

**Končna objava**

*April 2022*

*Mednarodni standard revidiranja 600 (prenovljen)*

---

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



International Auditing  
and Assurance  
Standards Board



## O IAASB-ju

Ta dokument je pripravil in odobril Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB).

Cilj IAASB-ja je služiti javnemu interesu z razvijanjem visokokakovostnih standardov revidiranja, dajanja zagotovil in drugih z njimi povezanih standardov ter z omogočanjem zbliževanja mednarodnih in nacionalnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil. S tem se v svetovnem merilu povečata kakovost in skladnost delovanja ter krepi javno zaupanje v poklic revidiranja in dajanja zagotovil.

IAASB pripravlja standarde in usmeritve revidiranja in dajanja zagotovil, da bi jih uporabljali vsi računovodski strokovnjaki v skladu z ustaljenim postopkom in v sodelovanju z Nadzornim odborom javnega interesa (Public Interest Oversight Board), ki nadzira delovanje IAASB-ja, in s Svetovalno skupino (Consultative Advisory Group), ki zagotavlja prisotnost javnega interesa pri razvoju standardov in usmeritev. Strukture in postopke, ki podpirajo delovanje IAASB-ja, zagotavlja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants – IFAC).

Za informacije o avtorskih pravicah, blagovni znamki in dovoljenjih glejte stran 65.

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

Uporablja se za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2023 ali kasneje.

**VSEBINA**

	Odstavek
<b>Uvod</b>	
Področje tega MSR-ja .....	1–11
Datum uveljavitve .....	12
<b>Cilji</b> .....	<b>13</b>
<b>Oprelitev pojmov</b> .....	<b>14–15</b>
<b>Zahteve</b>	
Voditeljske odgovornosti za upravljanje in doseganje kakovosti pri reviziji skupine ..	16
Sprejem in nadaljevanje .....	17–21
Splošna strategija revizije skupine in revizijski načrt skupine .....	22–29
Poznavanje skupine in njenega okolja, primerne okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja skupine .....	30–32
Prepoznavanje in ocenjevanje odkrivanja pomembno napačne navedbe .....	33–34
Pomembnost .....	35–36
Odzivanje na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe .....	37–44
Ovrednotenje sporočil revizorja sestavnega dela in ustreznosti njegovega dela .....	45–48
Kasnejši dogodki .....	49–50
Ovrednotenje zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov .....	51–52
Revizorjevo poročilo .....	53
Komuniciranje s poslovodstvom skupine in pristojnimi za upravljanje skupine .....	54–58
Dokumentacija .....	59
<b>Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo</b>	
Področje tega MSR-ja .....	A1–A18
Oprelitev pojmov .....	A19–A28

Voditeljske odgovornosti za upravljanje in doseganje kakovosti pri reviziji skupine .	A29–A31
Sprejem in nadaljevanje.....	A32–A46
Splošna strategija revizije skupine in revizijski načrt skupine.....	A47–A87
Poznavanje skupine in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja skupine.....	A88–A107
Prepoznavanje in ocenjevanje odkrivanja pomembno napačne navedbe.....	A108–A115
Pomembnost.....	A116–A123
Odzivanje na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe.....	A124–A143
Ovrednotenje sporočil revizorja sestavnega dela in ustreznosti njegovega dela.....	A144–A149
Kasnejši dogodki.....	A150
Ovrednotenje zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov.....	A151–A156
Revizorjevo poročilo.....	A157–A158
Komunikacija s poslovodstvom skupine in pristojnimi za upravljanje skupine.....	A159–A165
Dokumentacija.....	A166–A182
Dodatek 1: Zgled poročila neodvisnega revizorja, kadar revizor skupine ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katere bi lahko oprl mnenje o reviziji skupine	
Dodatek 2: Poznavanje sistema notranjega kontroliranja skupine	
Dodatek 3: Primeri dogodkov ali pogojev, ki lahko povzročijo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine	

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

## Uvod

### Področje tega MSR-ja

1. Mednarodni standardi revidiranja (MSR-ji) veljajo za revizijo računovodskih izkazov skupine (revizijo skupine). Ta MSR obravnava posebne presoje, ki veljajo za revizijo skupine, tudi v okoliščinah, kadar so vključeni revizorji sestavnih delov. Zahteve in navodila v tem MSR-ju se nanašajo na uporabo drugih ustreznih MSR-jev za revizijo skupine ali jih razširjajo še posebej na MSR 220 (prenovljen),<sup>1</sup> MSR 230,<sup>2</sup> MSR 300,<sup>3</sup> MSR 315 (prenovljen 2019)<sup>4</sup> in MSR 330<sup>5</sup> (glej odstavka A1 in A2).
2. Računovodski izkazi skupine vključujejo računovodske informacije več kot ene organizacije ali poslovne enote s procesom konsolidacije, kot je opisano v odstavku 14k. Izraz »proces konsolidacije«, uporabljen v tem MSR-ju, se ne nanaša samo na pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, temveč tudi na predstavitev zbirnih računovodskih izkazov in na združevanje računovodskih informacij organizacij ali poslovnih enot, kot so podružnice ali oddelki (glej odstavke A3–A5, A27).
3. Kot je pojasnjeno v MSR-ju 220 (prenovljen),<sup>6</sup> je ta MSR, po potrebi prilagojen okoliščinam, lahko koristen tudi pri reviziji računovodskih izkazov, ki ni revizija skupine, kadar delovna skupina za posel vključuje posameznike iz drugega podjetja. Ta MSR je na primer lahko koristen, kadar vključuje takega posameznika, da se udeleži fizičnega štetja zalog, pregleda nepremičnine, naprave in opremo ali izvede revizijske postopke v centru za skupne storitve na oddaljeni lokaciji.

### Skupine in sestavni deli

4. Skupina je lahko organizirana na različne načine. Skupina je na primer lahko organizirana po pravnih osebah ali drugih organizacijah (npr. obvladujoče podjetje in eno ali več odvisnih podjetij, skupnih podvigov ali naložb, obračunanih po kapitalski metodi). Druga možnost je, da je skupina organizirana po geografskih območjih, po drugih gospodarskih enotah (vključno s podružnicami ali oddelki) ali po funkcijah ali poslovnih dejavnostih. V tem MSR-ju so te različne oblike organiziranosti skupaj imenovane »organizacije ali poslovne enote« (glej odstavek A6).
5. Revizor skupine določi ustrezen pristop k načrtovanju in izvajanju revizijskih postopkov kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine. V ta namen revizor skupine uporabi strokovno presojo pri določanju sestavnih delov, v katerih bo opravil revizijsko delo. Ta določitev temelji na dejstvu, kako revizor skupine razume skupino in njeno okolje ter druge dejavnike, kot so zmožnost centralnega izvajanja revizijskih postopkov, prisotnost centrov za skupne storitve ali obstoj skupnih informacijskih sistemov in notranjega kontroliranja (glej odstavke A7–A9).

### Vključevanje revizorjev sestavnih delov

6. MSR 220 (prenovljen)<sup>7</sup> zahteva, da partner, zadolžen za posel, ugotovi, ali so delovni skupini za posel pravočasno dodeljeni ali dani na voljo zadostni in ustrezni viri za izvajanje posla. Pri reviziji

<sup>1</sup> MSR 220 (prenovljen) – *Upravljanje kakovosti revizije računovodskih izkazov*

<sup>2</sup> MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*

<sup>3</sup> MSR 300 – *Načrtovanje revizije računovodskih izkazov*

<sup>4</sup> MSR 315 (prenovljen 2019) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe*

<sup>5</sup> MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*

<sup>6</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek A1

<sup>7</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek 25

skupine lahko taki viri vključujejo revizorje sestavnih delov. Zato ta MSR zahteva, da revizor skupine določi vrsto, čas in obseg vključenosti revizorjev sestavnih delov.

7. Revizor skupine lahko vključi revizorje sestavnih delov, da zagotovijo informacije ali izvedejo revizijsko delo za izpolnitev zahtev tega MSR-ja. Revizorji sestavnih delov imajo lahko več izkušenj in bolj poglobljeno znanje o sestavnih delih in njihovem okolju (vključno z lokalnimi zakoni in drugimi predpisi, poslovnimi praksami, jezikom in kulturo) kot revizor skupine. V skladu s tem so revizorji sestavnih delov lahko in pogosto tudi so vključeni v vse faze revizije skupine (glej odstavka A10 in A11).
8. Revizijsko tveganje je funkcija tveganj pomembno napačne navedbe in tveganja pri odkrivanju.<sup>8</sup> Tveganje pri odkrivanju pri reviziji skupine vključuje tveganje, da revizor sestavnega dela ne bo odkril napačne navedbe v računovodskih informacijah sestavnega dela, ki bi lahko povzročila pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih skupine, in da revizor skupine te napačne navedbe ne bo odkril. Skladno s tem ta MSR zahteva zadostno in ustrezno vključenost partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, oziroma revizorja skupine v delo revizorjev sestavnih delov in poudarja pomen dvosmerne komunikacije med revizorjem skupine in revizorji sestavnih delov. Poleg tega so v tem MSR-ju pojasnjene zadeve, ki jih revizor skupine upošteva pri določanju vrste, časa in obsega usmerjanja in nadzora revizorjev sestavnih delov ter pregledovanja njihovega dela (glej odstavka A12 in A13).

#### *Poklicna nezaupljivost*

9. V skladu z MSR-jem 200<sup>9</sup> mora delovna skupina za posel načrtovati in izvajati revizijo skupine s poklicno nezaupljivostjo in strokovno presojo. Ustrezno uporabo poklicne nezaupljivosti se lahko pokaže z dejanji in komunikacijo delovne skupine za posel, vključno s poudarjanjem pomembnosti tega, da vsak član delovne skupine za posel uporabi poklicno nezaupljivost v času revizije skupine. Takšni ukrepi in sporočila lahko vključujejo posebne ukrepe za zmanjšanje ovir, ki lahko poslabšajo ustrezno uporabo poklicne nezaupljivosti (glej odstavke A14–A18).

#### *Stopnjevanost*

10. Ta MSR je namenjen vsem revizijam skupin, ne glede na velikost ali zapletenost. Vendar pa naj bi se zahteve tega MSR-ja uporabljale glede na vrsto in okoliščine vsake revizije skupine. Če na primer revizijo skupine v celoti izvede revizor skupine, nekatere zahteve iz tega MSR-ja niso ustrezne, ker so pogojene s sodelovanjem revizorjev sestavnih delov. Tako je lahko v primeru, ko revizor skupine lahko izvaja revizijske postopke centralno ali v sestavnih delih brez vključevanja revizorjev sestavnih delov. Navodila v odstavkih A119 in A120 so lahko v pomoč pri uporabi tega MSR-ja v takih okoliščinah.

#### *Odgovornosti partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, in revizorja skupine*

11. Partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, je še vedno dokončno pristojen in torej odgovoren za izpolnjevanje zahtev tega MSR-ja. Izraz »partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, prevzame odgovornost za ...« ali »revizor skupine prevzame odgovornost za ...« se uporablja za tiste zahteve, pri katerih sme partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, oziroma revizor skupine dodeliti načrtovanje ali izvajanje postopkov, nalog ali dejanj drugim ustrezno usposobljenim ali ustrezno izkušenim članom delovne skupine za posel, vključno z revizorji sestavnih delov. Za druge zahteve

<sup>8</sup> MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek A34

<sup>9</sup> MSR 200, odstavka 15 in 16

je v tem MSR-ju izrecno predvideno, da zahtevo ali odgovornost izpolni partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, oziroma revizor skupine in partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, oziroma revizor skupine lahko pridobi informacije od podjetja ali drugih članov delovne skupine za posel (glej odstavek A29).

### Datum uveljavitve

12. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov skupin za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2023 ali kasneje.

### Cilji

13. Revizorjevi cilji so:
- (a) da v zvezi s sprejetjem in nadaljevanjem revizijskega posla skupine ugotovi, ali je mogoče razumno pričakovati, da bodo pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, ki bodo podlaga za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih skupine;
  - (b) da prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe računovodskih izkazov skupine zaradi prevare ali napake ter načrtuje in izvede nadaljnje revizijske postopke, da se ustrezno odzove na ta ocenjena tveganja;
  - (c) da je dovolj in ustrezno vključen v delo revizorjev sestavnih delov med revizijo skupine, vključno z jasnimi obveščanjem o obsegu in času njihovega dela ter vrednotenjem izidov tega dela; in
  - (d) da ovrednoti, ali so bili z opravljenimi revizijskimi postopki pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, tudi v zvezi z delom revizorjev sestavnih delov, kot podlaga za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih skupine.

### Opredelitev pojmov

14. V MSR-jih imajo izrazi naslednji pomen:
- (a) Tveganje pri združevanju – verjetnost, da vsota nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb presega pomembnost za računovodske izkaze kot celoto (glej odstavek A19)
  - (b) Sestavni del – organizacija, poslovna enota, funkcija ali poslovna dejavnost ali njihova kombinacija, ki jo določi revizor skupine za načrtovanje in izvajanje revizijskih postopkov pri reviziji skupine (glej odstavek A20)
  - (c) Revizor sestavnega dela – revizor, ki izvaja revizijsko delo v zvezi s sestavnim delom za revizijo skupine. Revizor sestavnega dela je del delovne skupine za posel<sup>10</sup> za revizijo skupine (glej odstavke A21–A23)
  - (d) Poslovodstvo sestavnega dela – poslovodstvo, odgovorno za sestavni del (glej odstavek A24)
  - (e) Izvedbena pomembnost sestavnega dela – znesek, ki ga določi revizor skupine za zmanjšanje tveganja pri združevanju na primerno nizko raven za namene načrtovanja in izvajanja revizijskih postopkov v zvezi s sestavnim delom
  - (f) Skupina – poročevalska organizacija, za katero se pripravljajo računovodski izkazi skupine

<sup>10</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek 12d

- (g) Revizija skupine – revizija računovodskih izkazov skupine
  - (h) Revizor skupine – partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, in člani delovne skupine za posel, ki niso revizorji sestavnih delov. Revizor skupine je odgovoren za:
    - (i) določitev splošne strategije revizije skupine in revizijskega načrta skupine;
    - (ii) usmerjanje in nadziranje revizorjev sestavnih delov ter pregledovanje njihovega dela;
    - (iii) ovrednotenje sklepov, ki izhajajo iz pridobljenih revizijskih dokazov kot podlage za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih skupine.
  - (i) Revizijsko mnenje za skupino – revizijsko mnenje o računovodskih izkazih skupine
  - (j) Partner, zadolžen za revizijo konsolidacije – partner, zadolžen za posel,<sup>11</sup> ki je odgovoren za revizijo konsolidacije (glej odstavek A25)
  - (k) Računovodski izkazi skupine – računovodski izkazi, ki vključujejo računovodske informacije več kot ene organizacije ali poslovne enote s procesom konsolidacije. V tem MSR-ju proces konsolidacije vključuje (glej odstavke A26–A28):
    - (i) konsolidacijo, sorazmerno konsolidacijo ali kapitalsko metodo računovodenja;
    - (ii) predstavitev računovodskih informacij v zbirnih računovodskih izkazih organizacij ali poslovnih enot, ki nimajo obvladujočega podjetja, vendar so pod skupnim obvladovanjem/nadzorom ali skupnim upravljanjem; ali
    - (iii) združevanje računovodskih informacij organizacij ali poslovnih enot, kot so podružnice ali oddelki.
  - (l) Poslovodstvo skupine – poslovodstvo, odgovorno za pripravo računovodskih izkazov skupine
  - (m) Izvedbena pomembnost skupine – izvedbena pomembnost<sup>12</sup> v zvezi z računovodskimi izkazi skupine kot celote, kot jo določi revizor skupine
15. Sklicevanje v tem MSR-ju na »primeren okvir računovodskega poročanja« pomeni okvir računovodskega poročanja, ki velja za računovodske izkaze skupine.

## Zahteve

### Voditeljske odgovornosti za upravljanje in doseganje kakovosti pri reviziji skupine

16. Pri uporabi MSR-ja 220 (prenovljen)<sup>13</sup> mora partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, prevzeti celotno odgovornost za upravljanje in doseganje kakovosti pri revizijskem poslu skupine. Pri tem mora partner, zadolžen za revizijo konsolidacije (glej odstavek A29 in A30):
- (a) prevzeti odgovornost za ustvarjanje okolja za revizijski posel skupine, ki poudarja pričakovano vedenje članov delovne skupine za posel (glej odstavek A31);
  - (b) biti dovolj in ustrezno vključen v celoten revizijski posel skupine, vključno z delom revizorjev sestavnih delov, tako da ima partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, podlago za ugotavljanje, ali so sprejete bistvene presoje in sprejeti sklepi ustrezni glede na vrsto in okoliščine revizijskega posla skupine.

<sup>11</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek 12a

<sup>12</sup> MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*, odstavka 9 in 11

<sup>13</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek 13



**Sprejem in nadaljevanje**

17. Pred sprejemom ali nadaljevanjem revizijskega posla skupine partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, ugotovi, ali je mogoče razumno pričakovati, da bo pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, ki bodo podlaga za oblikovanje mnenja o računovodskih izkazih skupine (glej odstavke A32–A35).
18. Če po sprejemu ali nadaljevanju revizijskega posla skupine partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, ugotovi, da ni mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ta partner prouči možne učinke na revizijo skupine (glej odstavke A36).

*Pogoji posla*

19. Pri uporabi MSR-ja 210<sup>14</sup> revizor skupine pridobi soglasje posloводства skupine, da priznava in razume svojo odgovornost, da delovni skupini za posel zagotovi (glej odstavke A37):
  - (a) dostop do vseh informacij, s katerimi je seznanjeno posloводство skupine in ki so pomembne za pripravo računovodskih izkazov skupine, kot so evidence, dokumentacija in druge zadeve;
  - (b) dodatne informacije, ki jih lahko delovna skupina za posel zahteva od posloводства skupine ali posloводства sestavnega dela za namen revizije skupine; in
  - (c) neomejen dostop do oseb v skupini, za katere delovna skupina za posel ugotovi, da je to potrebno za pridobitev revizijskih dokazov.

*Omejitve dostopa do informacij ali oseb izven nadzora posloводства skupine*

20. Če partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, ugotovi, da posloводство skupine delovni skupini za posel ne more zagotoviti dostopa ali neomejenega dostopa do oseb v skupini zaradi omejitev, ki so izven nadzora posloводства skupine, ta partner prouči možne učinke na revizijo skupine (glej odstavke A38–A46).

*Omejitve dostopa do informacij ali oseb, ki jih uvede posloводство skupine*

21. Če partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, ugotovi, da (glej odstavke A43–A46):
  - (a) revizor skupine ne bo mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov zaradi omejitev, ki jih je uvedlo posloводство skupine; in
  - (b) bo morebitni učinek te omejitve povzročil zavrnitev mnenja o računovodskih izkazih skupine, in partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, bodisi:
    - (i) pri začetnem poslu ne sprejme posla ali pri ponavljajočem se poslu odstopi od posla, če je odstop mogoč v skladu z veljavnim zakonom ali drugim predpisom, bodisi
    - (ii) kadar zakon ali drug predpis prepoveduje revizorju odklonitev posla ali kadar odstop od posla sicer ni mogoč, po opravljeni reviziji računovodskih izkazov skupine, kolikor je to mogoče, zavrne mnenje o računovodskih izkazih skupine.

---

<sup>14</sup> MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*, odstavka 6b in 8b

**Splošna strategija revizije skupine in revizijski načrt skupine**

22. Pri uporabi MSR-ja 300<sup>15</sup> revizor skupine določi in po potrebi posodablja splošno strategijo revizije skupine in revizijski načrt skupine. Pri tem revizor skupine določi (glej odstavke A47–A50):
- (a) sestavne dele skupine, v katerih bo izvedeno revizijsko delo; in (glej odstavek A51)
  - (b) vire, potrebne za izvajanje revizijskega posla skupine, vključno z vrsto, časom in obsegom vključenosti revizorjev sestavnih delov (glej odstavke A52–A56).

*Presoje, kadar so vključeni revizorji sestavnih delov*

23. Pri določanju splošne strategije revizije skupine in revizijskega načrta skupine partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, oceni, ali bo revizor skupine lahko dovolj in ustrezno vključen v delo revizorja sestavnega dela (glej odstavek A57).
24. Kot del ovrednotenja v odstavku 23 revizor skupine zahteva od revizorja sestavnega dela, da potrdi, da bo sodeloval z revizorjem skupine, vključno s tem, ali bo revizor sestavnega dela opravil delo, ki ga zahteva revizor skupine (glej odstavek A58).

## Ustrezne etične zahteve, vključno s tistimi, ki so povezane z neodvisnostjo

25. Pri uporabi MSR-ja 220 (prenovljen)<sup>16</sup> partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, prevzame odgovornost za (glej odstavke A59, A60, A87):
- (a) seznanitev revizorjev sestavnih delov z ustreznimi etičnimi zahtevami, ki veljajo glede na vrsto in okoliščine revizijskega posla skupine; in
  - (b) potrditev, ali revizorji sestavnih delov razumejo in bodo upoštevali ustrezne etične zahteve, vključno s tistimi v zvezi z neodvisnostjo, ki veljajo za revizijo konsolidacije.

## Viri posla

26. Pri uporabi MSR-ja 220 (prenovljen)<sup>17</sup> mora partner, zadolžen za revizijo konsolidacije (glej odstavke A61–A68):
- (a) določiti, da so revizorji sestavnih delov ustrezno usposobljeni in zmožni ter imajo dovolj časa za izvajanje dodeljenih revizijskih postopkov v sestavnem delu; in
  - (b) če je informacije o izidih postopka spremljanja in odprave pomanjkljivosti ali zunanjih pregledov, povezanih z revizorjem sestavnega dela, zagotovilo podjetje revizorja skupine ali so bile partnerju, zadolženemu za revizijo konsolidacije, drugače dane na voljo, ugotoviti pomembnost takih informacij za določitev revizorja skupine iz odstavka 26a.
27. Revizor skupine pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi z delom, ki ga je treba opraviti v sestavnem delu, ne da bi vključil revizorja sestavnega dela, če:
- (a) revizor sestavnega dela ne izpolnjuje ustreznih etičnih zahtev, vključno s tistimi v zvezi z neodvisnostjo, ki veljajo za revizijo konsolidacije;<sup>18</sup> ali (glej odstavka A69 in A70)

---

<sup>15</sup> MSR 300, odstavki 7–10A

<sup>16</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek 17

<sup>17</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavka 25 in 26

<sup>18</sup> MSR 200, odstavek 14

- (b) ima partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, resne pomisleke glede zadev iz odstavkov 23–26 (glej odstavek A71).

#### Izvajanje posla

28. Pri uporabi MSR-ja 220 (prenovljen)<sup>19</sup> partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, prevzame odgovornost za vrsto, čas in obseg usmerjanja in nadzora revizorjev sestavnih delov ter pregledovanja njihovega dela, pri čemer upošteva (glej odstavke A72–A77):
- (a) področja z višje ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine ali bistvena tveganja, prepoznana v skladu z MSR-jem 315 (prenovljen 2019); in
  - (b) področja pri reviziji računovodskih izkazov skupine, ki vključujejo bistveno presojo.

#### Komuniciranje z revizorji sestavnih delov

29. Revizor skupine komunicira z revizorji sestavnih delov o njihovih odgovornostih in pričakovanih revizorja skupine, vključno s pričakovanjem, da komunikacija med revizorjem skupine in revizorji sestavnih delov poteka ob ustreznem času med revizijo skupine (glej odstavke A78–A87).

#### **Poznavanje skupine in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja skupine**

30. Pri uporabi MSR-ja 315 (prenovljen 2019)<sup>20</sup> revizor skupine prevzame odgovornost za spoznavanje (glej odstavke A88–A92):
- (a) skupine in njenega okolja, vključno z (glej odstavke A93–A95):
    - (i) organizacijsko strukturo skupine in njenim poslovnim modelom, ki vključuje:
      - a. lokacije, na katerih skupina posluje ali opravlja svoje dejavnosti,
      - b. vrsto poslov ali dejavnosti skupine in obseg, v katerem so si ti podobni v skupini, in
      - c. obseg, v katerem poslovni model skupine vključuje uporabo informacijske tehnologije (IT),
    - (ii) regulativnimi dejavniki, ki vplivajo na organizacije in poslovne enote v skupini, in
    - (iii) merili, ki se uporabljajo znotraj in zunaj skupine za ocenjevanje finančne uspešnosti organizacij in poslovnih enot;
  - (b) primernega okvira računovodskega poročanja in skladnosti računovodskih usmeritev in praks v skupini; ter
  - (c) sistema notranjega kontroliranja v skupini, vključno:
    - (i) z vrsto in obsegom enotnosti kontrol (glej odstavke A96–A99, A102),
    - (ii) z dejstvom, ali skupina centralizira dejavnosti, pomembne za računovodsko poročanje, in če da, kako (glej odstavke A100–A102),
    - (iii) s procesom konsolidacije, ki ga uporablja skupina, vključno z morebitnimi delnimi

<sup>19</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek 29

<sup>20</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavki 19–27

konsolidacijami in konsolidacijskimi prilagoditvami, in

- (iv) z dejstvom, kako poslovodstvo skupine sporoča bistvene zadeve, ki podpirajo pripravo računovodskih izkazov skupine, in s tem povezane odgovornosti za računovodsko poročanje v informacijskem sistemu in drugih sestavnih delih sistema notranjega kontroliranja skupine poslovodstvu organizacij ali poslovnih enot (glej odstavke A103–A105).

*Presoje, kadar so vključeni revizorji sestavnih delov*

31. Revizor skupine pravočasno sporoči revizorjem sestavnih delov (glej odstavek A106):
  - (a) zadeve, za katere revizor skupine ugotovi, da so pomembne za načrtovanje ali izvajanje postopkov ocenjevanja tveganj revizorja sestavnega dela za revizijo skupine;
  - (b) pri uporabi MSR-ja 550<sup>21</sup> razmerja ali posle s povezanimi osebami, ki jih prepozna poslovodstvo skupine, in druge povezane osebe, za katere revizor skupine ve, da so pomembne za delo revizorja sestavnega dela (glej odstavek A107); in
  - (c) pri uporabi MSR-ja 570 (prenovljen)<sup>22</sup> dogodke ali pogoje, pomembne za delo revizorja sestavnega dela ter ki jih prepozna poslovodstvo skupine ali revizor skupine in ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti skupine, da nadaljuje kot delujoče podjetje.
32. Revizor skupine zahteva od revizorjev sestavnih delov, da pravočasno sporočajo:
  - (a) zadeve, povezane z računovodskimi informacijami sestavnega dela, za katere revizor sestavnega dela meni, da so pomembne za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine zaradi prevare ali napake;
  - (b) razmerja s povezanimi osebami, ki jih poslovodstvo skupine ali revizor skupine ni predhodno opredelil (glej odstavek A107); in
  - (c) o vseh dogodkih ali pogojih, ki jih je prepoznal revizor sestavnega dela in ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti skupine, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

**Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe**

33. Pri uporabi MSR-ja 315 (prenovljen 2019)<sup>23</sup> na podlagi spoznavanja, pridobljenega v odstavku 30, revizor skupine prevzame odgovornost za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine, tudi v zvezi s procesom konsolidacije (glej odstavke A108–A113).

*Presoje, kadar so vključeni revizorji sestavnih delov*

34. Pri uporabi MSR-ja 315 (prenovljen 2019)<sup>24</sup> revizor skupine ovrednoti, ali revizijski dokazi, pridobljeni z revizijskimi postopki ocenjevanja tveganj, ki jih izvajajo revizor skupine in revizorji sestavnih delov, zagotavljajo ustrezno podlago za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne

<sup>21</sup> MSR 550 – *Povezane stranke*, odstavek 17

<sup>22</sup> MSR 570 (prenovljen) – *Delujoče podjetje*

<sup>23</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavki 28–34

<sup>24</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 35

navedbe v računovodskih izkazih skupine (glej odstavka A114 in A115).

### **Pomembnost**

35. Pri uporabi MSR-ja 320<sup>25</sup> in MSR-ja 450<sup>26</sup>, kadar so vrste poslov, saldi na kontih ali razkritja v računovodskih izkazih skupine ločeni po sestavnih delih, revizor skupine za načrtovanje in izvajanje revizijskih postopkov določi:
- (a) izvedbeno pomembnost sestavnih delov – zaradi obravnavanja tveganja pri združevanju mora biti ta znesek nižji od izvedbene pomembnosti skupine (glej odstavke A116–A120);
  - (b) prag, nad katerim je treba napačne navedbe, prepoznane v računovodskih informacijah sestavnega dela, sporočiti revizorju skupine – ta prag ne sme presegati zneska, ki velja za očitno nepomembnega za računovodske izkaze skupine (glej odstavek A121).

#### *Presoje, kadar so vključeni revizorji sestavnih delov*

36. Revizor skupine sporoči revizorju sestavnega dela zneske, določene v skladu z odstavkom 35 (glej odstavka A122 in A123).

### **Odzivanje na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe**

37. Pri uporabi MSR-ja 330<sup>27</sup> revizor skupine prevzame odgovornost za vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, ki jih je treba izvesti, vključno z določitvijo sestavnih delov, pri katerih je treba izvesti nadaljnje revizijske postopke, ter vrsto, čas in obseg dela, ki ga je treba opraviti pri teh sestavnih delih (glej odstavke A124–A139).

#### *Proces konsolidacije*

38. Revizor skupine prevzame odgovornost za načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine, ki izhajajo iz procesa konsolidacije. To vključuje (glej odstavek A140):
- (a) ovrednotenje, ali so bile vse organizacije in poslovne enote vključene v računovodske izkaze skupine, kot to zahteva primeren okvir računovodskega poročanja, ter po potrebi načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov za delne konsolidacije;
  - (b) ovrednotenje ustreznosti, popolnosti in točnosti konsolidacijskih prilagoditev in prerazvrstitev (glej odstavek A141);
  - (c) ovrednotenje, ali presoje posloводства, sprejete v procesu konsolidacije, povzročijo nastanek znakov morebitne pristranskosti posloводства; in
  - (d) odzivanje na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare, ki izhaja iz procesa konsolidacije.
39. Če računovodske informacije organizacije ali poslovne enote niso bile pripravljene v skladu z istimi računovodskimi usmeritvami, ki se uporabljajo za računovodske izkaze skupine, revizor skupine ovrednoti, ali so bile računovodske informacije ustrezno prilagojene za pripravo in predstavitev računovodskih izkazov skupine.

<sup>25</sup> MSR 320, odstavek 11

<sup>26</sup> MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*, odstavek 5

<sup>27</sup> MSR 330, odstavka 6 in 7

40. Če računovodski izkazi skupine vključujejo računovodske informacije organizacije ali poslovne enote s koncem obdobja računovodskega poročanja, ki se razlikuje od konca obdobja računovodskega poročanja skupine, revizor skupine prevzame odgovornost za ovrednotenje, ali so bile opravljene ustrezne prilagoditve teh računovodskih informacij v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

*Presoje, kadar so vključeni revizorji sestavnih delov*

41. Kadar revizor skupine vključi revizorje sestavnih delov v načrtovanje ali izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov, se revizor skupine sporazume z revizorjem sestavnega dela o zadevah, za katere revizor skupine ali revizor sestavnega dela ugotovi, da so pomembne za oblikovanje/načrtovanje odzivov na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine.
42. Za področja z višje ocenjenimi tveganji pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine ali bistvenimi tveganji, prepoznanimi v skladu z MSR-jem 315 (prenovljen 2019), na katerih revizor sestavnega dela določa nadaljnje revizijske postopke, ki jih je treba izvesti, revizor skupine ovrednoti ustreznost načrtovanja in izvajanja teh nadaljnjih revizijskih postopkov (glej odstavek A142).
43. Kadar revizorji sestavnega dela izvajajo nadaljnje revizijske postopke v procesu konsolidacije, vključno z delnimi konsolidacijami, revizor skupine določi vrsto in obseg usmerjanja in nadzora revizorjev sestavnih delov ter pregleda njihovo delo (glej odstavek A143).
44. Revizor skupine ugotovi, ali so računovodske informacije, prepoznane v sporočilu revizorja sestavnega dela (glej odstavek 45a), računovodske informacije, vključene v računovodske izkaze skupine.

**Ovrednotenje sporočil revizorja sestavnega dela in ustreznosti njegovega dela**

45. Revizor skupine zahteva od revizorja sestavnega dela, da sporoči zadeve, ki so pomembne za sklep revizorja skupine v zvezi z revizijo skupine. Tako sporočilo vključuje (glej odstavek A144):
- prepoznavanje računovodskih informacij, v zvezi s katerimi se je revizorja sestavnega dela prosilo, da izvede revizijske postopke;
  - dejstvo, ali je revizor sestavnega dela opravil delo, ki ga je zahteval revizor skupine;
  - dejstvo, ali je revizor sestavnega dela izpolnil ustrezne etične zahteve, vključno s tistimi, ki so povezane z neodvisnostjo in ki veljajo za revizijo konsolidacije;
  - informacije o primerih neskladnosti z zakoni ali drugimi predpisi;
  - popravljenе in nepopravljenе napačne navedbe računovodskih informacij sestavnega dela, ki jih je ugotovil revizor sestavnega dela in so nad pragom, ki ga je sporočil revizor skupine v skladu z odstavkom 36 (glej odstavek A145);
  - kazalnike morebitne pristranskosti posloводства;
  - opis morebitnih pomanjkljivosti v sistemu notranjega kontroliranja, prepoznanih v zvezi z opravljenimi revizijskimi postopki;
  - prevaro ali sum prevare, ki vključuje posloводство sestavnega dela, zaposlene, ki imajo bistvene vloge v sistemu notranjega kontroliranja skupine v sestavnem delu, ali druge, če je prevara povzročila pomembno napačno navedbo računovodskih informacij sestavnega dela;

- (i) druge bistvene zadeve, ki jih je revizor sestavnega dela sporočil ali pričakuje, da jih bo sporočil poslovodstvu sestavnega dela ali pristojnim za upravljanje sestavnega dela;
- (j) vse druge zadeve, ki so lahko pomembne za revizijo skupine ali za katere revizor sestavnega dela meni, da je primerno opozoriti revizorja skupine, vključno z izjemami, navedenimi v pisnih predstavitev, ki jih je revizor sestavnega dela zahteval od poslovodstva sestavnega dela; in
- (k) splošne ugotovitve ali sklepe revizorja sestavnega dela (glej odstavek A146).

46. Revizor skupine:

- (a) o bistvenih zadevah, ki izhajajo iz komunikacije z revizorjem sestavnega dela, vključno s tistimi v skladu z odstavkom 45, razpravlja z revizorjem sestavnega dela, poslovodstvom sestavnega dela ali poslovodstvom skupine, kakor je primerno; in
- (b) ovrednoti, ali je komuniciranje z revizorjem sestavnega dela ustrezno za namene revizorja skupine. Če taka komunikacija ni ustrezna, revizor skupine prouči posledice za revizijo skupine (glej odstavek A147).

47. Revizor skupine določi, ali je treba pregledati dodatno revizijsko dokumentacijo revizorja sestavnega dela in v kakšnem obsegu. Pri tej odločitvi revizor skupine upošteva (glej odstavka A148 in A149).

- (a) vrsto, čas in obseg dela, ki ga je izvedel revizor sestavnega dela;
- (b) usposobljenost in zmožnosti revizorja sestavnega dela, kot je določeno v skladu z odstavkom 26a; in
- (c) usmerjanje in nadzor revizorja sestavnega dela ter pregled njegovega dela.

48. Če revizor skupine ugotovi, da delo revizorja sestavnega dela ni ustrezno za namene revizorja skupine, revizor skupine določi, katere dodatne revizijske postopke je treba izvesti in ali jih bo opravil revizor sestavnega dela ali revizor skupine.

### **Kasnejši dogodki**

49. Pri uporabi MSR-ja 560<sup>28</sup> revizor skupine prevzame odgovornost za izvajanje postopkov, vključno s tem, da po potrebi zahteva od revizorjev sestavnih delov, da izvedejo postopke, načrtovane za prepoznavanje dogodkov, ki lahko zahtevajo prilagoditev ali razkritje v računovodskih izkazih skupine (glej odstavek A150).

#### *Presoje, kadar so vključeni revizorji sestavnih delov*

50. Revizor skupine zahteva od revizorjev sestavnih delov, da obvestijo revizorja skupine, če se seznanijo s kasnejšimi dogodki, ki bi lahko zahtevali prilagoditev ali razkritje v računovodskih izkazih skupine (glej odstavek A150).

### **Ovrednotenje zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov**

51. Pri uporabi MSR-ja 330<sup>29</sup> revizor skupine ovrednoti, ali so bili z opravljenimi revizijskimi postopki, vključno z delom revizorjev sestavnih delov, pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, na katerih temelji revizijsko mnenje za skupino (glej odstavke A151–A155).

<sup>28</sup> MSR 560 – *Kasnejši dogodki*, odstavka 6 in 7

<sup>29</sup> MSR 330, odstavek 26

52. Partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, ovrednoti učinek vseh nepopravljenih napačnih navedb (ki jih je ugotovil revizor skupine ali so jih sporočili revizorji sestavnih delov) in vseh primerov, v katerih ni bilo mogoče pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na revizijsko mnenje za skupino (glej odstavek A156).

### **Revizorjevo poročilo**

53. Revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih skupine se ne sme sklicevati na revizorja sestavnega dela, razen če zakon ali drug predpis zahteva, da se takšno sklicevanje vključi. Če zakon ali drug predpis zahteva tako sklicevanje, mora revizorjevo poročilo navajati, da sklicevanje ne zmanjšuje odgovornosti partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, ali podjetja partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, za revizijsko mnenje za skupino (glej odstavka A157 in A158).

### **Komuniciranje s poslovodstvom skupine in pristojnimi za upravljanje skupine**

#### *Komuniciranje s poslovodstvom skupine*

54. Revizor skupine sporoči poslovodstvu skupine pregled načrtovanega obsega in časa revizije, vključno s pregledom dela, ki ga je treba izvesti v sestavnih delih skupine (glej odstavek A159).
55. Če je revizor skupine ugotovil prevaro ali ga je nanjo opozoril revizor sestavnega dela (glej odstavke 45h), ali če informacije kažejo, da bi prevara lahko obstajala, revizor skupine o tem pravočasno obvesti ustrezno raven poslovodstva skupine, da bi seznanil osebe, ki so prve odgovorne za preprečevanje in odkrivanje prevar, o zadevah, pomembnih za njihovo odgovornost (glej odstavke A160).
56. Statut, predpis ali drugi razlogi lahko od revizorja sestavnega dela zahtevajo, da izrazi revizijsko mnenje o računovodskih izkazih organizacije ali poslovne enote, ki je del skupine. V tem primeru revizor skupine zahteva od poslovodstva skupine, da obvesti poslovodstvo organizacije ali poslovne enote o vseh zadevah, za katere revizor skupine izve, da so lahko bistvene za računovodske izkaze organizacije ali poslovne enote, vendar se jih poslovodstvo organizacije ali poslovne enote morda ne zaveda. Če poslovodstvo skupine zavrne, da bi o zadevi obvestilo poslovodstvo organizacije ali poslovne enote, se revizor skupine o zadevi pogovori s pristojnimi za upravljanje skupine. Če zadeva ostaja nerešena, revizor skupine ob upoštevanju pravnih in strokovnih presoj glede zaupnosti prouči, ali naj revizorju sestavnega dela svetuje, naj ne izda revizorjevega poročila o računovodskih izkazih organizacije ali poslovne enote, dokler zadeva ni rešena (glej odstavka A161 in A162).

#### *Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje skupine*

57. Revizor skupine mora poleg zadev, ki jih zahtevajo MSR 260 (prenovljen)<sup>30</sup> in drugi MSR-ji, s pristojnimi za upravljanje skupine komunicirati tudi o naslednjih zadevah (glej odstavek A163):
- (a) pregled dela, ki ga bodo opravili revizorji sestavnih delov skupine v sestavnih delih skupine, in vrsta načrtovanega sodelovanja revizorja skupine pri delu, ki ga bodo opravili revizorji sestavnih delov (glej odstavek A164);
  - (b) primeri, v katerih je pregled dela revizorja sestavnega dela, ki ga je opravil revizor skupine, vzbudil dvom glede kakovosti dela tega revizorja sestavnega dela, in kako je revizor skupine obravnaval ta dvom;

<sup>30</sup> MSR 260 (prenovljen) – Obveščanje pristojnih za upravljanje



- (c) vse omejitve obsega revizije skupine, na primer bistvene zadeve, povezane z omejitvami dostopa do ljudi ali informacij;
- (d) prevare ali domnevne prevare, ki vključujejo poslovodstvo skupine, poslovodstvo sestavnega dela, zaposlene, ki imajo bistvene vloge v sistemu notranjega kontroliranja skupine, ali druge, če je prevara povzročila pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih skupine.

#### *Obveščanje o ugotovljenih pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju*

58. Pri uporabi MSR-ja 265<sup>31</sup> revizor skupine ugotovi, ali je treba ugotovljene pomanjkljivosti v sistemu notranjega kontroliranja skupine sporočiti pristojnim za upravljanje skupine ali poslovodstvu skupine. Pri tej odločitvi revizor skupine upošteva pomanjkljivosti v notranjem kontroliranju, ki so jih ugotovili revizorji sestavnih delov in o njih obvestili revizorja skupine v skladu z odstavkom 45g (glej odstavke A165).

#### **Dokumentacija**

59. V skladu z MSR-jem 230<sup>32</sup> mora biti revizijska dokumentacija za revizijo konsolidacije zadostna, da izkušenemu revizorju, ki ni bil prej povezan z revizijo, omogoči, da razume vrsto, čas in obseg izvedenih revizijskih postopkov, pridobljenih dokazov in sklepov v zvezi z bistvenimi zadevami, ki se pojavijo med revizijo skupine. Pri uporabi MSR-ja 230<sup>33</sup> mora revizor skupine v revizijsko dokumentacijo vključiti (glej odstavke A166–A169 in A179–A182):

- (a) bistvene zadeve v zvezi z omejitvami dostopa do ljudi ali informacij v skupini, ki so bile obravnavane pred odločitvijo o sprejemu ali nadaljevanju posla ali ki so se pojavile po sprejemu ali nadaljevanju posla, in kako so bile take zadeve obravnavane;
- (b) podlago za določitev sestavnih delov za načrtovanje in izvajanje revizije skupine, ki jo je pripravil revizor skupine (glej odstavek A170);
- (c) podlago za določitev izvedbene pomembnosti sestavnih delov in prag za sporočanje napačnih navedb v računovodskih informacijah sestavnega dela revizorju skupine;
- (d) podlago za ugotovitev revizorja skupine, da so revizorji sestavnih delov ustrezno usposobljeni in zmožni ter imajo dovolj časa za izvajanje dodeljenih revizijskih postopkov v sestavnih delih (glej odstavek A171);
- (e) ključne elemente za poznavanje sistema notranjih kontrol skupine v skladu z odstavkom 30c;
- (f) vrsto, čas in obseg usmerjanja in nadzora revizorja skupine nad revizorji sestavnih delov ter pregled njihovega dela, po potrebi vključno s pregledom dodatne revizijske dokumentacije revizorjev sestavnih delov v skladu z odstavkom 47 (glej odstavke A172–A178), ki ga opravi revizor skupine;
- (g) zadeve, povezane s komuniciranjem z revizorji sestavnih delov, vključno z:
  - (i) morebitnimi zadevami, povezanimi s prevaro, povezanimi osebami ali delujočim podjetjem, ki so sporočene v skladu z odstavkom 32,
  - (ii) zadevami, pomembnimi za sklep revizorja skupine v zvezi z revizijo skupine v skladu z

<sup>31</sup> MSR 265 – *Obveščanje o pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju*

<sup>32</sup> MSR 230, odstavek 8

<sup>33</sup> MSR 230, odstavki 1–3, 9–11, A6–A7 in Dodatek

odstavkom 45, vključno s tem, kako je revizor skupine obravnaval bistvene zadeve, o katerih je razpravljal z revizorji sestavnih delov, poslovodstvom sestavnih delov ali poslovodstvom skupine;

- (h) ovrednotenje in odziv revizorja skupine na ugotovitve ali sklepe revizorjev sestavnih delov o zadevah, ki bi lahko pomembno vplivale na računovodske izkaze skupine.

\* \* \*

## Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

### Področje tega MSR-ja (glej odstavka 1 in 2)

- A1. Ta MSR obravnava tudi posebne presoje za partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, ali revizorja skupine, kot je primerno, pri uporabi zahtev in navodil iz MSR-ja 220 (prenovljen), vključno z usmerjanjem in nadzorom revizorjev sestavnih delov ter pregledom njihovega dela.
- A2. MSUK 1<sup>34</sup> obravnava posle, za katere je treba opraviti ocenjevanje kakovosti poslov. MSUK 2<sup>35</sup> obravnava imenovanje in primernost ocenjevalca kakovosti posla ter odgovornosti ocenjevalca kakovosti posla v zvezi z izvajanjem in dokumentiranjem ocenjevanja kakovosti posla, tudi za revizijo skupine.
- A3. Organizacija ali poslovna enota skupine lahko pripravi tudi svoje računovodske izkaze skupine, ki vsebujejo računovodske informacije tistih organizacij ali poslovnih enot, ki jih vključuje (to je podskupina). Ta MSR velja za revizijo računovodskih izkazov skupine takih podskupin, ki se opravi iz zakonskih, regulativnih ali drugih razlogov.
- A4. Ena sama pravna oseba je lahko organizirana z več kot eno poslovno enoto, na primer podjetje, ki posluje na več lokacijah, kot je banka z več podružnicami. Če imajo te poslovne enote značilnosti, kot so ločene lokacije, ločeno poslovodstvo ali ločeni informacijski sistemi (vključno z ločeno glavno knjigo), in so računovodske informacije združene pri pripravi računovodskih izkazov ene same pravne osebe, taki računovodski izkazi ustrezajo opredelitvi računovodskih izkazov skupine, ker vključujejo računovodske informacije več kot ene organizacije ali poslovne enote s procesom konsolidacije.
- A5. V nekaterih primerih lahko ena sama pravna oseba oblikuje svoj informacijski sistem tako, da zajame računovodske informacije za več kot en izdelek ali storitev za pravno ali regulativno poročanje ali druge namene upravljanja. V takih okoliščinah računovodski izkazi organizacije niso računovodski izkazi skupine, ker ni združevanja računovodskih informacij več kot ene organizacije ali poslovne enote s procesom konsolidacije. Poleg tega zajemanje ločenih informacij (npr. v pomožno knjigo) za pravno ali regulativno poročanje ali druge namene upravljanja ne ustvarja ločenih organizacij ali poslovnih enot (npr. oddelkov) za namene tega MSR-ja.

### Skupine in sestavni deli (glej odstavka 4 in 5)

- A6. Informacijski sistem skupine, vključno s procesom računovodskega poročanja, je lahko usklajen z organizacijsko strukturo skupine ali pa tudi ne. Skupina je na primer lahko organizirana v skladu s svojo pravno strukturo, njen informacijski sistem pa po dejavnostih, procesih, izdelkih ali storitvah (ali

<sup>34</sup> Mednarodni standard upravljanja kakovosti (MSUK) 1 – *Upravljanje kakovosti za podjetja, ki izvajajo revizije ali preiskave računovodskih izkazov ter druge posle dajanja zagotovil in sorodnih storitev*

<sup>35</sup> MSUK 2 – *Ocenjevanje kakovosti posla*

po skupinah izdelkov ali storitev) ali geografskih lokacijah za namene upravljanja ali poročanja.

- A7. Na podlagi poznavanja organizacijske strukture in informacijskega sistema skupine lahko revizor skupine določi, da se računovodske informacije nekaterih organizacij ali poslovnih enot lahko obravnavajo skupaj za namene načrtovanja in izvajanja revizijskih postopkov. Skupina ima na primer lahko tri pravne osebe s podobnimi poslovnimi značilnostmi, ki delujejo na isti geografski lokaciji, pod istim vodstvom in uporabljajo skupni sistem notranjega kontroliranja, vključno z informacijskim sistemom. V takih okoliščinah se revizor skupine lahko odloči, da bo te tri pravne osebe obravnaval kot en sestavni del.
- A8. Skupina lahko centralizira tudi dejavnosti ali procese, ki veljajo za več kot eno organizacijo ali poslovno enoto v skupini, na primer s centrom za skupne storitve. Če so take centralizirane dejavnosti pomembne za proces računovodskega poročanja skupine, lahko revizor skupine določi, da je center za skupne storitve sestavni del.
- A9. Druga presoja, ki je lahko pomembna za določitev sestavnih delov revizorja skupine, je, kako je poslovodstvo določilo poslovne segmente v skladu z zahtevami po razkritju iz primerne okvira računovodskega poročanja.<sup>36</sup>

*Vključevanje revizorjev sestavnih delov (glej odstavka 7 in 8)*

- A10. Revizorji sestavnih delov lahko izvedejo revizijo računovodskih izkazov sestavnega dela iz zakonskih, regulativnih ali drugih razlogov, zlasti kadar je sestavni del pravna oseba. Kadar revizor sestavnega dela opravlja ali je končal tudi revizijo računovodskih izkazov sestavnega dela, lahko revizor skupine uporabi revizijsko delo, opravljeno na računovodskih izkazih sestavnega dela, če je prepričan, da je takšno delo primerno za revizijo skupine. Poleg tega lahko revizorji sestavnih delov prilagodijo delo, opravljeno pri reviziji računovodskih izkazov sestavnega dela, tudi potrebam revizorja skupine. V vsakem primeru se uporabljajo zahteve tega MSR-ja, vključno s tistimi, ki se nanašajo na usmerjanje in nadzor revizorjev sestavnih delov in pregled njihovega dela.
- A11. V skladu z MSR-jem 220 (prenovljen)<sup>37</sup> mora partner, zadolžen za posel, ugotoviti, ali pristop k usmerjanju, nadzoru in pregledovanju ustreza vrsti in okoliščinam revizijskega posla. V odstavku A76 so primeri različnih načinov, kako lahko partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, prevzame odgovornost za usmerjanje in nadziranje revizorjev sestavnih delov ter pregledovanje njihovega dela in je lahko koristen v okoliščinah, v katerih namerava revizor skupine uporabiti revizijsko delo iz že opravljene revizije računovodskih izkazov sestavnih delov.
- A12. Kot je pojasnjeno v MSR-ju 200,<sup>38</sup> se tveganje pri odkrivanju nanaša na vrsto, čas in obseg revizorjevih postopkov, ki jih določi revizor, da bi zmanjšal revizijsko tveganje na sprejemljivo nizko raven. Tveganje pri odkrivanju ni odvisno le od uspešnosti revizijskega postopka, ampak tudi od tega, kako ga revizor izvede. Zato na tveganje pri odkrivanju vplivajo zadeve, kot so ustrezno načrtovanje, dodelitev ustreznih virov za posel, uporaba poklicne nezaupljivosti ter nadzor in pregled opravljenega revizijskega dela.
- A13. Tveganje pri odkrivanju je širši pojem kot tveganje pri združevanju, kot je opisano v odstavkih 14a in A19. Pri reviziji skupine lahko obstaja večja verjetnost, da bo vsota nepopravljenih in neodkritih napačnih navedb presegla pomembnost za računovodske izkaze skupine kot celote, ker se revizijski

<sup>36</sup> Glej na primer Mednarodni standard računovodskega poročanja (MSRP) 8 – *Poslovni segmenti*.

<sup>37</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek 30b

<sup>38</sup> MSR 200, odstavek A45

postopki za računovodske informacije sestavnih delov v skupini lahko izvajajo ločeno. Skladno s tem revizor skupine določi izvedbeno pomembnost sestavnih delov, da zmanjša tveganje pri združevanju na ustrezno nizko raven.

*Poklicna nezaupljivost (glej odstavke 9)*

- A14. MSR 220 (prenovljen)<sup>39</sup> navaja primere ovir za uporabo poklicne nezaupljivosti na ravni posla, vključno z nezavednimi revizorjevimi predsodki, ki lahko ovirajo uporabo poklicne nezaupljivosti pri načrtovanju in izvajanju revizijskih postopkov ter ovrednotenju revizijskih dokazov. MSR 220 (prenovljen) navaja tudi možne ukrepe, ki jih lahko sprejme delovna skupina za posel, da bi zmanjšala ovire za uporabo poklicne nezaupljivosti na ravni posla.
- A15. Zahteve in ustrezno gradivo za uporabo v MSR-ju 315 (prenovljen 2019),<sup>40</sup> MSR-ju 540 (prenovljen)<sup>41</sup> in drugih MSR-jih obravnavajo uporabo poklicne nezaupljivosti in vključujejo primere, kako lahko dokumentacija pomaga zagotoviti dokaze o revizorjevi uporabi poklicne nezaupljivosti.
- A16. Vsi člani delovne skupine za posel morajo uporabljati poklicno nezaupljivost ves čas revizije skupine. Usmerjanje in nadzor članov delovne skupine za posel, ki ju izvaja revizor skupine, vključno z revizorji sestavnih delov, ter pregled njihovega dela lahko revizorja skupine seznanja s tem, ali je delovna skupina za posel ustrezno uporabila poklicno nezaupljivost.
- A17. Na uporabo poklicne nezaupljivosti pri reviziji skupine lahko vplivajo zadeve, kot so:
- na revizorje sestavnih delov na različnih lokacijah lahko vplivajo razni kulturni vplivi, ki lahko vplivajo na vrsto pristranskosti, ki so ji podvrženi;
  - zapletena struktura nekaterih skupin lahko vnaša dejavnike, ki povzročajo večjo dovzetnost za tveganja pomembno napačne navedbe; poleg tega je lahko preveč zapletena organizacijska struktura dejavnik tveganja prevare v skladu z MSR-jem 240<sup>42</sup> in zato lahko zahteva dodaten čas ali strokovno znanje za poznavanje poslovnega namena in dejavnosti nekaterih organizacij ali poslovnih enot;
  - vrsta in obseg poslov znotraj skupine (npr. poslov, ki vključujejo več organizacij in poslovnih enot v skupini ali več povezanih oseb), denarni tokovi ali sporazumi o transfernih cenah lahko povzročijo dodatne zaplete; v nekaterih primerih lahko takšne zadeve povečujejo tudi dejavnike tveganja prevare;
  - kadar je revizija skupine podvržena kratkim rokom za poročanje, ki jih določi poslovodstvo skupine, lahko to povzroči pritisk na člane delovne skupine za posel pri opravljanju dodeljenega dela; v takih okoliščinah si bo morala delovna skupina za posel morda vzeti dodaten čas, da bo ustrezno podvomila o trditvah poslovodstva, sprejela ustrezne presoje ali ustrezno pregledala opravljeno revizijsko delo.
- A18. Uporaba poklicne nezaupljivosti revizorja skupine vključuje ohranjanje revizorjeve pozornosti na nedosledne informacije revizorjev sestavnih delov, poslovodstva sestavnih delov in poslovodstva skupine o zadevah, ki so lahko bistvene za računovodske izkaze skupine.

<sup>39</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavki A34–A36

<sup>40</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek A238

<sup>41</sup> MSR 540 (prenovljen) – *Revidiranje računovodskih ocen, vključno z računovodskimi ocenami poštene vrednosti, in z njimi povezanih razkritij*, odstavek A11

<sup>42</sup> MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*, Dodatek 1

## Opredelitev pojmov

### *Tveganje pri združevanju (glej odstavek 14a)*

A19. Tveganje pri združevanju obstaja pri vseh revizijah računovodskih izkazov, vendar ga je še posebej pomembno razumeti in obravnavati pri reviziji skupine, saj obstaja večja verjetnost, da bodo revizijski postopki izvedeni za vrste poslov, salde na kontih ali razkritja, ki so ločeni po sestavnih delih. Na splošno se tveganje pri združevanju povečuje s številom sestavnih delov, pri katerih se revizijski postopki izvajajo ločeno, bodisi jih izvajajo revizorji sestavnih delov bodisi drugi člani delovne skupine za posel.

### *Sestavni del (glej odstavek 14b)*

A20. Revizor skupine strokovno presoja pri določanju sestavnih delov, pri katerih bo izvedel revizijsko delo. V odstavku A7 je pojasnjeno, da se računovodske informacije nekaterih organizacij ali poslovnih enot za namene načrtovanja in izvajanja revizijskih postopkov lahko obravnavajo skupaj. Vendar pa odgovornost revizorja skupine za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine zajema vse organizacije in poslovne enote, katerih računovodske informacije so vključene v računovodske izkaze skupine.

### *Revizor sestavnega dela (glej odstavek 14c)*

A21. Sklicevanje na delovno skupino za posel v tem MSR-ju vključuje revizorja skupine in revizorje sestavnih delov. Revizorji sestavnih delov so lahko iz podjetja v mreži, podjetja, ki ni v mreži, ali iz podjetja revizorja skupine (npr. iz druge pisarne v podjetju revizorja skupine).

A22. V nekaterih okoliščinah lahko revizor skupine opravi centralizirano preizkušanje vrste poslov, saldov na kontih ali razkritij ali opravi revizijske postopke, povezane s sestavnim delom. V takih okoliščinah se revizor skupine ne šteje za revizorja sestavnega dela.

A23. V odstavku 24 se zahteva, da revizor skupine pridobi od revizorja sestavnega dela potrditev, da bo revizor sestavnega dela sodeloval z revizorjem skupine, vključno s tem, ali bo revizor sestavnega dela opravil delo, ki ga zahteva revizor skupine. Odstavek A58 daje navodila za okoliščine, v katerih revizor sestavnega dela ne more dati take potrditve.

### *Poslovodstvo sestavnega dela (glej odstavek 14d)*

A24. Poslovodstvo sestavnega dela se nanaša na poslovodstvo, odgovorno za računovodske informacije ali drugo dejavnost (npr. obdelavo poslov v centru za skupne storitve) v organizaciji ali poslovni enoti, ki je del skupine. Kadar revizor skupine obravnava računovodske informacije nekaterih organizacij ali poslovnih enot skupaj kot sestavni del ali določi, da je center za skupne storitve sestavni del (glej odstavka A7 in A8), se poslovodstvo sestavnega dela nanaša na poslovodstvo, odgovorno za računovodske informacije ali obdelavo poslov, ki so predmet revizijskih postopkov v zvezi s tem sestavnim delom. V nekaterih okoliščinah morda ni ločenega poslovodstva sestavnega dela in je poslovodstvo skupine lahko neposredno odgovorno za računovodske informacije ali druge dejavnosti sestavnega dela.

### *Partner, zadolžen za revizijo konsolidacije (glej odstavek 14j)*

A25. Kadar revizorji skupne revizije izvajajo revizijo skupine, so partnerji, zadolženi za revizijo konsolidacije, in njihove delovne skupine za posel za namene MSR-jev skupaj »partner, zadolžen za

revizijo konsolidacije« in »delovna skupina za posel«. Ta MSR pa ne obravnava razmerja med revizorji skupne revizije ali delom, ki ga en revizor skupne revizije opravlja v zvezi z delom drugega revizorja skupne revizije za namene revizije skupine.

*Računovodski izkazi skupine (glej odstavek 2 in 14k)*

- A26. Zahteve za pripravo in predstavitev računovodskih izkazov skupine so lahko določene v primernem okviru računovodskega poročanja, kar lahko vpliva na določitev računovodskih informacij organizacij ali poslovnih enot, ki bodo vključene v računovodske izkaze skupine. Nekateri okviri na primer zahtevajo pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov, kadar organizacija (obvladujoča organizacija) obvladuje eno ali več drugih organizacij (npr. odvisna podjetja) z večinskim lastniškim deležem ali na druge načine. V nekaterih primerih primeren okvir računovodskega poročanja vključuje ločene zahteve oziroma dovoljuje predstavitev zbirnih računovodskih izkazov. Primeri okoliščin, v katerih se lahko dovoli predstavitev zbirnih računovodskih izkazov, vključujejo organizacije, ki nimajo obvladujočega podjetja, vendar so pod skupnim obvladovanjem, ali organizacije pod skupnim upravljanjem.
- A27. Pojem »proces konsolidacije«, ki se uporablja v tem MSR-ju, nima enakega pomena kot pojem »konsolidacija« ali »konsolidirani računovodski izkazi«, kot sta opredeljena ali opisana v okvirih računovodskega poročanja. Pojem »proces konsolidacije« se širše nanaša na proces, ki se uporablja za pripravo računovodskih izkazov skupine.
- A28. Podrobni vidiki procesa konsolidacije se razlikujejo od skupine do skupine, odvisno od strukture in informacijskega sistema skupine, vključno s procesom računovodskega poročanja. Vendar pa proces konsolidacije vključuje presoje, kot so izločitev poslov in saldov znotraj skupine in, kadar je to primerno, posledice različnih obdobjih poročanja za organizacije ali poslovne enote, vključene v računovodske izkaze skupine.

**Voditeljske odgovornosti za upravljanje in doseganje kakovosti pri reviziji skupine (glej odstavek 11 in 16)**

- A29. Morda ni mogoče ali praktično, da bi partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, obravnaval vse zahteve iz MSR-ja 220 (prenovljen), zlasti kadar delovna skupina za posel vključuje veliko revizorjev sestavnih delov, ki so na več lokacijah. Pri upravljanju kakovosti na ravni posla MSR 220 (prenovljen)<sup>43</sup> dovoljuje partnerju, zadolženemu za posel, da dodeli načrtovanje ali izvajanje postopkov, nalog ali dejanj drugim članom delovne skupine za posel, da pomagajo partnerju, zadolženemu za posel. V skladu s tem lahko partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, dodeli postopke, naloge ali dejanja drugim članom delovne skupine za posel, ti pa lahko postopke, naloge ali dejanja dodelijo naprej. V takih okoliščinah MSR 220 (prenovljen) zahteva, da partner, zadolžen za posel, še naprej prevzema splošno odgovornost za upravljanje in doseganje kakovosti pri revizijskem poslu.
- A30. Usmeritve ali postopki, ki jih določi podjetje ali ki so skupne zahteve v mreži ali storitve v mreži<sup>44</sup>, lahko podpirajo partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, tako da olajšajo komunikacijo med revizorjem skupine in revizorji sestavnih delov ter podpirajo usmerjanje in nadzor revizorja skupine nad revizorji sestavnih delov ter pregled njihovega dela.

<sup>43</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek 15

<sup>44</sup> MSUK 1, odstavki 48–52

A31. V MSR-ju 220 (prenovljen)<sup>45</sup> je pojasnjeno, da predanost, ki izkazuje zavezanost kakovosti, oblikujejo in krepijo člani delovne skupine za posel, ko pri opravljanju posla izkazujejo pričakovano vedenje. Pri obravnavanju zahteve iz odstavka 16a lahko partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, neposredno komunicira z drugimi člani delovne skupine za posel (vključno z revizorji sestavnih delov) in to komunikacijo krepí z osebnim vedenjem in dejanji (npr. dajanje zgléda).

### **Sprejem in nadaljevanje**

*Ugotavljanje, ali je mogoče razumno pričakovati, da bodo pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi (glej odstavka 17 in 18)*

A32. Pri ugotavljanju, ali je mogoče utemeljeno pričakovati, da bodo pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, lahko partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, spozna zadeve, kot so:

- struktura skupine, vključno s pravno in organizacijsko strukturo;
- dejavnosti, ki so bistvene za skupino, vključno s panogo ter regulativnim, gospodarskim in političnim okoljem, v katerem te dejavnosti potekajo;
- uporaba storitvenih organizacij;
- uporaba centrov za skupne storitve;
- proces konsolidacije;
- ali bo revizor skupine:
  - imel neomejen dostop do pristojnih za upravljanje skupine, posloводства skupine, pristojnih za upravljanje sestavnega dela, posloводства sestavnega dela in informacij sestavnega dela, vključno s tistimi sestavnimi deli, ki se obračunavajo po kapitalski metodi, in
  - lahko opravil potrebno delo v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov, kadar je to primerno;
- ali so dodeljena zadostna in ustrezna sredstva oziroma bodo dana na voljo.

A33. Pri začetnem revizijskem poslu skupine lahko revizor skupine poznavanje zadev iz odstavka A32 pridobi iz:

- informacij, ki jih zagotovi poslovodstvo skupine;
- komunikacije s poslovodstvom skupine;
- komunikacije s pristojnimi za upravljanje skupine in
- po potrebi iz komunikacije s poslovodstvom sestavnega dela ali predhodnim revizorjem.

A34. Pri ponavljajočem se poslu lahko na zmožnost pridobivanja zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov vplivajo bistvene spremembe, na primer:

- struktura skupine (npr. prevzemi, odtujitve, skupni podvigi, reorganizacije ali spremembe v organizaciji sistema računovodskega poročanja skupine);
- dejavnosti sestavnih delov, ki so bistvene za skupino;

---

<sup>45</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek A28

- sestava pristojnih za upravljanje skupine, posloводства skupine ali ključnega posloводства sestavnih delov, za katere se pričakuje izvajanje revizijskih postopkov;
- poznavanje revizorja skupine glede neoporečnosti in usposobljenosti posloводства skupine ali sestavnih delov;
- primeren okvir računovodskega poročanja.

A35. Pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov pri reviziji skupine je lahko dodatno zapleteno, če so sestavni deli v drugih pravnih ureditvah, ki se razlikujejo od pravne ureditve revizorja skupine, zaradi kulturnih in jezikovnih razlik ter različnih zakonov ali predpisov. Na primer, zakon ali drug predpis lahko omejuje revizorja sestavnega dela pri zagotavljanju dokumentacije izven njegove pravne ureditve, ali pa lahko vojna, državljanski nemiri ali izbruhi boleznih omejujejo revizorju skupine dostop do ustrezne revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela. Odstavek A180 vključuje možne načine reševanja teh razmer.

A36. Če revizijski posel skupine sprejme partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, se lahko uvedejo omejitve, ki lahko vplivajo na sposobnost delovne skupine za posel, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze. Takšne omejitve lahko vključujejo omejitve, ki vplivajo na:

- dostop revizorja skupine do informacij sestavnih delov, posloводства ali pristojnih za upravljanje sestavnih delov ali revizorjev sestavnih delov (vključno z ustrezno revizijsko dokumentacijo, ki jo zahteva revizor skupine) (glej odstavka 20 in 21); ali
- delo, ki ga je treba opraviti v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov.

V odstavkih A45 in A46 so pojasnjeni možni učinki takih omejitev na revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih skupine.

#### *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle (glej odstavek 19)*

A37. MSR 210<sup>46</sup> zahteva, da se revizor dogovori o pogojih za revizijski posel s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje, kot je primerno. V pogojih za revizijski posel je opredeljen primeren okvir računovodskega poročanja. Dodatne zadeve, ki so lahko vključene v pogoje za revizijski posel skupine, vključujejo:

- komunikacijo med revizorjem skupine in revizorji sestavnih delov, ki morajo biti brez omejitev, kolikor je to mogoče v skladu z zakoni ali drugimi predpisi;
- pomembna sporočila med revizorji sestavnih delov in pristojnimi za upravljanje sestavnega dela ali poslovodstvom sestavnega dela, vključno s sporočili o bistvenih pomanjkljivostih pri notranjem kontroliranju, je treba poslati revizorju skupine;
- sporočila med regulativnimi organi in organizacijami ali poslovnimi enotami v zvezi z zadevami računovodskega poročanja, ki so lahko pomembne za revizijo skupine, je treba poslati revizorju skupine; in
- dovoljenje revizorju skupine, da opravlja delo ali zahteva od revizorja sestavnega dela, da opravlja delo v sestavnem delu.

#### *Omejitve dostopa do informacij ali ljudi (glej odstavka 20 in 21)*

A38. Omejitve dostopa do informacij ali ljudi ne odpravljajo zahteve, da mora revizor skupine pridobiti

<sup>46</sup> MSR 210, odstavka 9 in 10d



zadostne in ustrezne revizijske dokaze.

A39. Dostop do informacij ali ljudi je lahko omejen iz številnih razlogov, kot so omejitve, ki jih uvede poslovodstvo sestavnega dela, zakoni ali drugi predpisi ali drugi pogoji, na primer vojna, državljanski nemiri ali izbruhi bolezni. V odstavku A180 je opisano, kako lahko revizor skupine premaga omejitve dostopa do revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela.

A40. V nekaterih okoliščinah lahko revizor skupine obvladuje omejitve dostopa do informacij ali ljudi, na primer:

- če je dostop do poslovodstva sestavnega dela ali pristojnih za upravljanje sestavnega dela omejen, lahko revizor skupine zaprosi poslovodstvo skupine ali pristojne za upravljanje skupine za pomoč pri odpravi omejitve ali kako drugače zahteva informacije neposredno od poslovodstva skupine ali pristojnih za upravljanje skupine;
- če ima skupina neobvladujoči delež v organizaciji, ki se obračunava po kapitalski metodi, lahko revizor skupine ugotovi, ali obstajajo določbe (npr. v pogojih pogodb o skupnem podvigu ali pogojih drugih naložbenih pogodb) o dostopu skupine do računovodskih informacij organizacije, in od poslovodstva skupine zahteva, da uveljavlja take pravice;
- če ima skupina neobvladujoči delež v organizaciji, ki se obračunava po kapitalski metodi, in ima skupina predstavnike, ki so v izvršnem odboru ali so člani pristojnih za upravljanje neobvladovane organizacije, lahko revizor skupine vpraša, ali lahko zagotovijo računovodske in druge informacije, ki so jim na voljo v teh vlogah.

A41. Če ima skupina neobvladujoči delež v organizaciji, ki se obračunava po kapitalski metodi, in je dostop revizorja skupine do informacij ali ljudi v organizaciji omejen, bo revizor skupine morda lahko pridobil informacije, ki jih bo uporabil kot revizijske dokaze v zvezi z računovodskimi informacijami organizacije, na primer:

- računovodske informacije, ki so na voljo pri poslovodstvu skupine, saj mora poslovodstvo skupine za pripravo računovodskih izkazov skupine pridobiti tudi računovodske informacije neobvladovane organizacije;
- javno dostopne informacije, kot so revidirani računovodski izkazi, dokumenti o javnem razkritju ali kotirajoče cene kapitalskih instrumentov v neobvladovani organizaciji.

Stvar strokovne presoje je, zlasti glede na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe računovodskih izkazov skupine in ob upoštevanju drugih virov informacij, ki lahko potrdijo ali drugače prispevajo k pridobljenim revizijskim dokazom, ali lahko revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze.<sup>47</sup>

A42. Če ima skupina neobvladujoči delež v organizaciji, ki se obračunava po kapitalski metodi, in je dostop do informacij ali ljudi v organizaciji omejen, lahko revizor skupine prouči, ali so take omejitve neskladne s trditvami poslovodstva skupine o ustreznosti uporabe kapitalske metode računovodenja.

A43. Kadar revizor skupine zaradi omejitev dostopa do informacij ali ljudi ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, lahko:

- sporoči omejitve podjetju revizorja skupine, da bi mu pomagal pri določanju ustreznega načina ukrepanja; podjetje revizorja skupine lahko na primer komunicira s poslovodstvom skupine o omejitvah in spodbuja poslovodstvo skupine, da komunicira z regulatorji; to je lahko koristno,

<sup>47</sup> MSR 330, odstavek 7b

kadar omejitve vplivajo na več revizij v pravni ureditvi ali istem podjetju, na primer zaradi vojne, državljskih nemirov ali izbruhov bolezni v pomembnem gospodarstvu;

- zakon ali drug predpis zahteva, da se o omejitvah komunicira z regulatorji, regulativnimi organi, nadzorniki trga vrednostnih papirjev ali drugimi.

A44. Omejitve dostopa imajo lahko druge posledice za revizijo skupine. Če na primer omejitve uvede poslovodstvo skupine, bo moral revizor skupine morda ponovno razmisliti o zanesljivosti odzivov poslovodstva skupine na poizvedbe revizorja skupine in o tem, ali omejitve ustvarjajo dvom o neoporečnosti poslovodstva skupine.

*Vpliv omejitev dostopa do informacij ali ljudi na revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih skupine (glej odstavka 20 ali 21)*

A45. MSR 705 (prenovljen)<sup>48</sup> vsebuje zahteve in navodila o tem, kako ravnati, kadar revizor skupine ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov. Dodatek 1 predstavi primer revizorjevega poročila, v katerem je revizijsko mnenje s pridržkom o reviziji skupine na podlagi nezmožnosti revizorja skupine, da bi pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi s sestavnim delom, obračunanim po kapitalski metodi.

*Zakon ali drug predpis prepoveduje partnerju, zadolženemu za revizijo konsolidacije, da zavrne ali odstopi od posla (glej odstavka 20 in 21)*

A46. Zakon ali drug predpis lahko partnerju, zadolženemu za revizijo konsolidacije, prepoveduje zavrnitev ali umik iz posla. V nekaterih pravnih ureditvah je na primer revizor imenovan za določeno obdobje in mu je prepovedano odstopiti od posla pred koncem tega obdobja. Prav tako v javnem sektorju revizor morda nima možnosti zavrniti posla ali odstopiti od njega zaradi vrste pooblastila ali upoštevanja javnega interesa. V takih okoliščinah zahteve tega MSR-ja še vedno veljajo za revizijo skupine, učinek revizorjeve nezmožnosti, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, obravnava MSR 705 (prenovljen).

## **Splošna strategija revizije skupine in revizijski načrt skupine**

*Stalna in ponavljajoča se narava načrtovanja in izvajanja revizije skupine (glej odstavek 22)*

A47. Kot je pojasnjeno v MSR-ju 300,<sup>49</sup> načrtovanje ni ločena faza revizije, temveč neprekinjen in ponavljajoč se proces, ki se pogosto začne kmalu po končani prejšnji reviziji (ali v povezavi z njo) in traja do zaključka trenutnega revizijskega posla. Na primer zaradi nepričakovanih dogodkov, sprememb pogojev ali revizijskih dokazov, pridobljenih z ocenjevanjem tveganj ali nadaljnji revizijski postopki, bo revizor skupine morda moral prilagoditi splošno strategijo revizije skupine in revizijski načrt skupine ter posledično načrtovano vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov na podlagi spremenjene presoje ocenjenih tveganj. Revizor skupine lahko prilagodi tudi določitev sestavnih delov, pri katerih bo opravil revizijsko delo, ter vrsto, čas in obseg sodelovanja revizorjev sestavnih delov. MSR 300<sup>50</sup> zahteva, da revizor med revizijo po potrebi posodobi in spremeni splošno strategijo revizije in revizijski načrt.

*Oblikovanje splošne strategije revizije in revizijskega načrta skupine (glej odstavek 22)*

<sup>48</sup> MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*

<sup>49</sup> MSR 300, odstavek A2

<sup>50</sup> MSR 300, odstavek 10

- A48. Pri začetnem revizijskem poslu skupine lahko revizor skupine predhodno spozna skupino in njeno okolje, primeren okvir računovodskega poročanja in sistem notranjega kontroliranja organizacije na podlagi informacij, pridobljenih od posloводства skupine, pristojnih za upravljanje skupine in, kadar je to primerno, komunikacije s poslovodstvom sestavnega dela ali predhodnim revizorjem. Pri ponavljajočem se revizijskem poslu skupine lahko revizor skupine predhodno spozna skupino z revizijami prejšnjih obdobj. To predhodno spoznavanje lahko pomaga revizorju skupine pri oblikovanju začetnih pričakovanj glede vrst poslov, saldov na kontih in razkritij, ki so lahko bistveni.
- A49. Revizor skupine lahko informacije, pridobljene med procesom sprejema in nadaljevanja posla, uporabi tudi pri oblikovanju splošne strategije revizije skupine in revizijskega načrta skupine, na primer v zvezi z viri, potrebnimi za izvedbo revizije skupine.
- A50. Proces oblikovanja splošne strategije revizije skupine in revizijskega načrta skupine ter začetna pričakovanja o vrstah poslov, saldih na kontih in razkritjih, ki so lahko bistveni na ravni računovodskih izkazov skupine, lahko pomagajo revizorju skupine pri oblikovanju predhodne opredelitve zadev, kot so:
- dejstvo, ali naj revizijsko delo opravi centralno, v sestavnih delih ali v kombinaciji obeh; in
  - vrsta, čas in obseg revizijskega dela, ki ga je treba opraviti v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov (npr. načrtovanje in izvajanje postopkov ocenjevanja tveganj, nadaljnjih revizijskih postopkov ali kombinacija teh postopkov).

*Sestavni deli, pri katerih je treba izvesti revizijsko delo (glej odstavek 22a)*

- A51. Določitev sestavnih delov, v katerih je treba opraviti revizijsko delo, je stvar strokovne presoje. Zadeve, ki lahko vplivajo na odločitev revizorja skupine, so na primer:
- vrsta dogodkov ali pogojev, ki lahko povzročijo tveganja pomembno napačne navedbe na ravni trditve v računovodskih izkazih skupine in so povezani s sestavnim delom, na primer:
    - novoustanovljene ali prevzete organizacije ali poslovne enote,
    - organizacije ali poslovne enote, v katerih so nastale bistvene spremembe,
    - bistveni posli s povezanimi osebami,
    - bistveni posli izven običajnega poteka poslovanja,
    - nenavadna nihanja, ugotovljena z analitičnimi postopki, izvedenimi na ravni skupine v skladu z MSR-jem 315 (prenovljen 2019);<sup>51</sup>
  - ločenost bistvenih vrst poslov, saldov na kontih in razkritij v računovodskih izkazih skupine po sestavnih delih ob upoštevanju velikosti in vrste sredstev, obveznosti in poslov na lokaciji ali poslovni enoti glede na računovodske izkaze skupine;
  - ali je pričakovati, da bodo iz načrtovanega revizijskega dela v zvezi z računovodskimi informacijami opredeljenih sestavnih delov pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi za vse bistvene vrste poslov, salde na kontih in razkritja v računovodskih izkazih skupine;
  - vrsta in obseg napačnih navedb ali kontrolnih pomanjkljivosti, ugotovljenih pri sestavnem delu v revizijah prejšnjih obdobj;
  - vrsta in obseg enotnosti kontrol v skupini ter ali skupina centralizira dejavnosti, pomembne za

<sup>51</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 14b

računovodsko poročanje, in če da, kako.

*Viri* (glej odstavek 22b)

A52. Zadeve, ki vplivajo na odločitev revizorja skupine o virih, potrebnih za izvedbo revizije skupine, ter o vrsti, času in obsegu sodelovanja revizorjev sestavnih delov, so stvar strokovne presoje in lahko vključujejo:

- poznavanje skupine, sestavnih delov skupine, pri katerih je treba opraviti revizijsko delo, in ali je treba delo opraviti centralno, v sestavnih delih ali v kombinaciji obeh;
- znanje in izkušnje delovne skupine za posel; revizorji sestavnih delov imajo lahko na primer več izkušenj in bolj poglobljeno znanje kot revizor skupine o lokalnih panogah, v katerih delujejo sestavni deli, o lokalnih zakonih ali predpisih, poslovnih praksah, jeziku in kulturi; poleg tega je pri zapletenih zadevah morda potrebno sodelovanje revizorjevih veščakov;
- začetna pričakovanja glede možnih tveganj pomembno napačne navedbe;
- količino ali lokacijo virov, ki jih je treba dodeliti posameznim revizijskim področjem; na primer obseg razpršenosti sestavnih delov na več lokacijah lahko vpliva na potrebo po vključitvi revizorjev sestavnih delov na določenih lokacijah;
- ureditev dostopa; na primer, če je dostop revizorja skupine do sestavnega dela v določeni pravni ureditvi omejen, bo morda treba vključiti revizorje sestavnega dela;
- vrsto dejavnosti sestavnih delov, vključno z njihovo zapletenostjo ali specializiranostjo poslovanja;
- sistem notranjega kontroliranja skupine, vključno z vzpostavljenim informacijskim sistemom in njegovo stopnjo centralizacije; vključitev revizorjev sestavnih delov je na primer verjetnejša, če je sistem notranjega kontroliranja decentraliziran;
- predhodne izkušnje z revizorjem sestavnega dela.

A53. Revizorji sestavnih delov so lahko vključeni v različne faze revizije, na primer revizorji sestavnih delov lahko zasnujejo ali izvajajo:

- postopke ocenjevanja tveganj in
- postopke za odzivanje na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe.

A54. Vrsta, čas in obseg, v katerem naj bi bili vključeni revizorji sestavnih delov, so odvisni od dejstev in okoliščin revizijskega posla skupine. Pogosto bodo revizorji sestavnih delov vključeni v vse faze revizije, vendar se revizor skupine lahko odloči, da bo vključil revizorje sestavnih delov samo v določeno fazo. Če revizor skupine ne namerava vključiti revizorjev sestavnih delov v postopke ocenjevanja tveganj, lahko kljub temu razpravlja z revizorji sestavnih delov o tem, ali so v poslovanju ali sistemu notranjega kontroliranja sestavnega dela nastale kakšne bistvene spremembe, ki bi lahko vplivale na tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine.

A55. MSR 300<sup>52</sup> zahteva, da partner, zadolžen za posel, in drugi ključni člani delovne skupine za posel sodelujejo pri načrtovanju revizije. Kadar so vključeni revizorji sestavnih delov, je lahko eden ali več posameznikov iz revizorja sestavnega dela ključni člani delovne skupine za posel in so zato vključeni v načrtovanje revizije skupine. Vključitev revizorjev sestavnih delov v načrtovanje revizije izkorišča

---

<sup>52</sup> MSR 300, odstavek 5

njihove izkušnje in vpogled, s čimer se povečata uspešnost in učinkovitost procesa načrtovanja. Partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, strokovno presoja, katere revizorje sestavnih delov bo vključil v načrtovanje revizije. Na to lahko vplivajo vrsta, čas in obseg, v katerem se pričakuje, da bodo revizorji sestavnih delov vključeni v načrtovanje in izvajanje ocenjevanja tveganj ali nadaljnjih revizijskih postopkov.

A56. Kot je opisano v MSUK-u 1,<sup>53</sup> lahko nastopijo okoliščine, v katerih naveden honorar za posel ni zadosten glede na vrsto in okoliščine posla ter lahko zmanjša sposobnost podjetja, da opravi posel v skladu s strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi ali regulativnimi zahtevami. Višina honorarjev, vključno z njihovo dodelitvijo revizorjem sestavnih delov, in obseg, v katerem so povezani s potrebnimi viri, je lahko poseben premislek pri revizijskih poslih skupine. Na primer, pri reviziji skupine lahko finančne in operativne prednostne naloge podjetja omejujejo določitev sestavnih delov, pri katerih bo revizijsko delo opravljeno, in potrebnih virov, vključno z vključevanjem revizorjev sestavnih delov. V takih okoliščinah te omejitve ne prevladajo nad odgovornostjo partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, za doseganje kakovosti na ravni posla ali zahteve, da revizor skupine pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, na katerih temelji revizijsko mnenje za skupino.

#### *Presoje, kadar so vključeni revizorji sestavnih delov*

Zadostna in ustrezna vključenost v delo revizorja sestavnega dela (glej odstavek 23 in 24)

A57. Pri ovrednotenju, ali bo revizor skupine lahko zadostno in primerno vključen v delo revizorja sestavnega dela, lahko revizor skupine ugotovi, ali za revizorja sestavnega dela veljajo kakšne omejitve, ki omejujejo komunikacijo z revizorjem skupine, tudi glede izmenjave revizijske dokumentacije z revizorjem skupine. Revizor skupine lahko spozna tudi, ali so revizijski dokazi, povezani s sestavnimi deli, ki so v drugi pravni ureditvi, morda v drugem jeziku in jih bo morda treba prevesti, da bi jih revizor skupine lahko uporabil.

A58. Če revizor sestavnega dela ne more sodelovati z revizorjem skupine, lahko revizor skupine:

- zahteva od revizorja sestavnega dela, da predloži svojo utemeljitev;
- sprejme ustrezne ukrepe za obravnavo zadeve, vključno s prilagoditvijo vrste dela, ki ga je zahteval za izvedbo. Druga možnost je, da bo revizor skupine v skladu z odstavkom 27 morda moral pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze v zvezi z delom, ki ga je treba opraviti v sestavnem delu, ne da bi vključil revizorja sestavnega dela.

Ustrezne etične zahteve, vključno s tistimi, povezanimi z neodvisnostjo (glej odstavek 25)

A59. Pri opravljanju dela v sestavnem delu za revizijski posel skupine veljajo za revizorja sestavnega dela etične zahteve, vključno s tistimi, povezanimi z neodvisnostjo, ki so pomembne za revizijski posel skupine. Takšne zahteve se lahko razlikujejo od tistih, ki veljajo za revizorja sestavnega dela pri opravljanju revizije računovodskih izkazov organizacije ali poslovne enote, ki je del skupine iz zakonskih, regulativnih ali drugih razlogov v pravni ureditvi revizorja sestavnega dela, ali jih dopolnjujejo.

A60. Pri seznanjanju revizorjev sestavnih delov z ustreznimi etičnimi zahtevami lahko revizor skupine prouči, ali so potrebne dodatne informacije ali usposabljanje revizorjev sestavnih delov glede določb etičnih zahtev, pomembnih za revizijski posel skupine.

---

<sup>53</sup> MSUK 1, odstavek A74

Viri posla (glej odstavke 26)

A61. MSR 220 (prenovljen)<sup>54</sup> zahteva, da partner, zadolžen za posel, ugotovi, ali so zadostni in ustrezni viri za izvajanje posla pravočasno dodeljeni ali dani na voljo delovni skupini za posel. Če zadostni ali ustrezni viri niso na voljo v zvezi z delom, ki ga mora opraviti revizor sestavnega dela, lahko partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, razpravlja o zadevi z revizorjem sestavnega dela, poslovodstvom skupine ali podjetjem revizorja skupine in nato zahteva od revizorja sestavnega dela ali podjetja revizorja skupine, da da na voljo zadostne in ustrezne vire.

Usposobljenost in zmožnosti revizorjev sestavnih delov

A62. MSR 220 (prenovljen)<sup>55</sup> daje navodila glede zadev, ki jih lahko partner, zadolžen za posel, upošteva pri določanju usposobljenosti in zmožnosti delovne skupine za posel. To določanje je še posebej pomembno pri reviziji skupine, če delovna skupina za posel vključuje revizorje sestavnih delov. MSR 220 (prenovljen)<sup>56</sup> navaja, da lahko usmeritve ali postopki podjetja zahtevajo, da podjetje ali partner, zadolžen za posel, sprejme drugačne ukrepe od tistih, ki veljajo za osebje pri spoznavanju, ali je revizor sestavnega dela iz drugega podjetja ustrezno usposobljen in zmožen izvesti revizijski posel.

A63. Ugotavljanje, ali so revizorji sestavnih delov ustrezno usposobljeni in zmožni, je stvar strokovne presoje, na katero vplivajo vrsta in okoliščine revizijskega posla skupine. Ta določitev vpliva na vrsto, čas in obseg usmerjanja in nadzora partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, nad revizorjem sestavnega dela ter pregledovanja njegovega dela.

A64. Pri ugotavljanju, ali so revizorji sestavnih delov ustrezno usposobljeni in zmožni opravljati dodeljene revizijske postopke v sestavnem delu, lahko partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, upošteva zadeve, kot so:

- prejšnje izkušnje z revizorjem sestavnega dela ali njegovo znanje;
- specializirane sposobnosti revizorja sestavnega dela (npr. poznavanje panoge);
- stopnja, do katere za revizorja skupine in revizorja sestavnega dela velja skupni sistem upravljanja kakovosti, na primer ali revizor skupine in revizor sestavnega dela:
  - uporabljata skupne vire za opravljanje dela (npr. revizijske metodologije ali programe IT),
  - imata skupne usmeritve ali postopke, ki vplivajo na izvajanje posla (npr. usmerjanje, nadzor in pregled dela ali posvetovanje),
  - sta predmet skupnih dejavnosti spremljanja ali
  - imata druge skupne značilnosti, vključno s skupnim vodstvom ali skupnim kulturnim okoljem;
- skladnost ali podobnost:
  - zakonov ali predpisov ali pravnega sistema,
  - jezika in kulture,

<sup>54</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek 25

<sup>55</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek A71

<sup>56</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek A24

- izobraževanja in usposabljanja,
- strokovnega nadzora, discipline in zunanjega zagotavljanja kakovosti ali
- strokovnih organizacij in standardov;
- informacije, pridobljene o revizorju sestavnega dela z interakcijami z vodstvom sestavnega dela, pristojnimi za upravljanje in drugim ključnim osebjem, kot so notranji revizorji.

A65. Postopki za ugotavljanje usposobljenosti in zmožnosti revizorja sestavnega dela lahko vključujejo na primer:

- ovrednotenje informacij, ki jih je podjetje revizorja skupine posredovalo revizorju skupine, vključno:
  - s stalnim obveščanjem podjetja v zvezi s spremljanjem in odpravljanjem pomanjkljivosti v okoliščinah, v katerih sta revizor skupine in revizor sestavnega dela iz istega podjetja,<sup>57</sup>
  - z informacijami iz mreže o rezultatih dejavnosti spremljanja, ki jih izvaja mreža v podjetjih v mreži,<sup>58</sup>
  - z informacijami, pridobljenimi od strokovnega/-ih organa/-ov, ki mu/jim pripada revizor sestavnega dela, od organov, pri katerih ima revizor sestavnega dela dovoljenje, ali od drugih tretjih oseb;
- razpravo o ocenjenih tveganjih pomembno napačne navedbe z revizorjem sestavnega dela;
- zahtevo, da revizor sestavnega dela pisno potrdi svoje poznavanje zadev iz odstavka 25;
- razpravo o usposobljenosti in zmožnostih revizorja sestavnega dela s kolegi v podjetju partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, ki so neposredno sodelovali z revizorjem sestavnega dela;
- pridobitev objavljenih poročil o zunanjem pregledu.

A66. Podjetje partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, in revizor sestavnega dela sta lahko člana iste mreže in zanju veljajo skupne zahteve mreže ali uporabljata skupne storitve mreže<sup>59</sup>. Pri ugotavljanju, ali so revizorji sestavnih delov ustrezno usposobljeni in zmožni opravljati delo v podporo revizijskemu poslu skupine, se partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, lahko zanaša na take zahteve mreže, na primer tiste, ki obravnavajo strokovno usposabljanje ali zaposlovanje ali ki zahtevajo uporabo revizijskih metodologij in z njimi povezanih izvedbenih orodij. V skladu z MSUK-om 1<sup>60</sup> je podjetje odgovorno za načrt, izvajanje in delovanje svojega sistema obvladovanja kakovosti, zato bo morda moralo prilagoditi ali dopolniti zahteve mreže ali storitve mreže, da bodo primerne za uporabo v njegovem sistemu upravljanja kakovosti.

#### Uporaba dela revizorjevega veščaka

A67. MSR 220 (prenovljen)<sup>61</sup> zahteva, da partner, zadolžen za posel, ugotovi, ali so člani delovne skupine za posel in vsi revizorjevi zunanji veščaki, ki niso del delovne skupine za posel, skupaj ustrezno

<sup>57</sup> MSUK 1, odstavek 47

<sup>58</sup> MSUK 1, odstavek 51(b)

<sup>59</sup> MSUK 1, odstavka A19 in A175

<sup>60</sup> MSUK 1, odstavka 48 in 49

<sup>61</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek 26

usposobljeni in zmožni ter imajo dovolj časa za izvajanje revizijskega posla. Če revizorjevega veščaka uporablja revizor sestavnega dela, bo partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, morda moral pridobiti informacije od revizorja sestavnega dela. Revizor skupine se lahko na primer z revizorjem sestavnega dela pogovori o revizorjevi oceni usposobljenosti in zmožnosti revizorjevega veščaka.

#### Samodejna orodja in tehnike

A68. Pri ugotavljanju, ali je delovna skupina za posel ustrezno usposobljena in zmožna, lahko partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, upošteva take zadeve, kot je strokovno znanje revizorja sestavnega dela pri uporabi samodejnih orodij in tehnik. Na primer, kot je opisano v MSR-ju 220 (prenovljen),<sup>62</sup> kadar revizor skupine zahteva od revizorjev sestavnih delov, da pri izvajanju revizijskih postopkov uporabljajo določena samodejna orodja in tehnike, lahko revizor skupine sporoči revizorjem sestavnih delov, da mora biti uporaba takih samodejnih orodij in tehnik v skladu z navodili revizorja skupine.

#### Uporaba poznavanja revizorja sestavnega dela s strani revizorja skupine (glej odstavek 27)

A69. MSR 220 (prenovljen)<sup>63</sup> zahteva, da partner, zadolžen za posel, prevzame odgovornost za to, da so bili drugi člani delovne skupine za posel seznanjeni z ustreznimi etičnimi zahtevami, ki veljajo glede na vrsto in okoliščine revizijskega posla, ter s tem povezanimi usmeritvami ali postopki podjetja. To vključuje usmeritve ali postopke podjetja, ki obravnavajo okoliščine, ki lahko povzročijo kršitev ustreznih etičnih zahtev, vključno s tistimi, povezanimi z neodvisnostjo, in odgovornosti članov delovne skupine za posel, ko izvedo za kršitve. Usmeritve ali postopki podjetja lahko obravnavajo tudi kršitve zahtev glede neodvisnosti pri revizorjih sestavnih delov in ukrepe, ki jih lahko revizor skupine sprejme v takih okoliščinah v skladu z ustreznimi etičnimi zahtevami. Poleg tega lahko ustrezne etične zahteve ali zakon ali drug predpis določajo tudi posebna sporočila pristojnim za upravljanje v okoliščinah, v katerih so bile ugotovljene kršitve zahtev glede neodvisnosti.<sup>64</sup>

A70. Če je revizor sestavnega dela kršil ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijski posel skupine, vključno s tistimi, ki se nanašajo na neodvisnost, in kršitev ni bila zadovoljivo obravnavana v skladu z določbami ustreznih etičnih zahtev, revizor skupine ne more uporabiti dela tega revizorja sestavnega dela.

A71. Resni pomisleki so tisti pomisleki, ki jih po strokovni presoji revizorja skupine ni mogoče odpraviti. Partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, lahko manj resne pomisleke glede strokovne usposobljenosti revizorja sestavnega dela (npr. pomanjkanje znanja o panogi) ali dejstva, da revizor sestavnega dela ne deluje v okolju, ki aktivno nadzoruje revizorje, odpravi tako, da se revizor skupine bolj vključi v delo revizorja sestavnega dela ali neposredno izvede dodatne revizijske postopke v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela.

#### Izvajanje posla (glej odstavek 28)

A72. MSR 220 (prenovljen)<sup>65</sup> zahteva, da partner, zadolžen za posel, ugotovi, ali so vrsta, čas in obseg usmerjanja, nadziranja in pregledovanja načrtovani in izvedeni v skladu z usmeritvami ali postopki

<sup>62</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek A65

<sup>63</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek 17

<sup>64</sup> MSR 260 (prenovljen), odstavek A31

<sup>65</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek 30



podjetja, strokovnimi standardi in ustreznimi zakonskimi in regulativnimi zahtevami ter se odzivajo na vrsto in okoliščine revizijskega posla ter na vire, ki so dodeljeni ali na voljo delovni skupini za posel. Pri reviziji skupine bo pristop k usmerjanju, nadziranju in pregledovanju na splošno vključeval kombinacijo obravnavanja usmeritev ali postopkov podjetja revizorja skupine in odzivov, značilnih za revizijski posel skupine.

A73. Pri reviziji skupine, zlasti kadar delovna skupina za posel vključuje veliko revizorjev sestavnih delov, ki so lahko na več lokacijah, lahko partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, dodeli načrtovanje ali izvajanje postopkov, nalog ali dejanj drugim članom delovne skupine za posel, da pomaga partnerju, zadolženemu za revizijo konsolidacije, pri izpolnjevanju odgovornosti za vrsto, čas in obseg usmerjanja in nadziranja revizorjev sestavnih delov ter pregledovanja njihovega dela (glej tudi odstavek 11).

A74. Če so revizorji sestavnih delov iz podjetja, ki ni podjetje revizorja skupine, so lahko usmeritve ali postopki tega podjetja drugačni, ali pa je treba sprejeti drugačne ukrepe v zvezi z vrsto, časom in obsegom usmerjanja in nadzora teh članov delovne skupine za posel ter pregledom njihovega dela. Zlasti se lahko z usmeritvami ali postopki podjetja zahteva, da podjetje ali partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, sprejme drugačne ukrepe od tistih, ki veljajo za člane delovne skupine za posel v podjetju ali mreži (npr. v zvezi z obliko, vsebino in časom komunikacije z revizorji sestavnih delov, vključno z uporabo navodil revizorja skupine za revizorje sestavnih delov). MSR 220 (prenovljen) navaja primere ukrepov, ki jih je morda treba sprejeti v takih okoliščinah.<sup>66</sup>

A75. Vrsta, čas in obseg usmerjanja in nadzora revizorjev sestavnih delov ter pregledovanja njihovega dela so lahko prilagojeni glede na vrsto in okoliščine posla ter na primer:

- ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe – če je na primer revizor skupine prepoznal sestavni del, ki vključuje bistveno tveganje, je lahko primerno povečati obseg usmerjanja in nadzora revizorja sestavnega dela ter podrobneje pregledati revizijsko dokumentacijo revizorja sestavnega dela;
- usposobljenost in zmožnosti revizorjev sestavnih delov, ki opravljajo revizijsko delo – na primer, če revizor skupine nima predhodnih izkušenj pri delu z revizorjem sestavnega dela, lahko revizor skupine posreduje podrobnejša navodila, poveča pogostost razprav ali drugih interakcij z revizorjem sestavnega dela ali določi izkušenejše posameznike za nadzor nad revizorjem sestavnega dela med izvajanjem dela;
- lokacijo članov delovne skupine za sodelovanje, vključno s tem, v kolikšni meri so člani delovne skupine za sodelovanje razpršeni na več lokacijah, tudi z uporabo centrov za zagotavljanje storitev;
- dostop do revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela – na primer, kadar zakon ali drug predpis preprečuje prenos revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela iz pravne ureditve revizorja sestavnega dela, lahko revizor skupine pregleda revizijsko dokumentacijo na lokaciji revizorja sestavnega dela ali na daljavo s tehnologijo, če zakon ali drug predpis tega ne prepoveduje (glej tudi odstavka A179 in A180).

A76. Obstajajo različni načini, kako lahko partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, prevzame odgovornost za usmerjanje in nadzor revizorjev sestavnih delov ter pregledovanje njihovega dela, na primer:

<sup>66</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavka A24 in A25

- komunikacija z revizorji sestavnih delov med revizijo skupine, vključno s komunikacijo, ki jo zahteva ta MSR;
- sestanki ali telefonski pogovori z revizorji sestavnih delov za razpravo o ugotovljenih in ocenjenih tveganjih, zadevah, ugotovitvah in sklepih;
- pregledi revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela osebno ali na daljavo, kadar to dovoljuje zakon in drug predpis;
- sodelovanje na zaključnih ali drugih ključnih sestankih med revizorji sestavnega dela in poslovodstvom sestavnega dela.

A77. Pri uporabi MSR-ja 220 (prenovljen)<sup>67</sup> mora partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, v ustreznih časovnih točkah med revizijskim poslom pregledati revizijsko dokumentacijo, vključno z revizijsko dokumentacijo, pomembno za revizijo skupine, ki se nanaša na:

- bistvene zadeve;
- bistvene presoje, vključno s tistimi, ki se nanašajo na težke ali sporne zadeve, ugotovljene med revizijskim poslom, in sprejetimi sklepi; in
- druge zadeve, ki so po strokovni presoji partnerja, zadolženega za posel, pomembne za odgovornost partnerja, zadolženega za posel.

Partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, pogosto pregleda takšno revizijsko dokumentacijo med revizijo skupine, vključno s pregledom ustrezne revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela (glej tudi odstavek A148).

Komuniciranje z revizorji sestavnih delov (glej odstavek 29)

A78. Jasna in pravočasna komunikacija med revizorjem skupine in revizorji sestavnih delov o njihovih odgovornostih skupaj z jasnimi navodili revizorjem sestavnih delov o vrsti, času in obsegu dela, ki ga je treba opraviti, ter o zadevah, o katerih naj bi obvestili revizorja skupine, pomaga vzpostaviti podlago za učinkovito dvosmerno komunikacijo. Učinkovita dvosmerna komunikacija med revizorjem skupine in revizorji sestavnih delov pomaga tudi pri določanju pričakovanih revizorjev sestavnih delov ter olajša revizorju skupine usmerjanje in nadzor nad njimi ter pregled njihovega dela. Takšna komunikacija je tudi priložnost, da partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, okrepi potrebo, da revizorji sestavnih delov pri delu, opravljenem za namene revizije skupine, uporabljajo poklicno nezaupljivost.

A79. Drugi dejavniki, ki prav tako lahko prispevajo k učinkovitemu dvosmernemu komuniciranju, so:

- jasnost navodil revizorju sestavnega dela, zlasti kadar je revizor sestavnega dela iz drugega podjetja in morda ne pozna usmeritev ali postopkov podjetja revizorja skupine;
- vzajemno poznavanje, da lahko revizor sestavnega dela razpravlja o zahtevanem revizijskem delu, ki ga je treba opraviti, na podlagi njegovega poznavanja in razumevanja sestavnega dela;
- vzajemno poznavanje ustreznih vprašanj in pričakovanih ukrepov, ki izhajajo iz procesa komuniciranja;
- oblika komuniciranja, na primer o zadevah, ki zahtevajo pravočasno pozornost, je morda primernejše razpravljati na sestanku kot z izmenjavo elektronskih sporočil;

<sup>67</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavki 31, A92 in A93

- vzajemno poznavanje osebe ali oseb revizorja skupine in revizorjev sestavnega dela, ki so odgovorne za upravljanje komunikacije v zvezi z določenimi zadevami;
- proces, po katerem revizor sestavnega dela ukrepa in poroča o zadevah, ki jih je sporočil revizor skupine.

A80. Komunikacija med revizorjem skupine in revizorji sestavnih delov je odvisna od dejstev in okoliščin revizijskega posla skupine, vključno z vrsto in obsegom vključenosti revizorjev sestavnih delov ter stopnjo, do katere za revizorja skupine in revizorje sestavnih delov veljajo skupni sistemi upravljanja kakovosti ali skupne zahteve mreže ali storitve mreže.

#### Oblika sporočil

A81. Oblika komuniciranja med revizorjem skupine in revizorji sestavnih delov se lahko razlikuje glede na dejavnike, kot so vrsta revizijskega dela, ki so ga morali opraviti revizorji sestavnih delov, in stopnja vključenosti komunikacijskih zmožnosti v revizijska orodja, ki se uporabljajo za revizijo skupine.

A82. Na obliko komuniciranja lahko vplivajo tudi naslednji dejavniki:

- bistvenost, zapletenost ali nujnost zadeve;
- ali je bila zadeva sporočena ali se pričakuje, da bo sporočena poslovodstvu skupine in pristojnim za upravljanje skupine.

A83. Komunikacija med revizorjem skupine in revizorjem sestavnega dela ni nujno v pisni obliki. Lahko pa se ustna komunikacija revizorja skupine z revizorji sestavnih delov dopolni s pisno komunikacijo, na primer z nizom navodil glede dela, ki ga je treba opraviti, kadar želi revizor skupine nameniti posebno pozornost določenim zadevam ali spodbuditi njihovo medsebojno razumevanje. Poleg tega se lahko revizor skupine sestane z revizorjem sestavnega dela, da bi razpravljal o bistvenih zadevah ali pregledal ustrezne dele revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela.

A84. V odstavku 45 je izražena zahteva, da revizor skupine zahteva od revizorja sestavnega dela, da mu sporoči zadeve, pomembne za sklep v zvezi z revizijo skupine. Kot je pojasnjeno v odstavku A146, na obliko in vsebino izdelkov revizorja sestavnega dela vplivata vrsta in obseg revizijskega dela, za katerega je bil revizor sestavnega dela zaprosen.

A85. Ne glede na obliko sporočil veljajo zahteve za dokumentacijo iz tega in drugih MSR-jev.

#### Čas sporočil

A86. Ustrezen čas sporočanja se razlikuje glede na okoliščine posla. Ustrezne okoliščine lahko vključujejo vrsto, čas in obseg dela, ki naj bi ga opravil revizor sestavnega dela, ter ukrepe, ki naj bi jih sprejel revizor sestavnega dela. Na primer, sporočila v zvezi z zadevami načrtovanja se pogosto pošljejo že na začetku revizijskega posla, pri začetni reviziji skupine pa se lahko pošljejo kot del dogovora o pogojih posla.

Neskladnost z zakoni ali drugimi predpisi (glej odstavka 25 in 29)

A87. Pri uporabi MSR-ja 250 (prenovljen)<sup>68</sup> lahko partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, izve za informacije o ravnanju ali sumu ravnanja, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi. V takih okoliščinah je partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, na podlagi ustreznih etičnih zahtev,

<sup>68</sup> MSR 250 (prenovljen) – *Upoštevanje zakonov in drugih predpisov pri reviziji računovodskih izkazov*

zakonov ali drugih predpisov morda dolžan zadevo sporočiti revizorju sestavnega dela.<sup>69</sup> Obveznost partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, da sporoči ravnanje ali sum ravnanja, ki ni v skladu z zakoni ali drugimi predpisi, se lahko razširi na revizorje računovodskih izkazov organizacij ali poslovnih enot, za katere se revizija zahteva po zakonu, predpisu ali iz drugega razloga, vendar se za namene revizije skupine revizijskega dela ne izvede.

**Poznavanje skupine in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja skupine (glej odstavek 30)**

A88. MSR 315 (prenovljen 2019)<sup>70</sup> vsebuje zahteve in navodila v zvezi z revizorjevo odgovornostjo, da spozna organizacijo in njeno okolje, primeren okvir računovodskega poročanja in sistem notranjega kontroliranja organizacije. Dodatek 2 tega MSR-ja vsebuje primere zadev, povezanih z notranjim kontroliranjem, ki so lahko v pomoč pri spoznavanju sistema notranjega kontroliranja v okviru okolja skupine, in pojasnjuje, kako je treba MSR 315 (prenovljen 2019) uporabljati pri reviziji računovodskih izkazov skupine.

A89. Poznavanje skupine in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja skupine je mogoče pridobiti v komunikaciji:

- s poslovodstvom skupine, poslovodstvom sestavnih delov ali drugimi ustreznimi posamezniki v organizaciji, vključno s posamezniki v okviru notranjerevizijske dejavnosti (če ta dejavnost obstaja) in posamezniki, ki poznajo sistem notranjega kontroliranja skupine, računovodske usmeritve in prakse ter proces konsolidacije;
- z revizorji sestavnih delov ali
- z revizorji, ki izvajajo revizijo računovodskih izkazov organizacije ali poslovne enote, ki je del skupine, iz zakonskih, regulativnih ali drugih razlogov.

A90. Spoznavanje skupine, prepoznavanje tveganj pomembno napačne navedbe ter ocenjevanje tveganja pri delovanju in kontrolnega tveganja se lahko izvaja na različne načine, odvisno od prednostnih revizijskih tehnik ali metodologij, in izrazi na različne načine. V skladu s tem bo revizor skupine, kadar so revizorji sestavnih delov vključeni v načrtovanje in izvajanje postopkov ocenjevanja tveganj, morda moral sporočiti revizorjem sestavnih delov svoj prednostni pristop ali dati navodila.

*Razprava delovne skupine za posel (glej odstavek 30)*

A91. Pri uporabi MSR-ja 315 (prenovljen 2019)<sup>71</sup> morajo partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, in drugi ključni člani delovne skupine za posel razpravljati o uporabi primernega okvira računovodskega poročanja in o dovetnosti računovodskih izkazov skupine za pomembno napačno navedbo. Na odločitev partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, katere člane delovne skupine za posel naj vključi v razpravo in o katerih temah naj razpravlja, vplivajo zadeve, kot so začetna pričakovanja glede tveganj pomembno napačne navedbe in predhodna pričakovanja o tem, ali bo vključil revizorje sestavnih delov.

A92. Razprava je priložnost za:

<sup>69</sup> Glej na primer odstavka R360.17 in R360.18 *Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake (vključno z mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (Kodeks IESBA), ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake.

<sup>70</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavki 19–27, A50–A183

<sup>71</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 17

- izmenjavo znanja o sestavnih delih in njihovih okoljih, vključno s tem, katere dejavnosti sestavnih delov so centralizirane;
- izmenjavo informacij o poslovnih tveganjih sestavnih delov ali skupine in o tem, kako lahko dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na dovzetnost za napačne navedbe vrst poslov, saldov na kontih in razkritij;
- izmenjavo zamisli o tem, kako in kje so računovodski izkazi skupine lahko dovzetni za pomembno napačno navedbo zaradi prevare ali napake; MSR 240<sup>72</sup> zahteva, da se v razpravi delovne skupine za posel posebej poudari, kako in kje so računovodski izkazi organizacije lahko dovzetni za pomembno napačno navedbo zaradi prevare, vključno s tem, kako se prevara lahko zgodi;
- prepoznavanje usmeritev, ki jih uporablja posloводство skupine ali sestavnega dela in ki so lahko pristranske ali zasnovane za upravljanje zaslužka, kar bi lahko vodilo do prevarantskega računovodskega poročanja;
- upoštevanje znanih zunanjih in notranjih dejavnikov, ki vplivajo na skupino in ki lahko ustvarijo spodbudo ali pritisk za posloводство skupine, posloводство sestavnega dela ali druge, da zagrešijo prevaro, zagotovijo priložnost za izvedbo prevare ali kažejo na kulturo ali okolje, ki omogoča poslovodu skupine, poslovodu sestavnega dela ali drugim, da upravičijo storjene prevare;
- upoštevanje tveganja, da se lahko vodstvo skupine ali sestavnega dela izogne kontrolam;
- obravnavo ugotovljene prevare ali informacij, ki kažejo na obstoj prevare;
- prepoznavanje tveganj pomembno napačne navedbe, pomembnih za sestavne dele, kjer lahko obstajajo ovire za uporabo poklicne nezaupljivosti;
- preučitev, ali se za pripravo računovodskih informacij sestavnih delov za računovodske izkaze skupine uporabljajo enotne računovodske usmeritve, in če ne, kako se prepoznajo in prilagodijo razlike v računovodskih usmeritvah (če to zahteva primeren okvir računovodskega poročanja);
- izmenjavo informacij o tveganjih pomembno napačne navedbe računovodskih informacij sestavnega dela, ki lahko veljajo širše za nekatere ali vse druge sestavne dele;
- izmenjavo informacij, ki lahko kažejo na ravnanje, ki ni v skladu z nacionalnimi zakoni ali drugimi predpisi, na primer plačila podkupnin in neustrezne prakse določanja transfernih cen;
- obravnavo dogodkov ali pogojev, ki jih je ugotovilo posloводство skupine, posloводство sestavnega dela ali skupina za posel in ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti skupine, da nadaljuje kot delujoče podjetje;
- obravnavo razmerij ali poslov s povezanimi osebami, ki jih je ugotovilo posloводство skupine ali posloводство sestavnega dela, in vse druge povezane osebe, za katere izve delovna skupina za posel.

*Skupina in njeno okolje (glej odstavek 30a)*

A93. Poznavanje organizacijske strukture skupine in njenega poslovnega modela lahko revizorju skupine

---

<sup>72</sup> MSR 240, odstavek 16

omogoči, da razume zadeve, kot so:

- zapletenost strukture skupine – skupina je lahko bolj zapletena kot posamezna organizacija, ker ima lahko več odvisnih družb, oddelkov ali drugih poslovnih enot, tudi na več lokacijah; prav tako se lahko pravna struktura skupine razlikuje od strukture poslovanja, na primer za davčne namene; zapletene strukture pogosto prinašajo dejavnike, ki lahko povzročijo večjo dovzetnost za pomembno napačne navedbe, na primer, ali so dobro ime, skupni podvigi ali enote za posebne namene ustrezno obračunani in ali so bila opravljena ustrezna razkritja;
- geografske lokacije poslovanja skupine – skupina, ki ima sedež na več geografskih lokacijah, je lahko dovzetnejša za pomembno napačne navedbe; različne geografske lokacije lahko na primer vključujejo različne jezike, kulture in poslovne prakse;
- struktura in zapletenost informacijskega okolja skupine – zapleteno informacijsko okolje pogosto prinaša dejavnike, ki lahko povzročijo večjo dovzetnost za pomembno napačne navedbe; na primer, skupina ima lahko zapleteno informacijsko okolje zaradi več informacijskih sistemov, ki niso vključeni zaradi nedavnih prevzemov ali združitvev; zato je lahko še posebej pomembno spoznavanje zapletenosti varnosti nad okoljem IT, vključno z ranljivostjo programov IT, podatkovnih baz in drugih vidikov okolja IT; skupina lahko za vidike svojega okolja IT uporablja tudi enega ali več zunanjih ponudnikov storitev;
- ustrezni regulativni dejavniki, vključno z regulativnim okoljem – različni zakoni ali predpisi lahko uvedejo dejavnike, ki lahko povzročijo večjo dovzetnost za pomembno napačne navedbe; skupina ima lahko dejavnosti, za katere velja visoka stopnja zapletenosti zakonov ali predpisov v več pravnih ureditvah, ali organizacije ali poslovne enote v skupini, ki delujejo v več panogah, za katere veljajo različne vrste zakonov ali predpisov;
- lastništvo ter razmerja med lastniki in drugimi osebami ali organizacijami, vključno s povezanimi osebami – poznavanje lastništva in razmerij je lahko bolj zapleteno v skupini, ki posluje v več pravnih ureditvah, in kadar pride do sprememb lastništva zaradi ustanovitve, prevzema, odtujitve ali skupnega podviga; ti dejavniki lahko povzročijo večjo dovzetnost za pomembno napačne navedbe.

A94. Spoznavanje stopnje podobnosti poslovanja ali dejavnosti sestavnih delov skupine lahko pomaga pri prepoznavanju podobnih tveganj pomembno napačne navedbe med sestavnimi deli in pri načrtovanju ustreznega odziva.

A95. Finančne izide organizacij ali poslovnih enot običajno meri in pregleduje poslovodstvo skupine. Poizvedbe pri poslovodstvu skupine lahko razkrijejo, da se poslovodstvo skupine zanaša na nekatere ključne kazalnike, da bi ovrednotilo finančno uspešnost organizacij in poslovnih enot skupine ter ukrepalo. Poznavanje takih kazalnikov uspešnosti lahko pomaga pri prepoznavanju:

- področij, na katerih obstaja večja dovzetnost za pomembno napačne navedbe (npr. zaradi pritiskov na poslovodstvo sestavnega dela, da izpolni določena merila uspešnosti);
- kontrole procesa računovodskega poročanja skupine.

#### *Sistem notranjega kontroliranja skupine*

Vrsta in obseg enotnosti kontrol (glej odstavek 30c-i)

A96. Poslovodstvo skupine lahko zasnuje kontrole, ki naj bi delovale na skupen način v več organizacijah ali poslovnih enotah (tj. skupne kontrole). Poslovodstvo skupine lahko na primer zasnuje skupne

kontrole za upravljanje zalog, ki delujejo v istem informacijskem sistemu in se izvajajo v vseh organizacijah ali poslovnih enotah v skupini. Skupne kontrole lahko obstajajo v vsakem sestavnem delu sistema notranjega kontroliranja skupine in se lahko izvajajo na različnih ravneh znotraj skupine (npr. na ravni konsolidirane skupine kot celote ali za druge ravni združevanja znotraj skupine). Skupne kontrole so lahko neposredne ali posredne kontrole. Neposredne kontrole so kontrole, ki so dovolj natančne, da obravnavajo tveganja pomembno napačne navedbe na ravni trditve. Posredne kontrole so kontrole, ki podpirajo neposredne kontrole.<sup>73</sup>

A97. Poznavanje sestavnih delov sistema notranjega kontroliranja skupine vključuje poznavanje skupnih kontrol v teh sestavnih delih v skupini. Pri poznavanju enotnosti kontrole v skupini so lahko pomembne presoje o tem:

- ali je kontrola zasnovana centralno in se mora izvajati tako, kot je zasnovana (tj. brez sprememb) v nekaterih ali vseh sestavinah;
- ali kontrolo izvajajo in po potrebi spremljajo posamezniki s podobnimi odgovornostmi in zmožnostmi v vseh sestavnih delih, kjer se kontrola izvaja;
- ali so programi IT in drugi vidiki okolja IT, ki ustvarjajo informacije, enaki v vseh sestavnih delih ali lokacijah, kadar kontrola uporablja informacije iz programov IT; ali
- če je kontrola samodejna, ali je nastavljena na enak način v vsakem programu IT v vseh sestavnih delih.

A98. Za določitev, ali je kontrola skupna kontrola, je pogosto potrebna presoja. Na primer, poslovodstvo skupine lahko zahteva, da vse organizacije in poslovne enote opravijo mesečno ovrednotenje zapadlosti računov strank, ki se ustvari iz določenega programa IT. Če so poročila o zapadlosti ustvarjena iz različnih informacijskih programov ali če se izvajanje informacijskega programa razlikuje med organizacijami ali poslovnimi enotami, bo verjetno treba razmisliti, ali je mogoče kontrolo določiti kot skupno. Razlog za to so razlike v zasnovi kontrole, ki lahko obstajajo zaradi obstoja različnih programov IT (npr. ali je program IT enako oblikovan v vseh sestavnih delih in ali obstajajo učinkovite splošne kontrole IT v različnih programih IT).

A99. Presoja ravni, na kateri se izvajajo kontrole v skupini (npr. na ravni konsolidirane skupine kot celote ali za druge ravni združevanja v skupini), ter stopnje centralizacije in enotnega delovanja je lahko pomembno za razumevanje, kako se informacije obdelujejo in kontrolirajo. V nekaterih okoliščinah se kontrole lahko izvajajo centralno (npr. izvajajo se samo v eni organizaciji ali poslovni enoti), vendar imajo lahko prodoren učinek na druge organizacije ali poslovne enote (npr. center za skupne storitve, ki obdeluje posle v imenu drugih organizacij ali poslovnih enot v skupini). Obdelava poslov in s tem povezane kontrole v centru za skupne storitve lahko delujejo enako za tiste posle, ki jih obdeluje center za skupne storitve, ne glede na organizacijo ali poslovno enoto (npr. procesi, tveganja in kontrole so lahko enaki ne glede na vir posla). V takih primerih je morda primerno, da se prepozna kontrole, ovrednoti zasnovo in določi izvajanje kontrol ter po potrebi preizkusi uspešnost delovanja kot enotna populacija.

Centralizirane dejavnosti (glej odstavek 30c i–ii)

A100. Poslovodstvo skupine lahko centralizira nekatere svoje dejavnosti, na primer računovodsko poročanje ali računovodske dejavnosti se lahko izvajajo za določeno skupino skupnih poslov ali drugih računovodskih informacij na dosleden in centraliziran način za več organizacij ali poslovnih

<sup>73</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek A5

enot (npr. kadar se sprožitev, odobritev, evidentiranje, obdelava ali poročanje prihodkovnih poslov izvaja v centru za skupne storitve).

A101. Spoznavanje, kako centralizirane dejavnosti spadajo v celotno strukturo skupine, in vrste opravljenih dejavnosti lahko pomaga pri prepoznavanju in ocenjevanju nevarnosti pomembno napačne navedbe ter ustreznem odzivanju na take nevarnosti. Kontrole v centru skupnih storitev lahko na primer delujejo neodvisno od drugih kontrol ali pa so odvisne od kontrol v organizaciji ali poslovni enoti, iz katerih izhajajo računovodske informacije (npr. prodajni posli se lahko sprožijo in odobrijo v organizaciji ali poslovni enoti, obdelava pa se lahko opravi v centru za skupne storitve).

A102. Revizor skupine lahko vključi revizorje sestavnih delov v preizkušanje uspešnosti delovanja skupnih kontrol ali kontrol, povezanih s centraliziranimi dejavnostmi. V takih okoliščinah je učinkovito sodelovanje med revizorjem skupine in revizorji sestavnih delov pomembno, saj revizijski dokazi, pridobljeni s preizkušanjem uspešnosti delovanja skupnih kontrol ali kontrol, povezanih s centraliziranimi dejavnostmi, podpirajo določitev vrste, časa in obsega vsebinskih postopkov, ki jih je treba izvesti v skupini.

Komunikacija o bistvenih zadevah, ki podpirajo pripravo računovodskih izkazov skupine (glej odstavek 30c-iv)

A103. Organizacije v skupini ali poslovne enote lahko iz zakonskih, regulativnih ali drugih razlogov uporabljajo okvir računovodskega poročanja, ki se razlikuje od okvira računovodskega poročanja, uporabljenega za računovodske izkaze skupine. V takih okoliščinah poznavanje procesov računovodskega poročanja posloводства skupine za uskladitev računovodskih usmeritev in, kadar je to primerno, koncev obdobj računovodskega poročanja, ki se razlikujejo od tistih v skupini, omogoča revizorju skupine, da razume, kako se izvajajo prilagoditve, uskladitve in prerazvrstitve ter ali jih centralno izvaja posloводство skupine ali organizacija ali poslovna enota.

Navodila posloводства skupine organizacijam ali poslovnim enotam

A104. Pri uporabi MSR-ja 315 (prenovljen 2019)<sup>74</sup> mora revizor skupine razumeti, kako posloводство skupine sporoča bistvene zadeve, ki podpirajo pripravo računovodskih izkazov skupine. Za doseganje enotnosti in primerljivosti računovodskih informacij lahko posloводство skupine izda navodila (npr. sporoči usmeritve računovodskega poročanja) organizacijam ali poslovnim enotam, ki vključujejo podrobnosti o procesih računovodskega poročanja ali imajo usmeritve, skupne celotni skupini. Poznavanje navodil posloводства skupine lahko vpliva na prepoznavanje in ocenjevanje nevarnosti pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine. Neustrezna navodila lahko na primer povečajo verjetnost napačnih navedb zaradi nevarnosti nepravilnega evidentiranja ali obdelave poslov ali nepravilne uporabe računovodskih usmeritev.

A105. Revizor skupine lahko v poznavanje navodil ali usmeritev vključuje naslednje:

- jasnost in praktičnost navodil za izpolnjevanje paketa za poročanje;
- ali navodila:
  - ustrezno opisujejo značilnosti primerne okvira računovodskega poročanja in računovodske usmeritve, ki jih je treba uporabiti,
  - obravnavajo informacije, potrebne za pripravo razkritij, ki zadostujejo za izpolnjevanje zahtev primerne okvira računovodskega poročanja, na primer razkritje razmerij in

<sup>74</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 25b



poslov s povezanimi osebami ter informacije o odsekih,

- obravnavajo informacije, potrebne za potrebne za pripravo konsolidacijskih prilagoditev, na primer posli znotraj skupine in nerealizirani dobički ter saldi na kontih znotraj skupine, in
- vključujejo časovni raspored poročanja.

*Presoje, kadar so vključeni revizorji sestavnih delov (glej odstavek 31 in 32)*

A106. Med potekom revizije skupine lahko revizor skupine sporoči zadeve iz odstavka 31 drugim revizorjem sestavnih delov, če so te zadeve pomembne za delo teh revizorjev sestavnih delov. Odstavek A144 vključuje primere drugih zadev, ki jih bo morda treba pravočasno sporočiti med delom revizorja sestavnega dela.

A107. Vrsta razmerij in poslov s povezanimi osebami lahko v nekaterih okoliščinah povzroči večja tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih kot posli z nepovezanimi osebami<sup>75</sup>. Pri reviziji skupine lahko obstaja večje tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine, vključno zaradi prevare, povezano z razmerji med povezanimi osebami, kadar:

- je struktura skupine zapletena;
- informacijski sistemi skupine niso povezani in so zato manj učinkoviti pri prepoznavanju in evidentiranju razmerij in poslov s povezanimi osebami ter
- obstajajo številni ali pogosti posli s povezanimi osebami med organizacijami in poslovnimi enotami.

Načrtovanje in izvajanje revizije s poklicno nezaupljivostjo, kot ga zahteva MSR 200,<sup>76</sup> je zato še posebej pomembno, kadar obstajajo take okoliščine.

**Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe (glej odstavek 33)**

A108. Proces prepoznavanja in ocenjevanja tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine je ponavljajoč se in dinamičen ter lahko zahteven, zlasti kadar so dejavnosti sestavnega dela zapletene ali specializirane ali kadar je sestavnih delov veliko in na več lokacijah. Pri uporabi MSR-ja 315 (prenovljen 2019)<sup>77</sup> revizor oblikuje začetna pričakovanja o možnih tveganjih pomembno napačne navedbe in začetno opredelitev bistvenih vrst poslov, saldov na kontih in razkritij v računovodskih izkazih skupine na podlagi svojega poznavanja skupine in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja skupine.

A109. Začetna pričakovanja o možnih tveganjih pomembno napačne navedbe upoštevajo revizorjevo poznavanje skupine, vključno z njenimi organizacijami ali poslovnimi enotami, ter okolja in panoge, v katerih delujejo. Na podlagi začetnih pričakovanj lahko revizor skupine v postopke ocenjevanja tveganj vključi (in pogosto to tudi stori) revizorje sestavnih delov, saj imajo ti morda neposredno znanje in izkušnje z organizacijami ali poslovnimi enotami, ki so lahko v pomoč pri poznavanju dejavnosti in z njimi povezanih tveganj ter pri prepoznavanju, kje se lahko pojavijo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine v zvezi s temi organizacijami ali poslovnimi enotami.

<sup>75</sup> ISA 550, paragraph 2

<sup>76</sup> MSR 200, odstavek 15

<sup>77</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek A126

A110. Za prepoznana tveganja pomembno napačne navedbe na ravni trditve mora revizor skupine prevzeti odgovornost za ocenjevanje tveganja pri delovanju. Taka ocena vključuje ocenjevanje verjetnosti in velikosti napačne navedbe, ki upošteva, kako in v kolikšni meri:<sup>78</sup>

- dejavniki tveganja pri delovanju vplivajo na dovzetnost ustreznih trditev za napačne navedbe;
- tveganja pomembno napačne navedbe na ravni računovodskih izkazov skupine vplivajo na oceno tveganja pri delovanju v okviru tveganja pomembno napačne navedbe na ravni trditve.

A111. Na podlagi opravljenih postopkov ocenjevanja tveganj lahko revizor skupine ugotovi, da ocenjeno tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine obstaja samo v zvezi z računovodskimi informacijami nekaterih sestavnih delov. Na primer, tveganje pomembno napačne navedbe v zvezi s pravnim zahtevkom lahko obstaja samo v organizacijah ali poslovnih enotah, ki poslujejo v določeni pravni ureditvi, ali v organizacijah ali poslovnih enotah, ki imajo podobne posle ali dejavnosti.

A112. V dodatku 3 so primeri dogodkov in pogojev, ki lahko posamezno ali skupaj kažejo na nevarnosti pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine zaradi prevare ali napake, tudi v zvezi s procesom konsolidacije.

#### *Prevara*

A113. Pri uporabi MSR-ja 240<sup>79</sup> mora revizor prepoznati in oceniti tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih zaradi prevare ter načrtovati in izvesti nadaljnje revizijske postopke, katerih vrsta, čas in obseg ustrezajo ocenjenim tveganjem pomembno napačne navedbe zaradi prevare na ravni trditve. Informacije, uporabljene za prepoznavanje tveganj pomembno napačne navedbe računovodskih izkazov skupine zaradi prevare, lahko vključujejo:

- oceno posloводства skupine o tveganju, da so računovodski izkazi skupine pomembno napačni zaradi prevare;
- postopek posloводства skupine za prepoznavanje in odzivanje na tveganja prevare v računovodskih izkazih skupine, vključno z vsemi posebnimi tveganji prevare, ki jih je ugotovilo posloводство skupine, ali pri vrstah poslov, saldih na kontih ali razkritjih, pri katerih je tveganje prevare večje;
- ali obstajajo posebni sestavni deli, ki so dovzetenjši za tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare;
- ali v procesu konsolidacije obstajajo dejavniki tveganja prevare ali kazalniki pristranskosti posloводства;
- kako pristojni za upravljanje skupine spremljajo procese posloводства skupine za prepoznavanje in odzivanje na tveganja prevar v skupini ter kontrole, ki jih je posloводство skupine vzpostavilo za zmanjševanje teh tveganj;
- odzivi pristojnih za upravljanje skupine, posloводства skupine, ustreznih posameznikov v službi notranje revizije (in po potrebi posloводства sestavnih delov, revizorjev sestavnih delov in drugih) na poizvedbo revizorja skupine o tem, ali so seznanjeni s kakršno koli dejansko prevaro, sumom prevare ali domnevno prevaro, ki vpliva na sestavni del ali skupino.

<sup>78</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 31

<sup>79</sup> MSR 240, odstavka 26 in 31

*Presoje, kadar so vključeni revizorji sestavnih delov (glej odstavek 34)*

A114. Kadar revizor skupine vključi revizorje sestavnih delov v načrtovanje in izvajanje postopkov ocenjevanja tveganj, ostaja revizor skupine odgovoren za spoznavanje skupine in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja skupine, da ima zadostno podlago za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine v skladu z odstavkom 33.

A115. Če revizijski dokazi, pridobljeni s postopki ocenjevanja tveganj, ne zagotavljajo ustrezne podlage za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, MSR 315 (prenovljen 2019)<sup>80</sup> zahteva, da revizor opravi dodatne postopke ocenjevanja tveganj, dokler ne pridobi revizijskih dokazov, ki zagotavljajo tako podlago.

**Pomembnost***Izvedbena pomembnost sestavnih delov (glej odstavek 35a)*

A116. Odstavek 35a zahteva, da revizor skupine določi izvedbeno pomembnost sestavnih delov za vsakega od sestavnih delov, kadar se revizijski postopki izvajajo na ločenih računovodskih informacijah. Znesek izvedbene pomembnosti sestavnih delov je za vsak sestavni del lahko različen. Prav tako ni nujno, da je znesek izvedbene pomembnosti sestavnih delov za posamezen sestavni del računski del izvedbene pomembnosti skupine, zato seštevek zneskov izvedbene pomembnosti sestavnih delov lahko presega izvedbeno pomembnost skupine.

A117. Ta MSR ne zahteva, da se za sestavne dele, pri katerih se izvajajo revizijski postopki, določi izvedbena pomembnost sestavnih delov za vsako vrsto poslov, saldo na kontu ali razkritje. Če pa v posebnih okoliščinah skupine obstaja ena ali več posebnih vrst poslov, saldov na kontih ali razkritij, za katere se lahko upravičeno pričakuje, da bodo napačne navedbe, katerih zneski so manjši od pomembnosti za računovodske izkaze skupine kot celote, vplivale na ekonomske odločitve uporabnikov, sprejete na podlagi računovodskih izkazov skupine, MSR 320<sup>81</sup> zahteva določitev ene ali več ravni pomembnosti, ki se uporabljajo za te posebne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja. V takih okoliščinah bo moral revizor skupine morda proučiti, ali je za te posamezne vrste poslov, salde na kontih ali razkritja morda primerna izvedbena pomembnost sestavnih delov, ki je nižja od zneska, sporočenega revizorju sestavnega dela.<sup>82</sup>

A118. Določitev izvedbene pomembnosti sestavnih delov ni preprost mehanski izračun in vključuje strokovno presojanje. Dejavniki, ki jih revizor skupine lahko upošteva pri določanju izvedbene pomembnosti sestavnih delov, so naslednji:

- raven razpršenosti računovodskih informacij po sestavnih delih (npr. z večanjem ravni razpršenosti po sestavnih delih bi bila običajno primerna manjša izvedbena pomembnost sestavnih delov, da bi se obravnavalo tveganje pri združevanju). Relativna bistvenost sestavnega dela za skupino lahko vpliva na raven razpršenosti (npr. če en sestavni del predstavlja velik del skupine, je razpršenost po sestavnih delih verjetno manjša);
- pričakovanja o vrsti, pogostosti in obsegu napačnih navedb v računovodskih informacijah sestavnih delov, na primer:

<sup>80</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 35

<sup>81</sup> MSR 320, odstavki 10, A11 in A12

<sup>82</sup> MSR 320, odstavek A13

- ali obstajajo tveganja, ki so edinstvena za računovodske informacije sestavnega dela (npr. računovodske zadeve, specifične za panogo, nenavadni ali zapleteni posli),
- vrsta in obseg napačnih navedb, ugotovljenih v sestavnem delu v prejšnjih revizijah.

A119. Za obravnavanje tveganja pri združevanju je v odstavku 35a izražena zahteva, da je izvedbena pomembnost sestavnih delov manjša od izvedbene pomembnosti skupine. Kot je pojasnjeno v odstavku A118, je z večanjem ravni razpršenosti po sestavnih delih običajno primeren nižji znesek izvedbene pomembnosti sestavnih delov za obravnavanje tveganja pri združevanju. V nekaterih okoliščinah pa se izvedbena pomembnost sestavnih delov lahko določi v znesku, ki je bližje izvedbeni pomembnosti skupine, ker je tveganje pri združevanju manjše, na primer kadar računovodske informacije za en sestavni del predstavljajo znaten del računovodskih izkazov skupine. Pri določanju izvedbene pomembnosti sestavnih delov za neobvladujoči delež v organizaciji, ki se obračunava po kapitalski metodi, lahko revizor skupine upošteva delež lastništva skupine ter delež dobička in izgube podjetja, v katero se vlaga.

A120. V nekaterih primerih lahko revizor skupine ali revizor sestavnega dela izvede nadaljnje revizijske postopke za bistveno vrsto poslov ali bistveni saldo na kontu kot enotno populacijo (tj. ne ločeno po sestavnih delih). V takih primerih se za izvajanja teh postopkov pogosto uporabi izvedbena pomembnost skupine.

#### *Prag očitne neznatnosti (glej 35b)*

A121. Prag za sporočanje napačnih navedb revizorju skupine je določen pri znesku, ki je enak ali nižji od zneska, ki velja za očitno neznatnega za računovodske izkaze skupine. V skladu z MSR-jem 450<sup>83</sup> je ta prag znesek, pod katerim napačnih navedb ne bi bilo treba zbirati, ker revizor skupine pričakuje, da kopičenje takih zneskov očitno ne bi imelo pomembnega vpliva na računovodske izkaze skupine.

#### *Presoje, kadar so vključeni revizorji sestavnih delov*

Obveščanje o izvedbeni pomembnosti sestavnih delov (glej odstavek 36)

A122. V nekaterih primerih je morda primerno, da revizor skupine vključi revizorja sestavnega dela v določanje ustreznega zneska izvedbene pomembnosti sestavnih delov glede na revizorjevo poznavanje sestavnega dela in možnih virov napačne navedbe računovodskih informacij sestavnega dela. V zvezi s tem lahko revizor skupine razmisli tudi o tem, da bi revizorju sestavnega dela sporočil izvedbeno pomembnost skupine, da bi mu pomagal pri ugotavljanju, ali je izvedbena pomembnost sestavnih delov glede na izvedbeno pomembnost skupine v danih okoliščinah ustrezna.

A123. Izvedbena pomembnost sestavnih delov vsaj deloma temelji na pričakovanjih o vrsti, pogostosti in obsegu napačnih navedb v računovodskih informacijah sestavnega dela. Zato je pomembna stalna komunikacija med revizorjem sestavnega dela in revizorjem skupine, zlasti če sta število in obseg napačnih navedb, ki jih ugotovi revizor sestavnega dela, večja od pričakovanih.

#### **Odzivanje na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe (glej odstavek 37)**

##### *Izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov*

Centralno izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov

A124. Nadaljnji revizijski postopki se lahko zasnujejo in izvajajo centralno, če bodo revizijski dokazi, ki jih

---

<sup>83</sup> MSR 450, odstavek A3

je treba pridobiti z izvajanjem nadaljnjih revizijskih postopkov za eno ali več bistvenih vrst poslov, saldov na kontih ali razkritij v celoti, odgovorili na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, na primer če se računovodske evidence za prihodkovne posle celotne skupine vodijo centralno (npr. v centru za skupne storitve). Dejavniki, ki so lahko pomembni za revizorjevo odločitev, ali naj nadaljnje revizijske postopke izvaja centralno, so na primer:

- raven centralizacije dejavnosti, pomembnih za računovodsko poročanje;
- vrsta in obseg skupnega delovanja kontrol;
- podobnost dejavnosti in poslovnih področij skupine.

A125. Revizor skupine lahko ugotovi, da je mogoče računovodske informacije več sestavnih delov obravnavati kot eno populacijo za namene izvajanja nadaljnjih revizijskih postopkov, na primer kadar se posli štejejo za homogene, ker imajo enake značilnosti, so z njimi povezana tveganja pomembno napačne navedbe enaka ter kontrole zasnovane in delujejo dosledno.

A126. Kadar se nadaljnji revizijski postopki izvajajo centralno, so lahko še vedno vključeni revizorji sestavnih delov. Na primer, če ima skupina več centrov za skupne storitve, lahko revizor skupine vključi revizorje sestavnih delov v izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov za te centre za skupne storitve.

Izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov na ravni sestavnih delov

A127. V drugih okoliščinah je mogoče postopke za odzivanje na tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine, ki so povezani z računovodskimi informacijami sestavnega dela, učinkoviteje izvesti na ravni sestavnega dela. To se lahko zgodi, kadar ima skupina:

- različne tokove prihodkov;
- več poslovnih področij;
- poslovanje na več lokacijah ali
- decentralizirane sisteme notranjega kontroliranja.

Veliko število sestavnih delov, katerih računovodske informacije so posamično nepomembne, vendar v skupnem znesku pomembne za računovodske izkaze skupine

A128. Skupina je lahko sestavljena iz velikega števila sestavnih delov, katerih računovodske informacije so posamično nepomembne, vendar v celoti pomembne za računovodske izkaze skupine. Takšne okoliščine, v katerih so bistvene vrste poslov, saldi na kontih ali razkritja v računovodskih izkazih skupine ločeni na veliko število sestavnih delov, so lahko dodaten izziv za revizorja skupine pri načrtovanju in izvajanju nadaljnjih revizijskih postopkov.

A129. V nekaterih primerih je morda mogoče pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze s centralnim izvajanjem nadaljnjih revizijskih postopkov za te bistvene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja (npr. če so homogeni, predmet skupnih kontrol in je mogoče pridobiti dostop do ustreznih informacij). Nadaljnji revizijski postopki lahko vključujejo tudi vsebinske analitične postopke v skladu z MSR-jem 520.<sup>84</sup> Glede na okoliščine posla se računovodske informacije sestavnih delov lahko združijo na ustreznih ravneh, da se oblikujejo pričakovanja in določi znesek morebitne razlike med evidentiranimi zneski in pričakovanimi vrednostmi pri izvajanju vsebinskih analitičnih postopkov. V takih okoliščinah je lahko koristna uporaba samodejnih orodij in tehnik.

---

<sup>84</sup> MSR 520 – *Analitični postopek*

A130. V drugih primerih bodo morda potrebni dodatni revizijski postopki pri izbranih sestavnih delih, da bi obravnavali tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine. Določitev sestavnih delov, pri katerih je treba izvesti revizijske postopke, ter vrsta, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, ki jih je treba izvesti pri izbranih sestavnih delih, so zadeve strokovne presoje. V takih okoliščinah je uvedba elementa nepredvidljivosti v sestavine, izbrane za preizkušanje, lahko koristna tudi v zvezi s tveganji pomembno napačne navedbe računovodskih izkazov skupine zaradi prevare (glej tudi odstavek A136).

*Vrsta in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov*

A131. Kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe lahko revizor skupine določi naslednji obseg dela, ki je pri sestavnem delu primeren (z vključitvijo revizorjev sestavnih delov, če je to primerno):

- načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov za celotne računovodske informacije sestavnega dela;
- načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov na eni ali več vrstah poslov, saldih na kontih ali razkritjih;
- izvajanje posebnih nadaljnjih revizijskih postopkov.

A132. Čeprav revizor skupine prevzame odgovornost za vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, ki jih je treba izvesti, so revizorji sestavnih delov lahko in pogosto tudi so vključeni v vse faze revizije skupine, vključno z načrtovanjem in izvajanjem nadaljnjih revizijskih postopkov.

Načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov za vse računovodske informacije sestavnega dela

A133. Revizor skupine lahko določi, da sta načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov za celotne računovodske informacije sestavnega dela primeren pristop, tudi kadar:

- je treba pridobiti revizijske dokaze o vseh računovodskih informacijah sestavnega dela ali njihovem bistvenem deležu, da bi se odzval na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine;
- obstaja povečano tveganje pomembno napačne navedbe računovodskih izkazov skupine zaradi obstoja dogodkov ali pogojev v sestavnem delu, ki so lahko pomembni za ovrednotenje ocene posloводства skupine o sposobnosti skupine, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ki ga pripravi revizor skupine.

Načrtovanje in izvajanje dodatnih revizijskih postopkov za eno ali več vrst poslov, salde na kontih ali razkritja

A134. Revizor skupine lahko določi, da načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov za eno ali več posameznih vrst poslov, salde na kontih ali razkritja računovodskih informacij sestavnega dela predstavljata primeren pristop za obravnavanje ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine. Na primer, sestavni del ima lahko omejeno poslovanje, vendar ima v lasti bistveni del zemljišč in zgradb skupine ali bistvene davčne salde.

Izvajanje posebnih nadaljnjih revizijskih postopkov

A135. Revizor skupine lahko določi, da sta načrtovanje in izvajanje posebnih nadaljnjih revizijskih postopkov v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela primeren pristop, na primer kadar je treba pridobiti revizijske dokaze samo za eno ali več ustreznih trditev. Revizor skupine lahko na

primer centralno preizkusi vrsto poslov, saldo na kontu ali razkritje in lahko zahteva od revizorja sestavnega dela, da izvede posebne nadaljnje revizijske postopke v sestavnem delu (npr. posebne nadaljnje revizijske postopke v zvezi z vrednotenjem zahtevkov ali sodnih postopkov v pristojnosti sestavnega dela ali z obstojem sredstva).

#### *Element nepredvidljivosti*

A136. Vključitev elementa nepredvidljivosti v vrsto dela, ki ga je treba opraviti, v organizacije ali poslovne enote, v katerih se izvajajo postopki, in v obseg, v katerem je revizor skupine vključen v delo, lahko poveča verjetnost prepoznavanja pomembno napačne navedbe računovodskih informacij sestavnih delov, ki lahko povzroči pomembno napačno navedbo računovodskih izkazov skupine zaradi prevare.<sup>85</sup>

#### *Uspešnost delovanja kontrol*

A137. Revizor skupine se lahko pri določanju vrste, časa in obsega preizkusa podatkov, ki jih je treba opraviti na ravni skupine ali sestavnih delov, zanese na uspešnost delovanja kontrol, ki delujejo v celotni skupini. MSR 330<sup>86</sup> zahteva, da revizor zasnuje in izvaja preizkuse kontrol, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o uspešnosti delovanja teh kontrol. Revizorji sestavnih delov so lahko vključeni v načrtovanje in izvajanje takih preizkusov kontrol.

A138. Če se odkrijejo odstopanja od kontrol, na katere se revizor namerava zanesti, MSR 330<sup>87</sup> zahteva, da revizor opravi posebne poizvedbe, da bi razumel te zadeve in njihove morebitne posledice. Če je pri preizkušanju uspešnosti delovanja kontrol odkritih več odstopanj od pričakovanih, bo revizor skupine morda moral spremeniti revizijski načrt skupine. Morebitne spremembe revizijskega načrta skupine lahko vključujejo:

- zahtevo po izvajanju dodatnih preizkusov podatkov pri nekaterih sestavnih delih;
- prepoznavanje in preizkušanje uspešnosti delovanja drugih ustreznih kontrol, ki so zasnovane in se izvajajo učinkovito;
- povečanje števila sestavnih delov, izbranih za nadaljnje revizijske postopke.

A139. Kadar se uspešnost delovanja kontrol preizkuša centralno (npr. kontrole v centru za skupne storitve ali preizkušanje skupnih kontrol), bo revizor skupine morda moral revizorjem sestavnih delov sporočiti informacije o opravljenem revizijskem delu. Na primer, kadar se revizorja sestavnega dela prosi, da pripravi načrt in izvede vsebinske postopke za celotne računovodske informacije sestavnega dela ali zasnuje in izvede vsebinske postopke za eno ali več vrst poslov, salde na kontih ali razkritja, lahko revizor sestavnega dela razpravlja z revizorjem skupine o preizkušanju kontrol, ki se izvaja centralno, da se določijo vrsta, čas in obseg vsebinskih postopkov.

#### *Proces konsolidacije*

Postopki konsolidacije (glej odstavek 38)

A140. Nadaljnji revizijski postopki procesa konsolidacije, vključno z delnimi konsolidacijami, lahko vključujejo:

- ugotavljanje, ali so potrebne knjižbe v dnevnik upoštevane v konsolidaciji; in

---

<sup>85</sup> MSR 240, odstavek 30c

<sup>86</sup> MSR 330, odstavek 8

<sup>87</sup> MSR 330, odstavek 17

- ovrednotenje uspešnosti delovanja kontrol v procesu konsolidacije in ustrezno odzivanje, če se ugotovi, da je katera od kontrol neučinkovita.

Konsolidacijske prilagoditve in prerazvrstitve (glej odstavek 38b)

A141. Proces konsolidacije lahko zahteva prilagoditve in prerazvrstitve zneskov, izkazanih v računovodskih izkazih skupine, ki ne gredo skozi običajne računalniške programe in morda niso predmet enakih kontrol kot druge računovodske informacije. Ovrednotenje ustreznosti, popolnosti in točnosti prilagoditev in prerazvrstitev, ki ga opravi revizor skupine, lahko vključuje:

- ovrednotenje, ali bistvene prilagoditve ustrezno odražajo dogodke in posle, ki so podlaga zanje;
- ugotavljanje, ali so bile tiste organizacije ali poslovne enote, katerih računovodske informacije so bile vključene v računovodske izkaze skupine, ustrezno vključene;
- ugotavljanje, ali je poslovanje skupine in po potrebi poslovanje sestavnega dela pravilno izračunalo, obdelalo in odobrilo bistvene prilagoditve;
- ugotavljanje, ali so bistvene prilagoditve ustrezno podprte in zadostno dokumentirane; ter
- ovrednotenje uskladitve in izločitve poslov znotraj skupine, nerealiziranih dobičkov in saldov na kontih znotraj skupine.

*Presoje, kadar so vključeni revizorji sestavnih delov (glej odstavka 42 in 43)*

A142. Kadar revizor skupine vključi revizorje sestavnih delov v načrtovanje ali izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov, lahko revizor sestavnega dela ugotovi, da je uporaba dela revizorjevega veščaka primerna, in o tem obvesti revizorja skupine. V takih okoliščinah lahko revizor skupine pri ugotavljanju, ali je načrtovanje in izvajanje nadaljnjih revizijskih postopkov revizorja sestavnega dela primerno, na primer razpravlja z revizorjem sestavnega dela:

- o vrsti, obsegu in ciljih dela revizorjevega veščaka;
- o oceni ustreznosti dela revizorjevega veščaka za namene revizorja skupine.

A143. Ustrezna raven vključenosti revizorja skupine je lahko odvisna od okoliščin in strukture skupine ter drugih dejavnikov, kot so predhodne izkušnje revizorja skupine z revizorji sestavnih delov, ki izvajajo postopke v zvezi s procesom konsolidacije, vključno z delnimi konsolidacijami, in okoliščine revizijskega posla skupine (npr. če računovodske informacije organizacije ali poslovne enote niso bile pripravljene v skladu z istimi računovodskimi usmeritvami, ki se uporabljajo za računovodske izkaze skupine).

### **Ovrednotenje obveščanja revizorja sestavnega dela in ustreznosti njegovega dela**

*Sporočanje o zadevah, ki so pomembne za sklep revizorja skupine v zvezi z revizijo skupine (glej odstavek 45)*

A144. Čeprav so zadeve, ki jih je treba sporočiti v skladu z odstavkom 45, pomembne za sklep revizorja skupine v zvezi z revizijo skupine, se nekatere zadeve lahko sporočijo med postopki revizorja sestavnega dela. Poleg zadev iz odstavkov 32 in 50 lahko take zadeve vključujejo na primer:

- informacije o kršitvah ustreznih etičnih zahtev, vključno z ugotovljenimi kršitvami določb o neodvisnosti;
- informacije o primerih neskladnosti z zakoni ali drugimi predpisi;



- novonastala bistvena tveganja pomembno napačne navedbe, vključno s tveganji prevare;
- ugotovljene ali domnevne prevare ali nezakonita dejanja, ki vključujejo vodstvo ali zaposlene v skupini in bi lahko pomembno vplivala na računovodske izkaze skupine; ali
- bistvene in nenavadne posle.

*Sporočanje napačnih navedb v računovodskih informacijah sestavnih delov (glej odstavek 45e)*

A145. Poznavanje popravljenih in nepopravljenih napačnih navedb po sestavnih delih lahko opozori revizorja skupine na morebitne razširjene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, če se obravnava skupaj s sporočanjem pomanjkljivosti v skladu z odstavkom 45g. Poleg tega lahko večje število ugotovljenih napačnih navedb (nepopravljenih ali popravljenih) od pričakovanega kaže na večje tveganje neodkritih napačnih navedb, zaradi česar lahko revizor skupine sklene, da je treba opraviti dodatne revizijske postopke v nekaterih sestavnih delih.

*Splošne ugotovitve ali sklepi revizorja sestavnih delov (glej odstavek 45k)*

A146. Na obliko in vsebino končnih rezultatov revizorja sestavnega dela vplivata vrsta in obseg revizijskega dela, za katerega je bil revizor sestavnega dela zaprosen. Usmeritve ali postopki podjetja revizorja skupine lahko obravnavajo obliko ali posebno besedilo splošnega sklepa revizorja sestavnega dela o revizijskem delu, opravljenem za namene revizije skupine. V nekaterih primerih lahko lokalni zakon ali drug predpis določa obliko sklepa (npr. mnenje), ki ga mora zagotoviti revizor sestavnega dela.

*Ovrednotenje, ali je komuniciranje z revizorjem sestavnega dela ustrezno za namene revizorja skupine (glej odstavek 46b)*

A147. Če revizor skupine ugotovi, da sporočila revizorja sestavnega dela niso ustrezna za namene revizorja skupine, lahko revizor skupine presodi:

- ali je mogoče od revizorja sestavnega dela pridobiti dodatne informacije (npr. z nadaljnjimi razpravami ali sestanki);
- ali je treba pregledati dodatno revizijsko dokumentacijo revizorja sestavnega dela v skladu z odstavkom 47;
- ali bo morda treba izvesti dodatne revizijske postopke v skladu z odstavkom 48;
- ali obstajajo kakršni koli pomisleki glede usposobljenosti ali zmožnosti revizorja sestavnega dela.

*Pregledovanje dodatne revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela (glej odstavek 47)*

A148. Odstavek A75 daje revizorju skupine navodila za prilagajanje vrste, časa in obsega usmerjanja in nadzora revizorja sestavnega dela ter pregledovanja njegovega dela na podlagi dejstev in okoliščin revizije skupine ter drugih zadev (npr. ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine). Na presojo revizorja skupine v skladu z odstavkom 47c lahko vplivajo tudi naslednje zadeve, pomembne za stalno vpletenost revizorja skupine v delo revizorja sestavnega dela:

- sporočila revizorja sestavnega dela, vključno s tistimi v skladu z odstavkom 45 tega MSR-ja;
- pregled revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela, ki ga opravi revizor skupine med revizijo skupine (npr. za izpolnitev zahtev odstavkov 34, 42 in 43) ali partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, v skladu z odstavkom 31 MSR-ja 220 (prenovljen).

A149. Drugi dejavniki, ki lahko vplivajo na odločitev revizorja skupine o tem, ali je v danih okoliščinah treba pregledati dodatno revizijsko dokumentacijo revizorja sestavnega dela in v kakšnem obsegu, so:

- obseg, v katerem je bil revizor sestavnega dela vključen v postopke ocenjevanja tveganj ter v prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine;
- bistvene presoje, ki jih je revizor sestavnega dela podal, in njegove ugotovitve ali sklepi o zadevah, ki so pomembne za računovodske izkaze skupine;
- usposobljenost in zmožnosti bolj izkušenih članov delovne skupine za posel revizorja sestavnega dela, ki je odgovoren za pregled dela manj izkušenih posameznikov; in
- ali za revizorja sestavnega dela in revizorja skupine veljajo skupne usmeritve ali postopki za pregledovanje revizijske dokumentacije.

### **Kasnejši dogodki** (glej odstavek 49 in 50)

A150. Revizor skupine lahko:

- od revizorja sestavnega dela zahteva, da opravi postopke na dogodkih po datumu bilance stanja, da pomaga revizorju skupine pri prepoznavanju dogodkov, ki se zgodijo med datumom računovodskih informacij sestavnih delov in datumom revizorjevega poročila o računovodskih izkazih skupine;
- izvede postopke, ki zajemajo obdobje med datumom, ko revizor sestavnih delov sporoči dogodek po datumu bilance stanja, in datumom revizorjevega poročila o računovodskih izkazih skupine.

### **Ovrednotenje zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov**

*Zadostnost in ustreznost revizijskih dokazov* (glej odstavke 51)

A151. Revizija računovodskih izkazov skupine je kumulativen in ponavljajoč se proces. Ko revizor skupine izvaja načrtovane revizijske postopke, lahko pridobljeni revizijski dokazi povzročijo, da revizor skupine prilagodi vrsto, čas ali obseg drugih načrtovanih revizijskih postopkov, saj lahko izve za informacije, ki se bistveno razlikujejo od informacij, na katerih je temeljila ocena tveganja. Na primer:

- morda bo treba napačne navedbe, ugotovljene v sestavnem delu, obravnavati v povezavi z drugimi sestavnimi deli; ali
- revizor skupine lahko izve za omejitve dostopa do informacij ali ljudi v sestavnem delu zaradi sprememb v okolju (npr. vojne, državljskih nemirov ali izbruhov bolezni).

V takih okoliščinah bo moral revizor skupine morda ponovno ovrednotiti načrtovane revizijske postopke na podlagi spremenjenega proučevanja ocenjenih tveganj za vse ali nekatere bistvene vrste poslov, salde na kontih ali razkritja in z njimi povezanih trditev.

A152. Vrednotenje, ki ga zahteva odstavek 51, pomaga revizorju skupine pri ugotavljanju, ali sta splošna strategija revizije skupine in revizijski načrt skupine, pripravljena kot odziv na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine, še naprej ustrezna. Zahteva iz MSR-ja 330,<sup>88</sup> da revizor ne glede na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe načrtuje in izvede

<sup>88</sup> MSR 330, odstavek 18

preizkuse podatkov za vsako pomembno vrsto poslov, saldo na kontu in razkritje, je prav tako lahko koristna za namene tega ovrednotenja v okviru računovodskih izkazov skupine.

A153. Revizor skupine lahko pri ocenjevanju zadostnosti in ustreznosti pridobljenih revizijskih dokazov uporabi poklicno nezaupljivost, ki jo je uporabila delovna skupina za posel. Revizor skupine lahko na primer prouči, ali so zadeve, opisane v odstavku A17, delovno skupino za posel neustrezno vodile:

- k pridobivanju revizijskih dokazov, ki so lažje dostopni, ne da bi ustrezno pretehtala njihovo ustreznost in zanesljivost;
- k pridobivanju manj prepričljivih dokazov, kot je v danih okoliščinah potrebno; ali
- k načrtovanju in izvajanju revizijskih postopkov na način, pristranski glede pridobivanja dokazov, ki potrjujejo, ali izključevanja dokazov, ki negirajo.

A154. MSR 220 (prenovljen)<sup>89</sup> zahteva, da partner, zadolžen za posel, na datum revizorjevega poročila ali pred njim s pregledom revizijske dokumentacije in pogovorom z delovno skupino za posel ugotovi, da so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, ki podpirajo sprejete sklepe in omogočajo izdajo revizorjevega poročila. Informacije, ki so lahko pomembne za ovrednotenje revizijskih dokazov, pridobljenih pri delu, in ki jih pripravi revizor skupine, delo pa so opravili revizorji sestavnih delov, so odvisne od dejstev in okoliščin revizije skupine in lahko vključujejo:

- sporočila revizorjev sestavnih delov, ki jih zahteva odstavek 45, vključno s splošnimi ugotovitvami ali sklepi revizorjev sestavnih delov o delu, opravljenem za namene revizije skupine;
- druga sporočila revizorjev sestavnih delov med revizijo skupine, vključno s tistimi, ki jih zahteva odstavek 32, in
- usmerjanje in nadzor revizorja skupine nad revizorji sestavnih delov ter pregled njihovega dela, po potrebi vključno s pregledom dodatne revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela v skladu z odstavkom 47, ki ga opravi revizor skupine.

A155. V nekaterih okoliščinah je lahko splošni povzetek, ki opisuje opravljeno delo in njegove izide, sam po sebi podlaga za sklep revizorja skupine, da so opravljeno delo in revizijski dokazi, ki jih je pridobil revizor sestavnega dela, zadostni za namene revizije skupine. To se lahko zgodi na primer, če je bil revizor sestavnega dela zaprosen, da opravi posebne dodatne revizijske postopke, ki jih je opredelil in sporočil revizor skupine.

*Ovrednotenje učinka na revizijsko mnenje za skupino (glej odstavek 52)*

A156. Ovrednotenje partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, lahko vključuje proučitev, ali popravljene in nepopravljene napačne navedbe, ki so jih sporočili revizorji sestavnih delov, kažejo na sistemsko zadevo (npr. glede poslov, za katere veljajo skupne računovodske usmeritve ali skupne kontrole), ki lahko vpliva na druge sestavne dele.

**Revizorjevo poročilo** (glej odstavek 53)

A157. Čeprav lahko revizorji sestavnih delov opravljajo delo na računovodskih informacijah sestavnih delov za revizijo skupine in so kot taki odgovorni za svoje splošne ugotovitve ali sklepe, je partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, ali podjetje partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, odgovorno za revizijsko mnenje za skupino.

---

<sup>89</sup> MSR 220 (prenovljen), odstavek 32

A158. Kadar je revizijsko mnenje za skupino prilagojeno, ker revizor skupine ni mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi z računovodskimi informacijami enega ali več sestavnih delov, so v revizorjevem poročilu o računovodskih izkazih skupine v razdelku Podlaga za mnenje s pridrži ali Podlaga za zavrnitev mnenja opisani razlogi za to nezmožnost.<sup>90</sup> V nekaterih okoliščinah bo morda potrebno sklicevanje na revizorja sestavnega dela, da se ustrezno opišejo razlogi za prilagojeno mnenje, na primer kadar revizor sestavnega dela ne more opraviti ali dokončati zahtevanega dela v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnega dela zaradi okoliščin, ki jih poslovodstvo sestavnega dela ne obvladuje.

### **Komunikacija s poslovodstvom skupine in pristojnimi za upravljanje skupine**

*Komuniciranje s poslovodstvom skupine (glej odstavke 54–56)*

A159. Revizija skupine je lahko zapletena zaradi števila in vrste organizacij in poslovnih enot, ki sestavljajo skupino. Poleg tega lahko revizor skupine, kot je pojasnjeno v odstavku A7, določi, da se nekatere organizacije ali poslovne enote lahko obravnavajo skupaj kot sestavni del za načrtovanje in izvajanje revizije skupine. Zato lahko razprava s poslovodstvom skupine o pregledu načrtovanega obsega in časa pomaga pri usklajevanju dela, opravljenega v sestavnih delih, vključno s tem, kdaj so vključeni revizorji sestavnih delov, in pri opredelitvi poslovodstva sestavnih delov (glej odstavek A24).

A160. MSR 240<sup>91</sup> vsebuje zahteve in navodila za obveščanje poslovodstva o prevarah in, kadar je poslovodstvo morda vpleteno v prevaro, tistih, ki so pristojni za upravljanje.

A161. Poslovodstvo skupine bo morda moralo varovati zaupnost nekaterih pomembno občutljivih informacij. Primeri zadev, ki so lahko bistvene za računovodske izkaze sestavnega dela in s katerimi poslovodstvo sestavnega dela morda ni seznanjeno, vključujejo:

- morebitne sodne spore;
- načrte za opustitev pomembnih poslovnih sredstev;
- kasnejše dogodke;
- bistvene pravne dogovore.

A162. Poslovodstvo skupine lahko obvesti revizorja skupine o neupoštevanju ali domnevnem neupoštevanju zakonov in drugih predpisov v organizacijah ali poslovnih enotah v skupini. V odstavku A87 so navodila za partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije v takih okoliščinah.

*Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje skupine (glej odstavek 57)*

A163. Zadeve, ki jih revizor skupine sporoča pristojnim za upravljanje skupine, lahko vključujejo zadeve, na katere revizorja skupine opozorijo revizorji sestavnih delov in za katere revizor skupine oceni, da so bistvene za odgovornosti pristojnih za upravljanje skupine. Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje skupine lahko poteka ob različnih časih med revizijo skupine. Na primer, zadeva iz odstavka 57a se lahko sporoči po tem, ko revizor skupine določi delo, ki ga je treba opraviti v zvezi z računovodskimi informacijami sestavnih delov. Po drugi strani se lahko zadeva iz odstavka 57b sporoči ob koncu revizije, zadeve iz odstavka 57c-č pa se lahko sporočijo, ko se pojavijo.

A164. MSR 260 (prenovljen)<sup>92</sup> zahteva, da revizor pristojnim za upravljanje sporoči pregled načrtovanega

<sup>90</sup> MSR 705 (prenovljen), odstavka 20 in 24

<sup>91</sup> MSR 240, odstavki 41–43

<sup>92</sup> MSR 260 (prenovljen), odstavek 15

obsega in časa revizije. Pri reviziji skupine to sporočilo pomaga pristojnim za upravljanje razumeti določitev sestavnih delov, ki jo pripravi revizor skupine in pri katerih bo opravljeno revizijsko delo, vključno s tem, ali bodo nekatere organizacije ali poslovne enote skupine obravnavane skupaj kot sestavni del, in načrtovano sodelovanje revizorjev sestavnih delov. To obveščanje pomaga tudi omogočiti vzajemno poznavanje in razpravo o skupini in njenem okolju (glej odstavek 30) ter o morebitnih področjih, na katerih lahko pristojni za upravljanje zahtevajo od revizorja skupine, da opravi dodatne postopke.

*Sporočanje ugotovljenih pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju (glej odstavek 58)*

A165. Revizor skupine je odgovoren, da na podlagi opravljenega revizijskega dela ugotovi, ali ena ali več ugotovljenih pomanjkljivosti, posamezno ali skupaj, predstavljajo bistvene pomanjkljivosti.<sup>93</sup> Revizor skupine lahko zahteva prispevek revizorja sestavnega dela o tem, ali je ugotovljena pomanjkljivost ali kombinacija pomanjkljivosti v sestavnem delu bistvena pomanjkljivost pri notranjem kontroliranju.

**Dokumentacija** (glej odstavek 59)

A166. Drugi MSR-ji vsebujejo posebne zahteve glede dokumentacije, katerih namen je pojasniti uporabo MSR-ja 230 v posebnih okoliščinah teh drugih MSR-jev. V Dodatku k MSR-ju 230 so navedeni drugi MSR-ji, v katerih so posebne dokumentacijske zahteve in navodila.

A167. Revizijska dokumentacija za revizijo skupine podpira ovrednotenje revizorja skupine v skladu z odstavkom 51 glede tega, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, na katerih temelji revizijsko mnenje za skupino. Glej tudi odstavek A154.

A168. Revizijska dokumentacija za revizijo skupine obsega:

- dokumentacijo v spisu revizorja skupine;
- ločeno dokumentacijo v ustreznih spisih revizorjev sestavnih delov, ki se nanaša na delo, ki so ga opravili revizorji sestavnih delov za namene revizije skupine (tj. revizijska dokumentacija revizorjev sestavnih delov).

A169. Za končno sestavo in hrambo revizijske dokumentacije za revizijo skupine veljajo usmeritve ali postopki podjetja revizorja skupine v skladu z MSUK-om 1.<sup>94</sup> Revizor skupine lahko revizorjem sestavnih delov zagotovi posebna navodila glede zbiranja in hranjenja dokumentacije o delu, ki so ga opravili za namene revizije skupine.

*Podlaga za določitev sestavnih delov skupine, ki jo pripravi revizor skupine (glej odstavek 59b)*

A170. Podlaga za določitev sestavnih delov skupine, ki jo pripravi revizor skupine, je lahko dokumentirana na različne načine, na primer skupaj z dokumentacijo, povezano z izpolnjevanjem zahtev iz odstavkov 22, 33 in 57a tega MSR-ja.

*Podlaga za ugotovitev revizorja skupine glede usposobljenosti in zmožnosti revizorjev sestavnih delov (glej odstavek: 59d)*

A171. MSUK 1<sup>95</sup> daje navodila o zadevah, ki jih lahko obravnavajo usmeritve ali postopki podjetja v zvezi s pristojnostmi in sposobnostmi članov delovne skupine za posel. Takšne usmeritve ali postopki lahko

---

<sup>93</sup> MSR 265, odstavek 8

<sup>94</sup> MSUK 1, odstavki 31f in A83–A85

<sup>95</sup> MSUK 1, odstavek A96

opisujejo ali dajejo navodila o tem, kako dokumentirati ugotavljanje usposobljenosti in zmožnosti delovne skupine za posel, vključno z revizorji sestavnih delov. Na primer, potrditev, pridobljena od revizorja sestavnega dela v skladu z odstavkom 24, lahko vključuje informacije o ustreznih izkušnjah revizorja sestavnega dela v panogi. Revizor skupine lahko zahteva tudi potrditev, da ima revizor sestavnega dela dovolj časa za izvajanje dodeljenih revizijskih postopkov.

*Dokumentacija o usmerjanju in nadzoru revizorjev sestavnih delov ter pregledovanju njihovega dela (glej odstavek 59f)*

A172. Kot je opisano v odstavku A75, bo revizor skupine prilagodil pristop k usmerjanju, nadzoru in pregledovanju pri reviziji skupine na podlagi dejstev in okoliščin posla ter bo na splošno vključeval kombinacijo obravnavanja usmeritev ali postopkov podjetja revizorja skupine in odzivov, značilnih za revizijo skupine. Takšne usmeritve ali postopki lahko tudi opisujejo ali dajejo navodila o dokumentiranju usmerjanja in nadzora delovne skupine za posel ter pregledovanja njenega dela, ki jih opravi revizor skupine.

A173. MSR 300<sup>96</sup> zahteva, da revizor pripravi revizijski načrt, ki vključuje opis vrste, časa in obsega načrtovanega usmerjanja in nadzora članov delovne skupine za posel ter pregled njihovega dela. Kadar so vključeni revizorji sestavnih delov, se bo obseg takih opisov pogosto razlikoval po posameznih sestavnih delih, pri čemer je treba upoštevati, da lahko na načrtovano vrsto, čas in obseg usmerjanja in nadzora revizorjev sestavnih delov ter pregled njihovega dela vplivajo zadeve, opisane v odstavku A51.

A174. Dokumentacija revizorja skupine o usmerjanju in nadzoru revizorjev sestavnih delov ter pregledovanju njihovega dela lahko vključuje na primer:

- zahtevano komunikacijo z revizorji sestavnih delov, vključno z izdanimi navodili in drugimi potrditvami, ki jih zahteva ta MSR;
- utemeljitev izbire obiskov na lokacijah revizorjev sestavnih delov, udeležence na sestankih in vrsto obravnavanih zadev;
- zadeve, obravnavane na sestankih z revizorji sestavnih delov ali poslovodstvom sestavnih delov;
- utemeljitev, zakaj je revizor skupine določil revizijsko dokumentacijo revizorja sestavnega dela, izbrano za pregled;
- spremembe načrtovane vrste in obsega vključenosti v delo revizorjev sestavnih delov ter razloge za to (npr. dodelitev bolj izkušenih članov revizijske skupine na področja revizije, ki so bolj zapletena ali pristranska, kot je bilo sprva predvideno).

A175. V odstavku 47 se zahteva, da revizor skupine ugotovi, ali je treba pregledati dodatno revizijsko dokumentacijo revizorja sestavnega dela in v kakšnem obsegu. V odstavkih A148 in A149 so za revizorja skupine navodila za tako odločitve.

---

<sup>96</sup> MSR 300, odstavek 9

A176. Revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela običajno ni treba ponoviti v revizijskem spisu revizorja skupine. Vendar se revizor skupine lahko odloči, da bo povzel, ponovil ali obdržal kopije določene dokumentacije revizorja sestavnega dela v revizijskem spisu revizorja skupine, da bi dopolnil opis določene zadeve v sporočilih revizorja sestavnega dela, vključno z zadevami, ki jih je treba sporočiti po tem MSR-ju. Primeri take revizorjeve dokumentacije sestavnega dela lahko vključujejo:

- seznam ali povzetek bistvenih presoj, ki jih je sprejel revizor sestavnega dela, in sklepov, sprejetih na njihovi podlagi, ki so pomembni za revizijo skupine;
- zadeve, ki jih bo morda treba sporočiti pristojnim za upravljanje skupine; ali
- zadeve, ki so lahko določene kot ključne revizijske zadeve, ki jih je treba sporočiti v revizorjevem poročilu o računovodskih izkazih skupine.

A177. Kadar to zahteva zakon ali drug predpis, bo morda treba v revizijski spis revizorja skupine vključiti določeno dokumentacijo revizorja sestavnega dela, na primer zato, da se odzove na zahtevo regulativnega organa po pregledu dokumentacije v zvezi z delom, ki ga je opravil revizor sestavnega dela.

A178. Usmeritve ali postopki, ki jih je podjetje vzpostavilo v skladu s svojim sistemom obvladovanja kakovosti, ali viri, ki jih je zagotovilo podjetje ali mreža, lahko pomagajo revizorju skupine pri dokumentiranju usmerjanja in nadzora revizorjev sestavnih delov ter pregledovanja njihovega dela. Na primer, elektronsko revizijsko orodje se lahko uporablja za lažjo komunikacijo med revizorjem skupine in revizorji sestavnih delov. Elektronsko revizijsko orodje se lahko uporablja tudi za revizijsko dokumentacijo, vključno z zagotavljanjem informacij o pregledovalcu/-ih ter datumu/-ih in obsegu njihovega pregleda.

*Dodatne presoje, kadar je dostop do revizijske dokumentacije revizorjev sestavnih delov omejen (glej odstavek 59)*

A179. Revizijska dokumentacija za revizijo skupine lahko v nekaterih okoliščinah predstavlja nekaj dodatnih zapletov ali izzivov. Tako je lahko na primer, kadar zakon ali drug predpis omejuje revizorju sestavnega dela, da zagotovi dokumentacijo zunaj svoje pravne ureditve, ali kadar vojna, državljanski nemiri ali izbruhi bolezni omejujejo dostop do ustrezne revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela.

A180. Revizor skupine lahko take omejitve premaga na primer tako, da:

- obišče lokacijo revizorja sestavnega dela ali se sestane z revizorjem sestavnega dela na drugi lokaciji, kot je lokacija revizorja sestavnega dela, da pregleda revizijsko dokumentacijo revizorja sestavnega dela;
- pregleda ustrezno revizijsko dokumentacijo na daljavo z uporabo tehnologije, če to ni prepovedano z zakonom ali drugim predpisom;
- zahteva od revizorja sestavnega dela, da pripravi in predloži zaznamek, ki obravnava ustrezne informacije, in po potrebi razpravlja z revizorjem sestavnega dela o vsebini zaznamka; ali
- razpravlja z revizorjem sestavnega dela o opravljenih postopkih, pridobljenih dokazih in sklepih revizorja sestavnega dela.

Stvar strokovne presoje je, ali lahko eno ali več teh dejanj zadostuje za odpravo omejitev, odvisno od dejstev in okoliščin revizije skupine.

- A181. Kadar je dostop do revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela omejen, mora dokumentacija revizorja skupine kljub temu izpolnjevati zahteve MSR-jev, vključno s tistimi, ki se nanašajo na dokumentiranje vrste, časa in obsega revizorjevega usmerjanja in nadzora revizorjev sestavnih delov ter pregledovanja njihovega dela. Navodila v odstavkih A148 in A149 so lahko v pomoč pri določanju obsega pregleda revizijske dokumentacije revizorjev sestavnih delov v takih okoliščinah, ki ga opravi revizor skupine. V odstavkih A176 in A177 so primeri okoliščin, v katerih se določena revizijska dokumentacija revizorja sestavnega dela lahko vključi v revizijski spis revizorja skupine.
- A182. Če revizor skupine ne more preseči omejitev dostopa do revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela, bo morda moral razmisliti, ali obstaja omejitev obsega, ki lahko zahteva spremembo mnenja o računovodskih izkazih skupine. Glej odstavek A45.



**Dodatek 1**

(Glej odstavek A42)

**Zgled poročila neodvisnega revizorja, kadar revizor skupine ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, na katere bi lahko oprl revizijsko mnenje za skupino**

Za ta zgled revizorjevega poročila se predpostavljajo naslednje okoliščine:

- Revizija celote konsolidiranih računovodskih izkazov organizacije, ki ne kotira na borzi, z uporabo okvira poštene predstavitve. Revizija je revizija skupine oz. organizacije z odvisnimi podjetji (tj. velja MSR 600, prenovljen).
- Konsolidirane računovodske izkaze pripravi poslovodstvo organizacije v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen).
- Pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za konsolidirane računovodske izkaze v MSR-ju 210.
- Revizor skupine ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi s sestavnim delom, obračunanim po kapitalski metodi (v izkazu finančnega položaja, ki odraža skupna sredstva v vrednosti 60 milijonov USD, je pripoznan v vrednosti 15 milijonov USD), ker revizor skupine ni imel dostopa do računovodskih evidenc, poslovodstva ali revizorja sestavnega dela.
- Revizor skupine je prebral revidirane računovodske izkaze sestavnega dela na dan 31. decembra 20X1, vključno z revizorjevim poročilom o njem, in preučil povezane računovodske informacije, ki jih je v zvezi s sestavnim delom hranilo poslovodstvo skupine.
- Po presoji partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, je učinek te nezmožnosti pridobitve zadostnih ustreznih revizijskih dokazov na računovodske izkaze skupine pomemben, vendar ne vseobsegajoč.<sup>1</sup>
- Kodeks IESBA obsega vse ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo.
- Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor sklenil, da ne obstaja pomembna negotovost v zvezi z dogodki ali pogoji, ki bi lahko povzročili bistven dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, v skladu z MSR-jem 570 (prenovljen).
- Revizorju ni treba in se tudi sicer ni odločil sporočiti ključnih revizijskih zadev v skladu z MSR-jem 701.<sup>2</sup>
- Revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila. Mnenje s pridržkom o konsolidiranih računovodskih izkazih vpliva tudi na druge informacije.
- Osebe, odgovorne za nadzor konsolidiranih računovodskih izkazov, so druge kot osebe, odgovorne za pripravo konsolidiranih računovodskih izkazov.

<sup>1</sup> Če je po presoji partnerja, zadolženega za revizijo konsolidacije, učinek nezmožnosti pridobitve zadostnih ustreznih revizijskih dokazov na računovodske izkaze skupine pomemben in vseprisoten, partner, zadolžen za revizijo konsolidacije, zavrne mnenje v skladu z MSR-jem 705 (prenovljen).

<sup>2</sup> MSR 701 – *Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja*

- **Poleg revizije konsolidiranih računovodskih izkazov ima revizor tudi druge obveznosti poročanja, ki jih zahteva lokalna zakonodaja.**

## POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugemu ustreznemu naslovniku]

### Poročilo o reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov<sup>3</sup>

#### Mnenje s pridržki

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

Po našem mnenju, razen možnih učinkov zadeve, opisane v poglavju »Podlaga za mnenje s pridržki« našega poročila, priloženi konsolidirani računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali so resničen in pošten prikaz) konsolidirani finančni položaj Skupine na dan 31. decembra 20X1 ter njeno konsolidirano finančno uspešnost in konsolidirane denarne tokove za takrat končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP).

#### Podlaga za mnenje s pridržki

Naložba družbe ABC v družbo XYZ, pridruženo podjetje v tujini, pridobljeno med letom in obračunano po kapitalski metodi, je v konsolidiranem izkazu finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 izkazana v vrednosti 15 milijonov USD, delež družbe ABC v čistem dobičku družbe XYZ v vrednosti 1 milijona USD pa je vključen v konsolidirani izkaz vseobsegajočega donosa za takrat končano leto. Nismo mogli pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o knjigovodski vrednosti naložbe družbe ABC v družbo XYZ na dan 31. decembra 20X1 in o deležu družbe ABC v čistem dobičku družbe XYZ za to leto, ker nam je bil onemogočen dostop do računovodskih informacij, posloводства in revizorjev družbe XYZ. Zato nismo mogli ugotoviti, ali so potrebne kakršne koli prilagoditve teh zneskov.

Revizijo smo izvedli v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naše odgovornosti v skladu s temi standardi so podrobneje opisane v razdelku Revizorjeve odgovornosti za revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov v našem poročilu. V skladu z *Mednarodnim kodeksom etike za računovodske strokovnjake (vključno z Mednarodnimi standardi neodvisnosti)* (Kodeks IESBA), ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake, potrjujemo svojo neodvisnost od revidirane skupine in da smo izpolnili vse druge etične dolžnosti v skladu s temi zahtevami in Kodeksom IESBA. Verjamemo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje s pridržkom.

#### Druge informacije [ali drug naslov, če je to primerno, na primer »Informacije, razen računovodskih izkazov in revizorjevo poročilo o njih«]

[Poročanje v skladu z zahtevami za poročanje v MSR-ju 720 (prenovljen)<sup>4</sup> – glej zgled 6 v Dodatku 2 k MSR-ju 720 (prenovljen). Zadnji odstavek razdelka Druge informacije v zgledu 6 bi bil prilagojen tako, da

<sup>3</sup> Podnaslov »Poročilo o reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov« ni potreben v okoliščinah, ko se drugega podnaslova »Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah« ne uporablja.

<sup>4</sup> MSR 720 (prenovljen) – *Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami v dokumentih, ki vsebujejo revidirane računovodske izkaze*

*bi opisoval posebno zadevo, ki je razlog za mnenje s pridržki in ki vpliva tudi na druge informacije].*

**Odgovornosti posloводства in pristojnih za upravljanje za konsolidirane računovodske izkaze<sup>5</sup>**

*[Poročanje v skladu z MSR-jem 700 (prenovljen)<sup>6</sup> – glej zgled 2 v MSR-ju 700 (prenovljen)].*

**Revizorjeva odgovornost za revizijo konsolidiranih računovodskih izkazov**

*[Poročanje v skladu z MSR-jem 700 (prenovljen) – glej zgled 2 v MSR-ju 700 (prenovljen). Zadnja dva odstavka, ki veljata samo za revizije organizacij, ki kotirajo na borzi, ne bosta vključena.]*

**Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah**

*[Poročanje v skladu z MSR-jem 700 (prenovljen) – glej zgled 2 v MSR-ju 700 (prenovljen)].*

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

*[Revizorjev naslov]*

*[Datum]*

---

<sup>5</sup> V teh zgledih revizorjevih poročil bo morda treba izraza »posloводство« in »pristojni za upravljanje« nadomestiti z drugim izrazom, ki je ustrezen glede na pravni okvir v določeni pravni ureditvi.

<sup>6</sup> MSR 700 (prenovljen) – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*

**Dodatek 2**

(Glej odstavek A85)

**Poznavanje sistema notranjega kontroliranja skupine**

1. Ta dodatek vsebuje primere zadev, povezanih z notranjim kontroliranjem, ki so lahko v pomoč pri poznavanju sistema notranjega kontroliranja v okolju skupine, in pojasnjuje, kako je treba uporabljati MSR 315 (prenovljen 2019)<sup>103</sup> v zvezi z revizijo računovodskih izkazov skupine. Primeri morda niso ustrezni za vsak revizijski posel skupine in seznam primerov ni nujno popoln.

**Okolje kontroliranja**

2. Da revizor skupine pozna okolje kontroliranja skupine, lahko pomeni poznavanje zadev, kot so:
  - struktura funkcij upravljanja in vodenja v skupini ter odgovornosti posloводства skupine za nadzor, vključno z ureditvijo dodeljevanja pooblastil in odgovornosti poslovodstvu organizacij ali poslovnih enot v skupini;
  - kako je strukturiran in organiziran nadzor pristojnih za upravljanje nad sistemom notranjega kontroliranja skupine ;
  - kako se etični in vedenjski standardi sporočajo in krepijo v praksi v skupini (npr. programi za celotno skupino, kot so kodeksi ravnanja in programi za preprečevanje prevar);
  - doslednost usmeritev in postopkov v skupini, vključno s priročnikom o postopkih računovodskega poročanja v skupini.

**Proces ocenjevanja tveganj v skupini**

3. Da revizor skupine pozna proces ocenjevanja tveganj v skupini, lahko pomeni poznavanje zadev, kot so proces ocenjevanja tveganj posloводства skupine, to je proces prepoznavanja, analiziranja in obvladovanja poslovnih tveganj, vključno s tveganjem prevare, ki lahko povzroči pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih skupine. Vključuje lahko tudi poznavanje, kako izpopolnjen je proces ocenjevanja tveganj v skupini, in vključenost organizacij in poslovnih enot v ta proces.

**Proces skupine za spremljanje sistema notranjega kontroliranja**

4. Da revizor skupine pozna proces skupine za spremljanje sistema notranjega kontroliranja, lahko pomeni poznavanje zadev, kot so spremljanje kontrol, vključno s tem, kako se kontrole spremljajo v skupini in, kadar je to pomembno, notranjerevizijska dejavnost v skupini, vključno z njeno vrsto, odgovornostmi in dejavnostmi v zvezi s spremljanjem kontrol v organizacijah ali poslovnih enotah v skupini. MSR 610 (prenovljen 2013)<sup>104</sup> zahteva, da revizor ovrednoti, v kolikšni meri organizacijski status notranjerevizijske dejavnosti ter ustrezne usmeritve in postopki podpirajo nepristranskost notranjih revizorjev, raven usposobljenosti notranjerevizijske dejavnosti in ali ta uporablja sistematičen in discipliniran pristop, vključno s kontrolo kakovosti.

**Informacijski sistem in komuniciranje**

5. Da revizor skupine pozna informacijski sistem in komuniciranje skupine, lahko pomeni poznavanje

---

<sup>103</sup> MSR 315 (prenovljen 2019), Dodatek 3

<sup>104</sup> MSR 610 (prenovljen 2013) – *Uporaba dela notranjih revizorjev*, odstavek 15

zadev, kot so:

- obseg centralizacije v informacijskem okolju skupine ter enotnost informacijskih programov, informacijskih procesov in informacijske infrastrukture;
- spremljanje poslovanja in finančnih rezultatov organizacij ali poslovnih enot v skupini s strani posloводства skupine, vključno z rednim poročanjem, ki poslovodstvu skupine omogoča spremljanje uspešnosti glede na proračun in ustrezno ukrepanje;
- spremljanje, kontroliranje, usklajevanje in odpravljanje poslov znotraj skupine in nerealiziranih dobičkov ter saldov na kontih znotraj skupine na ravni skupine;
- proces za spremljanje pravočasnosti ter ocenjevanje točnosti in popolnosti računovodskih informacij, prejetih od organizacij ali poslovnih enot v skupini.

#### *Proces konsolidacije*

6. Da revizor skupine pozna proces konsolidacije skupine, lahko pomeni poznavanje zadev, zapisanih v nadaljevanju.

Zadeve, povezane s primernim okvirom računovodskega poročanja

- obseg, v katerem poslovodstvo organizacij ali poslovnih enot v skupini razume primeren okvir računovodskega poročanja
- proces prepoznavanja in obračunavanja organizacij ali poslovnih enot v skupini v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja
- proces prepoznavanja odsekov, o katerih se poroča, za poročanje po odsekih v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja
- proces prepoznavanja razmerij s povezanimi osebami in poslov s povezanimi osebami za poročanje v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja
- računovodske usmeritve, uporabljene v računovodskih izkazih skupine, spremembe v primerjavi z usmeritvami iz prejšnjega poslovnega leta in spremembe, ki izhajajo iz novih ali spremenjenih standardov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja
- postopki za poslovanje z gospodarskimi organizacijami ali poslovnimi enotami v skupini, katerih konec poslovnega leta se razlikuje od konca leta skupine

Zadeve, povezane s procesom konsolidacije

- Proces posloводства skupine za spoznavanje računovodskih usmeritev, ki jih uporabljajo organizacije ali poslovne enote v skupini, in po potrebi zagotavljanje, da se za pripravo računovodskih informacij organizacij ali poslovnih enot v skupini za računovodske izkaze skupine uporabljajo enotne računovodske usmeritve ter da se ugotovijo razlike v računovodskih usmeritvah in po potrebi prilagodijo v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Enotne računovodske usmeritve so posebna načela, podlage, konvencije, pravila in prakse, ki jih je skupina sprejela na podlagi primernega okvira računovodskega poročanja in ki jih organizacije ali poslovne enote v skupini uporabljajo za dosledno poročanje o podobnih poslih.
- proces posloводства skupine za zagotavljanje popolnega, točnega in pravočasnega računovodskega poročanja organizacij ali poslovnih enot v skupini za konsolidacijo

- proces za preračunavanje računovodskih informacij tujih organizacij ali poslovnih enot v skupini v valuto računovodskih izkazov skupine
- kako je informacijsko okolje skupine organizirano za konsolidacijo in usmeritve, ki opredeljujejo tokove informacij v procesu konsolidacije, vključno z vključenimi programi IT
- proces posloводства skupine za pridobivanje informacij o kasnejših dogodkih

Zadeve, povezane s konsolidacijskimi prilagoditvami in prerazvrstitvami

- proces evidentiranja konsolidacijskih prilagoditev, vključno s pripravo, odobritvijo in obdelavo s tem povezanih knjižb v dnevnik, ter izkušnje osebja, odgovornega za konsolidacijo
- konsolidacijske prilagoditve, ki jih zahteva primeren okvir računovodskega poročanja
- poslovni razlogi za dogodke in posle, ki so povzročili konsolidacijske prilagoditve
- pogostost, vrsta in obseg poslov med organizacijami ali poslovnimi enotami v skupini
- postopki za spremljanje, kontroliranje, usklajevanje in izločanje poslov znotraj skupine in nerealiziranih dobičkov ter saldov na kontih znotraj skupine
- ukrepi, sprejeti za določitev poštene vrednosti pridobljenih sredstev in obveznosti, postopki za amortizacijo dobrega imena (kadar je primerno) in preizkušanje oslabitve dobrega imena v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja
- dogovori z večinskim lastnikom ali manjšinskimi deleži glede izgub, ki jih je utrpela organizacija ali poslovna enota v skupini (npr. obveznost manjšinskega deleža, da poravna take izgube)

### **Kontrolne dejavnosti**

7. Da revizor skupine pozna kontrolne dejavnosti v sestavnem delu, lahko pomeni poznavanje zadev, kot so:
  - enotnost kontrol obdelave informacij in splošnih kontrol IT za celotno skupino ali njen del;
  - obseg enotnosti zasnove kontrol za celotno skupino ali njen del, ki obravnavajo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine na ravni trditve;
  - obseg doslednega izvajanja enotno zasnovanih kontrol v celotni skupini ali njenem delu.

**Dodatek 3**

(Glej odstavke A110)

**Primeri dogodkov ali pogojev, ki lahko povzročijo tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine**

V nadaljevanju so navedeni primeri dogodkov (vključno s posli) in okoliščin, ki lahko kažejo na obstoj tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine zaradi prevare ali napake, tudi v zvezi s procesom konsolidacije. Primeri po posameznih dejavnikih tveganja pri delovanju zajemajo širok razpon dogodkov in okoliščin; vendar vsi dogodki in okoliščine niso pomembni za vsak revizijski posel skupine in seznam primerov ni končen. Dogodki in okoliščine so bili razvrščeni po dejavniku tveganja pri delovanju, ki ima v danih okoliščinah lahko največji učinek. Pomembno je, da so zaradi medsebojne povezanosti med dejavniki tveganja pri delovanju tudi primeri dogodkov in okoliščin verjetno podvrženi drugim dejavnikom tveganja pri delovanju ali nanje različno vplivajo. Glej tudi MSR 315 (prenovljen 2019), Dodatek 2.

<b>Dejavnik tveganja pri delovanju</b>	<b>Primeri dogodkov ali okoliščin, ki lahko povzročijo obstoj tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine na ravni trditve</b>
Zapletenost	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Obstoj zapletenih poslov, ki se obračunavajo v več kot eni organizaciji ali poslovnih enotah v skupini</li> <li>• Uporaba računovodskih usmeritev v organizacijah ali poslovnih enotah v skupini, ki se razlikujejo od tistih, ki se uporabljajo v računovodskih izkazih skupine</li> <li>• Računovodska merjenja ali razkritja, ki vključujejo zapletene procese, ki jih uporabljajo organizacije ali poslovne enote v skupini, na primer obračunavanje zapletenih finančnih instrumentov</li> <li>• Poslovanje, za katero velja visoka stopnja zapletenih predpisov v več pravnih ureditvah ali v organizacijah ali poslovnih enotah v skupini, ki poslujejo v več panogah, za katere veljajo različne vrste predpisov</li> </ul>
Pristranskost	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Presoje o tem, katere organizacije ali poslovne enote v skupini zahtevajo vključitev svojih računovodskih informacij v računovodske izkaze skupine v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, na primer ali obstajajo enote za posebne namene ali organizacije, ki niso namenjene trgovanju, in jih je treba vključiti</li> <li>• Presoje glede pravilne uporabe zahtev primernega okvira računovodskega poročanja v organizacijah ali poslovnih enotah v skupini</li> </ul>
Sprememba	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pogosti prevzemi, odtujitve ali reorganizacije</li> </ul>

<b>Dejavnik tveganja pri delovanju</b>	<b>Primeri dogodkov ali okoliščin, ki lahko povzročijo obstoj tveganj pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih skupine na ravni trditve</b>
Negotovost	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Organizacije ali poslovne enote v skupini, ki poslujejo v tujih državah in so lahko izpostavljene dejavnikom, kot so nepričakovani vladni posegi na področjih, kot sta trgovinska in davčna politika, ter omejitve gibanja valut in dividend, ter nihanja menjalnih tečajev</li> </ul>
Dovzetnost za napačne navedbe zaradi pristranskosti posloводства ali drugih dejavnikov tveganja prevare, kolikor vplivajo na tveganje pri delovanju	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nenavadna razmerja in posli s povezanimi osebami</li> <li>• Organizacije ali poslovne enote v skupini z različnimi konci poslovnega leta, kar se lahko izkoristi za manipulacijo s časom poslov</li> <li>• Pretekli primeri nedovoljenih ali nepopolnih konsolidacijskih prilagoditev</li> <li>• Agresivno davčno načrtovanje v skupini ali veliki denarni posli z organizacijami v davčnih oazah</li> <li>• Prejšnji primeri saldov na kontih znotraj skupine, ki ob konsolidaciji niso bili uravnoteženi ali usklajeni</li> <li>• Veliki ali nenavadni prenosi gotovine znotraj skupine, zlasti novoustanovljenim organizacijam ali poslovnim enotam, ki delujejo na lokacijah z bistvenim ali povečanim tveganjem prevar</li> </ul>

Kazalniki, da kontrolno okolje, proces ocenjevanja tveganj skupine ali proces spremljanja sistema notranjega kontroliranja skupine niso primerni okoliščinam skupine glede na vrsto in zapletenost skupine ter ne zagotavljajo ustrezne podlage za druge sestavine sistema notranjega kontroliranja skupine, vključujejo:

- slabe strukture korporativnega upravljanja, vključno s procesi odločanja, ki niso pregledni;
- neobstoječe ali neučinkovite kontrole procesa računovodskega poročanja skupine, vključno z neustreznimi informacijami posloводства skupine o spremljanju poslovanja in finančnih rezultatov organizacij ali poslovnih enot v skupini.



Strukture in postopke, ki podpirajo delovanje IAASB-ja, zagotavlja Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants – IFAC)®.

IAASB in IFAC ne prevzemata odgovornosti za izgubo, povzročeno osebi, ki deluje ali opusti delovanje na podlagi gradiva v tej publikaciji, ne glede na to, ali je taka izguba posledica malomarnosti ali česa drugega.

Mednarodne standarde revidiranja, Mednarodne standarde poslov dajanja zagotovil, Mednarodne standarde poslov preiskovanja, Mednarodne standarde sorodnih storitev, Mednarodne standarde upravljanja kakovosti, Mednarodna obvestila za revizijsko prakso, osnutke za javno razpravo, posvetovalne dokumente in druge objave IAASB-ja izdaja IFAC, ki je obenem nosilec avtorskih pravic.

Avtorske pravice © april 2022 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane. Dokument je lahko prenesen za osebno in nekomercialno rabo (npr. kot strokovni vir ali za proučevanje) s spletne strani [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Za prevajanje, razmnoževanje, hranjenje ali prenos oziroma drugo podobno uporabo tega dokumenta je potrebno pisno dovoljenje.

International Auditing and Assurance Standards Board, International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, IAASB, ISA, ISAE, ISRE, ISRS, ISQC, IAPN in logo IAASB so blagovne znamke IFAC-a ali registrirane blagovne znamke in znamke delovanja IFAC-a v ZDA in drugih državah.

Informacije o avtorskih pravicah, blagovnih znamkah in dovoljenjih so dostopne na [Permissions](#) ali na naslovu [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

IAASB-jev prenovljeni Mednarodni standard revidiranja 600 (MSR 600) – Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov), ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov aprila 2022. Iz angleščine ga je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2023 in se uporablja z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja 600 (MSR 600) – Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov), 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 prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja 600 (MSR 600) – Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov), je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja 600 (MSR 600) – Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov) © 2022 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja 600 (MSR 600) – Posebne presoje – revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov) © 2023, ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Kontaktirajte [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) za dovoljenje za kopiranje, hranjenje ali prenos ter druge podobne oblike uporabe tega dokumenta.



International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.iaasb.org](http://www.iaasb.org)