

INTERNATIONAL FEDERATION  
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH  
STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA  
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

**MSR 570**  
**DELUJOČE PODJETJE**



SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO  
LJUBLJANA 2006

© International Federation of Accountants

Avtorske pravice za vse standarde, smernice, gradiva za razpravo in druge spise si pridržuje International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA, telefon +1 (212)286-9344, telefaks +1 (212)286-9570, internet <http://www.ifac.org>.

Vse pravice pridržane. Brez vnaprejšnje pisne privolitve Mednarodnega združenja računovodskih strokovnjakov (MZRS) ni dovoljeno v nobeni obliki oziroma na noben način - ne elektronsko ne mehanično, s fotokopiranjem, s snemanjem ali drugače - ponatisniti, shraniti in ponovno uporabiti ali prenašati nobenega dela te izdaje.

Besedila MZRS v tej zbirki so prevedena v slovenščino pod nadzorom Slovenskega inštituta za revizijo in natisnjena z dovoljenjem MZRS. Potrjena besedila vseh spisov MZRS so tista, ki jih je MZRS objavil v angleščini.

Copyright © International Federation of Accountants

All standards, guidelines, discussion papers and other IFAC documents are the copyright of the International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA; tel: +1 (212)286-9344, fax: +1 (212)286-9570, Internet: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

The IFAC pronouncements in this volume have been translated into Slovene under the supervision of the Slovenian Institute of Auditors and are reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC documents is that published by IFAC in the English language.

**MSR 570****DELUJOČE PODJETJE****VSEBINA**

	Odstavek
Uvod	1-2
Naloga posloводства	3-8
Naloga revizorja	9-10
Proučevanje pri načrtovanju	11-16
Ovrednotenje ocene posloводства	17-21
Obdobje zunaj ocene posloводства	22-25
Dodatni revizijski postopki, če se ugotovijo dogodki ali okoliščine	26-29
Revizijski sklepi in poročanje	30-38
Pomembna zamuda pri podpisovanju ali sprejemanju računovodskih izkazov	39
Datum uveljavitve	40

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 570 – Delujoče podjetje – je treba brati v povezavi s Predgovorom k mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev, ki določa uporabo in veljavo MSR.

**Uvod**

1. Namen tega MSR je postaviti pravila in dati napotke v zvezi z revizorjevimi nalogami pri reviziji računovodskih izkazov glede ustreznosti predpostavke o delujočem podjetju kot podlage za pripravo računovodskih izkazov, tudi s proučitvijo poslovske ocene sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje.

**2. Pri načrtovanju in izvajanju revizijskih postopkov ter ovrednotenju dobljenih izsledkov upošteva revizor ustreznost poslovske**

**uporabe predpostavke o delujočem podjetju pri pripravljanju računovodskih izkazov.****Naloga posloводства**

3. Predpostavka o delujočem podjetju je temeljno načelo pri pripravljanju računovodskih izkazov. Po predpostavki o delujočem podjetju se organizacija praviloma obravnava, kot da bo v dogledni prihodnosti nadaljevala poslovanje in da nima niti namena niti potrebe, da bi prenehala delovati ali trgovati ali da bi iskala varstvo upnikov v skladu z zakoni ali drugimi predpisi. V skladu s tem so sredstva in dolgovi izkazani ob predpostavki, da bo organizacija sposobna v normalnem poslovanju udenariti svoja sredstva in poravnati svoje dolgove.

4. Nekateri okviri računovodskega poročanja vsebujejo izrecno zahtevo<sup>1</sup>, da poslovodstvo natančno oceni sposobnost organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje ter da se upošteva standardi v zvezi s tem in opravljajo razkritja, povezana z delujočim podjetjem. Na primer mednarodni računovodski standard (MRS) 1 (spremenjen 2003) - Predstavljanje računovodskih izkazov - zahteva, da poslovodstvo oceni sposobnost podjetja nadaljevati kot delujoče podjetje.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup>Podrobne zahteve glede naloge posloводства, da oceni sposobnost organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje, in s tem povezanih razkritij v računovodskih izkazih so lahko postavljene v računovodskih standardih, zakonih ali drugih predpisih.

<sup>2</sup>MRS 1 - Predstavljanje računovodskih izkazov - v 23. in 24. odstavku pravi: "Ko poslovodstvo pripravlja računovodske izkaze, mora oceniti sposobnost podjetja za nadaljevanje poslovanja. Računovodski izkazi morajo biti pripravljeni ob predpostavki časovne neomejenosti delujočega podjetja, razen če poslovodstvo namerava zapreti podjetje ali ustaviti poslovanje ali če nima drugačne možnosti, kot da napravi eno ali drugo. Če poslovodstvo pri oblikovanju svoje ocene ve za pomembne negotovosti, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki utegnejo povzročiti precejšen dvom o sposobnosti podjetja za nadaljevanje delovanja, je treba takšne negotovosti razkriti. Če računovodski izkazi niso pripravljeni ob predpostavki časovne neomejenosti delovanja, je treba to dejstvo razkriti skupaj s podlago, na kateri so bili pripravljeni, in z razlogom, zakaj podjetje ni obravnavano kot delujoče podjetje.

Pri ocenjevanju, ali je predpostavka o delujočem podjetju ustrezna, upošteva poslovodstvo vse razpoložljive informacije o predvidljivi prihodnosti najmanj dvanajst mesecev po datumu bilance stanja, lahko pa tudi več. Stopnja upoštevanja je v vsakem primeru odvisna od dejstev. Če je podjetje v preteklosti poslovalo z dobičkom in ima takojšen dostop do finančnih dejavnikov, je mogoče brez podrobnega proučevanja sklepati, da zasnova računovodstva delujočega podjetja ustreza. V drugih primerih pa mora poslovodstvo upoštevati več različnih dejavnikov, ki vplivajo na trenutno in pričakovano dobičkovnost, roke vračanja posojil in možnih zamenjav pri financiranju, preden lahko sklepa, da zasnova računovodstva delujočega podjetja ustreza."

5. V drugih okvirih računovodskem poročanju morda ni izrecnih zahtev, da mora poslovodstvo natančno oceniti sposobnost organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje. Ker je predpostavka o delujočem podjetju temeljno načelo pri pripravljajanju računovodskih izkazov, mora poslovodstvo kljub temu oceniti sposobnost organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje, celo če okvirne določbe o računovodskem poročanju ne vključujejo izrecno te naloge.

6. Kjer so v preteklosti poslovali z dobičkom in imajo neposreden dostop do virov financiranja, lahko poslovodstvo pripravi oceno brez podrobnejših analiz.

7. Poslovodska ocenitev predpostavke o delujočem podjetju vključuje presojo o prihodnjih izidih dogodkov ali okoliščin, ki so sami po sebi negotovi. Upoštevati je treba še tole:

- Na splošno se stopnja negotovosti, povezane z izidi kakega dogodka ali okoliščin, pomembno poveča, če se presoja o izidu kakega dogodka ali okoliščin nanaša na bolj oddaljeno prihodnost. Zato večina okvirnih določb o računovodskem poročanju, ki zahtevajo izrecno poslovodsko oceno, podrobno določa obdobje, za katero je poslovodstvo dolžno upoštevati vse razpoložljive informacije.

- Vsaka sodba o prihodnosti je zasnovana na informacijah, razpoložljivih v času, ko je izražena. Kasnejši dogodki se lahko s sodbo, ki je bila v svojem času utemeljena, ne ujemajo.

- Velikost in zapletenost organizacije, vrsta in okoliščine njenega poslovanja pa tudi stopnja vpliva zunanjih dejavnikov vplivajo na presojo o izidu dogodkov ali okoliščin.

8. Nekateri dogodki ali okoliščine, ki posamič ali skupaj lahko povzročajo precejšen dvom o predpostavki o delujočem podjetju, so predstavljeni v nadaljevanju. Seznam ni popoln, prav tako pa obstoj enega ali več znakov ne pomeni vedno, da obstaja pomembna negotovost.<sup>3</sup>

#### *Finančni znaki*

- Stanje prebitka dolgov (čistih dolgov) ali prebitka kratkoročnih dolgov (čistih kratkoročnih dolgov)

---

<sup>3</sup>Izraz "pomembna negotovost" je uporabljen v MRS 1 pri razpravljanju o negotovostih, ki so povezane z dogodki ali okoliščinami, ki lahko povzročajo precejšen dvom o sposobnosti podjetja nadaljevati kot delujoče podjetje, in jih je treba razkriti v računovodskih izkazih. V drugih okvirnih določbah o računovodskem poročanju in še kje v MRS je izraz "pomembna negotovost" uporabljen v podobnih okoliščinah.

- Posojila s stalnimi roki, ki bodo kmalu zapadla v plačilo, ne da bi obstajale dejanske možnosti za obnovitev ali plačilo, ali pretirano opiranje na kratkoročna posojila za financiranje dolgoročnih sredstev
- Znaki, da bodo posojilodajalci ali drugi upniki odtegnili finančno podporo
- Negativni čisti denarni tok iz poslovanja, ki ga nakazujejo obračunski ali predračunski računovodski izkazi
- Neugodni ključni računovodski kazalniki
- Velike izgube pri poslovanju ali pomembno zmanjšanje vrednosti sredstev, ki se uporabljajo za ustvarjanje denarnih tokov
- Zaostajanje ali prenehanje obračunavanja dividend
- Nesposobnost plačevanja dolgov upnikom ob zapadlosti
- Nesposobnost izpolnjevanja določb iz posojilnih pogodb
- Prehod od poslovanja z odloženim plačilom k poslu s takojšnjim plačevanjem dobaviteljem
- Nesposobnost financiranja razvijanja bistveno novih proizvodov ali drugih pomembnih naložb

#### *Znaki v zvezi s poslovanjem*

- Izguba ključnih poslovdij brez nadomestitve
- Izguba večinskega trga, franšize, licence ali glavnega dobavitelja
- Težave z zaposlenci ali pomanjkanje pomembnih materialov

#### *Drugi znaki*

- Neskladnost s kapitalskimi ali drugimi predpisanimi zahtevami
- Pravni postopki proti organizaciji, ki bi se lahko končali z zahtevami, ki jih ne bi mogla izpolniti
- Spremembe v zakonodaji ali državni politiki, ki bodo po pričakovanju neugodno vplivale na organizacijo

Pomen takšnih dogodkov ali okoliščin lahko velikokrat zmanjšujejo drugi dejavniki. Na primer nesposobnost organizacije za normalno poravnavanje dolgov lahko ublaži načrt poslovdstva za zagotovitev ustreznih denarnih tokov na podlagi različnih metod, kot so prodaja sredstev, reprogramiranje vračanja posojil ali pridobitev dodatnega kapitala. Tudi posledice izgube glavnega dobavitelja je mogoče ublažiti z razpoložljivostjo ustreznega nadomestnega vira dobav.

### **Naloga revizorja**

9. Naloga revizorja je proučiti ustreznost poslovske uporabe predpostavke o delujočem podjetju pri pripravljanju računovodskih izkazov in proučiti, ali obstajajo glede sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje pomembne negotovosti, ki bi jih bilo treba razkriti v računovodskih izkazih. Revizor prouči ustreznost poslovske uporabe predpostavke o delujočem podjetju, celo če okvirne določbe o računovodskem poročanju pri pripravljanju računovodskih izkazov ne vključujejo izrecne zahteve, naj poslovodstvo natančno oceni sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje.

10. Revizor ne more napovedati prihodnjih dogodkov ali okoliščin, ki lahko povzročijo, da organizacija preneha obstajati kot delujoče podjetje. Zato odsotnosti sklicevanja na negotovost o delujočem podjetju v revizorjevem poročilu ni mogoče razumeti kot jamstvo, da je organizacija sposobna nadaljevati kot delujoče podjetje.

### **Proučevanje pri načrtovanju**

11. **Pri spoznavanju organizacije revizor prouči, ali obstajajo dogodki ali okoliščine, ki lahko povzročijo precejšen dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje.**

12. **Revizor je pri opravljanju revizijskih postopkov ves čas revizije pozoren na dokaze o dogodkih ali okoliščinah ter z njimi povezanih poslovnih tveganjih, ki lahko povzročijo precejšen dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje. Če se ugotovijo takšni dogodki ali okoliščine, revizor ne le izvede postopke iz 26. odstavka, temveč tudi prouči, ali vplivajo na njegovo oceno tveganj pomembno napačne navedbe.**

13. Revizor proučuje dogodke in okoliščine, povezane s predpostavko o delujočem podjetju, pri načrtovanju, ker mu takšno proučevanje omogoča pravočasnejšo razpravo s poslovodstvom, pregled poslovdskih načrtov in odločitev o morebiti ugotovljenih zadevah v zvezi z delujočim podjetjem.

14. V nekaterih primerih lahko poslovodstvo že na zgodnejših stopnjah revizije izdela začasno oceno. V takšnem primeru revizor to oceno pregleda, da bi ugotovil, ali je poslovodstvo ugotovilo dogodke ali okoliščine, kakršni so predstavljeni v 8. odstavku, in ali se poslovdski načrti ravnajo po tem.

15. Če poslovodstvo še ni napravilo začasne ocene, se revizor pogovori z njim o podlagi za nameravano poslovodsko uporabo predpostavke o delujočem podjetju in poizve pri poslovodstvu, ali obstajajo dogodki ali okoliščine, kakršni so predstavljeni v 8. odstavku. Revizor lahko zahteva, da poslovodstvo začne pripravljati svojo oceno, zlasti če je že ugotovil dogodke ali okoliščine, povezane s predpostavko o delujočem podjetju.

16. Pri ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe revizor prouči posledice ugotovljenih dogodkov ali okoliščin, ki lahko vplivajo na vrsto, časovni okvir in obseg njegovih nadaljnjih postopkov kot odzivov na ocenjena tveganja.

### **Ovrednotenje ocene poslovodstva**

**17. Revizor ovrednoti poslovodsko oceno sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje.**

**18. Revizor prouči isto obdobje, za katero je poslovodstvo pripravilo svojo oceno na podlagi primernega okvira računovodskega poročanja. Če poslovodska ocena sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje obsega manj kot dvanajst mesecev od datuma bilance stanja, mora revizor zahtevati od poslovodstva, naj podaljša svoje ocenitveno obdobje na dvanajst mesecev od datuma bilance stanja.**

19. Poslovodska ocena sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje je ključni del revizorjevega proučevanja predpostavke o delujočem podjetju. Kot je omenjeno v 7. odstavku, večina okvirnih določb o računovodskem poročanju, ki zahtevajo izrecno poslovodsko oceno, podrobno določa obdobje, v katerem mora poslovodstvo upoštevati vse razpoložljive informacije.<sup>4</sup>

20. Pri vrednotenju poslovodske ocene prouči revizor postopke, ki jih je upoštevalo poslovodstvo pri ocenjevanju, predpostavke, na katerih je zasnovana ocena, in načrte poslovodstva za prihodnje delovanje. Revizor prouči, ali ocena upošteva vse ustrezne informacije, ki jih je revizor spoznal v revizijskih postopkih.

21. Kjer so v preteklosti poslovali z dobičkom in imajo neposreden dostop do virov financiranja, kot je omenjeno v 6. odstavku, lahko poslovodstvo pripravi svojo oceno brez podrobnejšega proučevanja. V

---

<sup>4</sup>Na primer MRS 1 opredeljuje to kot obdobje najmanj dvanajst mesecev od datuma bilance stanja, lahko pa tudi več.

takih okoliščinah za revizorjev sklep o ustreznosti ocene običajno tudi niso potrebni podrobni postopki. Če pa se ugotovijo dogodki ali okoliščine, ki lahko povzročijo precejšen dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje, revizor opravi dodatne revizijske postopke, kot so opisani v 26. odstavku.

### **Obdobje zunaj ocene posloводства**

**22. Revizor poizve pri poslovodu o njegovem poznavanju dogodkov ali okoliščin zunaj obdobja, upoštevane pri oceni posloводства, ki utegnejo povzročiti dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje.**

23. Revizor se zaveda možnosti, da utegnejo obstajati programirani ali drugi znani dogodki ali da se bodo pojavile okoliščine zunaj obdobja, upoštevane pri oceni posloводства, zaradi katerih utegne postati ustreznost poslovske uporabe predpostavke o delujočem podjetju pri pripravljanju računovodskih izkazov vprašljiva. Revizor lahko spozna takšne znane dogodke ali okoliščine med načrtovanjem in izvajanjem revizije, tudi med postopki v zvezi s kasnejšimi dogodki.

24. Ker se stopnja negotovosti, povezane z izidom kakega dogodka ali okoliščin, povečuje z oddaljevanjem dogodka ali okoliščin v prihodnost, morajo obstajati pri proučevanju takšnih dogodkov ali okoliščin pomembni znaki vprašljivosti delujočega podjetja, preden se revizor odloči za nadaljnje ukrepanje. Morda bo moral prositi posloводство, naj ugotovi možno pomembnost dogodka ali okoliščin pri njegovem ocenjevanju delujočega podjetja.

25. Revizorju zunaj obdobja, ki ga je ocenilo posloводство in traja po 18. odstavku najmanj dvanajst mesecev od datuma bilance stanja, ni treba načrtovati drugih postopkov poleg poizvedovanja pri poslovodu za preizkus znakov dogodkov ali okoliščin, ki lahko povzročijo precejšen dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje.

### **Dodatni revizijski postopki, če se ugotovijo dogodki ali okoliščine**

**26. Če se ugotovijo dogodki ali okoliščine, ki utegnejo povzročiti precejšen dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje, revizor**

**(a) pregleda načrte posloводства za prihodnje delovanje, zasnovane na predpostavki delujočega podjetja;**

**(b) pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze za potrditev ali ovrženje (ne)obstoja pomembne negotovosti z izvajanjem postopkov, ki se štejejo kot nujni, tudi proučiti posledice vseh načrtov posloводства in drugih omejujočih dejavnikov; ter**

**(c) pridobi pisne predstavitve posloводства v zvezi z njegovimi načrti za prihodnje delovanje.**

27. Dogodki ali okoliščine, ki lahko povzročijo precejšen dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje, se lahko ugotovijo pri načrtovanju posla ali pri izvajanju revizijskih postopkov. Proučevanje dogodkov ali okoliščin se nadaljuje, ko revizija napreduje. Če revizor meni, da lahko takšni dogodki ali okoliščine povzročijo precejšen dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje, nekateri postopki pridobijo pomen. Revizor poizveduje o načrtih posloводства za prihodnje delovanje, tudi o njegovih načrtih za odtujitev sredstev, izposojanje denarja ali reprogramiranje dolgov, zmanjšanje ali odložitev porabe ali povečanje kapitala. Revizor tudi prouči, ali so na razpolago kaka dodatna dejstva ali informacije po datumu, na katerega je posloводство napravilo oceno. Revizor mora pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da so načrti posloводства izvedljivi in da bo izid teh načrtov izboljšal položaj.

28. Med postopki, ki so v tej zvezi ustrezni, so tudi tile:

- proučevanje finančnega izida (čistega denarnega toka), dobička in drugih ustreznih napovedi ter pogovor o tem s poslovodstvom;
- proučevanje in razpravljanje o zadnjih razpoložljivih medletnih računovodskih izkazih organizacije;
- preiskovanje določb o obveznicah in posojilnih pogodbah ter ugotavljanje, ali se kršijo;
- prebiranje zapisnikov sestankov delničarjev, upravnega odbora in pomembnih odborov, če obravnavajo finančne težave;
- poizvedovanje pri pravnem svetovalcu organizacije o obstoju pravnih in zahtevkov ter o utemeljenosti poslovodske ocene njihovega izida in presoje finančnih posledic;
- potrjevanje obstoja, zakonitosti in izvršljivosti dogovorov o dajanju in ohranjanju finančne pomoči s povezanimi in tretjimi strankami ter ocenjevanje njihove finančne sposobnosti za zagotovitev dodatnih finančnih sredstev;
- proučevanje načrtov organizacije v zvezi z neizpolnjenimi naročili odjemalcev;

- preiskovanje dogodkov po koncu obdobja, da bi ugotovili, ali olajšujejo ali drugače vplivajo na sposobnost organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje.

29. Če je analiza denarnega toka pomemben dejavnik pri proučevanju prihodnjega izida dogodkov ali okoliščin, revizor razmisli o

- zanesljivosti ureditve pridobivanja takšnih informacij v organizaciji in

- obstoju ustrezne podpore predpostavkam, na katerih je zasnovana napoved.

Poleg tega revizor primerja

(a) predračunske računovodske informacije za nedavna pretekla obdobja z obračunskimi izidi in

(b) predračunske računovodske informacije za obravnavano obdobje z izidi, doseženi do danega datuma.

### **Revizijski sklepi in poročanje**

30. **Na podlagi dobljenih revizijskih dokazov se revizor odloči, ali po njegovem mnenju obstaja pomembna negotovost v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki posamič ali skupaj lahko povzročijo precejšen dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje.**

31. Pomembna negotovost obstaja, če je njen možni vpliv po revizorjevem mnenju tolikšen, da je za predstavitev potrebno jasno razkritje narave in posledic negotovosti, če naj računovodski izkazi ne bi zavajali.

*Predpostavka o delujočem podjetju je ustrezna, vendar obstaja pomembna negotovost*

32. Če je uporaba predpostavke o delujočem podjetju ustrezna, vendar obstaja pomembna negotovost, revizor prouči, ali računovodski izkazi

(a) ustrezno opisujejo glavne dogodke ali okoliščine, ki povzročajo precejšen dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati poslovanje in o načrtih posloводства, ki obravnavajo takšne dogodki ali okoliščine;

(b) jasno predstavljajo, da obstaja pomembna negotovost v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki utegnejo povzročiti precejšen dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje, zato utegne biti v normalnem poslovanju nesposobno udenariti svoja sredstva in poravnati svoje dolgove.

33. Če so v računovodskih izkazih ustrezna razkritja, izrazi revizor mnenje brez pridržkov, vendar dopolni svoje poročilo z odstavkom o poudarjanju zadeve, ki osvetljuje obstoj pomembne negotovosti v zvezi z dogodkom ali okoliščino, ki utegne povzročiti precejšen dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje in usmeri pozornost na pojasnila k računovodskim izkazom, ki razkrivajo zadevo, predstavljeno v 32. odstavku. Pri ocenjevanju ustreznosti razkritij v računovodskih izkazih upošteva revizor, ali informacije izrecno usmerjajo bralčevo pozornost na možnost, da utegne biti organizacija v normalnem poslovanju nesposobna nadaljevati udenarjanje svojih sredstev in poravnavanje svojih dolgov. Sledi zgled takšnega odstavka, če je revizor zadovoljen z ustreznostjo razkritij v pojasnilu:

"Ne da bi izrazili mnenje s pridržki, opozarjamo na pojasnilo X v računovodskih izkazih, ki kaže, da je imela gospodarska družba v letu, končanem 31. decembra 20X1, čisto izgubo ZZZ in da so tega dne kratkoročni dolgovi gospodarske družbe presegli celoto njenih sredstev za ZZZ. Te okoliščine skupaj z drugimi zadevami, predstavljenimi v pojasnilu X, nakazujejo pomembno negotovost, ki utegne povzročiti precejšen dvom o sposobnosti gospodarske družbe nadaljevati kot delujoče podjetje."

V izjemnih primerih, kakršne so razmere z več negotovostmi, ki so pomembne za računovodske izkaze, lahko revizor prouči, ali je ustrezno odkloniti mnenje namesto dodati odstavek o poudarjanju zadeve.

34. Če v računovodskih izkazih ni ustreznega razkritja, mora revizor izraziti mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, kar pač ustreza (20. in 21. odstavek MSR 701 – Prilagoditve poročila neodvisnega revizorja). V poročilu mora biti izrecno sklicevanje na dejstvo, da obstaja pomembna negotovost, ki utegne povzročiti precejšen dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje. Sledi zgled ustreznih odstavkov, če je izraženo mnenje s pridržki:

"Sporazumi o financiranju gospodarske družbe potečejo in preostale zneske je treba poravnati 19. marca 20X1. Gospodarska družba ni bila zmožna reprogramirati posojil ali zagotoviti nadomestnega financiranja. Ta položaj nakazuje pomembno negotovost, ki utegne povzročiti precejšen dvom o njeni sposobnosti nadaljevati kot delujoče podjetje, zato utegne biti v normalnem poslovanju nesposobna udenariti svoja sredstva in poravnati svoje dolgove. Računovodski izkazi (in pojasnila k njim) tega dejstva ne razkrivajo."

Če ne upoštevamo opustitve v prejšnjem odstavku omenjenih informacij, so po našem mnenju računovodski izkazi resničen in pošten prikaz (ali v vseh pomembnih pogledih poštena predstavitev) finančnega stanja gospodarske družbe 31. decembra 20X0 ter njenega poslovnega in finančnega izida v tedaj končanem letu v skladu z ..."

Sledi zgled ustreznih odstavkov, če je izraženo odklonilno mnenje:

"Sporazumi o financiranju gospodarske družbe so pretekli in preostali znesek je treba poravnati 31. decembra 20X0. Gospodarska družba ni bila zmožna reprogramirati posojila ali zagotoviti nadomestnega financiranja ter razmišlja o objavi stečaja. Ti dogodki nakazujejo pomembno negotovost, ki utegne povzročiti precejšen dvom o njeni sposobnosti nadaljevati kot delujoče podjetje, zato utegne biti v normalnem poslovanju nesposobna udenariti svoja sredstva in poravnati svoje dolgove. Računovodski izkazi (in pojasnila k njim) tega dejstva ne razkrivajo.

Zaradi opustitve v prejšnjem odstavku omenjenih informacij računovodski izkazi niso resnična in poštena slika (ali poštena predstavitev) finančnega stanja gospodarske družbe 31. decembra 20X0 ter njenega poslovnega in finančnega izida v tedaj končanem letu v skladu z ... (in niso skladni z ...)"

*Predpostavka o delujočem podjetju ni ustrezna*

**35. Če računovodski izkazi temeljijo na predpostavki o delujočem podjetju, a po revizorjevem mnenju organizacija ni sposobna obstajati kot delujoče podjetje, izrazi revizor odklonilno mnenje.** Če je revizorjevo mnenje na podlagi dodatnih postopkov in informacij, v katere so vključene tudi posledice načrtov posloводства, takšno, da organizacija ne bo sposobna nadaljevati kot delujoče podjetje, sklene revizor ne glede na to, ali je bilo razkritje napravljeno ali ne, da je pri pripravljanju računovodskih izkazov uporabljena predpostavka o delujočem podjetju neustrezna, in izrazi odklonilno mnenje.

36. Če poslovodstvo organizacije sklene, da predpostavka o delujočem podjetju, uporabljena pri pripravljanju računovodskih izkazov, ni ustrezna, je treba računovodske izkaze pripraviti na drugi veljavni podlagi. Če na podlagi dodatnih postopkov in informacij revizor spozna, da je drugačna podlaga ustrezna, lahko izda mnenje brez pridržkov, če obstajajo ustrezna razkritja, vendar utegne biti v revizorjevem poročilu potreben poudarek zadeve, ki usmeri uporabnikovo pozornost na to podlago.

*Poslovodstvo ni voljno napraviti ali razširiti svoje ocene*

37. Če poslovodstvo ni voljno napraviti ali razširiti svoje ocene, kadar to zahteva revizor, prouči revizor potrebo po prilagoditvi svojega poročila zaradi omejitve področja svojega dela. V nekaterih okoliščinah, kot so tiste, opisane v 15., 18. in 24. odstavku, lahko revizor meni, da je treba od poslovodstva zahtevati, naj napravi ali razširi svojo oceno. Če poslovodstvo tega ni voljno storiti, ni revizorjeva naloga nadomestiti pomanjkanja poslovske proučitve, zato utegne biti ustrezno poročilo s pridržki, ker revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih dokazov v zvezi z uporabo predpostavke o delujočem podjetju pri pripravljanju računovodskih izkazov.

38. V nekaterih okoliščinah revizor zaradi odsotnosti poslovske proučitve morda ne dvomi o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje. Na primer drugi revizorjevi postopki utegnejo zadoščati za oceno, da je poslovska uporaba predpostavke o delujočem podjetju pri pripravljanju računovodskih izkazov ustrezna, ker je organizacija v preteklosti poslovala z dobičkom in ima neposreden dostop do virov financiranja. V drugih primerih pa morda revizor v odsotnosti poslovske ocene ne more potrditi ali ovreči (ne)obstoja dogodkov ali okoliščin, ki nakazujejo, da utegne obstajati precejšen dvom o sposobnosti organizacije nadaljevati kot delujoče podjetje, ali da obstajajo načrti poslovodstva, ki jih bo uresničevalo, ali drugi omejujoči dejavniki. V takšnih okoliščinah revizor dopolni svoje poročilo, kot je pojasnjeno v 11.-19. odstavku MSR 701 – Prilagoditve poročila neodvisnega revizorja..

**Pomembna zamuda pri podpisovanju ali sprejemanju računovodskih izkazov**

39. Če poslovodstvo po datumu bilance stanja pomembno zamudi podpisovanje ali sprejemanje računovodskih izkazov, prouči revizor razloge za to. Če je zaostanek povezan z dogodki ali okoliščinami, povezanimi z oceno delujočega podjetja, prouči potrebo po dodatnih revizijskih postopkih, kakor so opisani v 26. odstavku, pa tudi posledice za revizorjeve sklepe o obstoju pomembne negotovosti, kakor jo opisuje 30. odstavku.

**Datum uveljavitve**

40. Ta MSR začne veljati za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2004 ali kasneje.

**Pogled iz zornega kota javnega sektorja**

*1. Ustreznost predpostavke o delujočem podjetju pri revidiranju državnih organov ali tistih organizacij javnega sektorja, ki imajo državno finančno podporo, na splošno ni vprašljiva. Če pa takšni sporazumi ne obstajajo ali če država takšno financiranje lahko odtegne in utegne biti obstoj organizacije tvegan, daje ta MSR uporabne napotke. Ko se bodo državne organizacije preoblikovale v kapitalske družbe ali se olastninile, bodo vprašanja delujočega podjetja postajala čedalje pomembnejša tudi za javni sektor.*