Dušan Hartman*

GLAVNI POUDARKI »MRS 600-POSEBNI VIDIKI REVIDIRANJA KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV (VKLJUČUJE TUDI DELO REVIZORJEV SESTAVNIH DELOV)«

Main Features of »MRS 600-Special Considerations-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)«

POVZETEK ● *Obstoječi standard »600-Uporaba storitev drugega revizorja«, se ukvarja s pojmom glavnega revizorja in zanašanjem na delo drugega revizorja. Prenovljeni standard »600-Posebni vidiki revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov (vključuje tudi delo revizorjev sestavnih delov)«, pa se ukvarja s pojmom revizije konsolidiranih računovodskih izkazov, pri čemer gre za združevanje računovodskih informacij več sestavnih delov. Prenovljeni standard postavlja zahteve in daje navodila revizorju, ki podpiše revizijsko poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih na osnovi revizije sestavnega dela. Zahteve se nanašajo na:*

- *Postopke ocene tveganj s strani revizijskega tima skupine,*
- *Določanje pomembnosti za konsolidirane računovodske izkaze,*
- *Določanje pomembnosti za sestavne dele,*
- *Izbor sestavnih delov in bilančnih postavk, ki bodo revidirane,*
- *Komuniciranje med revizijskim timom skupine in revizorji sestavnih delov,*
- *Ocena zadostnosti in primernosti revizijskih dokazov s strani revizijskega tima skupine pri oblikovanju revizijskega mnenja o konsolidiranih računovodskih izkazih.*

Ključne besede ● *skupina, revizija skupine, revizijski partner skupine, revizijski tim skupine, konsolidirani računovodski izkazi, sestavni del, pomemben sestavni del, revizor sestavnega dela, drug revizor, glavni revizor, odgovornost, pomembnost, tveganja.*

* spec.rev.; univ.dipl.ekon.; pooblaščeni revizor; član uprave, DELOITTE REVIZIJA d.o.o., Ljubljana.

1. GLAVNI POUDARKI PRENOVLJENEGA MRS 600

Glavni poudarki prenovljenega mednarodnega revizijskega standarda 600 so:

- Velja za revidiranje konsolidiranih računovodskih izkazov katerih obdobje se prične na dan 15. december 2009 ali kasneje,
- Pokriva celotno področje revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov in ne samo tistih, kjer se uporabljajo tudi storitve drugega revizorja,
- Upošteva tveganja pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov,
- Odgovornost za revidiranje konsolidiranih računovodskih izkazov je na revizorju skupine in je ni mogoče prenašati na revizorja, ki je revidiral sestavni del skupine,
- Prevzem in nadaljevanje revizijskega posla je odvisno od možnosti pridobiti zanesljive revizijske dokaze in možnosti dostopa do pomembnih informacij,
- Revizijska pomembnost sestavnega dela mora biti nižja, kot pomembnost na nivoju revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov,
- Obseg revizijskega dela, ki ga je potrebno opraviti na nivoju sestavnega dela s strani revizorja skupine ali s strani revizorja sestavnega dela za namen revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov je odvisen od pomembnosti sestavnega dela za konsolidirane računovodske izkaze in ocene tveganj,
- V kakšni meri bo revizijski tim skupine vpleten v delo revizorja sestavnega dela, je odvisno od pomembnosti sestavnega dela in od strokovnosti revizorja sestavnega dela,
- Standard vsebuje tudi napotke za komuniciranje revizorja skupine z revizorjem sestavnega dela , s poslovodstvom in organi upravljanja.

2. PODROČJE MRS 600

Področje prenovljenega MRS 600 je širše, od obstoječega MRS 600. Prenovljeni standard pokriva celotno področje vseh revizij konsolidiranih računovodskih izkazov, medtem, ko obstoječi standard pokriva le področje revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov, ko je vključen tudi drug

revizor. Pojem »drug revizor« (»other auditor«) po obstoječem standardu se nanaša na revizorja, ki pripada mreži »glavnega revizorja« (»principal auditor«) ali pa tudi na revizorja, ki ne pripada mreži glavnega revizorja. Prenovljeni standard uporablja izraz »revizor sestavnega dela« (»component auditor«), ki se nanaša na vsakega revizorja, ki opravlja delo pregleda ali revidiranja računovodskih informacij sestavnega dela za namen revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov. Kot revizor sestavnega dela je lahko tudi posameznik ali revizijski tim iz iste revizijske družbe, kot ji pripada ključni revizijski partner skupine ali pa tudi nekdo, ki ustreza pojmu drugega revizorja po obstoječem standardu.

3. SPREMEMBE V DEFINICIJI POJMOV

Poleg spremembe terminologije »revizor sestavnega dela« in »drug revizor«, prinaša prenovljen standard še nekatere druge pomembne spremembe v terminologiji. Tako npr. obstoječi standard uporablja izraz glavni revizor za revizorja, ki je odgovoren za revizijsko poročanje o konsolidiranih računovodskih izkazih, medtem, ko prenovljeni standard uporablja za odgovorno osebo termin »revizijski partner skupine« (»group engagement partner«). Zahteve obstoječega standarda se nanašajo na glavnega revizorja, medtem, ko se zahteve prenovljenega standarda nanašajo na »revizijski tim skupine« (»group engagement team«), ki je definiran, kot »partnerji, vključno z revizijskim partnerjem skupine, in ostale osebe, ki izvajajo skupno revizijsko strategijo, komunicirajo z revizorji sestavnih delov, izvajajo konsolidacijske postopke pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov in ovrednotijo zaključke pridobljene na osnovi revizijskih dokazov, da bi lahko podali revizijsko mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih«.

Potrebno je omeniti še pojem »sestavni del« (»component«), ki lahko predstavlja podjetje ali del poslovanja za katerega se pripravljajo računovodske informacije, ki so vključene v konsolidirane računovodske izkaze. Kaj zajema posamezen sestavni del je največkrat odvisno od organizacijske strukture posamezne skupine podjetij. Tako je sestavni del lahko posamezna poslovna funkcija, poslovni proces, geografska enota, posamezen produkt, ki je organizirana kot podjetje ali kot del poslovanja skupine. Pojem »pomemben sestavni del« (»significant component«) pomeni sestavni del, ki je kot sam pomemben za konsolidirane računovodske izkaze oz. zaradi svoje posebnosti predstavlja tveganje pomembne napake v konsolidiranih računovodskih izkazih.

4. ODGOVORNOST

Medtem, ko obstoječi standard v določenih primerih omogoča glavnemu revizorju, da prenaša del odgovornosti na drugega revizorja, pa prenovljeni standard ne dopušča sklicevanje v revizijskem poročilu o konsolidiranih računovodskih izkazih na revizorja sestavnega dela, razen, če to zahteva zakon oz. predpisi posamezne države. Tudi če zakon oz. predpisi to zahtevajo ali dopuščajo, mora revizijski partner skupine v svojem revizijskem poročilu o konsolidiranih računovodskih izkazih jasno povedati, da takšno sklicevanje na drugega revizorja ne zmanjšuje njegove popolne odgovornosti za revizijsko mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih. Popolno odgovornost za revizorjevo poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih nosi pooblaščeni revizor skupine tudi po 43. členu Zakona o revidiranju (ZRev-2).

5. POMEMBNOST SESTAVNIH DELOV

Prenovljeni standard daje velik poudarek pripoznavanju pomembnih sestavnih delov skupine in delu, ki ga mora revizijski tim skupine ali revizor sestavnega dela opraviti na pomembnem sestavnem delu.

Po prenovljenem standardu je pomemben sestavni del definiran, kot tisti sestavni del, ki ga revizijski tim skupine označi kot:

- posamično pomembnega za skupino, ali
- zaradi svoje posebnosti predstavlja tveganje pomembne napake v konsolidiranih računovodskih izkazih.

Od pripoznavanja pomembnih sestavnih delov so v veliki meri odvisni tudi nadaljnji postopki revizorja, kot so prevzem in nadaljevanje revizijskega posla, ocena tveganj ter narava in obseg revizijskega dela. Tako mora revizor že v fazi, ko se odloča ali bo prevzel oz. nadaljeval revizijski posel, na podlagi poznavanja skupine določiti, kateri so pomembni sestavni deli, ki jih bo revidiral revizor sestavnih delov in so pogoj ter osnova za izdajo revizijskega mnenja o konsolidiranih računovodskih izkazih. Tudi v fazi ocene tveganj, mora revizor oceniti katera so tveganja, ki se lahko pojavijo na sestavnih delih. Poznavanje pomembnih sestavnih delov in tveganj v nadaljevanju vpliva tudi na naravo in obseg dela, ki ga je potrebno opraviti na posameznem sestavnem delu.

V nadaljevanju prispevka bodo opisani postopki, ki jih mora revizijski tim skupine oz. revizor sestavnega dela opraviti v posameznih fazah revizije.

6. PREVZEM IN NADALJEVANJE REVIZIJSKEGA POSLA

Po obstoječem standardu, mora glavni revizor proučiti, ali njegova lastna udeležba zadošča, da bi lahko deloval kot glavni revizor in se na podlagi tega odločiti ali bo posel sprejel ali ne.

Prenovljeni standard se pri odločitvi ali posel sprejeti ali ne, osredotoča bolj na to, ali bo revizijski partner skupine tekom revizije lahko pridobil zadosti ustreznih revizijskih dokazov v postopku konsolidiranja in pridobil oz. imel dostop do pomembnih računovodskih informacij sestavnega dela, na podlagi katerih bo oblikoval revizijsko mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih. Če revizijski partner skupine pride do spoznanja, da zaradi omejitev, ki mu jih postavlja poslovodstvo skupine povezanih podjetij (npr. prepoved komuniciranja z upravo sestavnega dela ali z revizorjem sestavnega dela ter nezmožnost dostopa do pomembnih računovodskih informacij sestavnega dela), ne bo mogel pridobiti dovolj zanesljivih revizijskih dokazov, kar bi se lahko odrazilo v zavrnitvi mnenja, potem revizijski partner skupine takega posla ne sme sprejeti.

7. RAZUMEVANJE SKUPINE, SESTAVNIH DELOV IN STROKOVNOSTI REVIZORJA SESTAVNIH DELOV

Ko revizor sestavnih delov opravlja delo za namen revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov, mora revizijski tim skupine pridobiti zadosti informacij o revizorju sestavnih delov in oceniti njegovo strokovno usposobljenost. V tem pogledu prenovljeni standard povzema zahteve obstoječega standarda. Poleg tega pa prenovljeni standard zahteva še, da revizijski tim skupine pridobi informacije o sledečem:

- Revizor sestavnega dela mora biti seznanjen in delovati v skladu z etičnimi zahtevami,
- Revizor sestavnega dela mora biti neodvisen,

- Revizijski tim skupine mora presoditi, ali mu bo omogočeno, da bo vključen v delo revizorja sestavnega dela, kolikor bo to potrebno ter, da bo imel dostop do revizijske dokumentacije revizorja sestavnega dela,
- Revizijski tim skupine mora biti seznanjen z delovnim okoljem v katerem revizor sestavnega dela izvaja svoje delo.

Obseg in vsebina pridobivanja informacij o revizorju sestavnih delov je odvisna od številnih dejavnikov, predvsem pa o tem, ali:

- Revizor sestavnih delov pri svojem delu uporablja podobne postopke, kot revizor skupine (npr. revizijska metodologija),
- Revizor sestavnih delov ima podobne kontrole kvalitete revizijskega dela, kot revizor skupine (npr. oba pripadati isti mreži oz. podjetju),
- Revizor sestavnih delov posluje v podobnem delovnem okolju, kot revizor skupine (npr. veljajo podobni predpisi, nadzor, izobraževanje revizorjev…).

Prenovljeni standard navaja dokaj podrobna navodila, kako naj revizijski tim skupine pridobiva informacije o revizorju sestavnega dela, zlasti v prvem letu njihovega medsebojnega sodelovanja in obenem dopušča možnost, da se v nadaljnjih letih sodelovanja revizijski tim skupine nanaša na v preteklosti zbrane informacije in na izkušenost revizorja sestavnega dela. V primeru, da revizijski tim skupine dvomi v strokovnost revizorja sestavnega dela (razen neodvisnosti), bo moral revizijski tim skupine sam opraviti delo ali pa opraviti dodatne postopke, ki bodo v tem primeru potrebni. Če gre za problem neodvisnosti revizorja sestavnega dela, potem morajo biti vsi postopki pregleda sestavnega dela opravljeni s strani revizijskega tima skupine.

8. DOLOČANJE POMEMBNOSTI

Obstoječi standard ne daje nobenih navodil povezanih z določanjem »pomembnosti« (»materiality«) pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov niti pri revidiranju sestavnega dela.

Prenovljeni standard zahteva, da revizijski tim skupine določi pomembnost na nivoju konsolidiranih računovodskih izkazov, kot tudi na nivoju sestavnega dela. Pomembnost določena pri revidiranju ali pregledu računovodskih informacij sestavnega dela mora biti nižja od določene pomembnosti na nivoju konsolidiranih računovodskih izkazov.

V primeru, da konsolidirani računovodski izkazi vsebujejo določene posebne transakcije, bilančne postavke ali razkritja, katerih pomembnost z vidika uporabe in ekonomskih odločitev uporabnikov konsolidiranih računovodskih izkazov je lahko nižja, kot pomembnost določena na nivoju konsolidiranih računovodskih izkazov kot celote, mora revizijski tim skupine določiti tudi znesek pomembnosti za ta namen.

Poleg pomembnosti pri revidiranju sestavnega dela, mora revizijski tim skupine določiti tudi mejni znesek nepomembnih napak (»threshold«), ki morajo biti primerno skomunicirane med revizorskim timom skupine in revizorjem sestavnega dela.

Ko revizor sestavnega dela izvaja revizijo sestavnega dela za namen revizije konsolidiranih računovodskih izkazov, mora revizijski tim skupine, da bi znižal verjetnost skupnih nepopravljenih in neodkritih napak na sestavnem delu na ustrezno nizko raven, določiti tudi pomembnost, ki se uporablja pri revizijskih postopkih sestavnega dela (»performance materiality«).

V primeru, da predpisi določene države zahtevajo, da se opravi revidiranje sestavnega dela, lahko revizijski tim skupine uporabi takšno revidiranje, kot revizijski dokaz pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov, vendar mora presoditi, ali pomembnost pri revidiranju sestavnega dela in pomembnost pri revizijskih postopkih sestavnega dela ustreza zahtevam revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov.

9. ODGOVORI NA PRIPOZNANA TVEGANJA

Obstoječi standard zahteva, da glavni revizor izvede postopke za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, da storitve drugega revizorja ustrezajo namenom glavnega revizorja v okviru njegovih nalog.

Prenovljeni standard zahteva, da se opravijo ustrezni postopki na vseh sestavnih delih, ali s strani revizijskega tima skupine ali s strani revizorjev sestavnih delov. Vsebina, časovni okvir in obseg postopkov, ki jih je potrebno opraviti pa je odvisna od tega, ali gre za pomemben ali nepomemben sestavni del.

Za sestavne dele, ki so z vidika konsolidiranih računovodskih izkazov pomembni, je potrebo opraviti revidiranje. Za sestavne dele, ki so za konsolidirane računovodske izkaze pomembni zaradi določene posebnosti in obstaja zaradi posebnih tveganj velika verjetnost pomembne napake, je potrebno opraviti revidiranje ali druge revizijske postopke (revidiranje posameznih bilančnih postavk, transakcij ali razkritij, kjer so ugotovljena

posebna tveganja). Za sestavne dele, ki za konsolidirane računovodske izkaze niso pomembni, pa je potrebno opraviti analitične postopke na nivoju skupine.

Če revizijski tim skupine ne more pridobiti zadostni revizijskih dokazov na podlagi katerih bo izdal revizijsko mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih, potem mora za sestavne dele, ki niso pomembni izvesti dodatne postopke oz. zahtevati od revizorja sestavnih delov, da izvede vsaj enega od sledečih postopkov:

- Revidiranje sestavnega dela,
- Revidiranje posameznih posebnih bilančnih postavk, transakcij ali razkritij,
- Preiskovanje (review) sestavnega dela,
- Uporaba posebnih postopkov.

Prenovljeni standard zahteva, da je revizijski tim skupine vključen v delo revizorja sestavnega dela takrat, ko gre za pomemben sestavni del oz. gre za sestavni del, kjer so pripoznana posebna tveganja, ki so pomembna za konsolidirane računovodske izkaze. Narava, časovni okvir in obseg vključevanja revizijskega tima skupine v delo revizorja sestavnega dela je odvisna od stopnje poznavanja revizorja sestavnega dela. Standard postavlja s tega vidika vsaj naslednje minimalne zahteve:

- Revizijski tim skupine mora komunicirati z revizorjem pomembnega sestavnega dela in s poslovodstvom pomembnega sestavnega dela o poslovanju sestavnega dela, ki je pomembno za konsolidirane računovodske izkaze,
- Revizijski tim skupine mora komunicirati z revizorjem pomembnega sestavnega dela in s poslovodstvom pomembnega sestavnega dela o možnosti pomembnih napačnih navedb zaradi prevar in napak,
- Revizijski tim skupine mora pregledati revizijsko dokumentacijo revizorja sestavnega dela povezano z ugotavljanjem pomembnih tveganj napačne navedbe v konsolidiranih računovodskih izkazih.

Revizijski tim skupine mora biti vključen v delo revizorja sestavnega dela v fazi nadaljnjih postopkov oz. odgovorov na pripoznana tveganja. Revizijski tim skupine oceni ustreznost nadaljnjih postopkov, kot odgovor na pripoznana tveganja in določi, ali je potrebno, da je revizijski tim skupine še naprej vključen v nadaljnje delo revizorja sestavnega dela.

10. FAZA KONSOLIDIRANJA

Ko revizijski tim skupine izvaja revidiranje v fazi konsolidiranja, se mora seznaniti z delovanjem kontrol na celotni skupini, seznanjen pa mora biti tudi z danimi navodili, ki jih je matično podjetje dalo posameznemu sestavnem delu. Na podlagi spoznanj o delovanju kontrol in pripoznanih tveganjih, bo revizijski tim skupine določil nadaljnje revizijske postopke v fazi konsolidiranja. V fazi konsolidiranja mora revizijski tim skupine preveriti:

- Ustreznost, popolnost in točnost konsolidacijskih popravkov in prerazvrstitev,
- V primeru, da računovodske informacije sestavnega dela, ki se vključujejo v konsolidirane računovodske izkaze, niso bile pripravljene na podlagi skupnih računovodskih politik skupine, je potrebno preveriti ali so bile te informacije za namen vključevanja v konsolidirane računovodske izkaze ustrezno prilagojene,
- Ali so bile v konsolidirane računovodske izkaze vključene informacije sestavnega dela, ki so bile preverjene s strani revizorja sestavnega dela,
- V primeru, da se datum poročanja računovodskih informacij sestavnega dela razlikuje od datuma poročanja konsolidiranih računovodskih izkazov, mora revizijski tim skupine preveriti, ali so bile opravljene ustrezne prilagoditve.

11. DOGODKI PO DATUMU RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Revizijski tim skupine mora pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov upoštevati tudi pomembne dogodke (dogodki, ki zahtevajo ali popravek konsolidiranih računovodskih izkazov ali dodatna razkritja) med datumom konsolidiranih računovodskih izkazov in datumom revizijskega poročila o konsolidiranih računovodskih izkazih, kar pomeni, da mora biti seznanjen tudi z vsemi pomembnimi dogodki do tega datuma, ki so se zgodili na sestavnem delu. V primeru, da revizor sestavnega dela zaključi revidiranje sestavnega dela pred datumom revizijskega poročila o konsolidiranih računovodskih izkazih, mora revizor sestavnega dela naknadno posebej poročati še o dogodkih, ki so se zgodili med datum revizijskega poročila o sestavnem delu in datumom revizijskega poročila o konsolidiranih računovodskih izkazih.

12. KOMUNICIRANJE Z REVIZORJI SESTAVNIH DELOV, S POSLOVODSTVOM TER ORGANI UPRAVLJANJA

Medtem, ko obstoječi standard ne postavlja posebnih zahtev in navodil glede komuniciranja med revizijskim timom skupine na eni strani in revizorji sestavnih delov ter poslovodstva in organov upravljanja skupine na drugi strani, pa prenovljeni standard postavlja določene zahteve glede takšnega komuniciranja.

Prenovljeni standard zahteva, da revizijski tim skupine redno in pravočasno komunicira z revizorji sestavnih delov. Tako je potrebno ustrezno komuniciranje že v fazi načrtovanja, kot tudi v fazi zaključevanja revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov.

Komunikacija med revizijskim timom skupine v fazi načrtovanja poteka v obliki danih pisnih navodil revizorju sestavnega dela. Standard v prilogi 5 daje konkretne napotke, kaj naj takšna navodila vključujejo. Takšno navodilo naj bi med drugim vsebovalo naslednje (več glej prilogo 5 standarda):

- Seznanitev revizorja sestavnega dela z dejstvom, da bo pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov revizijski tim skupine uporabil tudi njegovo delo in pisno potrditev revizorja sestavnega dela, da bo sodeloval pri takšnem poslu,
- Zahteve po etičnem ravnanju, predvsem pa zahtevo po neodvisnosti revizorja sestavnega dela na nivoju celotne skupine, ki se revidira,
- Določitev pomembnosti sestavnega dela ter mejnega zneska nepomembne napake,
- Seznanitev revizorja sestavnega dela o možnih pomembnih tveganjih, ki so posledica prevare oz. napake in vplivajo na delo revizorja sestavnega dela, ter zahteva po takojšnji komunikaciji z revizijskim timom skupine, v primeru, da revizor sestavnega dela odkrije tveganja, ki so posledica napake oz. prevare,
- Seznanitev revizorja sestavnega dela z listo povezanih strank na nivoju skupine ter zahteva po takojšnji komunikaciji z revizijskim timom skupine v primeru, da revizor sestavnega dela pride do spoznanja, da obstajajo dodatne povezane stranke.

Komunikacija v zaključni fazi revidiranja pa mora biti usmerjena v naslednje zadeve:

- Ali je revizor sestavnega dela skladen z etičnimi načeli in načelom neodvisnosti na nivoju celotne skupine,
- Ali je revizor sestavnega dela izpolnil vse zahteve revizijskega tima skupine,
- Potrjevanje računovodskih informacij, ki jih je revizor sestavnega dela pregledoval za namen revizije konsolidiranih računovodskih izkazov,
- Morebitne zadeve, ki so v nasprotju z zakoni in predpisi in imajo lahko pomemben vpliv na konsolidirane računovodske izkaze,
- Seznam nepopravljenih napak, ki jih je ugotovil revizor sestavnega dela pri svojem revidiranju,
- Opis pomembnih pomanjkljivosti pri internih kontrolah sestavnega dela,
- Opis ostalih zadev, o katerih revizor sestavnega dela obvešča poslovodstvo in organe upravljanja sestavnega dela,
- Opis ostalih zadev, ki lahko pomembno vplivajo na konsolidirane računovodske izkaze,
- Seznanitev z zaključki, ugotovitvami in revizijskim mnenjem revizorja sestavnega dela.

Revizijski tim skupine mora komunicirati tudi s poslovodstvom in organi upravljanja skupine o slabostih ugotovljenih pri pregledu notranjih kontrol na skupini, kot tudi na posameznem sestavnem delu. S poslovodstvom skupine je potrebno komunicirati tudi o ugotovljenih prevarah.

Revizijski tim skupine komunicira z organi upravljanja na skupini o zadevah, ki so opredeljene v »MSR 260-Poročanje o revizijskih zadevah pristojnim za upravljanje«. Prenovljeni standard poleg zadev, ki so opredeljene v MSR 260 in drugih MSR-jih pri komuniciranju z organi upravljanja na skupini navaja še naslednje:

- Pregled dela, ki se bo opravil na sestavnem delu,
- Pregled planiranega dela, ki ga bo opravil revizor sestavnega dela na sestavnem delu,
- Področje, kjer revizijski tim skupine dvomi v kvaliteto opravljenega dela revizorja sestavnega dela,
- Morebitne omejitve področja dela, kjer revizijski tim skupine ne bo imel dostopa do določenih pomembnih informacij,

- Poročanje o prevarah s strani poslovodstva skupine in sestavnega dela ter zaposlenih.

13. OVREDNOTENJE ZADOSTNOSTI IN USTREZNOSTI PRIDOBLJENIH REVIZIJSKIH DOKAZOV

Prenovljeni standard zahteva, da revizijski tim skupine ovrednoti rezultate komuniciranja z revizorjem sestavnega dela ter ovrednoti ustreznost opravljenega dela s strani revizorja sestavnega dela. V primeru, da revizijski tim skupine ugotovi, da opravljeno delo s strani revizorja sestavnega dela ni ustrezno, mora določiti dodatne revizijske postopke, ki jih je potrebno opraviti, da bi lahko izdal revizijsko mnenje o konsolidiranih računovodskih izkazih. Poleg tega mora revizijski tim skupine presoditi ali so revizijski dokazi pridobljeni tekom celotne revizije ustrezni za izdajo revizijskega mnenja o konsolidiranih računovodskih izkazih.

14. DOKUMENTIRANJE

Že obstoječi standard daje določene napotke za dokumentiranje zadev povezanih s pregledom drugega revizorja. Prenovljeni standard pa eksplicitno našteva, kaj je potrebno dokumentirati. Tako je potrebno dokumentirati:

- Analizo sestavnih delov z opredelitvijo, kateri so pomembni sestavni deli in kakšno delo bo opravljeno na teh sestavnih delih,
- Vsebino, časovni okvir in obseg dela, ki ga je opravil revizijski tim skupine v sodelovanju z revizorjem pomembnega sestavnega dela,
- Pisno komuniciranje med revizijskim timom skupine in revizorjem sestavnega dela.

15. ZAKLJUČEK

Prenovljeni standard 600 prične veljati za revidiranja konsolidiranih računovodskih izkazov, ki se pričnejo 15. decembra 2009 ali kasneje, kar pomeni, da bodo določila standarda obvezna od tega datuma dalje. Potrebno pa je poudariti, da se v praksi pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov, napotki in zahteve, kot so opredeljeni v standardu, že nekaj časa uporabljajo. Zakon o revidiranju (ZRev-2) v 43.členu namreč pravi, da pri reviziji konsolidiranih računovodskih izkazov nosi pooblaščeni revizor skupine kot ključni revizijski partner skupine popolno odgovornost za revizorjevo poročilo o konsolidiranih računovodskih izkazih, kar pomeni, da bi revizor pri svojem delu moral upoštevati napotke prenovljenega standarda že sedaj, če želi pridobiti dovolj zanesljivih revizijskih dokazov za izdajo revizijskega poročila o konsolidiranih računovodskih izkazih. Prenovljeni standard predstavlja pomoč pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov predvsem revizorjem, ki nimajo toliko izkušenj pri revidiranju konsolidiranih računovodskih izkazov. V praksi je še vedno premalo sodelovanja med revizorji, ki revidirajo posamezna podjetja v okviru iste poslovne skupine. Še vedno se revizijski partner skupine največkrat zadovolji zgolj z revizijskim poročilom sestavnega dela, ki ga je revidiral drug revizor, premalo pa je dejanskega sodelovanja in komuniciranja med revizijskim timom skupine na eni strani in revizorji sestavnih delov in organi upravljanja sestavnih delov na drugi strani. Premalo je zavedanja s strani revizijskih partnerjev skupine o tem, da nosijo popolno odgovornost za konsolidirane računovodske izkaze, kamor so vključene tudi računovodske informacije posameznih sestavnih delov. Upajmo, da bo prenovljeni standard 600 prinesel v prakso predvsem več občutka za odgovornost glede revizij konsolidiranih računovodskih izkazov.

16. LITERATURA

1. ISA 600-Special Consideration-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors), IFAC, april 2009.
2. MSR 600-Uporaba storitev drugega revizorja, Slovenski inštitut za revizijo, 2005.
3. Zakon o revidiranju (ZRev-2), Uradni list št.65, 30.6.2008.

SUMMARY ● *The existing standard "600-Using the Work of Another Auditor" dealt with the concept of a principal auditor and reliance on other auditors. The revised standard "600-Special Consideration-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)" deals with the concept of a group audit being any audit where there is an aggregation of financial information from components. The revised standard sets requirements and provides guidance to the auditor who signs the audit report on the group based on the audit of component financial information. The requirements address:*

- *The group engagement team' s process to assess risk,*
- *The setting of materiality to audit the group financial statement,*
- *The setting of materiality to audit components,*
- *The selection of components and account balances for audit testing,*
- *Communications between the group engagement team and component auditors,*
- *Assessing the adequacy and appropriateness of audit evidence by the group engagement team in forming an audit opinion on the group financial statements.*

Key Words ● *group, Group Audit, Group Engagement Partner, Group Engagement Team, Group Financial Statement, Component, Significant Component, Component Auditor, Other Auditor, Principal Auditor, Responsibility, Materiality, Risks.*