

Mednarodni standard revidiranja

MSR 570

DELUJOČE PODJETJE



**International Federation
of Accountants**

Ta MSR 570 – *Delujoče podjetje*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 570 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »Prevajalskimi usmeritvami za prevajanje – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC«. Potrjeno besedilo MSR 570 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 570 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 570, *Going Concern*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 570 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC.” The approved text of ISA 570 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 570 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 570 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN: 978-1-934778-92-7.

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 570**DELUJOČE PODJETJE**

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

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1
Predpostavka o delujočem podjetju	2
Odgovornost za oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje	3–7
Datum uveljavitve	8
Cilji	9
Zahteve	
Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti	10–11
Ovrednotenje ocene posloводства	12–14
Obdobje zunaj ocene posloводства	15
Dodatni revizijski postopki, če se ugotovijo dogodki ali okoliščine	16
Revizijski sklepi in poročanje	17
Uporaba predpostavke o delujočem podjetju je ustrezna, vendar obstaja pomembna negotovost	18–20
	3

Delujoče podjetje	MSR 570
Uporaba predpostavke o delujočem podjetju je neustrezna	21
Poslovodstvo noče pripraviti ali razširiti svoje ocene	22
Obveščanje pristojnih za upravljanje	23
Pomembna zamuda pri sprejemanju računovodskih izkazov	24
 Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Predpostavka o delujočem podjetju	A1
Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti	A2–A6
Ovrednotenje ocene poslovodstva	A7–A12
Obdobje zunaj ocene poslovodstva	A13–A14
Dodatni revizijski postopki, če so ugotovljeni dogodki ali okoliščine	A15–A18
Revizijski sklepi in poročanje	A19
Uporaba predpostavke o delujočem podjetju je ustrezna, vendar obstaja pomembna negotovost	A20–A24
Uporaba predpostavke o delujočem podjetju je neustrezna	A25–A26
Poslovodstvo noče pripraviti ali razširiti svoje ocene	A27

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 570 – *Delujoče podjetje* je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjeve naloge pri reviziji računovodskih izkazov v zvezi z uporabo poslovske predpostavke o delujočem podjetju pri pripravi računovodskih izkazov.

Predpostavka o delujočem podjetju

2. Po predpostavki o delujočem podjetju se organizacija obravnava, kot da bo v dogledni prihodnosti nadaljevala poslovanje.

Računovodski izkazi za splošen namen so pripravljani na osnovi delujočega podjetja, razen če poslovodstvo namerava likvidirati organizacijo ali prenehati poslovati ali če nima druge realne možnosti, kot da to stori. Računovodski izkazi za poseben namen so lahko ali pa tudi niso pripravljani v skladu z okvirom računovodskega poročanja, za katerega je osnova delujočega podjetja ustrezna (osnova delujočega podjetja na primer ni ustrezna za nekatere računovodske izkaze, ki so v posameznih pravnih ureditvah pripravljani na davčni osnovi). Kadar je uporaba predpostavke o delujočem podjetju ustrezna, so sredstva in obveznosti izkazani na osnovi dejstva, da bo organizacija sposobna unovčevati svoja sredstva in poravnnavati svoje obveznosti v okviru običajnega poslovanja. (Glej odstavek A1.)

Odgovornost za oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje

3. Nekateri okviri računovodskega poročanja vsebujejo izrecno zahtevo, da poslovodstvo pripravi posebno oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ter standarde glede zadev, ki jih je treba upoštevati, in razkritij, ki so potrebna v povezavi z delujočim podjetjem. Mednarodni računovodski standard (MRS) 1 na primer zahteva, da poslovodstvo oceni sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.¹ Podrobne zahteve glede odgovornosti poslovodstva, da oceni sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in s tem povezanih razkritij v računovodskih izkazih so lahko določene tudi v zakonu ali drugem predpisu.
4. V drugih okvirih računovodskega poročanja morda ni izrecne zahteve, da mora poslovodstvo pripraviti posebno oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Ker pa je predpostavka o delujočem podjetju temeljno načelo pri pripravi računovodskih izkazov, kot je navedeno v odstavku 2, že priprava računovodskih izkazov zahteva, da poslovodstvo oceni sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, pa čeprav okvir računovodskega poročanja ne vključuje izrecne zahteve, da je to treba storiti.

¹ MRS 1 – *Predstavljanje računovodskih izkazov* z dne 1. januarja 2009, odstavka 25–26.

5. Ocena posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, vključuje tudi presojo v določenem času o prihodnjih izidih dogodkov ali okoliščin, ki so že sami po sebi negotovi. Za to presojo so pomembni naslednji dejavniki:
 - Stopnja negotovosti, povezana z izidom dogodka ali okoliščine, je bistveno večja, dlje, kot je v prihodnost odmaknjen dogodek ali okoliščina ali izid. Zato večina okvirov računovodskega poročanja, ki zahtevajo izrecno oceno posloводства, opredeli tudi obdobje, za katero mora posloводство upoštevati vse razpoložljive informacije.
 - Na presojo o izidu dogodkov ali okoliščin vplivajo velikost in zapletenost organizacije, vrsta in okoliščine njenega poslovanja ter stopnja, do katere vplivajo nanjo zunanji dejavniki.
 - Vsaka presoja o prihodnosti temelji na informacijah, ki so na voljo v času presoje. Kasnejši dogodki so lahko razlog za izide, ki niso skladni s presojami, upravičenimi v času, ko so bile sprejete.

Revizorjeve naloge

6. Revizorjeva naloga je pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze o ustreznosti poslovodske uporabe predpostavke o delujočem podjetju pri pripravi in predstavitvi računovodskih izkazov in ugotoviti, ali obstaja pomembna negotovost glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Ta revizorjeva naloga obstaja, tudi če okvir računovodskega poročanja, uporabljen pri pripravi računovodskih izkazov, ne vključuje izrecne zahteve, da mora posloводство izdelati posebno oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.
7. Toda, kot je opisano v MSR 200,² so možne posledice naravnih omejitev revizorjeve zmožnosti, da odkrije pomembno napačne navedbe, večje za prihodnje dogodke ali okoliščine, ki lahko povzročijo, da organizacija preneha obstajati kot delujoče podjetje. Revizor ne more napovedati takih prihodnjih dogodkov ali okoliščin. Zato neomenjene negotovosti glede delujočega

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

podjetja v revizorjevem poročilu ni mogoče razumeti kot jamstvo za sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Datum uveljavitve

8. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.

Cilji

9. Revizorjevi cilji so:
 - a) pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede ustreznosti poslovske uporabe predpostavke o delujočem podjetju pri pripravi računovodskih izkazov;
 - b) na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ugotoviti, ali obstaja pomembna negotovost glede dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje; in
 - c) določiti vplive na revizorjevo poročilo.

Zahteve

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

10. Pri izvajanju postopkov ocenjevanja tveganj, kot jih zahteva MSR 315,³ revizor prouči, ali obstajajo dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Pri tem revizor ugotovi, ali je poslovodstvo že izdelalo predhodno oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in: (Glej odstavke A2–A5.)
 - a) če je bila taka ocena pripravljena, se revizor o oceni pogovori s poslovodstvom in ugotovi, ali je poslovodstvo prepoznalo dogodke ali okoliščine, ki vsak zase ali skupaj lahko vzbudijo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in če jih je, kakšni so njegovi načrti za obvladovanje takih dogodkov ali okoliščin; ali

³ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*, odstavek 5.

- b) če taka ocena še ni bila pripravljena, se revizor pogovori s poslovodstvom o osnovi za nameravano uporabo predpostavke o delujočem podjetju in pri poslovodstvu poizve, ali obstajajo dogodki ali okoliščine, ki vsak zase ali skupaj lahko vzbudijo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.
11. Revizor mora ostati ves čas revizije pozoren na revizijske dokaze o dogodkih ali okoliščinah, ki lahko vzbudijo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. (Glej odstavek A6.)

Ovrednotenje ocene poslovodstva

12. Revizor ovrednoti oceno poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. (Glej odstavke A7–A9 in A11–A12.)
13. Pri ovrednotenju poslovodske ocene sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, revizor prouči isto obdobje, kot ga je uporabilo poslovodstvo za pripravo ocene, ki jo zahteva primeren okvir računovodskega poročanja oziroma zakon ali drug predpis, če je v njem določeno daljše obdobje. Če je poslovodska ocena sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, izdelana za manj kot dvanajst mesecev od datuma računovodskih izkazov, kot je določeno v MSR 560,⁴ revizor zahteva, da poslovodstvo podaljša svoje ocenitveno obdobje na najmanj dvanajst mesecev od tega datuma. (Glej odstavke A10–A12.)
14. Pri ovrednotenju ocene poslovodstva revizor prouči, ali ocena poslovodstva vključuje vse ustrezne informacije, ki jih revizor pozna na podlagi revizije.

Obdobje zunaj ocene poslovodstva

15. Revizor poizve pri poslovodstvu, koliko pozna dogodke ali okoliščine zunaj obdobja, za katero je izdelana ocena poslovodstva, ki lahko vzbudijo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. (Glej odstavka A13–A14.)

⁴ MSR 560 – *Kasnejši dogodki*, odstavek 5(a).

Dodatni revizijski postopki, če so ugotovljeni dogodki ali okoliščine

16. Če so bili ugotovljeni dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, revizor z dodatnimi revizijskimi postopki in ob upoštevanju olajševalnih dejavnikov pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da ugotovi, ali obstaja pomembna negotovost ali ne. Taki postopki vključujejo: (Glej odstavke A15.)
- a) zahtevo, da poslovodstvo pripravi oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, če tega še ni storilo;
 - b) ovrednotenje načrtov poslovodstva za prihodnje ukrepanje v zvezi z njegovo oceno delujočega podjetja, oceno verjetnosti, da bodo izidi teh načrtov izboljšali stanje, in oceno, ali so načrti poslovodstva v danih okoliščinah izvedljivi (Glej odstavek A16.);
 - c) če je organizacija pripravila napoved denarnega toka in je analiza te napovedi pomemben dejavnik za proučevanje prihodnjega izida dogodkov ali okoliščin pri ovrednotenju načrtov poslovodstva za prihodnje ukrepanje: (Glej odstavka A17–A18.)
 - i) ovrednotenje zanesljivosti osnovnih podatkov, zbranih za pripravo napovedi, in
 - ii) ugotavljanje, ali obstaja ustrezna podpora za predpostavke, na katerih je zasnovana napoved;
 - d) proučevanje, ali so po datumu, ko je poslovodstvo pripravilo svojo oceno, postala znana kakšna dodatna dejstva ali informacije;
 - e) zahtevanje pisnih predstavitev poslovodstva, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, glede njihovih načrtov za prihodnje ukrepanje in glede izvedljivosti teh načrtov.

Revizijski sklepi in poročanje

17. Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov revizor ugotovi, ali po njegovi presoji obstaja pomembna negotovost v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki posamič ali skupaj lahko vzbudijo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Pomembna negotovost obstaja, če sta velikost

njenega možnega vpliva in verjetnost, da nastopi, tolikšni, da je po revizorjevi presoji potrebno ustrezno razkritje narave in posledic take negotovosti za: (Glej odstavek A19.)

- a) pošteno predstavitev računovodskih izkazov v primeru okvira poštene predstavitve ali
- b) nezavajajoče računovodske izkaze v primeru okvira skladnosti.

Uporaba predpostavke o delujočem podjetju je ustrezna, vendar obstaja pomembna negotovost

18. Če revizor ugotovi, da je uporaba predpostavke o delujočem podjetju v danih okoliščinah ustrezna, vendar obstaja pomembna negotovost, revizor določi, ali računovodski izkazi:
 - a) ustrezno opisujejo glavne dogodke ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in načrte posloводства za obvladovanje teh dogodkov ali okoliščin; in
 - b) jasno razkrivajo, da obstaja pomembna negotovost v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in zato morda ne bo mogla unovčevati svojih sredstev in poravnati svojih obveznosti v okviru običajnega poslovanja. (Glej odstavek A20.)
19. Če je v računovodskih izkazih ustrezno razkritje, revizor izrazi neprilagojeno mnenje in vključi v svoje poročilo odstavek o poudarjanju zadeve, da:
 - a) opozori na obstoj pomembne negotovosti v zvezi z dogodkom ali okoliščino, ki lahko vzbudi bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in
 - b) opozori na pojasnilo v računovodskih izkazih, v katerem so razkrite zadeve iz odstavka 18 (Glej MSR 706.⁵). (Glej odstavek A21–A22.)

⁵ MSR 706 – *Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja.*

20. Če v računovodskih izkazih ni ustreznega razkritja, revizor izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, kot je pač ustrezno, v skladu z MSR 705⁶. Revizor v revizorjevem poročilu navede, da obstaja pomembna negotovost, ki lahko vzbudi bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. (Glej odstavka A23–A24.)

Uporaba predpostavke o delujočem podjetju je neustrezna

21. Če so bili računovodski izkazi pripravljani na osnovi delujočega podjetja, vendar je po revizorjevi presoji uporaba predpostavke o delujočem podjetju s strani posloводства v računovodskih izkazih neustrezna, revizor izrazi odklonilno mnenje. (Glej odstavka A25–A26.)

Posloводство noče pripraviti ali razširiti svoje ocene

22. Če posloводство noče pripraviti ali razširiti svoje ocene, ko revizor to od njega zahteva, revizor prouči, kako to vpliva na revizorjevo poročilo. (Glej odstavek A27.)

Obveščanje pristojnih za upravljanje

23. Če niso vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovoidenje organizacije,⁷ revizor obvesti pristojne za upravljanje o ugotovljenih dogodkih ali okoliščinah, ki lahko vzbudijo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Tako obveščanje pristojnih za upravljanje vključuje informacije:
- a) o tem, ali predstavljajo dogodki ali okoliščine pomembno negotovost,
 - b) o tem, ali je uporaba predpostavke o delujočem podjetju pri pripravi in predstavitvi računovodskih izkazov ustrezna in
 - c) o ustreznosti s tem povezanih razkritij v računovodskih izkazih.

⁶ MSR 705 – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja.*

⁷ MSR 260 – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, odstavek 13.

Bistvena zamuda pri sprejemanju računovodskih izkazov

24. Če poslovodstvo ali pristojni za upravljanje bistveno zamujajo pri sprejemanju računovodskih izkazov po datumu računovodskih izkazov, revizor poizve o razlogih za zamudo. Če revizor meni, da bi bila zamuda lahko povezana z dogodki ali okoliščinami, povezanimi z oceno o delujočem podjetju, izvede revizor take potrebne dodatne revizijske postopke, kot so opisani v odstavku 16, ter prouči njihov vpliv na revizorjev sklep o obstoju pomembne negotovosti, kot je opisano v odstavku 17.

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo**Predpostavka o delujočem podjetju** (Glej odstavek 2.)*Upoštevajte posebnosti organizacij javnega sektorja*

- A1. Uporaba poslovodske predpostavke o delujočem podjetju je smiselna tudi za organizacije javnega sektorja. Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 1 na primer obravnava vprašanje sposobnosti organizacij javnega sektorja, da nadaljujejo kot delujoča podjetja.⁸ Tveganja za delujoče podjetje se lahko med drugim pojavijo v situacijah, kadar organizacije javnega sektorja poslujejo na pridobitni podlagi, kadar se podpora države morda zmanjša ali ukine ali pa v primeru privatizacije. Dogodki ali okoliščine, ki bi lahko vzbudili bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v javnem sektorju, so med drugim lahko situacije, v katerih organizacija javnega sektorja nima več virov financiranja za svoj nadaljnji obstoj ali kadar so sprejete politične odločitve, ki vplivajo na storitve, ki jih opravlja organizacija javnega sektorja.

⁸ MRSJS 1 – *Predstavitev računovodskih izkazov* z dne 1. januarja 2009, odstavki 38–41.

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

Dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo dvom v predpostavko o delujočem podjetju (Glej odstavek 10.)

A2. V nadaljevanju so navedeni primeri dogodkov ali okoliščin, ki posamič ali skupaj lahko vzbudijo bistven dvom v predpostavko o delujočem podjetju. Ta seznam ni popoln, prav tako pa obstoj enega ali več znakov še ne pomeni vedno, da obstaja pomembna negotovost.

Finančni znaki:

- stanje čistih (neto) obveznosti ali čistih (neto) kratkoročnih obveznosti;
- posojila z nespremenljivim rokom vračila, ki bodo kmalu zapadla v vračilo in za katera ni realnih možnosti, da bi bila podaljšana ali vrnjena, ali pretirano opiranje na kratkoročna posojila za financiranje dolgoročnih sredstev;
- znaki, da bodo upniki odtegnili svojo finančno podporo;
- negativni denarni tokovi iz poslovanja, ki jih nakazujejo obračunski ali predračunski računovodski izkazi;
- neugodni ključni finančni kazalniki;
- velike izgube pri poslovanju ali bistveno zmanjšanje vrednosti sredstev, ki se uporabljajo za ustvarjanje denarnih tokov;
- zamude pri izplačilu ali ustavitev izplačevanja dividend;
- nezmožnost poplačila upnikov ob zapadlosti;
- nezmožnost izpolnjevanja določb iz posojilnih pogojev;
- spreminjanje pogojev dobaviteljev od dobav na odprt račun v posle s plačilom ob dobavi;
- nezmožnost pridobiti vire financiranja za razvoj nujnih novih proizvodov ali drugih nujnih naložb.

Poslovni znaki:

- namere poslovodstva, da likvidira organizacijo ali ustavi poslovanje;
- izguba ključnih članov poslovodstva brez zamenjave;

- izguba pomembnega trga, ključnega kupca (ključnih kupcev), franšize, licence, ali glavnega dobavitelja (glavnih dobaviteljev);
- težave z delavci;
- pomanjkanje pomembnih materialov;
- pojav kakega zelo uspešnega tekmeca.

Drugi znaki:

- neizpolnjevanje kapitalskih ali drugih zakonskih zahtev;
- nerešeni pravni ali upravni postopki proti organizaciji, ki se lahko, če bodo uspešni, končajo z zahtevami, ki jih organizacija verjetno ne bo mogla izpolniti;
- spremembe zakona ali drugega predpisa ali vladne politike, za katere se pričakuje, da bodo neugodno vplivale na organizacijo;
- nezavarovane ali prenizko zavarovane nesreče, ki bi se lahko zgodile.

Bistvenost takih dogodkov ali okoliščin pogosto lahko zmanjšajo drugi dejavniki. Nezmožnost organizacije, da redno odplačuje dolgove, je na primer mogoče uravnotežiti z načrti posloводства, da vzdržuje ustrezni denarni tok na druge načine, na primer z odprodajo sredstev, reprogramiranjem vračanja posojil ali pridobitvijo dodatnega kapitala. Podobno je izgubo glavnega dobavitelja mogoče ublažiti z razpoložljivim primernim drugim dobavnim virom.

- A3. Postopki ocenjevanja tveganj, zahtevani v odstavku 10, pomagajo revizorju ugotoviti, ali utegne biti uporaba predpostavke posloводства o delujočem podjetju sporna in kakšen je njen vpliv na načrtovanje revizije. Ti postopki omogočajo tudi pravočasne razprave s posloводstvom, vključno z razpravo o načrtih posloводства in reševanjem vseh ugotovljenih problemov v zvezi z delujočim podjetjem.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

- A4. Velikost organizacije lahko vpliva na njeno zmožnost, da vzdrži v neugodnih razmerah. Majhne organizacije se lahko sicer hitro odzivajo na odprte priložnosti, lahko pa jim primanjkuje rezerv za trajno delovanje.

- A5. Med posebej pomembnimi okoliščinami za majhne organizacije je tveganje, da utegnejo banke in drugi posojilodajalci prenehati s podpiranjem organizacije, kakor tudi morebitna izguba glavnega dobavitelja, pomembnega kupca, ključnega sodelavca ali pravice poslovanja po licenci, franšizi ali drugem pravnem sporazumu.

Stalna pozornost ves čas revizije na revizijske dokaze o dogodkih ali okoliščinah (Glej odstavek 11.)

- A6. MSR 315 zahteva, da revizor ponovno pregleda svoje ocene tveganj in temu primerno prilagodi nadaljnje načrtovane dodatne revizijske postopke, kadar med revizijo pridobi dodatne revizijske dokaze, ki vplivajo na revizorjevo oceno tveganja.⁹ Če so dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ugotovljeni po revizorjevem ocenjevanju tveganj, bo morda poleg izvajanja postopkov iz odstavka 16 potrebno ponovno pregledati tudi revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe. Obstoje takih dogodkov ali okoliščin lahko vpliva tudi na vrsto, čas in obseg revizorjevih nadaljnjih postopkov kot odzivov na ocenjena tveganja. MSR 330¹⁰ postavlja zahteve in daje navodila v zvezi s tem.

Ovrednotenje ocene posloводства

Ocena posloводства ter podpora analiza in revizorjevo ovrednotenje (Glej odstavek 12.)

- A7. Poslovodska ocena sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, je ključni del revizorjevega proučevanja poslovodske uporabe predpostavke o delujočem podjetju.
- A8. Revizorjeva naloga ni popravljanje pomanjkljivih analiz posloводства. Toda v nekaterih okoliščinah revizor kljub temu da posloводство ni izdelalo podrobne analize v podporo svoji oceni, lahko ugotovi, ali je uporaba poslovodske predpostavke o delujočem podjetju v danih okoliščinah ustrezna. Kadar je na primer organizacija v preteklosti poslovala z dobičkom in imela takojšen dostop do finančnih virov, lahko posloводство pripravi oceno brez podrobne analize. V takem primeru utegne revizor

⁹ MSR 315 – odstavek 31.

¹⁰ MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja.*

ovrednotiti ustreznost ocene posloводства brez izvajanja postopkov podrobnejšega vrednotenja, če so revizorjevi drugi revizijski postopki zadostni, da lahko ugotovi, ali je uporaba poslovodske predpostavke o delujočem podjetju pri pripravi računovodskih izkazov v teh okoliščinah ustrezna.

- A9. V drugih okoliščinah pa ovrednotenje poslovodske ocene sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, kot je zahtevano v odstavku 12, lahko vključuje tudi ovrednotenje postopka, po katerem je poslovodstvo prišlo do svoje ocene, predpostavk, ki so podlaga tej oceni, in načrtov posloводства za prihodnje ukrepanje ter presoje, ali so načrti posloводства v danih okoliščinah izvedljivi.

Obdobje ocene posloводства (Glej odstavek 13.)

- A10. Večina okvirov računovodskega poročanja, ki izrecno zahtevajo oceno posloводства, natančno določa obdobje, za katero mora poslovodstvo upoštevati vse razpoložljive informacije.¹¹

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij (Glej odstavka 12–13.)

- A11. V mnogih primerih poslovodstvo manjših organizacij morda ni pripravilo podrobne ocene sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, pač pa se namesto tega utegne zanašati na poglobljeno poznavanje posla in pričakovane prihodnje možnosti. Ne glede na to pa mora revizor v skladu z zahtevami tega MSR ovrednotiti poslovodsko oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Za manjše organizacije utegne biti primerno, da se s poslovodstvom pogovori o srednjeročnem in dolgoročnem financiranju organizacije, če poslovodstvo lahko podkrepi svoje trditve z zadostnimi dokumentarnimi dokazi in če so te trditve skladne z revizorjevim poznavanjem organizacije. Zato je zahteva iz odstavka 13, da mora revizor zahtevati od posloводства, da razširi svojo oceno, na primer mogoče zadostiti z razpravo, poizvedbo in pregledom podporne dokumentacije, na primer prejetih naročil za prihodnje dobave, ki so ocenjene kot izvedljive ali so drugače utemeljene.
- A12. Neprekinjena podpora lastnikov – poslovodij je pogosto pomembna za sposobnost manjših organizacij, da nadaljujejo kot

¹¹ MRS 1 na primer določa, da mora biti to obdobje najmanj dvanajst mesecev od konca obdobja poročanja, vendar ni omejeno na ta rok.

delujoče podjetje. Kadar se manjša organizacija financira pretežno s posojilom lastnika – poslovodje, utegne biti pomembno, da ta sredstva niso odtegnjena. Trajanje finančnih težav v majhni organizaciji je na primer lahko odvisno od tega, da lastnik – poslovodja svoje posojilo podredi posojilom bank ali drugih upnikov, ali pa lastnik – poslovodja podpira posojilo za organizacijo, s tem da jamči za posojilo z zastavo svojega osebnega premoženja. V takih okoliščinah lahko revizor pridobi ustrezne dokumentirane dokaze o podrejenosti posojila lastnika – poslovodje ali o njegovem jamstvu. Kadar je organizacija odvisna od dodatne podpore lastnika – poslovodje, lahko revizor ovrednoti sposobnost lastnika – poslovodje, da izpolnjuje obveznosti po dogovoru o finančni podpori. Poleg tega lahko revizor zahteva pisno potrditev določil in pogojev, ki sodijo k taki podpori, ter namere ali razumevanja lastnika – poslovodje.

Obdobje zunaj ocene poslovodstva (Glej odstavke 15.)

- A13. Kot je zahtevano v odstavku 11, ostaja revizor nenehno pozoren na možnost predvidenih ali drugih znanih dogodkov ali razmer, ki se bodo zgodili zunaj obdobja ocene, ki ga je uporabilo poslovodstvo, zaradi česar lahko postane vprašljiva ustreznost uporabe poslovodske predpostavke o delujočem podjetju pri pripravi računovodskih izkazov. Ker je stopnja negotovosti, povezana z izidom dogodka ali okoliščine, tem večja, čim dlje v prihodnosti je predviden dogodek ali okoliščina, morajo biti pri proučevanju dogodkov ali okoliščin, ki so dlje v prihodnosti, znaki vprašljivosti delujočega podjetja bistveni, preden je revizor dolžan razmisliti o nadaljnjem ukrepanju. Če revizor take dogodke ali okoliščine prepozna, utegne zahtevati od poslovodstva, da ovrednoti morebitno bistvenost dogodka ali okoliščine za svojo oceno o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. V takih okoliščinah se uporabijo postopki iz odstavka 16.
- A14. Razen poizvedb pri poslovodstvu revizor zunaj obdobja, ki ga je ocenilo poslovodstvo in naj bi, kot je navedeno v odstavku 13, zajemalo najmanj dvanajst mesecev od datuma računovodskih izkazov, ni dolžan izvesti nobenih drugih revizijskih postopkov, da bi prepoznal dogodke ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Dodatni revizijski postopki, če so ugotovljeni dogodki ali okoliščine

(Glej odstavek 16.)

A15. Dodatni revizijski postopki, ki ustrezajo zahtevi iz odstavka 16, vključujejo:

- analiziranje denarnega toka, dobička in drugih ustreznih napovedi ter razpravo o tem s poslovodstvom;
- analiziranje zadnjih razpoložljivih medletnih računovodskih izkazov organizacije in razpravo o njih;
- branje pogojev na zadolžnicah in v posojilnih pogodbah ter ugotavljanje, ali so bili prekršeni;
- branje zapisnikov sestankov delničarjev, pristojnih za upravljanje, in ustreznih odborov zaradi ugotavljanja, ali obravnavajo finančne težave;
- poizvedovanje pri pravnem svetovalcu organizacije o obstoju pravnih in zahtevkov ter o utemeljenosti ocene poslovodstva glede njihovih izidov in ocene njihovih finančnih posledic;
- potrjevanje obstoja, zakonitosti in izvršljivosti dogovorov o zagotavljanju ali ohranjanju finančne pomoči s povezanimi in tretjimi strankami in ocenjevanje finančne zmožnosti teh strank, da zagotavljajo dodatna sredstva;
- ovrednotenje načrtov organizacije za reševanje neizpolnjenih naročil kupcev;
- izvajanje revizijskih postopkov za kasnejše dogodke zaradi ugotavljanja, kateri izmed njih lahko zmanjšajo ali drugače vplivajo na sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje;
- potrjevanje obstoja, pogojev in ustreznosti okoliščin zadolževanja;
- pridobivanje in pregledovanje poročil o regulativnih ukrepih;
- ugotavljanje ustreznosti podpore za vsako načrtovano odtujitev sredstev.

Ovrednotenje načrtov posloводства za prihodnje ukrepanje (Glej odstavek 16(b).)

- A16. Ovrednotenje načrtov posloводства za prihodnje ukrepanje lahko obsega poizvedbe pri poslovodstvu glede njegovih načrtov za prihodnje ukrepanje, vključno, na primer, z njegovimi načrti za likvidacijo sredstev, za zadolževanje ali prestrukturiranje posojila, za zmanjšanje ali odlog izdatkov ali za povečanje kapitala.

Obdobje ocene posloводства (Glej odstavek 16(c).)

- A17. Poleg postopkov, zahtevanih v odstavku 16(c), lahko revizor primerja:

- predračunske računovodske informacije za zadnja pretekla obdobja z obračunskimi izidi in
- predračunske računovodske informacije za obravnavano obdobje z doslej doseženimi izidi.

- A18. Kadar predpostavke posloводства vključujejo ohranjanje podpore tretjih strank s podrejenostjo posojil, zavezami za vzdrževanje ali zagotavljanje dodatnega financiranja ali z garancijami in je taka podpora pomembna za sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, mora revizor morda razmisliti o tem, da zahteva pisno potrditev (skupaj z določili in pogoji) teh tretjih strank in pridobi dokaze o njihovi zmožnosti, da zagotavljajo tako podporo.

Revizijski sklepi in poročanje (Glej odstavek 17.)

- A19. Izraz »pomembna negotovost« je uporabljen v MRS 1 pri obravnavanju negotovosti v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistven dvom v sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in ki jih je treba razkriti v računovodskih izkazih. V nekaterih drugih okvirih računovodskega poročanja se v podobnih okoliščinah uporablja izraz »bistvena negotovost«.

Uporaba predpostavke o delujočem podjetju je ustrezna, vendar obstaja pomembna negotovost

Ustreznost razkritja pomembne negotovosti (Glej odstavek 18.)

- A20. Odločitev o ustreznosti razkritja v računovodskih izkazih lahko vključuje tudi odločitev o tem, ali ta informacija izrecno pritegne

pozornost bralca in ga opozori na možnost, da organizacija morda ne bo mogla še naprej unovčevati svojih sredstev in poravnati svojih obveznosti v okviru običajnega poslovanja.

Revizijsko poročanje, kadar je razkritje pomembne negotovosti ustrezno
(Glej odstavek 19.)

A21. V nadaljevanju je zgled odstavka o poudarjanju zadeve, kadar je revizor zadovoljen z ustreznostjo razkritja v pojasnilu:

Poudarjanje zadeve

Ne da bi izrazili mnenje s pridržki, opozarjamo na pojasnilo X v računovodskih izkazih, ki kaže, da je imela družba v letu, ki se je končalo 31. decembra 20X1, čisto izgubo ZZZ in da so ta dan kratkoročne obveznosti družbe presegale vsa njena sredstva za YYY. Te okoliščine skupaj z drugimi zadevami, predstavljenimi v pojasnilu X, nakazujejo pomembno negotovost, ki lahko vzbudi bistven dvom v sposobnost družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

A22. V razmerah, ki vključujejo več pomembnih negotovosti, ki so bistvene za računovodske izkaze kot celoto, lahko revizor v izredno redkih primerih oceni, da je primerneje zavrniti mnenje kot dodati odstavek o poudarjanju zadeve. MSR 705 daje navodila o tej zadevi.

Revizijsko poročanje, kadar je razkritje pomembne negotovosti neustrezno
(Glej odstavek 20.)

A23. V nadaljevanju je zgled ustreznih odstavkov, kadar je treba izraziti mnenje s pridržki:

Osnova za mnenje s pridržki

Dogovori o financiranju družbe potečejo in neporavnane zneske je treba plačati 19. marca 20X1. Družbi ni uspelo reprogramirati dolga ali pridobiti nadomestnega financiranja. Tako stanje kaže obstoj pomembne negotovosti, ki lahko vzbudi bistven dvom v sposobnost družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje, zaradi česar utegne biti družba nesposobna unovčevati svoja sredstva in poravnati svoje obveznosti v okviru običajnega poslovanja. Računovodski izkazi (in pojasnila k njim) tega dejstva ne razkrivajo v celoti.

Mnenje s pridržki

Razen glede nepopolnega razkritja informacij, navedenega v odstavku *Osnova za mnenje s pridržki*, računovodski izkazi po našem mnenju v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali *so resničen in pošten prikaz*) finančni položaj (*finančnega položaja*) družbe 31. decembra 20X0 ter njen (*njenega*) poslovni izid (*poslovnega izida*) in denarne tokove (*denarnih tokov*) za tedaj končano leto v skladu z ...

- A24. V nadaljevanju je zgled ustreznih odstavkov, kadar je treba izraziti odklonilno mnenje:

Osnova za odklonilno mnenje

Dogovori o financiranju družbe so potekli in neporavnani znesek je bilo treba plačati 31. decembra 20X0. Družbi ni uspelo reprogramirati dolga ali pridobiti nadomestnega financiranja in proučuje objavo stečaja. Ti dogodki nakazujejo pomembno negotovost, ki lahko vzbudi bistven dvom v sposobnost družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje, zaradi česar utegne biti družba nesposobna unovčevati svoja sredstva in poravnati svoje obveznosti v okviru običajnega poslovanja. Računovodski izkazi (in pojasnila k njim) tega dejstva ne razkrivajo.

Odklonilno mnenje

Zaradi opustitve informacij, omenjenih v odstavku *Osnova za odklonilno mnenje*, računovodski izkazi po našem mnenju ne predstavljajo pošteno (ali *niso resničen in pošten prikaz*) finančnega položaja družbe 31. decembra 20X0 ter njenega poslovnega izida in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu z ...

Uporaba predpostavke o delujočem podjetju je neustrezna (Glej odstavek 21.)

- A25. Če so bili računovodski izkazi pripravljani na podlagi delujočega podjetja, a je po revizorjevi presoji uporaba predpostavke posloводства o delujočem podjetju v računovodskih izkazih neustrezna, velja zahteva iz odstavka 21, da mora revizor izraziti odklonilno mnenje ne glede na to, ali računovodski izkazi vključujejo razkritje o neustreznosti uporabe predpostavke posloводства o delujočem podjetju ali ne.

A26. Če poslovodstvo organizacije mora ali se odloči pripraviti računovodske izkaze, kadar uporaba predpostavke o delujočem podjetju v danih okoliščinah ni ustrezna, so računovodski izkazi pripravljani na drugi možni osnovi (na primer na likvidacijski osnovi). Revizor lahko opravi revizijo takih računovodskih izkazov, če odloči, da je v teh okoliščinah druga možna osnova primeren okvir računovodskega poročanja. Revizor lahko izrazi neprilagojeno mnenje o teh računovodskih izkazih, če je v njih vsebovano ustrezno razkritje, vendar lahko presodi, da je primerno ali potrebno vključiti v revizorjevo poročilo odstavek o poudarjanju zadeve, da uporabnikovo pozornost usmeri na to drugo možno osnovo in razloge za njeno uporabo.

Poslovodstvo noče pripraviti ali razširiti svoje ocene (Glej odstavek 22.)

A27. V nekaterih okoliščinah je po revizorjevi presoji treba zahtevati od poslovodstva, da pripravi ali razširi svojo oceno. Če poslovodstvo tega noče storiti, utegne biti ustrezno mnenje s pridržki ali zavrnitev mnenja v revizorjevem poročilu, saj revizor morda ne bo mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede uporabe predpostavke o delujočem podjetju pri pripravi računovodskih izkazov, kot so revizijski dokazi o obstoju načrtov, ki jih je pripravilo poslovodstvo, ali o drugih olajševalnih dejavnikih.