo konsolidacije ali revizorji sestavnih delov opravljajo revizije računovodskih informacij sestavnih delov, izvedejo postopke, načrtovane za odkrivanje dogodkov v teh sestavnih delih, ki so se zgodili med datumom računovodskih informacij sestavnih delov ter datumom revizorjevega poročila o računovodskih izkazih skupine in ki lahko zahtevajo prilagoditev ali razkritje v računovodskih izkazih skupine.
39. Kjer revizorji sestavnih delov opravljajo druga dela, ki niso revizije računovodskih informacij sestavnih delov, zahteva delovna skupina za revizijo konsolidacije od revizorjev sestavnih delov, da obvestijo delovno skupino za revizijo konsolidacije, če opazijo kasnejše dogodke, ki bi lahko zahtevali prilagoditev ali razkritje v računovodskih izkazih skupine.

Obveščanje revizorjev sestavnih delov

40. Delovna skupina za revizijo konsolidacije pravočasno sporoči svoje zahteve revizorju sestavnega dela. To sporočilo podrobno določi predvideno delo, njegovo predvideno uporabo ter obliko in vsebino poročanja revizorja sestavnega dela delovni skupini za revizijo konsolidacije. Vsebovati mora tudi (Glej odstavke A57, A58 in A60.):
- a) zahtevo, da revizor sestavnega dela, poznavajoč kontekst, v katerem bo delovna skupina za revizijo konsolidacije uporabila delo revizorja sestavnega dela, potrdi svoje sodelovanje z delovno skupino za revizijo konsolidacije (Glej odstavek A59.);
 - b) etične zahteve, ki so pomembne za revizijo skupine, zlasti zahteve po neodvisnosti;
 - c) pri reviziji ali pregledu računovodskih informacij sestavnega dela pomembnost za sestavni del (in če je primerno, raven ali ravni pomembnosti za posebne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja) in prag, nad katerim ni mogoče obravnavati napačne navedbe kot očitno neznatne za računovodske izkaze skupine;
 - d) prepoznana bistvena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine zaradi prevare ali napake, ki so pomembna za delo revizorja sestavnega dela; delovna skupina za revizijo konsolidacije zahteva od revizorja sestavnega dela, da pravočasno sporoči morebitna druga bistvena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake v računovodskih izkazih skupine, ki jih prepozna v sestavnem delu, ter svoje odzive na taka tveganja;
 - e) seznam povezanih strank, ki ga pripravi poslovodstvo skupine, in morebitne druge povezane stranke, za katere ve delovna skupina za revizijo konsolidacije; delovna skupina za revizijo konsolidacije zahteva od revizorja sestavnega dela, da pravočasno sporoči povezane stranke, ki jih ni predhodno opredelilo poslovodstvo skupine ali navedla delovna skupina za revizijo konsolidacije; delovna skupina za revizijo konsolidacije odloči, ali je treba razkriti take dodatne povezane osebe tudi drugim revizorjem sestavnih delov.

41. Delovna skupina za revizijo konsolidacije zahteva od revizorja sestavnega dela, da jo obvesti o zadevah, ki so pomembne za njene sklepe v zvezi z revizijo skupine. Tako obvestilo vključuje (Glej odstavek A60.):
- a) ugotovitev, ali revizor sestavnega dela izpolnjuje etične zahteve, ki so pomembne pri reviziji skupine, vključno z neodvisnostjo in poklicno sposobnostjo;
 - b) ugotovitev, ali revizor sestavnega dela izpolnjuje zahteve delovne skupine za revizijo konsolidacije;
 - c) opredelitev računovodskih informacij sestavnega dela, o katerih poroča revizor sestavnega dela;
 - d) informacije o primerih nespoštovanja zakonov ali drugih predpisov, ki bi lahko povzročili pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih skupine;
 - e) seznam nepopravljenih napačnih navedb v računovodskih informacijah sestavnega dela (v seznam ni treba vključiti napačnih navedb, ki so pod pragom očitno neznatnih napačnih navedb, ki ga je sporočila delovna skupina za revizijo konsolidacije (Glej odstavek 40(c).);
 - f) znake možne poslovske pristranskosti;
 - g) opis morebitnih ugotovljenih bistvenih pomanjkljivosti notranjega kontroliranja na ravni sestavnega dela;
 - h) druge pomembne zadeve, ki jih je revizor sestavnega dela sporočil, ali jih namerava sporočiti, pristojnim za upravljanje sestavnega dela, vključno s prevaro ali sumom prevare, ki vključuje poslovodstvo sestavnega dela, zaposlene, ki imajo bistveno vlogo v notranjem kontroliranju, ali druge, če je bila posledica prevare pomembno napačna navedba v računovodskih informacijah sestavnega dela;
 - i) morebitne druge zadeve, ki utegnejo biti pomembne za revizijo skupine ali na katere želi revizor sestavnega dela opozoriti delovno skupino za revizijo konsolidacije, vključno z nenavadnimi zadevami, opaženimi v pisnih predstavitev, ki jih je revizor sestavnega dela zahteval od poslovodstva sestavnega dela; in

- j) glavne ugotovitve, zaključke ali mnenje revizorja sestavnega dela.

Ovrednotenje zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov

Ovrednotenje poročil revizorjev sestavnih delov in ustreznosti njihovega dela

42. Delovna skupina za revizijo konsolidacije ovrednoti poročilo revizorja sestavnega dela (Glej odstavek 41.). Delovna skupina za revizijo konsolidacije:
- a) razpravlja o bistvenih zadevah, ki izhajajo iz tega ovrednotenja z revizorjem sestavnega dela, poslovodstvom sestavnega dela in poslovodstvom skupine, kakor je ustrezno; in
 - b) odloči, ali je treba pregledati druge pomembne dele revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela. (Glej odstavek A61.)
43. Če delovna skupina za revizijo konsolidacije zaključi, da delo revizorja sestavnega dela ni zadostno, določi, katere dodatne postopke je treba izvesti, in odloči, ali naj jih izvede revizor sestavnega dela ali delovna skupina za revizijo konsolidacije.

Zadostnost in ustreznost revizijskih dokazov

44. Od revizorja se zahteva, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki zmanjšajo revizijsko tveganje na sprejemljivo raven in s tem omogočijo revizorju, da pride do sprejemljivih zaključkov, na katerih naj temelji revizorjevo mnenje.¹⁰ Delovna skupina za revizijo konsolidacije ovrednoti, ali so bili iz revizijskih postopkov v zvezi s potekom konsolidacije in iz dela, ki so ga opravili delovna skupina za posel v skupini ter revizorji sestavnih delov v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov, pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, na katerih naj temelji revizijsko mnenje za skupino. (Glej odstavek A62.)

¹⁰ MSR 200, odstavek 17.

45. Partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, ovrednoti učinek morebitnih nepopravljenih napačnih navedb (bodisi da jih je ugotovila delovna skupina za revizijo konsolidacije bodisi da so jih sporočili revizorji sestavnih delov) in morebitnih primerov, kjer ni bilo mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na revizijsko mnenje za skupino. (Glej odstavek A63.)

Obveščanje posloводства skupine in pristojnih za upravljanje skupine

Obveščanje posloводства skupine

46. Delovna skupina za revizijo konsolidacije določi, o katerih ugotovljenih pomanjkljivostih notranjega kontroliranja obvesti pristojne za upravljanje in posloводство skupine v skladu z MSR 265.¹¹ Pri sprejemanju te odločitve upošteva delovna skupina za revizijo konsolidacije:
- a) pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju v skupini, ki jih je ugotovila delovna skupina za revizijo konsolidacije;
 - b) pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, ki jih je delovna skupina za revizijo konsolidacije ugotovila pri notranjih kontrolah v sestavnih delih; in
 - c) pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, na katere so revizorji sestavnih delov opozorili delovno skupino za revizijo konsolidacije.
47. Če je delovna skupina za revizijo konsolidacije odkrila prevaro, ali pa jo je nanjo opozoril revizor sestavnega dela (Glej odstavek 41(h).), ali če informacija kaže, da bi prevara lahko obstajala, delovna skupina za revizijo konsolidacije o tem pravočasno obvesti posloводство skupine na primerni ravni, da bi to sporočilo tistim, ki so prednostno odgovorni za preprečevanje in odkrivanje prevar, povezanih z zadevami, ki so pomembne za opravljanje njihovih nalog (Glej odstavek A64.).

¹¹ MSR 265 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje in posloводства o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju.*

48. Po zakonu, zaradi drugih predpisov ali iz drugih razlogov se lahko od revizorja zahteva, da izrazi revizijsko mnenje o računovodskih izkazih sestavnega dela. V takem primeru delovna skupina za revizijo konsolidacije zahteva od posloводства skupine, da obvesti posloводство sestavnega dela o kakršnikoli zadevi, za katero je posloводство skupine opazilo, da bi utegnila biti pomembna za računovodske izkaze sestavnega dela, pa se posloводство sestavnega dela tega ni zavedalo. Če posloводство skupine odkloni obveščanje posloводства sestavnega dela o tej zadevi, delovna skupina za revizijo konsolidacije razpravlja o zadevi s pristojnimi za upravljanje skupine. Če zadeva ostane nerazrešena, delovna skupina za revizijo konsolidacije z upoštevanjem zakonskih in poklicnih omejitev v zvezi z zaupnostjo presodi, ali naj revizorju sestavnega dela odsvetuje, da bi izdal revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih sestavnega dela, dokler zadeva ni razrešena (Glej odstavek A65.).

Obveščanje pristojnih za upravljanje skupine

49. Delovna skupina za revizijo konsolidacije obvesti pristojne za upravljanje skupine o naslednjih zadevah, poleg tistih, ki jih zahtevajo prenovljeni MSR 260¹² in drugi MSR-ji (Glej odstavek A66.):
- a) preglednem načrtu vrste predvidenega dela v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov;
 - b) preglednem načrtu vrste načrtovanega vključevanja delovne skupine za revizijo konsolidacije v delo, ki ga bodo opravljali revizorji sestavnih delov v zvezi z računovodskimi informacijami bistvenih sestavnih delov;
 - c) primerih, kjer je ovrednotenje dela revizorja sestavnega dela, ki ga je opravila delovna skupina za revizijo konsolidacije, vzbudilo pomisleke o kakovosti dela tega revizorja;

¹² MSR 260 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*.

- d) morebitnih omejitev pri reviziji skupine, na primer, če je bil morda omejen dostop delovne skupine za revizijo konsolidacije do informacij;
- e) prevari ali sumu prevare, v katero so vključeni poslovodstvo skupine, poslovodstvo sestavnega dela, zaposleni s pomembnimi vlogami pri kontrolah v skupini ali drugi, če je prevara povzročila pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih skupine.

Dokumentacija

- 50. Delovna skupina za revizijo konsolidacije vključi v revizijsko dokumentacijo:¹³
 - a) analizo sestavnih delov, ki prikazuje bistvene sestavne dele, in vrsto dela, opravljenega v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov;
 - b) vrsto, čas in obseg vključevanja delovne skupine za revizijo konsolidacije v delo, ki so ga opravili revizorji sestavnih delov v bistvenih sestavnih delih, vključno s pregledom pomembnih delov revizijske dokumentacije revizorjev sestavnih delov, ki ga je opravila delovna skupina za revizijo konsolidacije, kjer je to prišlo v poštev, in s sklepi v zvezi s tem;
 - c) pisno obveščanje med delovno skupino za revizijo konsolidacije in revizorji sestavnih delov glede zahtev delovne skupine za revizijo konsolidacije.

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Sestavni deli, ki so revidirani po zakonu, drugih predpisih ali iz drugih razlogov (Glej odstavek 3.)

- A1. Dejavniki, ki utegnejo vplivati na odločitev delovne skupine za revizijo konsolidacije, ali naj uporabi revizijo, ki jo zahteva zakon, drug predpis ali razlog, da pridobi revizijske dokaze za revizijo skupine, vključujejo:

¹³ MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in A6.

- razlike med okvirom računovodskega poročanja, uporabljenim pri pripravi računovodskih izkazov sestavnega dela, in tistim, uporabljenim pri pripravi računovodskih izkazov skupine;
- razlike med revizijskimi in drugimi standardi, ki jih je uporabil revizor sestavnega dela, in tistimi, ki so bili uporabljeni pri reviziji računovodskih izkazov skupine;
- oceno, ali bo revizija sestavnega dela zaključena pravočasno, da bo ustrezala rokom poročanja skupine.

Opredelitev pojmov

Sestavni del (Glej odstavek 9(a).)

- A2. Sestava skupine vpliva na način opredelitve sestavnih delov. Na primer, sistem računovodskega poročanja skupine lahko temelji na organizacijski sestavi, ki določa, da mora računovodske informacije pripraviti obvladujoča družba in ena ali več odvisnih družb, skupnih podvigov ali drugih družb, v katerih ima organizacija naložbe, obračunane po kapitalski ali nabavno-vrednostni metodi. Nekatere skupine pa lahko organizirajo svoj sistem računovodskega poročanja po poslovnih funkcijah, procesih, proizvodih ali storitvah (ali po skupinah proizvodov ali storitev) ali po geografskih območjih. V takih primerih je organizacija ali poslovna dejavnost, za katero poslovodstvo skupine ali sestavnega dela pripravlja računovodske informacije, ki bodo vključene v računovodske izkaze skupine, lahko poslovna funkcija, proces, proizvod ali storitev (ali skupina proizvodov ali storitev) ali geografsko območje.
- A3. V sistemu računovodskega poročanja skupine lahko obstaja več ravni sestavnih delov, v takem primeru utegne biti primerneje opredeliti sestavne dele na določenih ravneh združevanja kot pa posamezno.
- A4. Sestavni deli, združeni na določeni ravni, lahko tvorijo sestavni del za namene revizije skupine; tak sestavni del pa lahko pripravi računovodske izkaze skupine, ki obsega računovodske informacije sestavnih delov, ki jo sestavljajo (to je podskupina). Ta MSR lahko zato uporabljajo različni partnerji, zadolženi za revizijo konsolidacije, in delovne skupine za različne podskupine v okviru večje skupine.

Bistveni sestavni del (Glej odstavek 9(m).)

- A5. Običajno so tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine tem večja, čim večja je posamezna finančna pomembnost nekega sestavnega dela. Delovna skupina za revizijo konsolidacije lahko uporabi odstotek od izbrane primerjalne količine kot pomagalo za opredelitev sestavnih delov, ki so posamič finančno pomembni. Opredelitev primerjalne količine in določitev odstotka od nje zahtevata uporabo poklicne presoje. Odvisno od vrste skupine in okoliščin vključujejo primerne primerjalne količine sredstva, obveznosti, denarne tokove, dobiček ali promet skupine. Delovna skupina za revizijo konsolidacije lahko na primer oceni sestavne dele, ki presegajo 15 odstotkov določene primerjalne količine, za bistvene sestavne dele. Glede na okoliščine se lahko domneva kot primeren tudi višji ali nižji odstotek.
- A6. Delovna skupina za revizijo konsolidacije lahko tudi prepozna neki sestavni del kot tak, ki nosi bistvena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine zaradi svoje posebne narave ali okoliščin (to so tveganja, ki zahtevajo posebno revizijsko obravnavanje¹⁴). Na primer, sestavni del bi bil lahko odgovoren za trgovanje z devizami in bi tako izpostavil skupino bistvenemu tveganju pomembno napačne navedbe, čeprav sestavni del sicer ni posamič finančno pomemben za skupino.

Revizor sestavnega dela (Glej odstavek 9(b).)

- A7. Član delovne skupine za revizijo konsolidacije lahko opravi delo v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela za revizijo skupine na zahtevo delovne skupine za revizijo konsolidacije. V tem primeru je tak član delovne skupine tudi revizor sestavnega dela.

Odgovornost (Glej odstavek 11.)

- A8. Čeprav utegnejo revizorji sestavnih delov opravljati delo v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov za revizijo skupine in odgovarjajo za splošne ugotovitve,

¹⁴ MSR 315 (prenovljen), odstavka 28–29.

sklepe in mnenja, odgovarja partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, ali njegovo podjetje za revizijsko mnenje za skupino.

- A9. Če je revizijsko mnenje za skupino prilagojeno, ker delovna skupina za revizijo konsolidacije ni mogla pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z računovodskimi informacijami enega sestavnega dela ali več sestavnih delov, pojasnjevalni odstavek *Osnova za prilagoditev* v revizorjevem poročilu o računovodskih izkazih skupine opiše razloge za tako nezmožnost, ne da bi se skliceval na revizorja sestavnega dela, razen če je tak sklic potreben zaradi ustrezne obrazložitve okoliščin.¹⁵

Sprejem in nadaljevanje

Spoznavanje v fazi sprejema ali nadaljevanja posla (Glej odstavek 12.)

- A10. Če gre za nov posel, delovna skupina za revizijo konsolidacije lahko spozna skupino, njene sestavne dele in njeno okolje:
- iz informacij, ki jih priskrbi poslovodstvo skupine;
 - z medsebojnim obveščanjem s poslovodstvom skupine; in
 - z medsebojnim obveščanjem s predhodno delovno skupino za revizijo konsolidacije, poslovodstvom sestavnih delov ali revizorji sestavnih delov.
- A11. Poznavanje, ki ga pridobi delovna skupina za revizijo konsolidacije, lahko vključuje naslednje zadeve:
- sestava skupine, vključno s pravno in organizacijsko zgradbo (to je, kako je organiziran sistem računovodskega poročanja v skupini);
 - poslovne dejavnosti sestavnih delov, ki so pomembni za skupino, vključno s panožnim in regulativnim, gospodarskim in političnim okoljem, v katerem potekajo te dejavnosti;

¹⁵ MSR 705 (prenovljen), odstavek 20.

- uporaba storitvenih organizacij, vključno s skupnimi storitvenimi centri;
- opis kontrol v skupini;
- zapletenost poteka konsolidacije;
- ali bodo opravljali delo v zvezi z računovodskimi informacijami kakšnega sestavnega dela revizorji sestavnih delov, ki niso iz podjetja ali podjetja v mreži partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, ter utemeljitev posloводства skupine za imenovanje več kot enega revizorja;
- ali bo delovna skupina za revizijo konsolidacije imela:
 - neomejen dostop do pristojnih za upravljanje skupine, posloводства skupine, pristojnih za upravljanje sestavnih delov, poslovodstev sestavnih delov, informacij sestavnih delov in revizorjev sestavnih delov (vključno z ustrezno revizijsko dokumentacijo, ki bi jo delovna skupina za revizijo konsolidacije želela); in
 - možnost opraviti potrebno delo v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov.

A12. Če gre za nadaljevanje posla, lahko na zmožnost delovne skupine za revizijo konsolidacije, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, vplivajo bistvene spremembe, na primer:

- spremembe sestave skupine (na primer prevzemi, odtujitve, reorganizacije ali spremembe v organizaciji sistema računovodskega poročanja v skupini);
- spremembe poslovnih dejavnosti sestavnih delov, ki so pomembne za skupino;
- spremembe sestave pristojnih za upravljanje skupine, posloводства skupine ali ključnih članov posloводства bistvenih sestavnih delov;
- pomisleki, ki jih ima delovna skupina za revizijo konsolidacije glede neoporečnosti in sposobnosti posloводства skupine ali sestavnih delov;
- spremembe kontrol v skupini;

- spremembe primerne okvira računovodskega poročanja.

Pričakovane pridobitve zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov
(Glej odstavek 13.)

A13. Skupina je lahko sestavljena samo iz sestavnih delov, ki ne veljajo za bistvene sestavne dele. V takih okoliščinah lahko partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, upravičeno pričakuje, da bo pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, na katerih bo utemeljil revizijsko mnenje za skupino, če bo delovna skupina za revizijo konsolidacije imela možnost, da:

- a) opravi delo v zvezi z računovodskimi informacijami nekaterih od teh sestavnih delov; in
- b) bo vključena v delo, ki ga bodo revizorji sestavnih delov opravili v zvezi z računovodskimi informacijami drugih sestavnih delov, v tolikšnem obsegu, kot je potrebno za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov.

Dostop do informacij (Glej odstavek 13.)

A14. Delovni skupini za revizijo konsolidacije lahko dostop do informacij omejujejo okoliščine, ki jih poslovodstvo skupine ne more odpraviti, na primer zakoni glede zaupnosti in zasebnosti podatkov ali odklonitev revizorja sestavnega dela glede dostopa do pomembne revizijske dokumentacije, ki ga želi delovna skupina za revizijo konsolidacije. Dostop do informacij utegne omejiti tudi poslovodstvo skupine.

A15. Kjer je dostop do informacij omejen zaradi okoliščin, utegne delovni skupini za revizijo konsolidacije vseeno uspeti, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze; vendar pa je to tem manj verjetno, čim večja je pomembnost sestavnega dela. Na primer, delovna skupina za revizijo konsolidacije morda nima dostopa do pristojnih za upravljanje, poslovodstva ali revizorja (vključno z ustrezno revizijsko dokumentacijo, ki jo želi delovna skupina za revizijo konsolidacije) sestavnega dela, ki je obračunan po kapitalski metodi. Če ta sestavni del ni bistveni sestavni del in če delovna skupina za revizijo konsolidacije razpolaga s

celoto njegovih računovodskih izkazov, vključno z revizorjevim poročilom o njih, ter če ima dostop do informacij, ki jih v zvezi s tem sestavnim delom hrani poslovodstvo skupine, lahko delovna skupina za revizijo konsolidacije zaključi, da te informacije tvorijo zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede tega sestavnega dela. Če pa je sestavni del bistveni sestavni del, delovna skupina za revizijo konsolidacije ne bo mogla izpolniti zahtev tega MSR-ja, ki veljajo za okoliščine revizije skupine. Na primer, delovna skupina za revizijo konsolidacije ne bo mogla izpolniti zahteve iz odstavkov 30–31, da bi bila vključena v delo revizorja sestavnega dela. Zato delovna skupina za revizijo konsolidacije ne bo mogla pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi s tem sestavnim delom. Učinek nezmožnosti delovne skupine za revizijo konsolidacije, da bi pridobila zadostne in ustrezne revizijske dokaze, se obravnava po določbah MSR 705.

- A16. Delovna skupina za revizijo konsolidacije ne bo mogla pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, če poslovodstvo skupine omejuje delovni skupini za revizijo konsolidacije ali revizorju sestavnega dela dostop do informacij bistvenega sestavnega dela.
- A17. Čeprav utegne biti delovna skupina za revizijo konsolidacije zmožna pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, če se tako omejevanje nanaša na sestavni del, ki ne velja za bistveni sestavni del, lahko vzrok za omejevanje vpliva na revizijsko mnenje za skupino. Na primer, lahko vpliva na verodostojnost odgovorov poslovodstva skupine na poizvedovanja delovne skupine za revizijo konsolidacije in njegovih predstavitev za delovno skupino za revizijo konsolidacije.
- A18. Zakon ali drug predpis utegne prepovedovati partnerju, zadolženemu za revizijo konsolidacije, da bi odklonil posel ali odstopil od posla. Na primer, v nekaterih pravnih ureditvah je revizor imenovan za določeno časovno obdobje in ne sme odstopiti pred koncem tega obdobja. Tudi v javnem sektorju revizor zaradi upoštevanja vrste pooblastila ali javnega interesa morda nima možnosti izbire, da bi odklonil posel ali odstopil od posla. V takih okoliščinah za revizijo skupine še vedno velja ta MSR in učinek

nezmožnosti delovne skupine za revizijo konsolidacije, da bi pridobila zadostne in ustrezne revizijske dokaze, se obravnava po določbah MSR 705.

- A19. Dodatek 1 vsebuje primer revizorjevega poročila, ki obsega mnenje s pridržki, ki temelji na nezmožnosti delovne skupine za revizijo konsolidacije, da bi pridobila zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi z bistvenim sestavnim delom, ki je obračunan po kapitalski metodi, kjer pa je po presoji delovne skupine za revizijo konsolidacije učinek sicer pomemben, ne pa vseobsegajoč.

Določbe o poslu (Glej odstavek 14.)

- A20. Določbe o poslu opredeljujejo primerni okvir računovodskega poročanja.¹⁶ V določbe o reviziji konsolidacije so lahko vključene dodatne zadeve, kot na primer ugotovitve, da:

- naj bo medsebojno obveščanje med delovno skupino za revizijo konsolidacije in revizorji sestavnih delov neomejeno do obsega, ki ga dopušča zakon ali drug predpis;
- naj se pomembna obvestila med revizorji sestavnih delov, pristojnimi za upravljanje sestavnih delov, in poslovodstvi sestavnih delov, vključno z obvestili o bistvenih pomanjkljivostih v notranjem kontroliranju, sporočijo tudi delovni skupini za revizijo konsolidacije;
- naj se pomembna obvestila med regulativnimi organi in sestavnimi deli glede zadev računovodskega poročanja sporočijo tudi delovni skupini za revizijo konsolidacije;
- naj bo do obsega, ki ga delovna skupina za revizijo konsolidacije ocenjuje za potrebnega, dovoljeno:
 - dostopati do informacij sestavnih delov, pristojnih za upravljanje sestavnih delov, poslovodstev sestavnih delov in revizorjev sestavnih delov (vključno z ustrezno revizijsko

¹⁶ MSR 210, odstavek 8.

dokumentacijo, ki jo želi delovna skupina za revizijo konsolidacije); in

- opravljati delo ali zahtevati od revizorja sestavnega dela, da opravi delo v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov.

A21. Omejitve glede:

- dostopa delovne skupine za revizijo konsolidacije do informacij sestavnih delov, pristojnih za upravljanje sestavnih delov, posloводства sestavnih delov ali revizorjev sestavnih delov (vključno z ustrezno revizijsko dokumentacijo, ki jo želi delovna skupina za revizijo konsolidacije); ali
- dela, ki ga je treba opraviti v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov,

potem ko je partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, revizijski posel v skupini sprejel, predstavljajo nezmožnost pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki lahko vplivajo na revizijsko mnenje za skupino. V izrednih okoliščinah lahko vodi celo do odstopa od posla, če je to mogoče v okviru zakona ali drugega predpisa.

Splošna revizijska strategija in revizijski načrt (Glej odstavek 16.)

- A22. Pregled splošne revizijske strategije skupine in revizijskega načrta za skupino, ki ga opravi partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, je pomemben del izpolnjevanja njegovih nalog glede usmerjanja revizijskega posla v skupini.

Poznavanje skupine, njenih sestavnih delov in njihovega okolja

Zadeve, ki jih spozna delovna skupina za revizijo konsolidacije (Glej odstavek 17.)

- A23. MSR 315 vsebuje navodila o zadevah, ki jih lahko revizor prouči med spoznavanjem panoge, predpisov in drugih zunanjih dejavnikov, ki vplivajo na organizacijo, vključno s primernim okvirom računovodskega poročanja, narave organizacije, ciljev in strategij ter z njimi povezanih poslovnih tveganj, merjenja in pregledovanja finančnih učinkov organizacije.¹⁷ Dodatek 2 k temu MSR-ju vsebuje navodila o zadevah, ki so svojstvene za skupine, vključno s potekom konsolidacije.

Navodila, ki jih je sestavnim delom izdalo poslovodstvo skupine (Glej odstavek 17.)

- A24. Da bi doseglo enotnost in primerljivost računovodskih informacij, ponavadi poslovodstvo skupine izda navodila za sestavne dele. Taka navodila navajajo zahteve za računovodske informacije sestavnih delov, ki naj bi bile vključene v računovodske izkaze skupine, ter pogosto obsegajo priročnike za postopke računovodskega poročanja in poročevalski paket. Poročevalski paket običajno sestavljajo standardni obrazci za posredovanje računovodskih informacij, ki naj se vključijo v računovodske izkaze skupine. Poročevalski paketi pa na splošno niso oblikovani kot celota računovodskih izkazov, pripravljenih in predstavljenih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

- A25. Navodila običajno obsegajo:

- računovodske usmeritve, ki jih je treba uporabiti;
- zakonske in druge zahteve glede razkritij, ki se nanašajo na računovodske izkaze skupine, vključno:
 - z opredelitvijo in poročanjem odsekov;

¹⁷ MSR 315 (prenovljen), odstavki A17–A41.

- z odnosi in posli s povezanimi strankami;
 - s posli in nerealiziranimi dobički znotraj skupine;
 - s saldi kontov znotraj skupine; in
 - časovne roke za poročanje.
- A26. Delovna skupina za revizijo konsolidacije utegne v zvezi s temi navodili proučiti:
- jasnost in prikladnost navodil za pripravo poročevalskega paketa;
 - ali navodila:
 - ustrezno opisujejo značilnosti primernega okvira računovodskega poročanja;
 - določajo razkritja, ki zadoščajo za izpolnjevanje zahtev iz primernega okvira računovodskega poročanja, na primer razkritje odnosov in poslov s povezanimi strankami in informacij po odsekih;
 - določajo ugotavljanje konsolidacijskih prilagoditev, na primer poslov in nerealiziranih dobičkov znotraj skupine in saldov kontov znotraj skupine; in
 - določajo, kako poslovodstvo sestavnega dela odobri računovodske informacije.

Prevare (Glej odstavek 17.)

- A27. Od revizorja se zahteva, da prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare in da načrtuje in izvede primerne odzive na ocenjena tveganja.¹⁸ Informacije, ki jih uporabi za prepoznavanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare, lahko vključujejo:

¹⁸ MSR 240 – Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov.

- oceno tveganj s strani posloводства skupine, da utegnejo biti računovodski izkazi skupine pomembno napačni zaradi prevare;
- postopke posloводства skupine za prepoznavanje tveganj in odzivanje na tveganja prevar v skupini, vključno s kakršnimikoli posebnimi tveganji prevar, ki jih je prepoznalo posloводство skupine, ali s saldi na kontih, vrstami poslov ali razkritji, za katere je tveganje prevare verjetno;
- podatek, ali obstajajo posebni sestavni deli, za katere je tveganje prevare verjetno;
- informacije o tem, kako pristojni za upravljanje skupine spremljajo postopke posloводства skupine za prepoznavanje in obravnavanje tveganj prevar v skupini ter kontrole, ki jih je vzpostavilo posloводство skupine, da bi zmanjšalo ta tveganja;
- odzive pristojnih za upravljanje skupine, posloводства skupine, ustreznih posameznikov iz notranje revizije (in če je primerno, poslovodstev sestavnih delov, revizorjev sestavnih delov in drugih) na poizvedovanje delovne skupine za revizijo konsolidacije, ali vedo za morebitne dejanske prevare, sume prevar ali domnevne prevare, ki vplivajo na kakšen sestavni del ali skupino.

Razprave med člani delovne skupine za revizijo konsolidacije in revizorji sestavnih delov glede tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine, vključno s tveganji prevare (Glej odstavek 17.)

A28. Od ključnih članov delovne skupine za revizijo konsolidacije se zahteva, da razpravljajo o dovzetnosti organizacije za pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih zaradi prevare ali napake, s posebnim poudarkom na tveganjih zaradi prevare. Pri reviziji skupine lahko te razprave vključujejo tudi revizorje sestavnih delov.¹⁹ Na odločitev partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, koga vključiti v razprave, kako in kje

¹⁹ MSR 240, odstavek 15, in MSR 315 (prenovljen), odstavek 10.

naj potekajo ter o njihovi obsežnosti, vplivajo dejavniki, kot so na primer predhodne izkušnje s skupino.

A29. Razprave ponujajo priložnost za:

- izmenjavo poznavanja sestavnih delov in njihovega okolja, vključno s kontrolami v skupini;
- izmenjavo informacij o poslovnih tveganjih sestavnih delov ali skupine;
- izmenjavo zamisli o tem, kako in kje utegnejo biti računovodski izkazi skupine dovzetni za pomembno napačno navedbo zaradi prevare ali napake, kako bi utegnili poslovodstvo skupine ali poslovodstvo sestavnih delov zakriviti in prikriti prevarantsko računovodsko poročanje in kako bi lahko poneverili sredstva v sestavnih delih;
- prepoznavanje postopkov, ki jih izvajajo poslovodstva skupine ali sestavnih delov, ki utegnejo biti pristranski ali oblikovani s ciljem prirejanja dobičkov, kar bi lahko vodilo k prevarantskemu računovodskemu poročanju, na primer postopkov priznavanja prihodkov, ki niso v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- proučitev poznanih zunanjih in notranjih dejavnikov, ki vplivajo na skupino in ki lahko ustvarjajo pobudo ali pritisk, da poslovodstvo skupine, poslovodstva sestavnih delov ali drugi zakrivijo prevaro, nudijo priložnost za zagrešitev prevare ali kažejo razmere ali okolje, ki omogoča, da poslovodstvo skupine, poslovodstva sestavnih delov ali drugi razmišljajo o zagrešitvi prevare;
- proučitev tveganja, da se utegnejo poslovodstva skupine ali sestavnih delov izogniti kontrolam;
- proučitev, ali se uporabljajo enotne računovodske usmeritve pri pripravi računovodskih informacij sestavnih delov za računovodske izkaze skupine, in če se ne uporabljajo, kako so opredeljene in prilagojene razlike v računovodskih usmeritvah (če to zahteva primerni okvir računovodskega poročanja);
- razpravo o ugotovljeni prevari v sestavnem delu ali o informaciji, ki kaže obstoj prevare v sestavnem delu;

- izmenjavo informacij, ki utegnejo kazati nespoštovanje zakonov ali drugih predpisov v državi, na primer plačevanje podkupnin in nedopustno prakso transfernih cen.

Dejavniki tveganja (Glej odstavek 18.)

- A30. Dodatek 3 prikazuje primere razmer ali dogodkov, ki utegnejo posamič ali skupaj kazati tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine, vključno s tveganji zaradi prevare.

Ocenjevanje tveganj (Glej odstavek 18.)

- A31. Na ravni skupine ocenjuje delovna skupina za revizijo konsolidacije tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine na osnovi informacij, kot so:
- informacije, pridobljene pri spoznavanju skupine, njenih sestavnih delov in njihovih okolij ter poteka konsolidacije, vključno z revizijskimi dokazi, pridobljenimi pri ovrednotenju vzpostavitve in delovanja kontrol v skupini ter kontrol, povezanih s konsolidacijo;
 - informacije, pridobljene od revizorjev sestavnih delov.

Poznavanje revizorjev sestavnih delov (Glej odstavek 19.)

- A32. Delovna skupina za revizijo konsolidacije spoznava revizorja sestavnega dela le v primeru, ko načrtuje, da bo od njega zahtevala, naj opravi delo v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela za revizijo skupine. Na primer, ni treba spoznavati revizorjev tistih sestavnih delov, za katere delovna skupina za revizijo konsolidacije načrtuje samo izvajanje analitičnih postopkov na ravni skupine.

Postopki delovne skupine za revizijo konsolidacije za spoznavanje revizorja sestavnega dela in virov revizijskih dokazov (Glej odstavek 19.)

- A33. Na vrsto, čas in obseg postopkov delovne skupine za revizijo konsolidacije, namenjenih spoznavanju revizorja sestavnega dela, vplivajo dejavniki, kot so izkušnje z revizorjem sestavnega dela ali predhodno poznavanje njegovega dela ter stopnja, do katere sta delovna skupina za revizijo konsolidacije in revizor sestavnega dela odvisna od skupnih usmeritev in postopkov, na primer:

- ali delovna skupina za revizijo konsolidacije in revizor sestavnega dela uporabljata:
 - skupne usmeritve in postopke za opravljanje dela (na primer revizijske metodologije);
 - skupne usmeritve in postopke za zagotavljanje kakovosti; ali
 - skupne usmeritve in postopke za spremljanje;
- skladnost ali podobnost:
 - zakonov in drugih predpisov ali pravnega sistema;
 - poklicnega nadzora, ukrepov in zunanjega zagotavljanja kakovosti;
 - izobraževanja in usposabljanja;
 - poklicnih organizacij in standardov;
 - jezika in kulture.

A34. Ti dejavniki imajo medsebojni vpliv in se medsebojno ne izključujejo. Na primer obseg postopkov delovne skupine za revizijo konsolidacije za spoznavanje revizorja sestavnega dela A, ki dosledno izvaja skupne usmeritve in postopke za zagotavljanje kakovosti in za spremljanje ter uporablja skupno revizijsko metodologijo ali deluje v isti pravni ureditvi kot delovna skupina za revizijo konsolidacije, utegne biti manjši kot obseg postopkov delovne skupine za revizijo konsolidacije za spoznavanje revizorja sestavnega dela B, ki ne izvaja dosledno skupnih usmeritev in postopkov za zagotavljanje kakovosti in za spremljanje ter ne uporablja skupne revizijske metodologije ali deluje v tuji pravni ureditvi. Tudi vrste opravljenih postopkov v zvezi z revizorjema sestavnih delov A in B utegnejo biti različne.

A35. Delovna skupina za revizijo konsolidacije lahko spoznava revizorja sestavnega dela na več načinov. V prvem letu vključevanja revizorja sestavnega dela lahko delovna skupina za revizijo konsolidacije na primer:

- ovrednoti ugotovitve sistema za spremljanje zagotavljanja kakovosti, če sta delovna skupina za

revizijo konsolidacije in revizor sestavnega dela iz podjetja ali mreže, ki deluje v okviru skupnih usmeritev in postopkov za spremljanje ter v skladu z njimi;²⁰

- obišče revizorja sestavnega dela in razpravlja z njim o zadevah iz odstavka 19(a)–(c);
- pozove revizorja sestavnega dela, da pisno potrdi zadeve, navedene v odstavku 19(a)–(c) (dodatek 4 vsebuje primer pisnih potrditev revizorja sestavnega dela);
- pozove revizorja sestavnega dela, da izpolni vprašalnik o zadevah iz odstavka 19(a)–(c);
- razpravlja o revizorju sestavnega dela s sodelavci v podjetju partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, ali z ugledno tretjo osebo, ki pozna revizorja sestavnega dela; ali
- pridobi potrditve od poklicnih organov ali organizacij, katerim revizor sestavnega dela pripada, od pooblaščenih organov, ki so izdali revizorju sestavnega dela licenco, ali od drugih tretjih strank.

V naslednjih letih lahko poznavanje revizorja sestavnega dela temelji na predhodnih izkušnjah delovne skupine za revizijo konsolidacije z njim. Delovna skupina za revizijo konsolidacije lahko pozove revizorja sestavnega dela, da potrdi, ali se je kaj spremenilo od predhodnega leta v zvezi z zadevami, navedenimi v odstavku 19(a)–(c).

- A36. Kjer je bil ustanovljen neodvisen organ za nadzor revizijske stroke in za spremljanje kakovosti revizij, utegne zavedanje o regulativnem okolju pomagati delovni skupini za revizijo konsolidacije pri ovrednotenju neodvisnosti in sposobnosti revizorja sestavnega dela. Informacije o regulativnem okolju lahko predloži revizor sestavnega dela ali pa se pridobijo od neodvisnih nadzornih organov.

²⁰ Kot zahteva MSOK 1 – *Obvladovanje kakovosti v podjetjih, ki opravljajo revizije in preiskave računovodskih izkazov ter posle dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev*, odstavek 54 ali zahteve v državi, ki so strožje.

Etične zahteve, ki so pomembne za revizijo skupine (Glej odstavek 19(a).)

- A37. Pri opravljanju dela v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela za revizijo skupine je revizor sestavnega dela zavezan etičnim zahtevam, ki so pomembne za revizijo skupine. Take zahteve utegnejo biti različne ali večje od tistih, ki jih revizor sestavnega dela upošteva kot revizor sestavnega dela pri zakonski reviziji. Zato delovna skupina za revizijo konsolidacije ugotovi, ali revizor sestavnega dela dovolj pozna in je voljan izpolniti etične zahteve, ki so pomembne za revizijo skupine, da lahko opravi naloge revizorja sestavnega dela pri reviziji skupine.

Poklicne zmožnosti revizorja sestavnega dela (Glej odstavek 19(b).)

- A38. Poznavanje poklicne zmožnosti revizorja sestavnega dela s strani delovne skupine za revizijo konsolidacije lahko vključuje védenje, ali revizor sestavnega dela:
- obvlada revizijske in druge standarde, ki veljajo za revizijo skupine do take mere, da zadošča za izpolnjevanje nalog revizorja sestavnega dela pri reviziji skupine;
 - ima posebno strokovno znanje (na primer posebno znanje za panogo), ki je potrebno za opravljanje dela v zvezi z računovodskimi informacijami določenega sestavnega dela; in
 - kjer je ustrezno, do take mere pozna primerni okvir računovodskega poročanja, da zadošča za izpolnjevanje nalog revizorja sestavnega dela pri reviziji skupine (navodila, ki jih sestavnim delom izda poslovodstvo skupine, pogosto opišejo značilnosti primernega okvira računovodskega poročanja).

Uporaba poznavanja revizorja sestavnega dela s strani delovne skupine za revizijo konsolidacije (Glej odstavek 19.)

- A39. Delovna skupina za revizijo konsolidacije ne more prek dejstva, da revizor sestavnega dela ni neodvisen, s tem da se vključi v delo revizorja sestavnega dela ali da izvede dodatno oceno tveganja ali nadaljnje revizijske postopke v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela.

A40. Vendar pa lahko delovna skupina za revizijo konsolidacije ovrže manj resne pomisleke glede strokovne zmožnosti revizorja sestavnega dela (na primer glede pomanjkanja posebnega znanja za panogo) ali dejstva, da revizor sestavnega dela ne deluje v okolju, ki učinkovito nadzira revizorje, s tem da se vključi v delo revizorja sestavnega dela ali da izvede dodatno oceno tveganja ali nadaljnje revizijske postopke v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela.

A41. Kjer zakon ali drug predpis prepoveduje dostop do pomembnih delov revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela, lahko delovna skupina za revizijo konsolidacije zahteva, da se revizor sestavnega dela izogne tej oviri, tako da pripravi zaznamek ustreznih informacij.

Pomembnost (Glej odstavke 21–23.)

A42. Od revizorja se zahteva,²¹ da:

- a) pri vzpostavljanju splošne revizijske strategije določi:
 - i. pomembnost za celoto računovodskih izkazov; in
 - ii. če v posebnih okoliščinah organizacije obstajajo nenavadni vrste poslov, saldi na kontih ali razkritja, za katere bi lahko upravičeno pričakovali, da bodo napačne navedbe manjših zneskov, kot je raven pomembnosti za celoto računovodskih izkazov, vplivale na gospodarno odločanje uporabnikov na osnovi računovodskih izkazov, raven ali ravni pomembnosti, ki veljajo za te nenavadne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja; in
- b) določi izvedbeno pomembnost.

V povezavi z revizijo skupine se vzpostavi pomembnost tako za celoto računovodskih izkazov skupine kot za računovodske informacije sestavnih delov. Pomembnost za

²¹ MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*, odstavka 10–11.

celoto računovodskih izkazov skupine se uporabi pri vzpostavljanju splošne revizijske strategije skupine.

- A43. Da bi zmanjšali verjetnost, da skupni znesek nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb v računovodskih izkazih skupine prekorači pomembnost za celoto računovodskih izkazov skupine na primerno nizko raven, je pomembnost za sestavni del manjša kot pomembnost za celoto računovodskih izkazov skupine. Za različne sestavne dele utegnejo biti določene različne ravni pomembnosti. Ni treba, da je pomembnost za sestavni del aritmetičen delež pomembnosti za celoto računovodskih izkazov skupine, in posledično lahko skupni znesek pomembnosti za sestavne dele različnih sestavnih delov presega pomembnost za celoto računovodskih izkazov skupine. Pomembnost za sestavni del se uporabi pri vzpostavljanju splošne revizijske strategije sestavnega dela.
- A44. Pomembnost za sestavni del se določi za tiste sestavne dele, katerih računovodske informacije bodo revidirane ali pregledane v sklopu revizije skupine v skladu z odstavki 26, 27(a) in 29. Revizor sestavnega dela uporabi raven pomembnosti za sestavni del pri ugotavljanju, ali so nepopravljene odkrite napačne navedbe posamič ali skupaj pomembne.
- A45. Poleg pomembnosti za sestavni del se določi tudi prag za napačne navedbe. Ugotovljene napačne navedbe v računovodskih informacijah sestavnega dela, ki so nad pragom za napačne navedbe, se sporočijo delovni skupini za revizijo konsolidacije.
- A46. Pri reviziji računovodskih informacij sestavnega dela določi revizor sestavnega dela (ali delovna skupina za revizijo konsolidacije) izvedbeno pomembnost na ravni sestavnega dela. To je potrebno, da se zmanjša verjetnost, da bi skupni znesek nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb v računovodskih informacijah sestavnega dela presegel pomembnost za sestavni del na primerno nizko raven. V praksi lahko delovna skupina za revizijo konsolidacije postavi pomembnost za sestavni del na to nižjo raven. V takem primeru uporablja revizor sestavnega dela pomembnost za sestavni del za namene ocenjevanja tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih informacijah

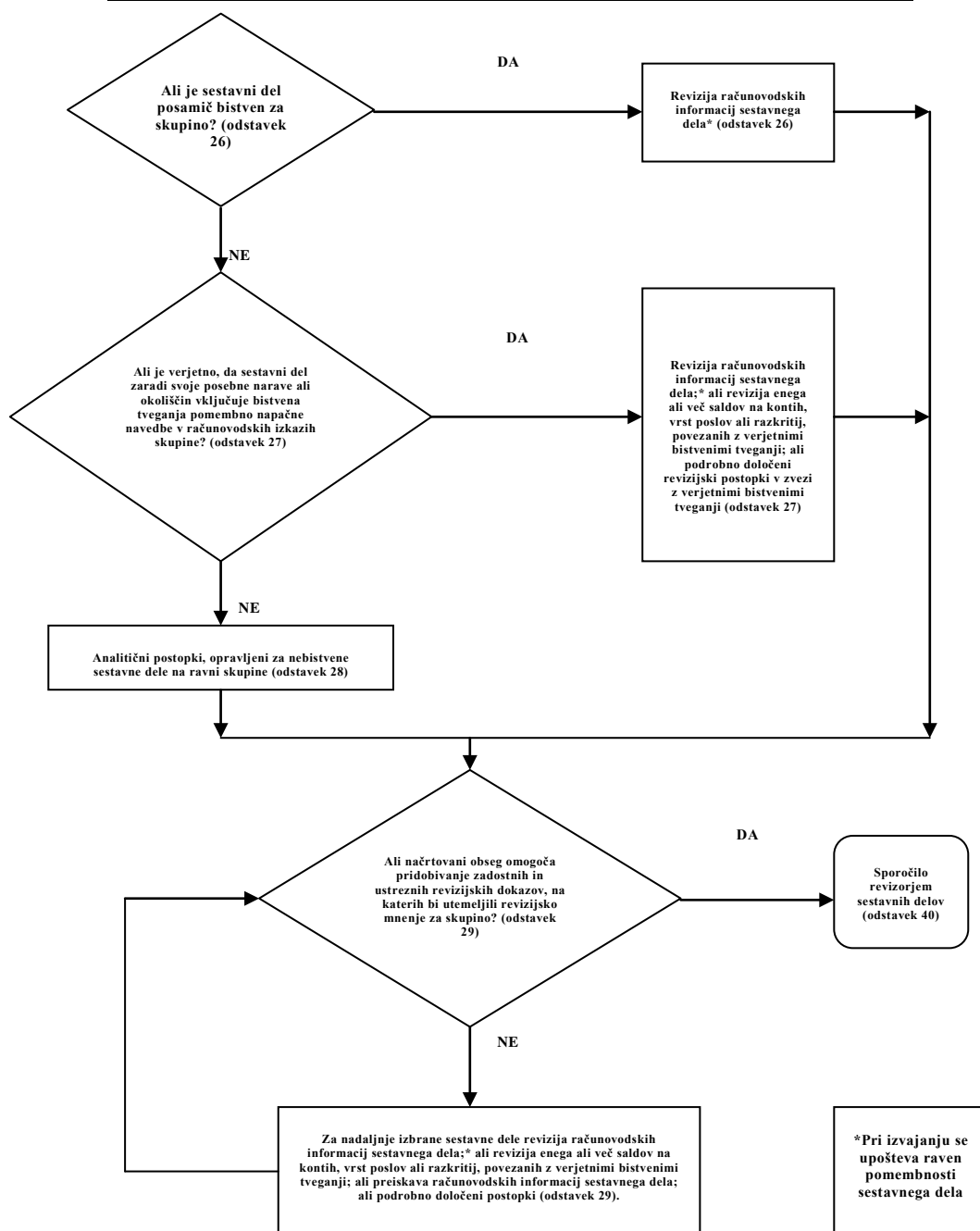
sestavnega dela in oblikovanja nadaljnjih revizijskih postopkov kot odziv na ocenjena tveganja, prav tako pa tudi za ovrednotenje, ali so odkrite napačne navedbe posamič ali skupaj pomembne.

Odzivanje na ocenjena tveganja

Določitev vrste dela v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov (Glej odstavka 26–27.)

- A47. Na odločitev delovne skupine za revizijo konsolidacije, kakšne vrste delo v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela je treba opraviti in kakšno bo njeno vključevanje v delo revizorja sestavnega dela, vplivajo:
- a) bistvenost sestavnega dela;
 - b) prepoznana bistvena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine;
 - c) ocena vzpostavitve kontrol v skupini ter njihovega delovanja s strani delovne skupine za revizijo konsolidacije; in
 - d) poznavanje revizorja sestavnega dela s strani delovne skupine za revizijo konsolidacije.

Diagram prikazuje, kako bistvenost sestavnega dela vpliva na odločitev delovne skupine za revizijo konsolidacije o tem, kakšne vrste delo v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela je treba opraviti.



Bistveni sestavni deli (Glej odstavke 27(b)–(c).)

- A48. Delovna skupina za revizijo konsolidacije lahko opredeli neki sestavni del kot bistven sestavni del, ker zaradi svoje posebne narave ali okoliščin verjetno vključuje bistvena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine. V takem primeru utegne biti delovna skupina za revizijo konsolidacije zmožna, da določi salde na kontih, vrste poslov ali razkritja, na katere vplivajo verjetna bistvena tveganja. Kjer je tako, se lahko delovna skupina za revizijo konsolidacije odloči izvesti ali zahtevati od revizorja sestavnega dela, da izvede revizijo samo teh saldov na kontih, vrst poslov ali razkritij. Na primer, v razmerah, opisanih v odstavku A6, utegne biti delo v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela omejeno na revizijo saldov na kontih, vrst poslov ali razkritij, na katere vpliva trgovanje z devizami tega sestavnega dela. Kjer delovna skupina za revizijo konsolidacije zahteva od revizorja sestavnega dela, da opravi revizijo enega ali več saldov na kontih, vrst poslov ali razkritij, sporočilo delovne skupine za revizijo konsolidacije (glej odstavek 40.) upošteva dejstvo, da so mnoge postavke v računovodskih izkazih medsebojno povezane.
- A49. Delovna skupina za revizijo konsolidacije lahko oblikuje revizijske postopke kot odziv na verjetno bistveno tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine. Na primer, pri verjetnem bistvenem tveganju zastarelosti zalog delovna skupina za revizijo konsolidacije lahko izvede ali zahteva od revizorja sestavnega dela, da izvede, določene revizijske postopke glede vrednotenja zalog pri sestavnem delu, ki ima veliko količino potencialno zastarelih zalog, vendar sicer ni bistven sestavni del.

Nebistveni sestavni deli (Glej odstavka 28–29.)

- A50. Odvisno od okoliščin posla utegnejo biti računovodske informacije sestavnih delov združene na različnih ravneh za potrebe analitičnih postopkov. Izidi analitičnih postopkov potrdijo zaključke delovne skupine za revizijo konsolidacije, da ni bistvenih tveganj pomembno napačne navedbe v zbirnih računovodskih informacijah sestavnih delov, ki niso bistveni sestavni deli.

A51. Na odločitev delovne skupine za revizijo konsolidacije o tem, koliko sestavnih delov bo v skladu z odstavkom 29 izbrala, katere sestavne dele bo izbrala in kakšne vrste delo v zvezi z računovodskimi informacijami posameznih izbranih sestavnih delov bo predvidela, lahko vplivajo dejavniki, kot so:

- obseg pričakovanih pridobljenih revizijskih dokazov iz računovodskih informacij bistvenih sestavnih delov;
- ali je bil sestavni del ustanovljen ali prevzet pred kratkim;
- ali so nastopile v sestavnem delu pomembne spremembe;
- ali je notranja revizija opravila pregled sestavnega dela in obstajajo morebitni učinki tega pregleda na revizijo skupine;
- ali sestavni deli uporabljajo skupne sisteme in postopke;
- uspešnost delovanja kontrol v skupini;
- ali so analitični postopki na ravni skupine odkrili nenavadno fluktuacijo;
- posamična finančna bistvenost sestavnega dela ali tveganja, ki ga ta sestavni del povzroča, v primerjavi z drugimi sestavnimi deli te vrste;
- ali je sestavni del zavezan reviziji, ki jo zahtevata zakon, drug predpis ali drug razlog.

Vključevanje sestavine nepredvidljivosti pri izboru sestavnih delov te vrste lahko poveča verjetnost odkrivanja pomembno napačnih navedb v računovodskih informacijah sestavnih delov. Izbor sestavnih delov pogosto spreminjajo na ciklični podlagi.

A52. Pregled računovodskih informacij sestavnega dela se lahko opravi skladno z Mednarodnim standardom poslov preiskovanja (MSP) 2400²² ali MSP 2410²³ s prilagoditvami

²² MSP 2400 – Posli preiskovanja računovodskih izkazov.

glede na okoliščine. Delovna skupina za revizijo konsolidacije lahko določi tudi dodatne postopke, s katerimi nadgradi to delo.

- A53. Kot je obrazloženo v odstavku A13, utegnejo skupino sestavljati le sestavni deli, ki niso bistveni sestavni deli. V takih okoliščinah lahko delovna skupina za revizijo konsolidacije pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, na katerih utemelji revizijsko mnenje za skupino, tako da v skladu z odstavkom 29 določi vrsto dela, ki ga je treba opraviti v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov. Malo je verjetno, da bo delovna skupina za revizijo konsolidacije pridobila zadostne in ustrezne revizijske dokaze, na katerih bo utemljila revizijsko mnenje za skupino, če bo delovna skupina za revizijo konsolidacije ali revizor sestavnega dela samo preizkusil kontrole v skupini in opravil analitične postopke na računovodskih informacijah sestavnih delov.

Vključevanje v delo revizorjev sestavnih delov (Glej odstavka 30–31.)

- A54. Dejavniki, ki utegnejo vplivati na vključevanje delovne skupine za revizijo konsolidacije v delo revizorja sestavnega dela, vključujejo:
- a) bistvenost sestavnega dela;
 - b) prepoznana bistvena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine; in
 - c) poznavanje revizorja sestavnega dela s strani delovne skupine za revizijo konsolidacije.

Če gre za bistveni sestavni del ali za prepoznana bistvena tveganja, opravi delovna skupina za revizijo konsolidacije postopke, opisane v odstavkih 30–31. Pri sestavnem delu, ki ni bistveni sestavni del, se bo vključevanje delovne skupine za revizijo konsolidacije v delo revizorja sestavnega dela razlikovalo glede na njeno poznavanje tega revizorja sestavnega dela. Dejstvo, da sestavni del ni bistveni sestavni del, postane drugotnega pomena. Na primer, čeprav

²³ MSP 2410 – *Preiskovanje medletnih računovodskih informacij, ki ga opravi neodvisni revizor organizacije.*

velja, da sestavni del ni bistveni sestavni del, se lahko delovna skupina za revizijo konsolidacije odloči za vključitev v revizorjevo ocenjevanje tveganj, ker ima določene pomisleke o strokovnih zmožnostih revizorja sestavnega dela (na primer pomanjkanje posebnega znanja za panogo) ali ker revizor sestavnega dela ne deluje v okolju, ki bi aktivno nadziralo revizorje.

A55. Vključevanje delovne skupine za revizijo konsolidacije v delo revizorja sestavnega dela lahko razen vključevanj, opisanih v odstavkih 30–31 in 42, glede na poznavanje revizorja sestavnega dela obsega eno ali več od naslednjih oblik:

- a) sestanki s poslovodstvi sestavnih delov ali z revizorji sestavnih delov, da bi spoznali sestavne dele in njihovo okolje;
- b) pregledovanje splošne revizijske strategije in revizijskega načrta revizorja sestavnega dela;
- c) izvajanje postopkov ocenjevanja tveganj, da bi prepoznali in ocenili tveganja pomembno napačne navedbe na ravni sestavnega dela (te lahko opravi delovna skupina za revizijo konsolidacije sama ali skupaj z revizorji sestavnih delov);
- d) načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov (te lahko načrtuje in izvede delovna skupina za revizijo konsolidacije sama ali skupaj z revizorji sestavnih delov);
- e) udeležba na zaključnih in drugih pomembnih sestankih revizorjev sestavnih delov s poslovodstvi sestavnih delov;
- f) pregledovanje drugih pomembnih delov revizijske dokumentacije revizorjev sestavnih delov.

Potek konsolidacije

Konsolidacijske prilagoditve in prerazvrstitve (Glej odstavek 34.)

A56. Konsolidacijski postopek lahko zahteva prilagoditve zneskov, ki so navedeni v računovodskih izkazih skupine, ki ne gredo skozi običajne sisteme za obdelavo poslov ter morda niso podvrženi istim notranjim kontrolam kot ostale

računovodske informacije. Ovrednotenje, ki ga opravi delovna skupina za revizijo konsolidacije glede primernosti, popolnosti in točnosti teh prilagoditev lahko vključuje:

- ovrednotenje, ali bistvene prilagoditve primerno odražajo dogodke in posle, ki so jih povzročili;
- ugotovitev, ali so bile bistvene prilagoditve pravilno izračunane, obdelane in odobrene od posloводства skupine in, kjer je to primerno, od poslovodstev sestavnih delov;
- ugotovitev, ali so bistvene prilagoditve ustrezno utemeljene in zadostno dokumentirane; in
- preveritev uskladitve in izločitve poslov in nerealiziranih dobičkov znotraj skupine ter saldov kontov znotraj skupine.

Obveščanje revizorjev sestavnih delov (Glej odstavka 40—41.)

- A57. Če ni uspešnega obojestranskega obveščanja med delovno skupino za revizijo konsolidacije in revizorji sestavnih delov, obstaja tveganje, da delovna skupina za revizijo konsolidacije morda ne bo pridobila zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katerih bi utemljila revizijsko mnenje za skupino. Jasno in pravočasno sporočanje zahtev delovne skupine za revizijo konsolidacije sestavlja osnovo za uspešno obojestransko obveščanje med delovno skupino za revizijo konsolidacije in revizorjem sestavnega dela.
- A58. Svoje zahteve delovna skupina za revizijo konsolidacije pogosto sporoči v pisnem navodilu. Dodatek 5 vsebuje napotke glede obveznih in dodatnih zadev, ki so lahko vključene v tako pisno navodilo. Revizor sestavnega dela pogosto obvešča delovno skupino za revizijo konsolidacije v obliki zabeležke ali poročila o opravljenem delu. Obveščanje med delovno skupino za revizijo konsolidacije in revizorjem sestavnega dela pa ni nujno pisno. Na primer, delovna skupina za revizijo konsolidacije lahko obišče revizorja sestavnega dela, da bi z njim razpravljala o prepoznanih bistvenih tveganjih ali pregledala pomembne dele revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela.

Vseeno pa veljajo dokumentacijske zahteve iz tega in drugih MSR-jev.

- A59. V sodelovanju z delovno skupino za revizijo konsolidacije lahko revizor sestavnega dela, na primer, omogoči delovni skupini za revizijo konsolidacije dostop do pomembne revizijske dokumentacije, če to ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom.
- A60. Kjer je član delovne skupine za revizijo konsolidacije hkrati tudi revizor sestavnega dela, se da doseči cilj delovne skupine za revizijo konsolidacije glede jasnega obveščanja revizorja sestavnega dela pogosto z drugačnimi sredstvi, kot je pisno obveščanje. Na primer:
- dostop revizorja sestavnega dela do splošne revizijske strategije in do revizijskega načrta lahko zadostno nadomesti sporočilo zahtev delovne skupine za revizijo konsolidacije, kot je navedeno v odstavku 40; in
 - pregled revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela je lahko za delovno skupino za revizijo konsolidacije zadostno nadomestilo za obveščanje o zadevah, ki so pomembne za njene sklepe v zvezi z revizijo skupine, kot je navedeno v odstavku 41.

Ovrednotenje zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov

Pregled revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela (Glej odstavek 42(b).)

- A61. Kateri del revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela bo za delovno skupino za revizijo konsolidacije pomemben, se lahko razlikuje glede na okoliščine. Pogosto je poudarek na revizijski dokumentaciji, ki je pomembna pri bistvenih tveganjih pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine. Na obseg pregleda lahko vpliva dejstvo, da je bila revizijska dokumentacija revizorja sestavnega dela podvržena postopkom preiskovanja v podjetju revizorja sestavnega dela.

Zadostnost in ustreznost revizijskih dokazov (Glej odstavek 44–45.)

- A62. Če delovna skupina za revizijo konsolidacije zaključi, da niso bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi,

na katerih bi temeljilo revizijsko mnenje za skupino, lahko delovna skupina za revizijo konsolidacije od revizorja sestavnega dela zahteva, da izvede dodatne postopke. Če to ni izvedljivo, lahko delovna skupina za revizijo konsolidacije izvede svoje lastne postopke na računovodskih informacijah sestavnega dela.

- A63. Ovrednotenje skupnih učinkov morebitnih napačnih navedb (ki so jih ugotovili ali delovna skupina za revizijo konsolidacije ali revizorji sestavnih delov), ki ga opravi partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, mu omogoča določiti, ali vsebujejo računovodski izkazi skupine kot celota pomembno napačne navedbe.

Obveščanje posloводства skupine in pristojnih za upravljanje skupine

Obveščanje posloводства skupine (Glej odstavke 46–48.)

- A64. MSR 240 vsebuje zahteve in navodila glede obveščanja posloводства o prevarah, in tam, kjer bi utegnilo biti posloводство vključeno v prevaro, glede obveščanja pristojnih za upravljanje.²⁴
- A65. Posloводство skupine morda mora ohranjati zaupnost določenih pomembnih občutljivih informacij. Zadeve, ki utegnejo biti bistvene za računovodske izkaze sestavnega dela, pa se tega posloводство sestavnega dela ne zaveda, obsegajo na primer:
- možne pravde;
 - načrte za opuščanje pomembnih poslovnih sredstev;
 - kasnejše dogodke;
 - pomembne pravne dogovore.

Obveščanje pristojnih za upravljanje skupine (Glej odstavek 49.)

- A66. Zadeve, ki jih delovna skupina za revizijo konsolidacije sporoča pristojnim za upravljanje skupine, lahko vključujejo tiste, na katere so delovno skupino za revizijo konsolidacije opozorili revizorji sestavnih delov in ki jih

²⁴ MSR 240, odstavki 40–42.

delovna skupina za revizijo konsolidacije ocenjuje kot bistvene za naloge pristojnih za upravljanje skupine. Obveščanje pristojnih za upravljanje skupine poteka v različnih fazah med revizijo skupine. Na primer, zadeve iz odstavka 49(a)–(b) lahko delovna skupina za revizijo konsolidacije sporoči po tem, ko je opredelila delo, ki ga je treba opraviti v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov. Nasprotno pa o zadevi iz odstavka 49(c) utegne obveščati ob koncu revizije in o zadevah iz odstavka 49(d)–(e) takrat, ko se zgodijo.

Dodatek 1

(Glej odstavek A19.)

Zgled revizorjevega poročila, če delovna skupina za revizijo konsolidacije ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katerih bi utemeljila revizijsko mnenje za skupino

Opomba: V tem zgledu revizorjevega poročila je del *Mnenje* postavljen na začetek v skladu s prenovljenim MRS 700, del *Podlaga za mnenje* pa je uvrščen takoj za delom *Mnenje*. Prav tako sta prvi in zadnji stavek, ki sta bila vključena v obstoječi del o revizorjevi odgovornosti, zdaj sestavni del novega dela *Podlaga za mnenje*.

Zgled – Mnenje s pridržki, če delovna skupina za revizijo konsolidacije ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katerih bi utemeljila revizijsko mnenje za skupino

Vključene so naslednje okoliščine:

- revizija celote konsolidiranih računovodskih izkazov nekotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene predstavitve. Pri tem gre za revizijo skupine (MSR 600 velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi konsolidirane računovodske izkaze v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za konsolidirane računovodske izkaze v MSR 210;
- delovna skupina za revizijo konsolidacije ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z bistvenim sestavnim delom, ki je obračunan po kapitalski metodi (priznana vrednost 15 milijonov USD v bilanci stanja odraža celotna sredstva v vrednosti 60 milijonov USD), ker delovna skupina za revizijo konsolidacije ni imela dostopa do računovodskih evidenc, poslovodstva ali revizorja sestavnega dela;
- delovna skupina za revizijo konsolidacije je prebrala revidirane računovodske izkaze sestavnega dela z dne 31.

decembra 20x1, vključno z revizorjevim poročilom o njih, in proučila z njimi povezane računovodske informacije, ki jih ima glede sestavnega dela poslovodstvo skupine;

- po presoji delovne skupine za revizijo konsolidacije je učinek nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze za računovodske izkaze skupine pomemben, ne pa vseobsegajoč;²⁵
- *Kodeks etike za računovodske strokovnjake*, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, vključuje vse ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da ni pomembne negotovosti v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570;
- revizorju ni treba in se ni odločil ključnih revizijskih zadev sporočiti v skladu z MSR 701;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom poročila in mnenje s pridržki o konsolidiranih računovodskih izkazih vpliva tudi na druge informacije;
- osebe, odgovorne za nadzor konsolidiranih računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov;
- poleg revizije konsolidiranih računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

²⁵ Če je po presoji partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije učinek nezmožnosti pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze pomemben in vseobsegajoč, bi delovna skupina za revizijo konsolidacije mnenje zavrnila v skladu s prenovljenim MRS 705.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugim ustreznim naslovnikom]

Poročilo o reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov²⁶**Mnenje s pridržki**

Revidirali smo konsolidirane računovodske izkaze družbe ABC in njenih odvisnih družb (Skupina), ki vključujejo konsolidiran izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 in konsolidiran izkaz vseobsegajočega donosa, gibanja kapitala in denarnih tokov za tedaj končano leto, ter pojasnila k računovodskim izkazom skupaj s povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev.

Razen možnih učinkov zadeve, ki je opisana v poročilu v delu *Podlaga za mnenje s pridržki*, po našem mnenju priloženi konsolidirani računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali *so resničen in pošten prikaz*) finančni položaj (finančnega položaja) Skupine na dan 31. decembra 20X1 ter njeno finančno uspešnost in denarne tokove za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP).

Podlaga za mnenje s pridržki

Vrednost naložbe družbe ABC v družbo XYZ, tujo pridruženo družbo, ki je bila prevzeta med letom in je obračunana po kapitalski metodi, je v konsolidiranem izkazu finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 15 milijonov USD, delež družbe ABC v čistem dobičku družbe XYZ v višini 1 milijon USD pa je vključen v konsolidirani izkaz vseobsegajočega donosa za tedaj končano leto. O knjigovodski vrednosti naložbe družbe ABC v družbo XYZ po stanju z dne 31. decembra 20X1 ter o deležu družbe ABC v čistem dobičku družbe XYZ za to leto nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ker je bil zavržen dostop do računovodskih informacij, posloводства in revizorjev družbe XYZ. Zato nismo mogli ugotoviti, ali bi bile potrebne kakšne prilagoditve teh vrednosti.

²⁶ Podnaslov *Poročilo o reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov* je nepotreben v okoliščinah, ko ni drugega dela revizorjevega poročila s podnaslovom *Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah*.

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v poročilu v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov*. V skladu s *Kodeksom etike za računovodske strokovnjake*, ki ga je izdal Odbor za Mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskih izkazov, potrjujemo, da smo neodvisni od Skupine in smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami in Kodeksom IESBA. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

Druge informacije [ali drug naslov, če je primeren, kot npr. Informacije razen računovodskih izkazov in revizorjevega poročila o njih]

[*Poročanje v skladu z zahtevami za poročanje v prenovljenem MSR 720 – Glej Zgled 1 v Dodatku 2 prenovljenega MSR 720.*] Zadnji odstavek dela o drugih informacijah v zgledu št. 6 bi bil prilagojen tako, da bi bila v njem opisana specifična zadeva, zaradi katere je izdano mnenje s pridržki, ki vpliva tudi na druge informacije.]

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za konsolidirane računovodske izkaze²⁷

[*Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700²⁸ – Glej zgled 2 v prenovljenem MSR 700.*]

Odgovornost revizorja za revizijo računovodskih izkazov

[*Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – Glej zgled 2 v prenovljenem MSR 700. Le zadnja dva odstavka, ki se uporabljata za revizije kotirajočih organizacij, ne bi bila vključena.*]

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[*Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – Glej zgled 2 v prenovljenem MSR 700.*]

²⁷ V vseh teh zgledih revizorjevih poročil utegne biti potrebno izraz posloводство in pristojni za upravljanje nadomestiti z drugim izrazom, primernim v kontekstu pravnega reda posamezne države.

²⁸ MSR 700 (prenovljen) – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih.*

[Podpis v imenu revizijskega podjetja, ime revizorja, ali oboje, kot je primerno v določeni pravni ureditvi.]

[Revizorjev naslov]

[Datum]

Če je po presoji partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, učinek nezmožnosti, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, na računovodske izkaze skupine pomemben in vseobsegajoč, bo partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, zavrnil, da bi izrazil mnenje v skladu z MSR 705.

Dodatek 2

(Glej odstavek A23.)

Primeri zadev, ki naj jih spozna delovna skupina za konsolidacijo

Dani primeri pokrivajo širok obseg zadev, vendar pa niso vse zadeve primerne za vsako revizijo konsolidacije in tudi seznam primerov ni nujno popoln.

Kontrole v skupini

1. Kontrole v skupini lahko vključujejo sestavo naslednjih zadev:
 - redni sestanki med poslovodstvi skupine in sestavnih delov, da bi razpravljali o razvoju poslov ter pregleda učinkov;
 - spremljanje dejavnosti sestavnih delov in njihovih finančnih dosežkov, vključno z utečenimi postopki poročanja, ki omogočajo poslovodstvu skupine, da spremlja učinke sestavnih delov v primerjavi z načrti ter da primerno ukrepa;
 - potek ocenjevanja tveganj poslovodstva skupine, to pomeni postopke za prepoznavanje, razčlenjevanje in obvladovanje poslovnih tveganj, vključno s tveganjem prevare, ki bi lahko povzročila pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih skupine;
 - spremljanje, kontroliranje, usklajevanje in izločanje poslov in nerealiziranih dobičkov znotraj skupine ter notranjih saldov kontov na ravni skupine;
 - postopki za spremljanje pravočasnosti ter za ocenjevanje točnosti in popolnosti računovodskih informacij, prejetih od sestavnih delov;
 - osrednji sistem informacijske tehnologije, ki ga nadzirajo iste splošne kontrole informacijske tehnologije za vso skupino ali za del skupine;
 - kontrolne dejavnosti v sistemu informacijske tehnologije, skupnem za vse ali za nekatere sestavne dele;

- spremljanje kontroliranja, vključno z dejavnostmi notranje revizije in programov za samoocenjevanje;
 - dosledne usmeritve in postopki, vključno s priročnikom za postopke računovodskega poročanja skupine;
 - programi skupine, kot je kodeks obnašanja in program za preprečevanje prevar;
 - dogovori o dodeljevanju pooblastil in odgovornosti poslovodstvom sestavnih delov.
2. Notranja revizija se lahko upošteva kot del kontrol skupine, na primer, če je ta funkcija centralizirana. Prenovljeni MSR 610²⁹ obravnava, kako delovna skupina za revizijo konsolidacije ocenjuje, ali organizacijski status notranje revizije ter njene usmeritve in postopki ustrezno podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev ter raven strokovnosti notranje revizije in ali notranja revizija uporablja sistematičen in metodičen pristop, kadar delovna skupina za revizijo konsolidacije pričakuje uporabo dela notranje revizije.

Postopek konsolidacije

3. Spoznavanje postopka konsolidacije s strani delovne skupine za revizijo konsolidacije lahko vključuje zadeve, kot so:
- Zadeve v zvezi s primernim okvirom računovodskega poročanja:
- obseg, do katerega poslovodstvo sestavnega dela pozna primerni okvir računovodskega poročanja;
 - postopki za opredeljevanje in obračunavanje sestavnih delov skladno s primernim okvirom računovodskega poročanja;
 - postopki za opredeljevanje poročevalskih odsekov pri poročanju po odsekih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
 - postopki za ugotavljanje razmerij do povezanih oseb in poslov z njimi za poročanje v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

²⁹ MSR 610 (prenovljen 2013) – *Uporaba dela notranjih revizorjev*, odstavek 15.

- računovodske usmeritve, ki veljajo za računovodske izkaze skupine, njihove spremembe v primerjavi s predhodnim poslovnim letom in spremembe zaradi novih ali prenovljenih standardov v sklopu primernega okvira računovodskega poročanja;
- postopki za obravnavo sestavnih delov, katerih poslovno leto se konča na drug datum kot poslovno leto skupine.

Zadeve v zvezi s postopkom konsolidacije:

- postopek posloводства skupine za spoznavanje računovodskih usmeritev, ki jih uporabljajo sestavni deli, in kjer je to smiselno, za zagotavljanje, da so pri pripravi računovodskih informacij sestavnih delov za računovodske izkaze skupine uporabljene enotne računovodske usmeritve ter da so morebitne razlike v računovodskih usmeritvah ugotovljene in prilagojene, kjer to zahtevajo določila primernega okvira računovodskega poročanja (Enotne računovodske usmeritve so posebna načela, osnove, dogovori, pravila in postopki, ki jih sprejme skupina na osnovi primernega okvira računovodskega poročanja in jih uporabijo sestavni deli za skladno poročanje o podobnih poslih. Te usmeritve so običajno opisane v priročniku postopkov računovodskega poročanja in v poročevalskem paketu, ki ga izda posloводство skupine.);
- postopki posloводства skupine za zagotavljanje popolnega, točnega in pravočasnega računovodskega poročanja sestavnih delov za konsolidacijo;
- postopki za preračunavanje računovodskih informacij tujih sestavnih delov v valuto računovodskih izkazov skupine;
- organiziranost informacijske tehnologije za konsolidacijo, vključno s priročnikom in avtomatiziranimi fazami postopka ter s priročnikom in programiranimi kontrolami v različnih fazah postopka konsolidacije;
- postopki posloводства skupine za pridobivanje informacij o kasnejših dogodkih.

Zadeve v zvezi s konsolidacijskimi prilagoditvami:

- postopki za evidentiranje konsolidacijskih prilagoditev, vključno s pripravo, odobritvijo in obdelavo s tem povezanih vknjižb, ter izkušnje osebja, odgovornega za konsolidacijo;

- konsolidacijske prilagoditve, ki jih zahteva primerni okvir računovodskega poročanja;
- poslovna načela za dogodke in posle, ki so povzročili konsolidacijske prilagoditve;
- pogostost, vrsta in obseg poslov med sestavnimi deli;
- postopki za spremljanje, kontroliranje, usklajevanje in izločanje poslov in nerealiziranih dobičkov znotraj skupine ter notranjih saldov kontov;
- opravljeni koraki za ugotovitev poštene vrednosti prevzetih sredstev in obveznosti, postopki za amortizacijo dobrega imena (kjer je smiselno) in za preizkus oslabitve dobrega imena v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- dogovori z večinskim lastnikom ali lastniki manjšinskih deležev glede izgub, ki jih izkazuje sestavni del (na primer glede obveze lastnikov manjšinskih deležev za pokrivanje takih izgub).

Dodatek 3

(Glej odstavek A30.)

Primeri razmer ali dogodkov, ki lahko nakazujejo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine

Dani primeri pokrivajo širok obseg razmer ali dogodkov, vendar pa niso vsi razmere in dogodki primerni za vsak revizijski posel v skupini in seznam primerov tudi ni nujno popoln.

- Zapletena zgradba skupine, zlasti kjer so pogosti prevzemi, odtujitve ali reorganizacije.
- Šibka organiziranost upravljanja podjetja, vključno s postopki odločanja, ki niso pregledni.
- Neobstoječe ali neuspešne kontrole v skupini, vključno z neustreznimi informacijami za posloводство skupine o spremljanju poslovanja sestavnih delov in njihovih dosežkov.
- Sestavni deli, ki poslujejo v tujih pravnih ureditvah in so lahko izpostavljeni dejavnikom, kot so neobičajni vladni posegi na področjih, kot sta trgovina in davčna politika, in valutne omejitve ter omejitve glede gibanja dividend in nihanja deviznih tečajev.
- Poslovne dejavnosti sestavnih delov, ki vključujejo visoko tveganje, kot so dolgoročne pogodbe ali trgovanje z inovativnimi ali zapletenimi finančnimi instrumenti.
- Negotovosti glede tega, katere računovodske informacije sestavnih delov je treba vključiti v računovodske izkaze skupine v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, na primer, ali obstajajo kakšne organizacije posebnega pomena ali negospodarske organizacije in zahtevajo vključitev.
- Neobičajni odnosi in posli s povezanimi strankami.
- Predhodno pojavljanje saldov kontov znotraj skupine, ki niso bili usklajeni in pobotani pri konsolidaciji.

- Obstoj zapletenih poslov, ki so obračunani v več kot enem sestavnem delu.
- Uporaba računovodskih usmeritev v sestavnih delih, ki se razlikujejo od tistih, ki se uporabljajo za računovodske izkaze skupine.
- Sestavni deli z različnimi zaključki poslovnega leta, kar se lahko uporabi za prirejanje časovnega umeščanja poslov.
- Predhodno pojavljanje neodobrenih ali nepopolnih konsolidacijskih prilagoditev.
- Agresivno davčno načrtovanje v skupini ali veliki denarni posli z organizacijami v davčnih oazah.
- Pogosto menjavanje revizorjev za revidiranje računovodskih izkazov sestavnih delov.

Dodatek 4

(Glej odstavek A35.)

Zgledi potrditev revizorja sestavnega dela

Prikazani zgledi niso mišljeni kot standardna listina. Potrditve se lahko razlikujejo od enega revizorja sestavnega dela do drugega ter od enega obdobja do drugega.

Potrditve so pogosto pridobljene pred začetkom dela v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov.

[pisemska glava revizorja sestavnega dela]

[datum]

[partner, zadolžen za revizijo konsolidacije]

To pismo smo pripravili v zvezi z vašo revizijo računovodskih izkazov skupine [naziv obvladujoče družbe] za poslovno leto, ki se je končalo [datum], da bi izrazili mnenje o tem, ali računovodski izkazi skupine v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali so resničen in pošten prikaz) finančni položaj (finančnega položaja) skupine na dan [datum] ter njenih poslovnih izidov in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu z [navedi primerni okvir računovodskega poročanja].

Potrjujemo prejem vaših navodil z dne [datum] z željo, da opravimo opisano delo v zvezi z računovodskimi informacijami [naziv sestavnega dela] za poslovno leto, ki se je končalo [datum].

Potrjujemo, da:

1. bomo navodila lahko spoštovali (Obveščamo vas, da ne bomo mogli izpolniti naslednjih navodil [navedite navodila] zaradi naslednjih razlogov [navedite razloge] ...);
2. so navodila jasna in da jih razumemo (Želeli bi, da pojasnite naslednja navodila [navedite navodila] ...);
3. bomo z vami sodelovali in vam omogočili dostop do pomembne revizijske dokumentacije.

Soglašamo, da:

1. so računovodske informacije [naziv sestavnega dela] vključene v računovodske izkaze skupine [naziv obvladujoče družbe];
2. ste po vaši presoji lahko vključeni v delo, za katero ste želeli, da ga opravimo, v zvezi z računovodskimi informacijami [naziv sestavnega dela] za poslovno leto, ki se je končalo [datum];
3. ovrednotite in, če bo ocenjeno za primerno, uporabite naše delo za revizijo računovodskih izkazov skupine [naziv obvladujoče družbe].

Glede dela, ki ga bomo opravili v zvezi z računovodskimi informacijami [naziv sestavnega dela], ki je [opiši odnos sestavnega dela, na primer odvisna družba v 100-odstotni lasti, odvisna družba, skupni podvig, naložba, obračunana po kapitalski ali nabavno-vrednostni metodi] [naziv obvladujoče družbe], potrjujemo:

1. Poznamo [navedite ustrezne etične zahteve], kolikor zadošča za izpolnitev naših nalog pri reviziji računovodskih izkazov skupine, in bomo te zahteve spoštovali. Zlasti smo tako v odnosu do [naziv obvladujoče družbe] kot do drugih sestavnih delov skupine neodvisni v smislu [navedite ustrezne etične zahteve] in izpolnjujemo ustrezne zahteve [sklic na pravila], ki jih je objavil [naziv regulativnega organa].
2. Poznamo Mednarodne standarde revidiranja in [navedite druge standarde, ki v državi veljajo za revidiranje računovodskih izkazov skupine], kolikor zadošča za izpolnitev naših nalog pri reviziji računovodskih izkazov skupine, in bomo izvajali svoje delo v zvezi z računovodskimi informacijami [naziv sestavnega dela] za poslovno leto, ki se je končalo [datum], v skladu s temi standardi.
3. Imamo posebno znanje (na primer znanje, svojstveno za panogo), ki je potrebne za opravljanje dela v zvezi z računovodskimi informacijami določenega sestavnega dela.
4. Poznamo [navedite primerni okvir računovodskega poročanja ali priročnik za postopke računovodskega poročanja za skupino], kolikor zadošča za izpolnitev naših nalog pri reviziji računovodskih izkazov skupine.

Obvestili vas bomo o morebitnih spremembah glede navedenih predstavitev, ki bi nastale v času našega dela v zvezi z računovodskimi informacijami [naziv sestavnega dela].

[Revizorjev podpis]

[Datum]

[Revizorjev naslov]

Dodatek 5

(Glej odstavek A58.)

Obvezne in dodatne zadeve, vključene v pisno navodilo delovne skupine za revizijo konsolidacije

Zahteve, ki jih je treba sporočiti revizorju sestavnega dela v skladu s tem MSR-jem, so prikazane s poševnim tiskom.

Zadeve, ki so pomembne za načrtovanje dela revizorja sestavnega dela:

- *zahteva za revizorja sestavnega dela, ki pozna kontekst, v katerem bo delovna skupina za revizijo konsolidacije uporabila delo revizorja sestavnega dela, da potrdi svoje sodelovanje z delovno skupino za revizijo konsolidacije;*
- časovni načrt za dokončanje revizije;
- datumi načrtovanih obiskov posloводства skupine in delovne skupine za revizijo konsolidacije ter datumi načrtovanih sestankov s poslovodstvom sestavnega dela in z revizorjem sestavnega dela;
- seznam ključnih kontaktnih oseb;
- *delo, ki ga mora opraviti revizor sestavnega dela, načrtovana uporaba tega dela in dogovori za usklajevanje prizadevanj v začetni fazi in med potekom revizije, vključno z načrtovanim vključevanjem delovne skupine za revizijo konsolidacije v delo revizorja sestavnega dela;*
- *etične zahteve, ki so pomembne za revizijo skupine, zlasti zahteve glede neodvisnosti; kadar na primer zakon ali drug predpis revizorju skupine prepoveduje uporabiti notranje revizorje za neposredno pomoč, je pomembno, da revizor skupine prouči, ali se ta prepoved nanaša tudi na revizorje*

*sestavnih delov, in če se, da to zadevo obravnava v pogovorih z revizorji sestavnih delov.*³⁰

- *pri reviziji ali preiskavi računovodskih informacij sestavnega dela: pomembnost za sestavni del (in, kjer je umestno, raven ali ravni pomembnosti za posamezne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja) in prag, nad katerim ni mogoče obravnavati napačne navedbe kot očitno neznatne za računovodske izkaze skupine;*
- *seznam povezanih strank, ki ga pripravi poslovodstvo skupine, in katerihkoli drugih povezanih strank, za katere ve delovna skupina za revizijo konsolidacije; in zahteva, da revizor sestavnega dela pravočasno sporoči delovni skupini za revizijo konsolidacije povezane stranke, ki jih ni predhodno opredelilo poslovodstvo skupine ali navedla delovna skupina za revizijo konsolidacije;*
- *delo, ki ga je treba opraviti v zvezi s posli in nerealiziranimi dobički znotraj skupine ter s saldi kontov znotraj skupine;*
- *napotki o drugih predpisanih obveznostih glede poročanja, na primer poročanje o uradni trditvi poslovodstva skupine glede uspešnosti notranjega kontroliranja;*
- *posebna navodila za pregled kasnejših dogodkov, kjer je mogoč večji časovni razmak med dokončanjem dela v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov in med sklepanjem delovne skupine za revizijo konsolidacije o računovodskih izkazih skupine*

Zadeve, ki so pomembne za opravljanje dela revizorja sestavnega dela:

- *ugotovitve preizkusov kontrolnih dejavnosti za sistem obdelave podatkov, ki je skupen za vse ali za nekatere sestavne dele, do katerih je prišla delovna skupina za revizijo konsolidacije, ter preizkusi kontrol, ki naj jih izvede revizor sestavnega dela;*
- *prepoznana bistvena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine zaradi prevare ali napake, ki so*

³⁰ MSR 610 (prenovljen 2013) – Uporaba dela notranjih revizorjev, odstavek A31.

pomembna za delo revizorja sestavnega dela; in zahteva, da revizor sestavnega dela pravočasno sporoči morebitna druga bistvena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake v računovodskih izkazih skupine, ki jih prepozna v sestavnem delu, ter svoje odzive na taka tveganja;

- ugotovitve notranje revizije na osnovi dela, opravljenega v zvezi s kontrolami v sestavnih delih ali v zvezi s kontrolami, ki so pomembne za sestavne dele;
- zahteva za pravočasno sporočanje tistih revizijskih dokazov, pridobljenih pri opravljanju dela v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov, ki spodbijajo revizijske dokaze, na katerih je delovna skupina za revizijo konsolidacije prvotno utemeljila oceno tveganj, opravljeno na ravni skupine;
- zahteva za pisno predstavitev o tem, kako poslovodstvo sestavnega dela spoštuje primerni okvir računovodskega poročanja, ali za poročilo, da so bile razkrite razlike med računovodskimi usmeritvami, ki se uporabljajo za računovodske informacije sestavnega dela, in med tistimi, ki se uporabljajo za računovodske izkaze skupine;
- zadeve, ki jih mora dokumentirati revizor sestavnega dela.

Druge informacije:

- zahteva, da se pravočasno obvesti delovno skupino za revizijo konsolidacije o:
 - pomembnih zadevah v zvezi z računovodstvom, računovodskim poročanjem in revidiranjem, vključno z računovodskimi ocenami in z njimi povezanimi presojami;
 - zadevah v zvezi s stanjem sestavnega dela kot delujočega podjetja;
 - zadevah v zvezi s pravnimi in tožbami;
 - bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, ki jih je revizor sestavnega dela ugotovil med opravljanjem dela v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela, in informacijah, ki kažejo obstoj prevare;

- zahteva, da se delovno skupino za revizijo konsolidacije čim prej opozori na kakršnekoli bistvene ali neobičajne dogodke;
- *zahteva, da se delovno skupino za revizijo konsolidacije obvesti o zadevah, ki so našteje v odstavku 41, ko je delo v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela končano.*