

Končna objava

Mednarodni standard
revidiranja 570
(prenovljen 2024),
Delujoče podjetje

APRIL 2025



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

STRIKOVANOSTI IN OKADI ZAUPANJE
SIR
Slovenski INŠTITUT
za revizijo

Copyright © IFAC



Avtorske pravice © april 2025 – International Federation of Accountants (IFAC). Vse pravice pridržane.

Ta publikacija se lahko prenese za osebno, nekomercialno uporabo ali kupi na spletni strani International Auditing and Assurance Standards Board® (IAASB®): www.iaasb.org. Za razmnoževanje, prevajanje, shranjevanje ali posredovanje tega dokumenta oziroma za drugo podobno uporabo je potrebno pisno dovoljenje organizacije IFAC, razen kadar se dokument uporablja izključno za osebno, nekomercialno uporabo. Strukture in postopke, ki podpirajo delovanje IAASB, omogoča International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Za informacije o avtorskih pravicah, blagovnih znamkah in dovoljenjih obiščite Permissions ali pišite na e-naslov Permissions@ifac.org.

Mednarodni standarda revidiranja 570 (prenovljen 2024) – Delujoče podjetje je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2025 v angleškem jeziku, v slovenski jezik ga je prevedel Slovenski inštitut za revizijo septembra 2026 ter je objavljen z dovoljenjem IFAC-a. Postopek prevajanja Mednarodni standarda revidiranja 570 (prenovljen 2024) – Delujoče podjetje je nadziral IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC. Potrjeno besedilo Mednarodni standarda revidiranja 570 (prenovljen 2024) – Delujoče podjetje je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini. IFAC ne prevzema nobene odgovornosti za točnost in popolnost prevoda ali za dejanja, ki bi lahko nastala kot posledica njegove uporabe.

Angleški tekst Mednarodnega standarda revidiranja 570 (prenovljen 2024) – Delujoče podjetje © 2025, IFAC. Vse pravice pridržane.

Slovenski tekst Mednarodnega standarda revidiranja 570 (prenovljen 2024) – Delujoče podjetje © 2026, IFAC. Vse pravice pridržane.

Izvirni naslov: International Standard on auditing 570 (Revised 2024) – Going Concerne.

O IAASB

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

Cilj IAASB je služiti javnemu interesu z razvijanjem visokokakovostnih standardov revidiranja, dajanja zagotovil in drugih z njimi povezanih standardov ter s spodbujanjem zbliževanja mednarodnih in nacionalnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil. S tem se izboljšujeta kakovost in doslednost strokovne prakse v svetovnem okviru ter krepi javno zaupanje v poklicno revidiranje in dajanje zagotovil na globalni ravni.

IAASB pripravlja standarde in navodila za revidiranje in dajanje zagotovil v okviru skupnega postopka razvijanja standardov, v katerem sodelujeta Nadzorni odbor javnega interesa (Public Interest Oversight Board), ki nadzira delovanje IAASB-ja, in Svetovalni odbor deležnikov (Stakeholder Advisory Council), ki v proces razvoja standardov in navodil prispeva stališča z vidika javnega interesa.

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA (MSR) 570 (PRENOVLJEN 2024), *DELUJOČE PODJETJE*

(Za uporabo pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2026 ali kasneje)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR-ja	1
Podlaga računovodenja za delujoče podjetje	2
Odgovornost za oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje ...	3–7
Datum uveljavitve	8
Cilji	9
Opredelitev pojmov	10
Zahteve	
Postopki ocenjevanja tveganja in z njimi povezane dejavnosti	11–15
Ovrednotenje ocene posloводства	16–25
Ovrednotenje načrtov posloводства za prihodnje ukrepanje	26–28
Informacije postanejo znane po datumu revizorjevega poročila	29
Ovrednotenje pridobljenih revizijskih dokazov in sklepanje	30–31
Ustreznost razkritij	32–33
Posledice za revizorjevo poročilo	34–38
Pisne predstavitve	39–40
Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje	41–42
Poročanje ustreznemu organu zunaj organizacije	43
Dokumentacija	44
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Področje tega MSR-ja	A1–A2
Podlaga računovodenja za delujoče podjetje	A3
Odgovornost za oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje ...	A4
Opredelitev pojmov	A5–A6
Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti	A7–A32
Ovrednotenje ocene posloводства	A33–A58
Ovrednotenje načrtov posloводства za prihodnje ukrepanje	A59–A65

Informacije postanejo znane po datumu revizorjevega poročila	A66
Ovrednotenje pridobljenih revizijskih dokazov in sklepanje	A67–A72
Ustreznost razkritij	A73–A77
Posledice za revizorjevo poročilo	A78–A96
Pisne predstavitve	A97
Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje	A98–A101
Poročanje ustreznemu organu zunaj organizacije	A102–A105
Dodatek: Zgledi poročil neodvisnega revizorja, povezanih z delujočim podjetjem	

Uvod

Področje tega MSR-ja

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjeve naloge pri reviziji računovodskih izkazov, povezane z delujočim podjetjem in posledicami za revizorjevo poročilo. Čeprav se ta MSR uporablja ne glede na velikost ali zapletenost organizacije, se nekatere posebne presoje uporabljajo samo pri revizijah računovodskih izkazov kotirajočih organizacij (glejte odstavka A1–A2).

Podlaga računovodenja za delujoče podjetje

2. V skladu s podlago računovodenja za delujoče podjetje so računovodski izkazi pripravljeni ob predpostavki, da je organizacija delujoče podjetje in bo v predvidljivi prihodnosti nadaljevala poslovanje. Računovodski izkazi za splošen namen so pripravljeni na podlagi računovodenja za delujoče podjetje, razen če poslovodstvo namerava likvidirati organizacijo ali prenehati poslovati ali nima druge realne možnosti, kot da to stori. Računovodski izkazi za poseben namen so lahko ali pa tudi niso pripravljeni v skladu z okvirom računovodskega poročanja, za katerega je podlaga računovodenja za delujoče podjetje pomembna (podlaga računovodenja za delujoče podjetje na primer ni pomembna za nekatere računovodske izkaze, ki so v posameznih pravnih ureditvah pripravljeni na davčni osnovi). Kadar je uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje ustrezna, so sredstva in obveznosti izkazani na podlagi dejstva, da bo organizacija sposobna iztržiti svoja sredstva in poravnati svoje obveznosti v okviru običajnega poslovanja (glejte odstavek A3).

Odgovornost za oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje

Naloge posloводства

3. Nekateri okviri računovodskega poročanja vsebujejo izrecno zahtevo, da poslovodstvo pripravi posebno oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ter vključujejo standarde glede zadev, ki jih je treba upoštevati, in razkritij, potrebnih 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 posloводства, 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 (glejte odstavek A4).
4. V drugih okvirih računovodskega poročanja morda ni izrecne zahteve, da mora poslovodstvo pripraviti posebno oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Kjer pa je podlaga računovodenja za delujoče podjetje 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, tudi če okvir računovodskega poročanja ne vključuje izrecne zahteve, da to stori.
5. Ocena posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, vključuje tudi presojanje o prihodnjih negotovih izidih dogodkov ali okoliščin v določenem času. Za to presojo so pomembni naslednji dejavniki:
 - stopnja negotovosti, povezana z izidom dogodka ali okoliščine, je bistveno večja, dlje ko je v prihodnost odmaknjen dogodek ali okoliščina ali izid; zato večina okvirov računovodskega

¹ MRS 1, *Predstavljanje računovodskih izkazov*, odstavek 25–26.

poročanja, ki zahtevajo izrecno oceno posloводства, opredeli tudi najkrajše obdobje, za katero mora posloводство upoštevati vse razpoložljive informacije;

- velikost in zapletenost organizacije, vrsta in okoliščine njenega poslovanja in stopnja, do katere nanjo vplivajo zunanji dejavniki, vplivajo na presojo izida dogodkov ali okoliščin;
- vsaka presoja o prihodnosti temelji na informacijah, ki so na voljo v času presojanja; kasnejši dogodki so lahko razlog za izide, ki niso skladni s presojami, upravičenimi v času, ko so bile sprejete.

Revizorjeve naloge

6. Revizorjeve naloge so pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze ter presoditi o ustreznosti poslovodske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi računovodskih izkazov. Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov mora ugotoviti, ali obstaja pomembna negotovost, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Te revizorjeve naloge obstajajo, tudi če okvir računovodskega poročanja, ki se uporablja pri pripravi računovodskih izkazov, ne vključuje izrecne zahteve, da mora posloводство izdelati posebno oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.
7. Kot je opisano v MSR-ju 200,² so možni učinki naravnih omejitev revizorjeve sposobnosti, da odkrije pomembno napačne navedbe, večji 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 nesklicenja na prepoznano pomembno negotovost, povezano z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, v revizorjevem poročilu ni mogoče razumeti kot jamstva za sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Datum uveljavitve

8. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2026 ali kasneje.

Cilji

9. Revizorjevi cilji so:
 - (a) pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze ter presoditi o ustreznosti, kako je posloводство pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo podlago računovodenja za delujoče podjetje;
 - (b) na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ugotoviti, ali obstaja pomembna negotovost glede dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje;
 - (c) poročati v skladu s tem MSR-jem.

² MSR 200, *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavka A56–A57.

Opredelitev pojmov

10. V MSR-jih ima navedeni izraz naslednji pomen:

Pomembna negotovost (povezana z delujočim podjetjem) — Negotovost, povezana z dogodki in okoliščinami, ki lahko posamično ali skupaj vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Izraz »lahko povzročijo bistveni dvom« se uporablja za sklicevanje na okoliščine, pri katerih sta razsežnost morebitnega vpliva in verjetnost nastanka prepoznanih dogodkov ali okoliščin takšni, da bi organizacija, razen če načrti posloводства za prihodnje ukrepanje ublažijo njihove učinke, lahko postala nesposobna iztržiti svoja sredstva in poravnati svoje obveznosti v običajnem poteku poslovanja ter nadaljevati svoje poslovanje v predvidljivi prihodnosti (glejte odstavka A5–A6).

Zahteve

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

11. Pri uporabi MSR-ja 315 (prenovljen 2019)³ mora revizor zasnovati in opravljati postopke ocenjevanja tveganj, vključno z zahtevanimi v odstavku 12, da pridobi revizijske dokaze, ki zagotavljajo ustrezno podlago za ugotavljanje, ali so bili prepoznani dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Prepoznavanje takšnih dogodkov ali okoliščin se izvede pred presojanjem katerih koli povezanih omilitvenih dejavnikov, vključenih v načrte posloводства za prihodnje ukrepanje (glejte odstavke A7–A15).

Spoznavanje organizacije in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja v organizaciji

12. Pri uporabi MSR-ja 315 (prenovljen 2019)⁴ mora revizor izvajati postopke ocenjevanja tveganj za spoznavanje (glejte odstavke A9–A15):

organizacije in njenega okolja:

- (a) poslovnega modela organizacije, njenih ciljev, strategij in povezanih poslovnih tveganj, pomembnih za dogodke ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (glejte odstavek A16);
- (b) razmer v panogi, vključno s konkurenčnim okoljem, tehnološkim razvojem in drugimi zunanjimi dejavniki, ki vplivajo na financiranje organizacije;
- (c) meril, ki se uporabljajo znotraj in zunaj organizacije, za ocenjevanje finančne uspešnosti organizacije, vključno z napovedmi, prihodnjimi denarnimi tokovi in postopki računovodskega predračunavanja (glejte odstavek A17);

primernega okvira računovodskega poročanja:

- (d) zahtev primernega okvira računovodskega poročanja, povezanega z delujočim podjetjem, ter povezanih razkritij, ki morajo biti vključena v računovodske izkaze organizacije (glejte odstavka A18, A20);

³ MSR 315 (prenovljen 2019), *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe*, odstavka 13–14.

⁴ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavki 19–27.

- (e) osnove za nameravano poslovodsko uporabo podlage računovodenja za delujoče podjetje (glejte odstavka A19–A20);

sistema notranjega kontroliranja v organizaciji:

- (f) razen če so vsi pristojni za upravljanje vključeni tudi v upravljanje organizacije,⁵ kako pristojni za upravljanje izvajajo nadzor nad oceno poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (glejte odstavka A21–A22);
- (g) postopka ocenjevanja tveganj organizacije za prepoznavanje, ocenjevanja in obravnavanja poslovnih tveganj, povezanih z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje;
- (h) kako poslovodstvo prepozna ustrezno metodo, bistvene predpostavke in podatke, primerne za ocenjevanje sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (glejte odstavka A23–A24);
- (i) kako proces računovodskega poročanja organizacije obravnava razkritja, povezana s sposobnostjo organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (glejte odstavek A25).

Ohranjanje pozornosti med revizijo glede informacij o dogodkih ali okoliščinah

13. Revizor mora ves čas revizije ostati pozoren na informacije o dogodkih ali okoliščinah, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (glejte odstavke A26–A29).

Dogodki ali okoliščine, ki jih poslovodstvo prej ni prepoznalo ali razkrilo

14. Pri uporabi MSR-ja 315 (prenovljen 2019)⁶ mora revizor ugotoviti, ali revizijski dokazi, pridobljeni s postopki ocenjevanja tveganja in z njimi povezanimi dejavnostmi, kažejo na obstoj dogodkov ali okoliščin, ki jih poslovodstvo prej ni prepoznalo ali razkrilo revizorju in lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (glejte odstavka A30–A31).

Pomanjkljivosti kontrol v sistemu notranjega kontroliranja organizacije

15. Pri uporabi MSR-ja 315 (prenovljen 2019)⁷ mora revizor na podlagi svojega ovrednotenja vsakega sestavnega dela sistema notranjega kontroliranja v organizaciji ugotoviti, ali je bila prepoznana ena ali več pomanjkljivosti pri kontroliranju v zvezi z oceno delujočega podjetja, ki jo je pripravilo poslovodstvo (glejte odstavek A32).

Ovrednotenje ocene poslovodstva

16. Če poslovodstvo še ni pripravilo ocene sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, mora revizor od poslovodstva zahtevati, da takšno oceno pripravi. Če poslovodstvo tega ni pripravljeno storiti, mora revizor proučiti posledice za revizijo (glejte odstavek A33).
17. Revizor mora zasnovati in izvajati revizijske postopke, da ovrednoti oceno poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, vključno z bistvenimi presojami, na katerih temelji ta ocena poslovodstva (glejte odstavke A34–A36).

⁵ MSR 260 (prenovljen), *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, odstavek 13.

⁶ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 35.

⁷ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 27.

18. Pri zasnovanju in izvajanju revizijskih postopkov, ki jih zahteva odstavek 17, mora revizor to storiti na način, ki ni pristranski ne v smislu pridobivanja revizijskih dokazov, ki bi lahko potrjevali določene ugotovitve, ne v smislu izključevanja revizijskih dokazov, ki bi jim lahko nasprotovali (glejte odstavek A37).

Metoda, bistvene predpostavke in podatki, uporabljeni v oceni posloводства

19. Revizijski postopki, ki jih zahteva odstavek 17, morajo vključevati ovrednotenje metode, bistvenih predpostavk in podatkov, ki jih je posloводство uporabilo pri oceni sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Pri določanju vrste in obsega takšnih revizijskih postopkov mora revizor upoštevati izide izvedenih postopkov ocenjevanja tveganj. Takšni revizijski postopki morajo obravnavati (glejte odstavke A35, A38, A46):
- (a) metodo, ki jo uporablja posloводство za oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, vključno s tem, ali (glejte odstavek A39):
 - (i) je izbrana metoda ustrezna v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja in, če je primerno, ali so spremembe glede na metodo, uporabljeno v prejšnjih obdobjih, ustrezne (glejte odstavek A40) in
 - (ii) se izračuni, če so primerni, uporabljajo v skladu z metodo in so matematično pravilni (glejte odstavek A41);
 - (b) ali so bistvene predpostavke, na katerih temelji ocena posloводства (glejte odstavek A42):
 - (i) ustrezne v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja in, če je primerno, ali so spremembe ustrezne glede na prejšnja obdobja ter
 - (ii) medsebojno skladne in skladne s povezanimi predpostavkami, uporabljenimi na drugih področjih poslovnih dejavnosti organizacije, na podlagi revizorjevega znanja, pridobljenega med revizijo;
 - (c) ali so podatki:
 - (i) primerni in zanesljivi (glejte odstavka A43–A44) ter
 - (ii) ustrezni glede na primeren okvir računovodskega poročanja in, če je primerno, ali so spremembe, narejene v prejšnjih obdobjih, ustrezne (glejte odstavek A45).

Obdobje po oceni posloводства

20. Revizor mora pri poslovodu poizvedeti o tem, kako pozna dogodke ali okoliščine po obdobju, ki ga zajema ocena posloводства, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Če posloводство ali revizor prepozna takšne dogodke ali okoliščine, mora revizor od posloводства zahtevati, da ovrednoti morebitno bistvenost dogodkov ali okoliščin za oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (glejte A47–A49).

Zahteva, da posloводство podaljša svojo oceno

21. Če ocena posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, zajema obdobje, krajše od dvanajstih mesecev od datuma odobritve računovodskih izkazov, kot je opredeljeno v MSR-ju 560,⁸ mora revizor od posloводства zahtevati, da podaljša obdobje ocenjevanja

⁸ MSR 560, *Kasnejši dogodki*, odstavek 5(b).

na najmanj dvanajst mesecev od tega datuma (glejte odstavke A50–A53).

Poslovodstvo ni pripravljeno podaljšati svoje ocene

22. Če poslovodstvo na zahtevo revizorja ni pripravljeno podaljšati svoje ocene, more revizor o tej zadevi razpravljati s poslovodstvom in, če je ustrezno, s pristojnimi za upravljanje (glejte odstavke A54–A56).
23. Če po razpravi, ki jo zahteva odstavek 22, revizor po svoji strokovni presoji meni, da mora poslovodstvo podaljšati oceno, poslovodstvo pa tega še vedno ni pripravljeno storiti, mora revizor ugotoviti posledice za revizijo (glejte odstavek A57).

Informacije, uporabljene v oceni poslovodstva

24. Pri ovrednotenju ocene poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, mora revizor proučiti, ali ocena poslovodstva vključuje vse pomembne informacije, s katerimi je revizor seznanjen.
25. Če revizor prepozna dogodke ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in jih poslovodstvo prej ni prepoznalo ali razkrilo, mora:
 - (a) o zadevi razpravljati s poslovodstvom, da razume učinke teh dogodkov ali okoliščin na oceno poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ter zahtevati, da poslovodstvo ovrednoti njihovo morebitno bistvenost;
 - (b) ugotoviti, ali je treba za obravnavanje učinka teh dogodkov ali okoliščin od poslovodstva zahtevati, da popravi svojo oceno delujočega podjetja (glejte odstavek A58); in
 - (c) če je primerno, zasnovati in izvajati dodatne revizijske postopke za ovrednotenje ocene poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu z odstavki 17–19.

Ovrednotenje načrtov poslovodstva za prihodnje ukrepanje

26. Če so bili prepoznani dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, mora revizor ovrednotiti načrte poslovodstva za prihodnje ukrepanje v zvezi z njegovo oceno delujočega podjetja, vključno s tem, ali (glejte odstavke A59–A62):
 - (a) je verjetno, da bodo izidi teh načrtov zadostni za zmanjšanje učinkov prepoznanih dogodkov ali okoliščin;
 - (b) so načrti poslovodstva izvedljivi v danih okoliščinah in
 - (c) ima poslovodstvo tako namero kot tudi sposobnost za izvedbo določenih ukrepov.
27. Če načrti poslovodstva za prihodnje ukrepanje vključujejo uporabo bistvenih predpostavk ali podatkov, mora revizor izvesti revizijske postopke, zahtevane v odstavku 19(b)-(c).

Finančna podpora tretjih oseb ali povezanih oseb, vključno z lastnikom-poslovodjo organizacije

28. Če načrti poslovodstva za prihodnje ukrepanje vključujejo finančno podporo tretjih oseb ali povezanih oseb, vključno z lastnikom-poslovodjo organizacije, mora revizor pridobiti revizijske dokaze o nameri in sposobnosti teh oseb, da vzdržujejo ali zagotovijo potrebno finančno podporo (glejte odstavke

A63–A65).

Informacije postanejo znane po datumu revizorjevega poročila

29. Če revizor po datumu svojega poročila, a pred datumom izdaje računovodskih izkazov, pridobi dodatne informacije, povezane z oceno posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, mora izvesti postopke v skladu z MSR-jem 560 (glejte odstavek A66).

Ovrednotenje pridobljenih revizijskih dokazov in sklepanje

30. Revizor mora ovrednotiti, ali so bili pridobljeni zadostni in ustrezni revizijski dokazi, ter sprejeti sklep o ustreznosti tega, kako je posloводство pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo podlago računovodenja za delujoče podjetje. Pri tem mora revizor (glejte odstavek A67):
- (a) ovrednotiti, ali je pri presojah in odločitvah posloводства pri oceni sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, možno zaznati pristranskost posloводства, tudi če so posamično smiselne; če se prepoznajo znaki možne pristranskosti, mora revizor ovrednotiti njihove posledice za revizijo (glejte odstavke A68–A71);
 - (b) proučiti vse pridobljene revizijske dokaze, vključno s tistimi, ki so skladni ali neskladni z drugimi revizijski dokazi, ne glede na to, ali potrjujejo ali nasprotujejo trditvam v računovodskih izkazih.
31. Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov mora revizor po svoji strokovni presoji proučiti, ali obstaja pomembna negotovost, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (glejte odstavke A72).

Ustreznost razkritij

Ustreznost razkritij, kadar pomembna negotovost ne obstaja

32. Če so bili prepoznani dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, vendar revizor na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov sklepa, da pomembna negotovost ne obstaja, mora ovrednotiti, ali računovodski izkazi zagotavljajo ustrezna razkritja o teh dogodkih ali okoliščinah glede na zahteve primernega okvira računovodskega poročanja, vključno, kjer je to primerno, z bistvenimi presojami, ki jih posloводство sprejme pri sklepanju, da pomembna negotovost ne obstaja (glejte odstavke A73–A76).

Ustreznost razkritij, kadar obstaja pomembna negotovost

33. Če revizor sklepa, da je posloводство pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje, vendar obstaja pomembna negotovost, mora ugotoviti, ali računovodski izkazi (glejte odstavek A77):
- (a) ustrezno razkrivajo glavne dogodke ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ter načrte posloводства za prihodnje ukrepanje za obravnavo teh dogodkov ali okoliščin in
 - (b) jasno razkrivajo, da obstaja pomembna negotovost, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in da organizacija zato morda ne bo sposobna iztržiti svojih sredstev in poravnati svojih obveznosti v običajnem poteku poslovanja ter nadaljevati svojega poslovanja v predvidljivi prihodnosti.

Kadar obstaja pomembna negotovost, je ustrezno razkritje vrste in posledic negotovosti potrebno za:

- (i) pošteno predstavitev računovodskih izkazov pri računovodskem poročanju v skladu z okvirom poštene predstavitve ali
- (ii) nezavajajoče računovodske izkaze v okviru skladnosti.

Posledice za revizorjevo poročilo

Uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje je ustrezna – pomembna negotovost ne obstaja

34. Če revizor sklepa, da je uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje ustrezna in pomembna negotovost ne obstaja, mora v svoje poročilo vključiti poseben razdelek z naslovom *Delujoče podjetje* in (glejte odstavka A78–A79):

- (a) navesti, da (glejte odstavka A80–A81):
 - (i) je v okviru revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju revizorjevega mnenja o njih presodil, da je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje;
 - (ii) na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ni prepoznal pomembne negotovosti, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje; in
 - (iii) revizorjevi sklepi temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma revizorjevega poročila, in ne predstavljajo jamstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje;
- (b) pri reviziji računovodskih izkazov kotirajoče organizacije, če poslovodstvo sprejme bistvene presoje, da ne obstaja pomembna negotovost, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (glejte odstavke A82–A83, A89):
 - (i) vključiti sklicevanje na povezana razkritja v računovodskih izkazih, če obstajajo (glejte odstavke A73–A76); in
 - (ii) opisati, kako je ovrednotil oceno poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (glejte odstavke A84–A88).

Uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje je ustrezna – pomembna negotovost obstaja

Ustrezno razkritje pomembne negotovosti je vključeno v računovodske izkaze

35. Če je v računovodskih izkazih podano ustrezno razkritje o pomembni negotovosti, mora revizor izraziti neprilagojeno mnenje in njegovo poročilo mora vključevati poseben razdelek z naslovom *Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem* ter (glejte odstavke A78–A79, A90–A91):

- (a) vključevati sklicevanje na povezana razkritja v računovodskih izkazih (glejte odstavka A73, A77);
- (b) pri reviziji računovodskih izkazov kotirajoče organizacije opisati, kako je ovrednotil oceno poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (glejte odstavke A84–A88);
- (c) navesti, da ti dogodki ali okoliščine kažejo, da obstaja pomembna negotovost, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje;
- (d) navesti, da:

- (i) revizorjevo mnenje glede te zadeve ni prilagojeno;
- (ii) je v okviru revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju revizorjevega mnenja o njih presodil, da je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje;
- (iii) revizorjevi sklepi temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma revizorjevega poročila, in ne predstavljajo jamstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Ustrezno razkritje pomembne negotovosti ni vključeno v računovodske izkaze

36. Če ustrezno razkritje o pomembni negotovosti ni vključeno v računovodske izkaze, mora revizor (glejte odstavke A78–A79, A90, A92):

- (a) izraziti mnenje s pridržkom ali odklonilno mnenje, kot je ustrezno, v skladu s prenovljenim MSR-jem 705;⁹
- (b) v razdelku revizorjevega poročila *Podlaga za mnenje s pridržkom* (odklonilno mnenje) navesti, da obstaja pomembna negotovost in da ta zadeva v računovodskih izkazih ni ustrezno razkrita;
- (c) vključiti poseben razdelek v revizorjevo poročilo z naslovom *Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem* in:
 - (i) opozoriti na razdelek v revizorjevem poročilu *Podlaga za mnenje s pridržkom* (odklonilno mnenje), ki navaja, da pomembna negotovost obstaja in da ni bila ustrezno razkrita v računovodskih izkazih;
 - (ii) navesti, da:
 - a. je v okviru revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju revizorjevega mnenja o njih presodil, da je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje;
 - b. revizorjevi sklepi temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma revizorjevega poročila, in ne predstavljajo jamstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Dejavniki, kadar revizor zavrne mnenje o računovodskih izkazih

37. Kadar revizor zavrne mnenje o računovodskih izkazih, razen če to zahteva zakon ali drug predpis, v svoje poročilo ne vključuje posebnih razdelkov o delujočem podjetju ali pomembni negotovosti, povezani z delujočim podjetjem¹⁰ (glejte odstavka A93–A94).

Uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje je neustrezna

38. Če so bili računovodski izkazi pripravljeni s podlago računovodenja za delujoče podjetje, vendar je po revizorjevi strokovni presoji podlaga računovodenja za delujoče podjetje, ki jo je poslovodstvo uporabilo pri pripravi računovodskih izkazov, neustrezna (glejte odstavka A95–A96):

- (a) mora revizor izraziti odklonilno mnenje in

⁹ MSR 705 (prenovljen), *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*.

¹⁰ MSR 705 (prenovljen), odstavek 29.

- (b) razen če to zahteva zakon ali drug predpis, v svoje poročilo ne sme vključiti posebnih razdelkov o delujočem podjetju ali pomembni negotovosti, povezani z delujočim podjetjem.

Pisne predstavitve

39. Revizor mora od posloводства in, kadar je to ustrezno, pristojnih za upravljanje zahtevati pisne predstavitve,¹¹ ki obravnavajo (glejte odstavek A97):
 - (a) ali je posloводство pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje;
 - (b) ali so metoda, bistvene predpostavke in podatki, uporabljeni v oceni posloводства o delujočem podjetju in povezanih razkritjih, ustrezni glede na okvir računovodskega poročanja;
 - (c) ali ocena posloводства o delujočem podjetju odraža vse dogodke ali okoliščine, ki se jih posloводство zaveda in ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ter da so bili vsi takšni dogodki ali okoliščine, če obstajajo, razkriti revizorju in
 - (d) ali so bile zadeve, pomembne za delujoče podjetje, ustrezno razkrite v računovodskih izkazih, vključno, kjer je to primerno, z bistvenimi presojami, ki jih posloводство sprejme pri sklepanju, da pomembna negotovost ne obstaja.
40. Če so bili prepoznani dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, morajo pisne predstavitve, ki jih zahteva odstavek 39, obravnavati tudi (glejte odstavek A97):
 - (a) načrte posloводства za prihodnje ukrepanje in ali takšni načrti zmanjšujejo učinke prepoznanih dogodkov ali okoliščin;
 - (b) izvedljivost teh načrtov in
 - (c) ali ima posloводство namero in sposobnost za izvedbo določenih ukrepov.

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje

41. Razen če so vse osebe, pristojne za upravljanje, vključene tudi v vodenje organizacije,¹² mora revizor pravočasno obvestiti pristojne za upravljanje o prepoznanih dogodkih ali okoliščinah, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (glejte odstavka A98–A99).
42. Če se prepoznajo dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, mora revizor komunicirati s pristojnimi za upravljanje (glejte odstavek A100):
 - (a) o tem, ali dogodki ali okoliščine predstavljajo pomembno negotovost;
 - (b) o tem, ali je posloводство pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje;
 - (c) o izvedenih revizijskih postopkih in podlagi za revizorjeve sklepe, vključno z revizorjevim ovrednotenjem načrtov posloводства za prihodnje ukrepanje;

¹¹ MSR 580, *Pisne predstavitve*.

¹² MSR 260 (prenovljen), odstavek 13.

- (d) o ustreznosti povezanih razkritij v računovodskih izkazih, vključno z razkritji, ki opisujejo bistvene presoje, ki jih je sprejelo poslovodstvo, in o omilitvenih dejavnikih v načrtih poslovodstva, ki so bistveni za obvladovanje negativnih učinkov dogodkov ali okoliščin;
- (e) kadar je ustrezno, o nepripravljenosti poslovodstva, da pripravi ali podaljša svojo oceno o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje;
- (f) o posledicah za revizijo ali revizorjevo poročilo (glejte odstavek A101).

Poročanje ustreznemu organu zunaj organizacije

43. Kadar revizor proučuje vključitev posebnega razdelka v revizorjevo poročilo z naslovom *Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem* ali o izdaji prilagojenega mnenja glede zadev, povezanih z delujočim podjetjem, mora ugotoviti, ali zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve (glejte odstavke A102–A105):
- (a) zahtevajo, da revizor poroča ustreznemu organu zunaj organizacije;
 - (b) določajo odgovornosti ali pravice, na podlagi katerih je takšno poročanje ustreznemu organu zunaj organizacije v določenih okoliščinah lahko primerno.

Dokumentacija

44. Pri uporabi MSR-ja 230¹³ mora revizor v revizijsko dokumentacijo vključiti bistvene strokovne presoje v zvezi:
- (a) z revizorjevimi sklepi o:
 - (i) ustreznosti, kako je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo podlago računovodenja za delujoče podjetje; in
 - (ii) ali obstaja pomembna negotovost ali ne; ter
 - (b) z revizorjevo ugotovitvijo glede ustreznosti razkritij poslovodstva v računovodskih izkazih, povezanimi z delujočim podjetjem.

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Področje tega MSR-ja (glejte odstavke 1)

- A1. Poleg zadev, obravnavanih v tem standardu, se v MSR-ju 701¹⁴ obravnava revizorjeva odgovornost za sporočanje ključnih revizijskih zadev v njegovem poročilu. Ta standard potrjuje, da so pri uporabi MSR-ja 701 glede na značilnosti ključne revizijske zadeve:¹⁵
- pomembna negotovost, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje; ali
 - bistvene presoje, kadar jih je poslovodstvo sprejelo pri sklepanju, da ni pomembne negotovosti, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

¹³ MSR 230, *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11, A6–A7, in dodatek.

¹⁴ MSR 701, *Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja*.

¹⁵ MSR 701, odstavek 15.

V takšnih okoliščinah so posledice za revizorjevo poročilo določene v skladu s tem MSR-jem.

- A2. Pri revizijah računovodskih izkazov kotirajočih organizacij, kadar revizor na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov sklepa, da pomembna negotovost ne obstaja in da je poslovodstvo sprejelo bistvene presoje pri sklepanju, da pomembna negotovost, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ne obstaja, ta MSR zahteva, da revizor v razdelku *Delujoče podjetje* v svojem poročilu razkrije, kako je ovrednotil oceno poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Podlaga računovodenja za delujoče podjetje

Upoštevanje posebnosti organizacij v javnem sektorju (glejte odstavek 2)

- A3. Poslovodska uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje je pomembna tudi za organizacije javnega sektorja. V Mednarodnem računovodskem standardu za javni sektor (MRSJS) 1 je obravnavano, na primer, vprašanje o sposobnosti organizacij javnega sektorja, da nadaljujejo kot delujoča podjetja.¹⁶ Tveganja delujočega podjetja se lahko pojavijo tudi, kadar organizacije javnega sektorja poslujejo na dobičkonosni podlagi, če se državna podpora lahko zmanjša ali ukine ali pri privatizaciji. Dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v javnem sektorju, lahko vključujejo primere, v katerih organizacija javnega sektorja nima zadostnih virov financiranja za nadaljnji obstoj ali kadar odločitve o smernicah vplivajo na storitve, ki jih zagotavlja organizacija javnega sektorja.

Odgovornost za oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje

Naloge poslovodstva (glejte odstavek 3)

- A4. Okoliščine, v katerih organizacije pripravljajo računovodske izkaze na podlagi računovodenja za delujoče podjetje, so lahko različne. V MRS-ju 1, na primer, je pojasnjeno, da lahko te okoliščine vključujejo vse od primerov, v katerih ima organizacija zgodovino dobičkonosnega poslovanja in enostaven dostop do finančnih virov, do primerov, v katerih mora poslovodstvo proučiti širok nabor dejavnikov, kot so trenutna in pričakovana dobičkonosnost, roki odplačila dolgov ter potencialni viri nadomestnega financiranja, preden lahko presodi, da je uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje ustrezna.¹⁷

Opredelitev pojmov (glejte odstavek 10)

- A5. Primeren okvir računovodskega poročanja lahko izrecno uporablja, ali pa ne, izraz »pomembna negotovost« pri opisu negotovosti, ki jih je treba razkriti v računovodskih izkazih v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Na primer, izraz »pomembna negotovost« se uporablja v MRS-ju 1 in MRSJS-ju 1. V nekaterih drugih okvirih računovodskega poročanja se v podobnih okoliščinah uporablja izraz »bistvena negotovost«. Revizor mora v skladu z odstavkom 31 proučiti, ali pomembna negotovost obstaja, ne glede na to, ali in kako jo primeren okvir opredeljuje. Primeren okvir računovodskega poročanja lahko tudi ne opredeljuje ali opisuje izraza »lahko vzbudi bistveni dvom« ali uporablja druge izraze.
- A6. Načrti za prihodnje ukrepanje lahko vključujejo, na primer, da poslovodstvo hitreje iztrži sredstva, kot

¹⁶ MRSJS 1, *Predstavitev računovodskih izkazov*, odstavki 38–41.

¹⁷ MRS 1, odstavek 26.

je bilo prvotno predvideno, ali pridobi druge možne ali dodatne vire likvidnosti za podporo sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (glejte tudi odstavke 26–28). V takšnih okoliščinah je lahko pomemben tudi časovni vidik dogodkov ali okoliščin, ki povzročajo negotovost. Na primer, krajše ko je obdobje, v katerem mora poslovodstvo ukrepati, bistvenejša je lahko negotovost o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

Dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (glejte odstavek 11)

- A7. Nekateri dogodki ali okoliščine morda ne vzbudijo bistvenega dvoma, če se jih proučuje posamično, vendar pa lahko skupaj z drugimi dogodki ali okoliščinami vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Primeri:

V nadaljevanju so navedeni primeri prepoznanih dogodkov ali okoliščin, ki lahko posamično ali skupaj vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Ti primeri niso vsi možni.

Finančni

- čista (neto) obveznost ali stanje 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 preveliko opiranje na kratkoročna posojila za financiranje dolgoročnih sredstev
- znaki umika finančne podpore upnikov
- ponavljajoči se negativni denarni tokovi iz poslovanja ali nesposobnost ustvarjanja denarnih tokov iz poslovanja, kar kažejo pretekli ali predvideni računovodski izkazi
- neugodni ključni finančni kazalniki
- velike izgube iz poslovanja ali bistveno zmanjšanje vrednosti sredstev, ki se uporabljajo za ustvarjanje denarnih tokov
- zamude pri izplačilu ali ustavitev izplačevanja dividend
- nezmožnost poplčila upnikov ob zapadlosti
- neizpolnjevanje ali omejena sposobnost izpolnjevanja zahtev glede odplačila dolga ali drugih pogodbenih obveznosti ali izpolnjevanje pogojev posojilnih pogodb
- spreminjanje pogojev dobaviteljev od dobav na odprt račun v posle s plačilom ob dobavi
- nezmožnost pridobitve dodatnega dolžniškega ali lastniškega financiranja za ohranitev konkurenčnosti, vključno s financiranjem večjih raziskovalno-razvojnih projektov, naložb v dolgoročna sredstva, razvoja nujno potrebnih novih izdelkov in drugih nujnih naložb
- izpostavljenost likvidnostnemu tveganju zaradi neusklajenosti zapadlosti sredstev in obveznosti

Poslovni

- namere posloводства za likvidacijo ali prenehanje poslovanja organizacije
- izguba ključnega osebja in posloводства brez nadomestitve
- bistveno zmanjšanje povpraševanja strank
- izguba pomembnega trga, bistvenih strank, franšize, licence ali glavnih dobaviteljev
- težave z delovno silo
- pomanjkanje pomembnih materialov
- pojav izjemno uspešnega tekmeca

Drugi

- bistvena ali trajna prekinitve poslovanja zaradi kibernetkega napada (npr. zavrnitev dostopa do informacij ali nesposobnost zagotavljanja storitev)
- neizpolnjevanje ali omejena sposobnost izpolnjevanja kapitalskih ali drugih zakonskih ali regulativnih zahtev, kot so zahteve glede solventnosti ali likvidnosti za finančne institucije in zahteve za borzno kotacijo
- tekoči sodni spori in pogojne obveznosti, ki izhajajo iz zadev, kot so prodajne garancije, finančna jamstva in sanacija okolja, ali regulativni postopki proti organizaciji, ki, če so uspešni, privedejo do zahtevkov, ki jih organizacija verjetno ne bo mogla izpolniti
- spremembe zakona, drugega predpisa ali smernice vlade, za katere se pričakuje negativen vpliv na organizacijo, vključno z zadevami, povezanimi s trajnostnostjo
- občutno znižanje cene delnic
- bistvena izpostavljenost nestabilnim trgov, kot so menjalni tečaji, blago (npr. cene surove nafte), delnice in obrestne mere
- nezavarovane ali nezadostno zavarovane katastrofe ali izgube zaradi prekinitve poslovanja, ko se zgodijo (npr. potres)
- spremembe v okolju, kot so vojna, državljanski nemiri, izbruhi bolezni, za katere se pričakuje negativen vpliv na organizacijo, ali fizična tveganja, povezana s podnebnimi spremembami (npr. poplave)

- A8. V določenih okoliščinah lahko revizor prepozna dejavnike tveganja za prevaro, izhajajoč iz dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ki so pomembni za prepoznavanje in oceno tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare v skladu z MSR-jem 240.¹⁸

Primeri:

- Ponavljajoči se negativni denarni tokovi iz poslovanja ali nesposobnost ustvarjanja denarnih

¹⁸ MSR 240, *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*, odstavek 24.

tokov iz poslovanja lahko predstavljajo nevarnost stečaja, izvršbe ali sovražnega prevzema, kar lahko nakazuje spodbudo ali pritisk za izvedbo prevare.

- Neizpolnjevanje pogojev ali le omejena sposobnost izpolnjevanja zahtev iz posojilnih pogodb lahko ogrozi sposobnost podaljšanja posojil in kaže na spodbudo ali pritisk za izboljšanje poslovnih rezultatov ali namerno napačno navajanje računovodskih izkazov.

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti (glejte odstavka 11–12)

- A9. V MSR-ju 315 (prenovljen 2019) so zahteve in navodila v zvezi z revizorjevo odgovornostjo, da se seznanijo z organizacijo in njenim okoljem, primernim okvirom računovodskega poročanja ter sistemom notranjega kontroliranja v organizaciji, pa tudi s prepoznavanjem in ocenjevanjem tveganj pomembno napačnih navedb bodisi zaradi prevare bodisi napake. Zahteve in navodila v tem MSR-ju se nanašajo na zahteve iz MSR-ja 315 (prenovljen 2019), pomembne za prepoznavanje dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ali pa jih dopolnjujejo.
- A10. Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti pomagajo revizorju pri ugotavljanju, ali je to, da poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabi podlago računovodenja za delujoče podjetje, verjetno pomembno vprašanje ter kako to vpliva na načrtovanje revizije. Zlasti pri izvajanju postopkov ocenjevanja tveganj, kot so tisti, ki jih zahtevata odstavka 11 in 12, lahko revizor prepozna informacije o določenih dogodkih ali okoliščinah, ki, če se obravnavajo posamično ali skupaj, kažejo, da obstajajo dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Ti postopki omogočajo tudi pravočasnejše razprave s poslovodstvom, vključno z razpravo o načrtih poslovodstva za prihodnje ukrepanje in reševanje vseh prepoznanih vprašanj, povezanih z delujočim podjetjem, kadar se prepoznajo dogodki ali razmere, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Revizor strokovno presoja, da določi vrsto in obseg postopkov ocenjevanja tveganj, ki jih je treba izvesti za izpolnitev zahtev tega MSR-ja.
- A11. MSR 315 (prenovljen 2019)¹⁹ zahteva, da revizor zasnuje in izvaja postopke ocenjevanja tveganj nepristransko, tako da ne pridobiva le potrditvenih revizijskih dokazov ali izključuje tistih, ki bi lahko bili nasprotujoči. Zasnovanje in izvajanje postopkov ocenjevanja tveganja na nepristranski način lahko revizorju pomaga pri prepoznavanju morebitnih protislovnih informacij. To lahko revizorju pomaga pri ohranjanju poklicne nezaupljivosti pri prepoznavanju, ali dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, povzročajo tveganje pristranskosti poslovodstva pri pripravi računovodskih izkazov (glejte tudi odstavke A68–A71).
- A12. Sledijo primeri postopkov ocenjevanja tveganj, ki so lahko pomembni.

Primeri:

Organizacija in njeno okolje

- poizvedovanje pri osebju za finančno načrtovanje in analizo v zvezi z denarnimi tokovi, dobičkom in drugimi pomembnimi napovedmi za razumevanje analize občutljivosti v zvezi s prihodnjimi dobički, vključene v oceno poslovodstva o delujočem podjetju

¹⁹ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 13.

- poizvedovanje pri pravnem svetovalcu organizacije o obstoju sporov in zahtevkov ter o razumnosti ocen posloводства glede njihovega izida in ocene njihovih finančnih posledic
- pregled prejšnjih napovedi (retrospektivni pregled) za pridobitev informacij o učinkovitosti postopka posloводства za ocenjevanje delujočega podjetja
- pregled pogojev obveznic in posojilnih pogodb ter ugotavljanje, ali so nastale kakršne koli kršitve

Primeren okvir računovodskega poročanja

- pregled razkritij o bistvenih presojah in predpostavkah, ki jih sprejme posloводство glede prihodnosti in so vključene v zadnje razpoložljive računovodske izkaze organizacije ter lahko nakazujejo dogodke ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje

Sistem notranjega kontroliranja v organizaciji

- pregled zapisnikov sej delničarjev, pristojnih za upravljanje in ustreznih odborov za sklicevanje na finančne težave

A13. Revizor lahko uporabi tudi samodejna orodja in tehnike za zasnovo in izvajanje postopkov za ocenjevanje tveganj, kot to zahteva odstavek 11.

Primeri:

Revizor lahko uporabi samodejna orodja in tehnike, kadar:

- izvaja analitične postopke za razumevanje trendov ključnih finančnih kazalnikov (npr. ključnih virov prihodkov organizacije in njene povezanosti z ustvarjanjem denarnih tokov) ali za prepoznavanje neskladij ali neobičajnih dogodkov;
- uporablja napovedne modele za ocenjevanje finančnega stanja organizacije ali za razumevanje vpliva dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (npr. modeli za napoved stečaja ali plačilne nesposobnosti).

Stopnjevanost (glejte odstavek 11–12)

A14. Vrsta in obseg revizorjevih postopkov ocenjevanja tveganja se lahko razlikujeta glede na vrsto in okoliščine organizacije.

Primeri:

Organizacija in njeno okolje

- Vrsta in obseg revizorjevih postopkov ocenjevanja tveganja za spoznavanje ukrepov, ki se uporabljajo znotraj in zunaj organizacije za ocenjevanje njenega finančnega uspeha, bodo verjetno obsežnejši pri organizacijah z zapleteno strukturo in poslovnimi dejavnostmi. Takšne organizacije imajo lahko tudi zapletene dogovore o najemu posojil s posojilodajalci, dobavitelji ali organizacijami v skupini. Nasprotno pa so revizorjevi postopki za ocenjevanje tveganj verjetno manj obsežni za manjše ali manj zapletene organizacije, katerih poslovne

dejavnosti so preproste, z malo poslovnimi področji in nezapletenimi dogovori o najemu posojil.

Primeren okvir računovodskega poročanja

- Kadar negotovosti v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, v manjši meri vplivajo na poslovne dejavnosti organizacije, so lahko z njimi povezana razkritja v računovodskih izkazih organizacije preprosta, prav tako pa je lahko enostavnejša uporaba veljavnih zahtev za finančno poročanje. V takšnih okoliščinah bodo revizorjevi postopki za spoznavanje osnove, ki jo namerava poslovodstvo uporabiti kot podlago računovodenja za delujoče podjetje, verjetno manj obsežni.

Sistem notranjega kontroliranja organizacije

- Vrsta in obseg revizorjevih postopkov ocenjevanja tveganj sta lahko odvisna tudi od tega, v kolikšni meri se določene zadeve nanašajo na okoliščine. Na primer, med pristojne za upravljanje v manjših ali manj zapletenih organizacijah morda niso vključeni neodvisni ali zunanji člani, ki nadzorujejo oceno poslovodstva glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Poleg tega se lahko postopek ocenjevanja tveganj v organizaciji izvede z neposredno vključitvijo lastnika-poslovodje.

A15. Naslednji premisleki so lahko pomembni za manjše ali manj zapletene organizacije:

- Velikost organizacije lahko vpliva na njeno sposobnost, da se zoperstavi neugodnim razmeram. Manjše organizacije se lahko hitro odzovejo in izkoristijo priložnosti, vendar jim lahko primanjkuje rezerv za ohranjanje poslovanja.
- Pogoji, ki so še posebej pomembni za manjše organizacije, vključujejo tveganje, da banke in drugi posojilodajalci prenehajo podpirati organizacijo, ter morebitno izgubo glavnega dobavitelja, pomembnega kupca, ključnega zaposlenega ali pravice do poslovanja na podlagi licence, franšize ali druge pravne pogodbe.

Spoznavanje organizacije in njenega okolja, primerne okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja organizacije

Organizacija in njeno okolje (glejte odstavka 12(a), 12(c))

A16. Poslovni model, cilji, strategije in s tem povezana poslovna tveganja organizacije lahko povzročijo dogodke ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Nekatera poslovna tveganja so lahko tako bistvena, da vplivajo na sklep o primernosti, da poslovodstvo uporabi podlago računovodenja za delujoče podjetje, ter o tem, ali obstaja pomembna negotovost.

Primeri:

- razvoj v panogi, kot je pomanjkanje dostopa do ustreznega osebja ali strokovnega znanja za obravnavanje sprememb v panogi ali izguba pomembnih strank ali tržnega deleža
- novi izdelki in storitve, ki lahko povzročijo povečano odgovornost za izdelke
- širitev poslovanja organizacije in povpraševanje, ki ni bilo natančno ocenjeno
- zakonodajne zahteve, ki povzročajo povečano pravno izpostavljenost ali finančne posledice ali omejitve poslovnih dejavnosti, vključno s tistimi, ki izhajajo iz zadev, povezanih s

trajnostnostjo

- trenutne in prihodnje finančne zahteve, kot je izguba financiranja zaradi nesposobnosti organizacije, da izpolni nekatere vnaprej določene metrike prihodkov
- spodbude in pritiski na poslovodstvo, ki lahko povzročijo pristranskost poslovodstva in s tem vplivajo na utemeljenost predpostavk, uporabljenih pri oceni poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje

A17. Poslovodstvo bo pri prepoznavanju dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, verjetno uporabilo razpoložljive informacije o prihodnosti ter zgodovinske podatke iz notranjih in zunanjih virov. Spoznavanje ukrepov, ki se uporabljajo znotraj ali zunanje organizacije, lahko poudari nepričakovane rezultate ali trende, ki lahko nakazujejo na dogodke ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Primeri:

- Notranji kazalniki uspešnosti lahko kažejo na nenavadno poslabšanje obsega prodaje v primerjavi z drugimi organizacijami v isti panogi, kar lahko kaže na bistveni upad tržnega deleža ali izgubo strank.
- Zunanji viri informacij, kot so podatki o cenah, primerljivi podatki o tekmecih (podatki za primerjavo) in makroekonomski podatki, lahko nakazujejo konkurenčne, panožne, gospodarske in druge dejavnike, ki se upoštevajo v napovedih organizacije, prihodnjih denarnih tokovih in postopkih priprave proračuna.
- Analiza finančnega poslovanja organizacije, ki jo opravijo zunanje stranke, kot so analitiki, bonitetne agencije in institucionalni vlagatelji, lahko poudari neskladja z merili uspešnosti, ki jih uporablja poslovodstvo.

Primeren okvir računovodskega poročanja (glejte odstavka 12(d), 12(e))

A18. S spoznavanjem zahtev primernega okvira računovodskega poročanja revizor pridobi informacije o sodilih za pripoznavanje, merjenje in predstavitev v njem ter o tem, kako se ta sodila uporabljajo pri pripravi računovodskih izkazov na podlagi računovodenja za delujoče podjetje. Primeren okvir računovodskega poročanja lahko vključuje tudi zahteve glede razkritja bistvenih presoj in predpostavk, ki jih poslovodstvo sprejme pri presojanju, ali obstaja pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem. Zakon ali drug predpis lahko prav tako vključuje zahteve o razkritju in druge podrobne zahteve pri pripravi računovodskih izkazov na podlagi računovodenja za delujoče podjetje.

A19. Vrsta, obseg, čas in pogostost ocen poslovodstva glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, se med organizacijami lahko razlikujejo. V nekaterih organizacijah lahko poslovodstvo v okviru rednega spremljanja pogosteje ocenjuje sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, medtem ko se v drugih organizacijah takšna ocena izvaja letno. Če taka ocena še ni bila opravljena, lahko revizor prouči podlage za nameravano uporabo podlage računovodenja za delujoče podjetje v pogovoru s poslovodstvom in pri poslovodstvu poizveduje, ali so bili prepoznani dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Posebni premisleki o organizacijah javnega sektorja (glejte odstavka 12(d), 12(e))

A20. V nekaterih pravnih ureditvah lahko primeren okvir računovodskega poročanja vključuje posebna navodila za organizacije javnega sektorja, povezane z delujočim podjetjem, ki so pomembna za oceno posloводства glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Takšna navodila lahko na primer pripoznajo pomembnost upoštevanja trajne narave vladnih programov za določene organizacije javnega sektorja ter domnevo o nadaljevanju javnih storitev in s tem povezanega vladnega financiranja za izvajanje teh programov.

Sistem notranjega kontroliranja organizacije (glejte odstavke 12(f), 12(h), 12(i))

A21. Spoznavanje nadzora pristojnih za upravljanje je lahko še posebej pomembno, kadar ocena sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje:

- zahteva bistveno presojo posloводства, da oceni, ali obstaja pomembna negotovost, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje; ali
- je zapletena, na primer zaradi uporabe več virov podatkov ali predpostavk z zapletenimi medsebojnimi povezavami.

A22. Na uspešnost ocene posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, lahko vpliva nadzor, ki ga izvajajo pristojni za upravljanje. Revizor lahko prouči, ali pristojni za upravljanje:

- imajo veščine ali znanja, da razumejo ustreznost metode, ki jo posloводство uporablja pri ocenjevanju sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje;
- imajo veščine ali znanje, da lahko presodijo, ali je posloводство oceno o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, opravilo v skladu z zahtevami primernega okvira računovodskega poročanja;
- so neodvisni od posloводства, imajo na voljo informacije, potrebne za pravočasno ovrednotenje, kako je posloводство ocenilo sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ter pooblastila, da izpodbijajo ukrepe posloводства, kadar se zdijo neustrezni ali neprimerni;
- nadzorujejo postopek posloводства pri ocenjevanju sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

A23. Med vidiki, ki so lahko pomembni za revizorjevo razumevanje, kako posloводство določi ustrezno metodo, pomembne predpostavke in podatke, so lahko:

- podlaga za izbiro metode, predpostavk in podatkov posloводства, ki se uporabljajo pri ocenjevanju sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje; in
- ali je posloводство upoštevalo druge možne metode, predpostavke ali podatke, vključno s tem:
 - kako posloводство ugotavlja, da so predpostavke ustrezne in popolne;
 - kako posloводство ugotavlja ustreznost, točnost in popolnost podatkov, uporabljenih pri oceni.

A24. Če je posloводство v primerjavi s preteklim obdobjem spremenilo metodo ocenjevanja sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, je treba med drugim proučiti, ali je na primer nova metoda ustrežnejša, ali je sama po sebi odziv na spremembe v okolju ali okoliščinah, ki vplivajo na organizacijo, ali na spremembe v zahtevah primernega okvira računovodskega poročanja ali regulativnega okolja, ali pa ima posloводство drug utemeljen razlog. Če posloводство ni spremenilo

metode za ocenjevanje sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, je treba med drugim proučiti, ali je nadaljnja uporaba prejšnje metode, pomembnih predpostavk in podatkov ustrezna glede na trenutno okolje ali okoliščine.

- A25. Razkritja v zvezi s sposobnostjo organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, lahko vsebujejo podatke, pridobljene iz druge podporne dokumentacije, in podatke, ki ne izhajajo iz glavne knjige in pomožnih knjig (npr. podatke, ki jih zagotovi sistem za upravljanje tveganj organizacije o strategijah varovanja pred tveganji, ali analize občutljivosti, izpeljane iz finančnih modelov, ki dokazujejo, da je posloводство upoštevalo druge možne predpostavke). V okviru spoznavanja sistema notranjega kontroliranja organizacije lahko revizor prouči, kako posloводство določa ustreznost takih informacij, ki se uporabljajo za pripravo razkritij v zvezi s sposobnostjo organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Pozornost na informacije o dogodkih ali okoliščinah med celotno revizijo (glejte odstavek 13)

- A26. Kot je pojasnjeno v MSR-ju 315 (prenovljen 2019),²⁰ je spoznavanje organizacije in njenega okolja, primernega okvira računovodskega poročanja in sistema notranjega kontroliranja v organizaciji dinamičen in ponavljajoč se proces zbiranja, posodabljanja in analiziranja informacij, ki traja celotno revizijo. Zato se revizorjeva ugotovitev, ali so bili prepoznani dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, lahko spremeni, ko se pridobijo nove informacije.

Primer:

Revizor lahko prepozna tveganje pomembno napačne navedbe v zvezi z izjavo o ocenjevanju vrednosti srednjeročnih posojil za posojilodajalca, zavarovanih z nepremičninami, zaradi padca tržnih vrednosti nepremičnin. Isti dogodek ima z resnim gospodarskim upadom lahko dolgoročnejše posledice in večji vpliv na oceno tveganja pomembno napačne navedbe, kar lahko prav tako kaže na dogodek ali okoliščino, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

- A27. MSR 315 (prenovljen 2019) zahteva, da revizor popravi svoje prepoznavanje ali oceno tveganja pomembno napačne navedbe, če pridobi nove informacije, ki niso v skladu z revizijskimi dokazi, na katerih je prvotno temeljilo njegovo prepoznavanje ali ocena tveganja.²¹ Če se prepoznajo dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, potem ko je revizor že prepoznal ali ocenil tveganja in tudi izvedel postopke, navedene v tem MSR-ju, bo morda moral popraviti svoja prepoznana ali ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe.
- A28. Revizor se o dogodkih ali okoliščinah, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, lahko seznani tudi iz:
- zunanjih virov informacij (npr. javno dostopnih informacij o finančnem poslovanju organizacije, ki jih objavijo zunanje stranke, kot so informacije o prodaji delnic na kratko, napovedi za panogo in makroekonomske napovedi, npr. gospodarske napovedi ali napovedi dobička);
 - drugih poslov, opravljenih za organizacijo (npr. posel opravljanja dogovorjenih postopkov);

²⁰ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek A48.

²¹ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 37.

- revizorjeve presoje drugih informacij v skladu s prenovljenim MSR-jem 720.²²

Posebni premisleki o organizacijah javnega sektorja (glejte odstavek 13)

A29. V javnem sektorju imajo nekatere organizacije lahko širše obveznosti javnega poročanja, ki presegajo pripravo računovodskih izkazov in revizorju lahko zagotovijo informacije o dogodkih ali okoliščinah, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Na primer, v nekaterih pravnih ureditvah se od organizacij javnega sektorja lahko zahteva, da poročajo o dolgoročni fiskalni vzdržnosti financ organizacije javnega sektorja, revizor pa ima lahko dodatne naloge, določene z zakonom ali drugim predpisom v zvezi s takšnimi informacijami. V takšnih primerih se revizor lahko seznani z dvomi o dolgoročni fiskalni vzdržnosti, ki lahko kažejo na dogodke ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Dogodki ali okoliščine, ki jih poslovodstvo prej ni prepoznalo ali razkrilo (glejte odstavek 14)

A30. Če revizor prepozna dogodke ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in ki jih poslovodstvo ni prepoznalo ali razkrilo revizorju, lahko to predstavlja pomanjkljivost pri notranjem kontroliranju. MSR 265²³ obravnava odgovornost revizorja, da pristojnim za upravljanje in poslovodstvu ustrezno sporoči pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, ki jih je prepoznal pri reviziji računovodskih izkazov.

A31. Kadar poslovodstvo namerno ni prepoznalo ali razkrilo revizorju dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, lahko to vzbudi dvom o njihovi neoporečnosti in poštenosti, na primer kadar revizor sumi namero zavajanja. V MSR-ju 240 so dodatne zahteve in navodila v zvezi s prepoznavanjem in ocenjevanjem tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare.²⁴

Pomanjkljivosti v sistemu notranjega kontroliranja organizacije (glejte odstavek 15)

A32. Kadar revizor prepozna eno ali več pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju v zvezi z oceno poslovodstva o delujočem podjetju, MSR 265 zahteva, da revizor ugotovi, ali pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju, posamezno ali v kombinaciji, predstavljajo bistveno pomanjkljivost. Zadeve, ki jih revizor lahko upošteva pri ugotavljanju, ali obstaja bistvena pomanjkljivost pri notranjem kontroliranju v zvezi z oceno poslovodstva o delujočem podjetju, lahko vključujejo:

- odsotnost postopka, ki ga je poslovodstvo vzpostavilo za prepoznavanje, ocenjevanje in obravnavanje dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje;
- neučinkovit nadzor pristojnih za upravljanje nad oceno poslovodstva glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje;
- dokaze, da poslovodstvo ni prepoznalo ali razkrilo dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Ovrednotenje ocene poslovodstva

²² MSR 720 (prenovljen), *Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami*.

²³ MSR 265, *Obveščanje pristojnih za upravljanje in poslovodstva o pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju*.

²⁴ MSR 240, odstavki 26–28.

Zahteva, da poslovodstvo pripravi oceno (glejte odstavek 16)

A33. Kadar poslovodstvo ni pripravljeno izdelati ocene o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, tudi če okvir računovodskega poročanja tega izrecno ne zahteva, lahko revizor odsotnost ocene poslovodstva obravnava kot omejevanje pri revizijskih dokazih, ki jih je pridobil. V skladu s prenovljenim MSR-jem 705 revizor zavrne mnenje, kadar so možni učinki na računovodske izkaze zaradi nezmožnosti pridobitve zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na vseobsegajoči.

Ocena poslovodstva, podpora analiza in revizorjevo ovrednotenje (glejte odstavek 17)

A34. Ocena poslovodstva glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, je ključni del revizorjevega ovrednotenja, ali:

- je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje in
- ali obstaja pomembna negotovost, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

A35. Revizor ni odgovoren za popravljanje pomanjkljive analize poslovodstva. Kljub temu pa v nekaterih okoliščinah manj obsežna analiza poslovodstva, ki podpira njegovo oceno, revizorju v danih okoliščinah morda ne bo preprečila sprejetja sklepa o ustreznosti poslovodske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi računovodskih izkazov. Na primer, kadar organizacija posluje dobičkonosno in ni skrbi glede likvidnosti ter se v postopku ocenjevanja tveganj organizacije niso prepoznali dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, so metoda, predpostavke in podatki, ki jih je poslovodstvo uporabilo za svojo oceno, lahko manj obsežni. Če pa po strokovni presoji revizorja poslovodstvo ni pripravilo ustrezne ocene glede na vrsto in okoliščine organizacije, to lahko pomeni pomanjkljivost pri notranjem kontroliranju v skladu z MSR-jem 265.

Posebni premisleki o organizacijah javnega sektorja (glejte odstavek 17)

A36. Za nekatere organizacije javnega sektorja, ki lahko črpajo državno pomoč, ocena delujočega podjetja, ki jo pripravi poslovodstvo, ne temelji vedno na testih solventnosti ali likvidnosti, pri čemer so drugi dejavniki lahko pomembnejši, če revizor ovrednoti sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Na primer, odsotnost sprememb v vladni politiki v obdobju ocenjevanja je lahko pomembnejša pri proučevanju, ali je verjetno, da bo zagotovljeno nadaljnje financiranje, ki bo organizaciji omogočilo, da v okviru običajnega poslovanja iztrži svoja sredstva in poravnava svoje obveznosti ter nadaljuje poslovanje v predvidljivi prihodnosti.

Pridobivanje revizijskih dokazov na nepristranski način (glejte odstavek 18)

A37. Nepristransko pridobivanje revizijskih dokazov lahko vključuje pridobivanje dokazov iz več virov znotraj in zunaj organizacije. Revizor pa ni dolžan opraviti izčrpnega iskanja, da bi prepoznal vse možne vire informacij, ki bi jih lahko uporabil kot revizijske dokaze.

Primeri:

Nasprotujoče si informacije lahko vključujejo:

- izide revizorjevih postopkov za ovrednotenje predpostavk, ki jih je poslovodstvo uporabilo v napovedi denarnega toka in poudarjajo neskladja s predpostavkami, uporabljenimi za druge

namene, kot so napovedi, uporabljene za ovrednotenje izterljivosti odloženih davčnih terjatev ali oslabitve sredstev;

- informacije o kreditni zgodovini iz zunanjih virov, ki lahko kažejo na finančne težave bistvenih strank, ki jih poslovodstvo ni upoštevalo pri ocenjevanju izterljivosti terjatev;
- izid analize za druga stanja na računih, ki kaže na poslabšanje finančnega poslovanja (npr. povečano zastarelost zalog, zamude pri plačilih strank, spremembe v bazi strank, povečano zadolženost ali zamude pri plačilih upnikom), ki ga poslovodstvo pri oceni delujočega podjetja ni ustrezno upoštevalo.

Potrditvene informacije lahko vključujejo:

- javno dostopne informacije iz zunanjih virov, kot so pričakovanja analitikov in podatki panoge, skladni z napovedmi in predpostavkami, ki jih je poslovodstvo uporabilo pri oceni delujočega podjetja.

Metoda, bistvene predpostavke in podatki, uporabljeni v oceni poslovodstva (glejte odstavek 19)

A38. Metoda, bistvene predpostavke in podatki, uporabljeni v oceni poslovodstva glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, podpirajo presoje, ki jih je sprejelo poslovodstvo o ustreznosti uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi računovodskih izkazov in ali obstaja pomembna negotovost.

Metoda (glejte odstavek 19(a))

A39. Metoda se nanaša na pristop, ki ga uporabi poslovodstvo za oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Metoda lahko temelji na uporabi kvalitativnih ali kvantitativnih informacij ter vključuje uporabo predpostavk in podatkov, upošteva pa tudi povezave med njimi.

Primeri:

- Kadar so poslovne dejavnosti organizacije bolj zapletene ali bolj izpostavljene negotovostim, povezanim z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, lahko metoda poslovodstva zahteva podatke iz več zgodovinskih in napovednih virov podatkov. Metoda lahko vključuje tudi bistvene presoje in predpostavke z več medsebojnimi povezavami ali iz virov podatkov zunaj organizacije. Podporna analiza lahko vključuje še učinke neugodnih scenarijev ali uporablja analizo občutljivosti in analizo scenarijev za proučevanje drugih možnih izidov, povezanih s trenutno in pričakovano dobičkonosnostjo organizacije, njenimi viri likvidnosti, finančnimi obveznostmi in sredstvi, potrebnimi za ohranitev poslovanja organizacije v predvidljivi prihodnosti. Podporna analiza lahko odraža tudi medsebojne odvisnosti med spremenljivkami tveganj, ki vplivajo na likvidnostna, tržna in kreditna tveganja.
- Če so poslovne dejavnosti organizacije preproste ali če na poslovanje v manjši meri vplivajo negotovosti, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, lahko poslovodstvo odloči, da je najprimernejša metoda priprava preproste napovedi denarnih tokov in proračuna ali druge enakovredne analize, ki zajema ustrezno obdobje ocenjevanja.

A40. Zadeve, ki so lahko pomembne za revizorjevo ovrednotenje, ali je izbrana metoda ustrezna v primernem okviru računovodskega poročanja ter, če je to primerno, ali so spremembe v primerjavi s

preteklim obdobjem ustrezne, lahko vključujejo:

- ali je utemeljitev posloводства glede izbrane metode ustrezna;
- kadar je posloводство ugotovilo, da različne metode vodijo do bistveno različnih izidov, kako je preiskalo razloge za te razlike; in
- ali spremembe temeljijo na novih okoliščinah ali novih informacijah; če to ne drži, spremembe morda niso utemeljene ali pa kažejo na morebitno pristranskost posloводства (glejte tudi odstavke A68–A71).

A41. Zadeve, ki so lahko pomembne za revizorjevo ovrednotenje, ali so izračuni matematično točni, lahko vključujejo obstoj zagotovila posloводства o ustreznih pojasnilih za napredne ali zapletene izračune ali korake obdelave (npr. vgnezdene formule ali makroji).

Bistvene predpostavke (glejte odstavek 19(b))

A42. Presoje revizorjevega ovrednotenja v zvezi z bistvenimi predpostavkami, na katerih temelji ocena posloводства, lahko vključujejo:

- utemeljitev posloводства v zvezi z izbiro predpostavk;
- ali so uporabljene predpostavke skladne s tistimi, ki se uporabljajo na drugih področjih poslovnih dejavnosti organizacije, na primer v zvezi s poslovnimi obeti, predpostavkami v strateških dokumentih in predpostavkami, uporabljenimi pri pripravi računovodskih ocen;
- ali so bile predpostavke, ki jih je posloводство uporabilo v preteklem obdobju, razumne, na primer v primerjavi predpostavk iz preteklega leta z dejanskimi rezultati v tekočem letu;
- ali je posloводство upoštevalo druge možne predpostavke, da bi ugotovilo učinek sprememb predpostavk na podatke, ki se uporabljajo pri pripravi ocene, na primer z izvedbo analize občutljivosti, vključno s pesimističnimi in optimističnimi scenariji; ter
- ali je sprememba pri izbiri predpostavke v primerjavi s prejšnjimi obdobji posledica novih okoliščin ali novih informacij; če to ne drži, sprememba morda ni utemeljena ali pa kaže na morebitno pristranskost posloводства (glejte tudi odstavke A68–A71).

Primer:

Uporaba samodejnih orodij in tehnik lahko revizorju pomaga pri izvajanju analize občutljivosti ocene posloводства glede delujočega podjetja, da bi razumel, kako na rezultate vplivajo spremembe vhodnih spremenljivk, kot so diskontne stopnje in stopnje rasti.

Podatki (glejte odstavek 19(c))

A43. Zadeve, ki so lahko pomembne za revizorjevo ovrednotenje, ali so podatki pomembni in zanesljivi, lahko vključujejo na primer utemeljitev posloводства za izbiro podatkov, kako je posloводство ovrednotilo, ali so podatki ustrezni, vir podatkov in ali oziroma kako je bila celovitost podatkov ohranjena v vseh stopnjah obdelave informacij.

A44. Pri uporabi podatkov, ki jih je pripravila organizacija, MSR 500²⁵ zahteva, da revizor ovrednoti, ali so te informacije dovolj zanesljive za revizijo, vključno s tem, da po potrebi v danih okoliščinah pridobi

²⁵ MSR 500, *Revizijski dokazi*, odstavek 9.

revizijske dokaze o točnosti in popolnosti informacij ter ovrednoti, ali so te informacije za revizorjeve namene dovolj natančne in podrobne.

A45. Presoje revizorjevega ovrednotenja, ali so podatki ustrezni v povezavi s primernim okvirom računovodskega poročanja, in, če je primerno, ustreznosti sprememb glede na preteklo obdobje lahko vključujejo:

- ali so uporabljeni podatki skladni s podatki, ki jih je poslovodstvo uporabilo drugje pri pripravi računovodskih izkazov;
- ali so spremembe podatkov ustrezne in ali jih je poslovodstvo utemeljilo ter
- ali sprememba v virih ali izbranih postavkah podatkov glede na pretekla obdobja temelji na novih okoliščinah ali novih informacijah; če to ni tako, sprememba morda ni primerna ali pa je pokazatelj morebitne pristranskosti poslovodstva (glejte tudi odstavke A68–A71).

Stopnjevanost (glejte odstavke 19)

A46. Vrsta in obseg revizorjevih postopkov se lahko razlikujeta glede na metodo, bistvene predpostavke in podatke, ki jih uporabi poslovodstvo za oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ter glede na vrsto in okoliščine dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Primeri:

Metoda

- Bolj ko je metoda, ki jo poslovodstvo uporablja za oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, zapletena, večja je verjetnost, da bo poslovodstvo pri tej oceni moralo uporabiti specializirana znanja ali veščine. Prav tako bodo revizorjevi postopki za ovrednotenje metode poslovodstva verjetno obsežnejši. V takšnih okoliščinah je lahko primerno vključiti člane revizijske skupine s specializiranimi veščinami ali znanjem, da pomagajo revizorju pri uporabi revizijskih postopkov ali ovrednotenju rezultatov teh postopkov.
- Nasprotno pa so revizorjevi postopki lahko manj obsežni, če je metoda poslovodstva preprostejša, na primer kadar uporabljena metoda vključuje preprost proračun, napoved prodaje ali denarnega toka ter analizo kreditnih zmogljivosti in potreb organizacije.

Bistvene predpostavke

- Kadar so predpostavke, ki jih uporablja poslovodstvo, neločljivo povezane s pristranskostjo (npr. predpostavke, ki temeljijo na interno razvitih načrtih za prihodnje preoblikovanje poslovnih enot organizacije), bodo revizorjevi postopki verjetno obsežnejši in lahko vključujejo upoštevanje napovednih predpostavk.
- Nasprotno pa, kadar poslovodstvo uporablja predpostavke, ki jih običajno uporabljajo drugi udeleženci na trgu, so lahko revizorjevi postopki za ovrednotenje predpostavk, ki jih uporablja poslovodstvo, manj obsežni in lahko vključujejo primerjanje teh predpostavk s tistimi, pridobljenimi neposredno s trga ali od tretje osebe.

Podatki

- Kadar ocena delujočega podjetja, ki jo pripravi poslovodstvo, vključuje velike količine podatkov iz več virov, je lahko ovrednotenje zanesljivosti uporabljenih podatkov po naravi

zapleteno, zato revizorjevi postopki lahko vključujejo samodejna orodja in tehnike za ovrednotenje zanesljivosti podatkov, ki jih uporablja poslovodstvo.

- Nasprotno pa, kadar podatki izhajajo iz uglednega zunanega vira informacij (npr. iz centralne banke ali statističnih poročil uglednih, verodostojnih virov), revizorjevi postopki za preverjanje zanesljivosti informacij morda ne bodo tako obsežni.

Obdobje po oceni poslovodstva (glejte odstavek 20)

- A47. Revizor ostaja pozoren na možnost, da obstajajo načrtovani ali drugi dogodki oziroma okoliščine, ki se bodo pojavile po obdobju ocenjevanja, ki ga upošteva poslovodstvo, in bi lahko vzbudile dvom o dejstvu, da je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo podlago računovodenja za delujoče podjetje. Stopnja negotovosti, povezana z izidom dogodka ali okoliščine, se zviša, če je dogodek ali okoliščina v prihodnosti bolj oddaljena.
- A48. Razen poizvedovanja pri poslovodstvu revizor ni dolžan izvajati nobenih drugih revizijskih postopkov za prepoznavanje dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, po obdobju ocenjevanja, ki ga je upoštevalo poslovodstvo in bi moralo v skladu z odstavkom 21 trajati najmanj dvanajst mesecev od datuma potrditve računovodskih izkazov.
- A49. Kadar so bili dogodki ali okoliščine prepoznani v obdobju po ocenjevanju, ki ga je upoštevalo poslovodstvo, lahko revizor, odvisno od vrste in okoliščin takih dogodkov ali okoliščin, presodi o tem, da od poslovodstva zahteva popravek obdobja ocenjevanja, na primer s podaljšanjem tega obdobja na več kot dvanajst mesecev od datuma odobritve računovodskih izkazov.

Zahteva, naj poslovodstvo podaljša obdobje ocenjevanja (glejte odstavek 21)

- A50. Večina okvirov računovodskega poročanja, ki zahtevajo izrecno oceno poslovodstva glede delujočega podjetja, določa najkrajše obdobje, za katero mora poslovodstvo upoštevati vse razpoložljive informacije.²⁶ V odstavku 21 je zapisano, da revizor od poslovodstva zahteva podaljšanje obdobja ocenjevanja, če to obdobje zajema manj kot dvanajst mesecev od datuma odobritve računovodskih izkazov. Ta zahteva velja tudi, kadar primeren okvir računovodskega poročanje ne določa obdobja, ki ga mora zajemati ocena poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.
- A51. Datum odobritve računovodskih izkazov za MSR-je je datum, na katerega pooblaščen osebe ugotovijo, da so vsi izkazi, ki sestavljajo računovodske izkaze, vključno s povezanimi pojasnili, pripravljeni in da so te pooblaščen osebe potrdile, da prevzemajo odgovornost za te računovodske izkaze.²⁷ Primeren okvir računovodskega poročanja lahko za opis datuma odobritve računovodskih izkazov uporablja druge izraze.²⁸
- A52. Revizor v zgodnji fazi revizije lahko s poslovodstvom tudi razpravlja o predvidenem datumu odobritve

²⁶ V MRS-ju 1 je to, na primer, opredeljeno kot obdobje, ki mora trajati najmanj dvanajst mesecev od konca poročevalskega obdobja, vendar ni omejeno na to, v MRSJS-ju 1 pa kot obdobje, ki mora trajati najmanj dvanajst mesecev od odobritve računovodskih izkazov, vendar ni omejeno na to.

²⁷ MSR 560, odstavek 5(b).

²⁸ MRS 10, *Dogodki po datumu bilance stanja* uporablja izraz »datum, ko so računovodski izkazi odobreni za objavo« in pojasnjuje, da se ta datum razlikuje glede na strukturo upravljanja, zakonske zahteve ter postopke, ki se upoštevajo pri pripravi in dokončanju računovodskih izkazov.

računovodskih izkazov, da bi lažje izpolnil zahtevo iz odstavka 21. Da bi se izognil nesporazumom, lahko revizor v listino o poslu vključi tudi sklicevanje na pričakovanje, da ocena posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, zajema vsaj dvanajst mesecev od datuma odobritve računovodskih izkazov.²⁹

- A53. Nekatere organizacije, na primer organizacije javnega sektorja, ki so odvisne od nadaljnjega vladnega financiranja, običajno nimajo gotovosti glede financiranja, ki presega letni proračunski cikel vlade. Zato bo morale posloводство oblikovati predpostavke o zagotavljanju nadaljnjega financiranja tako, da ocena posloводства zajema obdobje najmanj dvanajstih mesecev od datuma odobritve računovodskih izkazov. V takšnih okoliščinah lahko pomanjkanje informacij o spremembi vladne politike vpliva na revizorjevo ovrednotenje ustreznosti teh predpostavk.

Posloводство ni pripravljeno podaljšati svoje ocene (glejte odstavka 22–23)

- A54. Nepripravljenost posloводства, da podaljša svojo oceno, lahko predstavlja omejitev revizijskih dokazov, ki jih revizor poskuša pridobiti o ustreznosti tega, kako je posloводство pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo podlago računovodenja za delujoče podjetje. Zato mora revizor to zadevo obravnavati s posloводstvom in, kadar je to primerno, s pristojnimi za upravljanje ter poizvedeti o razlogih za odločitev posloводства.
- A55. Če se je posloводство odločilo, da obdobja ocenjevanja ne bo podaljšalo, lahko posloводство in pristojni za upravljanje zagotovijo dodatne informacije v podporo ustreznosti tega, kako je posloводство pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo podlago računovodenja za delujoče podjetje. To se lahko na primer zgodi, če organizacija posluje dobičkonosno in nima težav z likvidnostjo, posloводство ali pristojni za upravljanje pa ni prepoznalo nobenih dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom glede obdobja, daljšega od obdobja ocenjevanja, ki ga je izbralo.
- A56. Stopnja podrobnosti in formalnosti postopka, s katerim posloводство podaljša svojo oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, na obdobje najmanj dvanajstih mesecev od datuma odobritve računovodskih izkazov, se med organizacijami lahko razlikuje. V nekaterih organizacijah lahko posloводство pripravi oceno o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, jo podpre s podrobno analizo in pripravlja pogostejše v okviru svojega rednega spremljanja. V drugih primerih lahko posloводство svojo oceno posodobi od datuma priprave računovodskih izkazov do datuma odobritve računovodskih izkazov z manj formalnimi sredstvi. Kot je pojasnjeno v odstavku A35, manj obsežna analiza posloводства v podporo svoji oceni revizorju ne sme preprečiti, da presodi, ali je posloводство pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje.
- A57. Če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov, ki podpirajo ustreznost dejstva, da je posloводство pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo podlago računovodenja za delujoče podjetje, zaradi odločitve posloводства, da ne bo podaljšalo svoje ocene, lahko presodi, da je ustrezno:
- popraviti oceno tveganj pomembno napačnih navedb in spremeniti načrtovane revizijske postopke v skladu z MSR-jem 315 (prenovljen 2019);³⁰ na primer, če je odločitev posloводства v danih okoliščinah nerazumna, lahko to kaže na dejavnik tveganja prevare, ki ga je treba ovrednotiti v skladu z MSR-jem 240;

²⁹ MSR 210, *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*, odstavek A24.

³⁰ MSR 315 (prenovljen 2019), odstavek 37.

- proučiti nepripravljenost posloводства, da podaljša svojo oceno kot omejitev revizijskih dokazov, ki jih je revizor pridobil; v skladu s prenovljenim MSR-jem 705, kadar so možni učinki nezmožnosti pridobitve zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov na računovodske izkaze, vseobsegajoči, revizor zavrne izdajo mnenja.

Informacije, uporabljene v oceni posloводства (glejte odstavek 25)

A58. V odstavkih 20, A27, A30–A31 in A66 so opisane okoliščine, ki so pomembne, kadar je morda potrebno, da revizor od posloводства zahteva popravek njihove ocene.

Ovrednotenje načrtov posloводства za prihodnje ukrepanje (glejte odstavek 26–28)

A59. Načrti posloводства za prihodnje ukrepanje lahko zmanjšajo bistvenost prepoznanih dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Takšni načrti za prihodnje ukrepanje lahko vključujejo načrte za unovčenje sredstev, najem posojil ali prestrukturiranje dolga, zmanjšanje ali odložitve odhodkov ali povečanje kapitala.

Primeri:

- Tveganje, da organizacija ne bo sposobna redno odplačevati dolgov, se lahko izravna z načrti posloводства za ohranjanje ustreznih denarnih tokov z drugimi možnimi sredstvi, kot so odprodaja sredstev, prestrukturiranje odplačil posojil in pridobitev dodatnega kapitala.
- Izgubo glavnega dobavitelja je mogoče zmanjšati z ukrepanjem posloводства, da zagotovi primerne druge možne vire oskrbe.

A60. Vrsta in obseg revizijskih dokazov, ki jih je treba pridobiti v zvezi z namero in sposobnostjo posloводства, je stvar strokovne presoje. Revizorjevi postopki za ovrednotenje načrtov posloводства glede prihodnjega ukrepanja lahko vključujejo:

- poizvedovanje pri poslovodu o razlogih za določen način ravnanja;
- ovrednotenje odgovorov na poizvedbe pri poslovodu o sposobnosti izvedbe določenega načrta ukrepov, ob upoštevanju gospodarskih razmer organizacije, vključno s posledicami obstoječih obveznosti ter pravnih, regulativnih ali pogodbenih omejitev, ki bi lahko vplivale na izvedljivost ukrepanja posloводства;
- ovrednotenje odgovorov na poizvedbe posloводства ali pristojnih za upravljanje na podlagi revizijskih dokazov iz virov znotraj ali zunaj organizacije;
- pregledovanje informacij o preteklih izvedbah načrtov, ki jih je navedlo posloводство;
- pregledovanje pisnih načrtov in druge dokumentacije, vključno z uradno odobrenimi proračuni, pooblastili ali zapisniki, kjer je to primerno;
- pregledovanje evidenc in dokumentov v podporo morebitnim načrtovanim odtujitvam sredstev;
- pregledovanje poročil o regulativnih ukrepih;
- pregledovanje korespondence s posojilodajalci in finančnimi ponudniki, ki bi lahko vplivala na izvedljivost načrtov posloводства za izvedbo nadaljnjih ukrepov;
- ovrednotenje skladnosti bistvenih predpostavk v načrtih posloводства s tistimi, ki se uporabljajo v drugih računovodskih ocenah, ali s povezanimi predpostavkami, uporabljenimi na drugih področjih poslovnih dejavnosti organizacije;

- pregledovanje dogodkov, ki so se zgodili po datumu priprave računovodskih izkazov in do datuma revizorjevega poročila, da se prepozna, kateri od njih zmanjšujejo ali kako drugače vplivajo na sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje;
- potrjevanje obstoja, zakonitosti in izvršljivosti dogovorov o zagotavljanju ali ohranjanju finančne podpore s tretjimi osebami ali povezanimi osebami, vključno z lastnikom-poslovodjo organizacije, ter ovrednotenje finančne sposobnosti teh oseb za zagotavljanje dodatnih sredstev;
- kadar so napovedne finančne informacije pomembne, izvajanje analitičnih postopkov s primerjavo:
 - napovednih finančnih informacij za nedavna pretekla obdobja z dejanskimi rezultati in
 - napovednih finančnih informacij za tekoče obdobje z dosedanjimi rezultati;
- kadar načrti posloводства za prihodnje ukrepanje temeljijo na informacijah iz notranjih virov, v primerjavi z informacijami iz uglednih neodvisnih virov zunaj organizacije.

A61. V nekaterih okoliščinah lahko revizor razmisli o tem, da zaprosi za zunanjo potrditev³¹ obstoja in pogojev kreditnih linij med organizacijo in zunanjimi finančnimi ponudniki.

Primeri:

Zahteva za zunanjo potrditev je lahko ustrezna, kadar:

- se kreditne linije v obdobju ocenjevanja podaljšujejo;
- ima organizacija na voljo omejena finančna sredstva, ki ne dosegajo tistih, ki so potrebna za nadaljevanje poslovanja;
- je organizacija odvisna od kreditnih linij, ki jih bo treba kmalu podaljšati, na primer v dvanajstih mesecih od datuma odobritve računovodskih izkazov;
- obstajajo znaki, da je bilo prejšnje podaljšanje kreditnih linij doseženo s težavami ali da je posojilodajalec kot pogoj za nadaljnje financiranje postavil dodatne zahteve;
- se bistveno poslabšujejo predvideni denarni tokovi;
- se znižuje vrednost sredstev, danih v zavarovanje za posojila;
- je organizacija kršila pogoje posojilnih pogodb ali obstajajo znaki morebitnih kršitev.

A62. Nekateri ponudniki financiranja se morda ne bodo hoteli pisno zavezati organizaciji ali njenemu revizorju, da bodo kreditne linije obnovili. Kadar načrti posloводства za prihodnje ukrepanje temeljijo na dogovorih o ohranitvi ali zagotovitvi kreditnih linij od zunanjih finančnih ponudnikov, lahko pomanjkanje zunanje potrditve omeji revizijske dokaze, ki jih revizor poskuša pridobiti. V takšnih okoliščinah lahko revizor razmisli o poizvedovanju pri zunanjih finančnih ponudnikih v zvezi s kreditnimi linijami, vključno z informacijami o utemeljitvi za njihovo oklevanje pri pisni potrditvi, da bodo kreditne linije obnovljene, in ali je ta utemeljitev specifična za okoliščine organizacije. Revizor bo morda moral tudi poizvedovati pri poslovodu, ali obstajajo druge možne strategije ali viri financiranja, ki bi lahko zmanjšali bistvenost prepoznanih dogodkov ali okoliščin, ki bi lahko vzbudile

³¹ MSR 330, *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*, odstavek 19.

bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Če druge možne strategije ali viri financiranja niso na voljo, lahko obstaja pomembna negotovost.

Finančna podpora tretjih oseb ali povezanih oseb, vključno z lastnikom-poslovodjo organizacije

Namera (glejte odstavek 28)

A63. Kadar načrti posloводства za prihodnje ukrepanje vključujejo finančno podporo tretjih oseb ali povezanih oseb, vključno z lastnikom-poslovodjo organizacije, v obliki podrejenih posojil, zavez k ohranitvi ali zagotovitvi dodatnega financiranja ali garancij, in je taka finančna podpora pomembna za sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, bo revizor morda moral razmisliti o tem, da od teh oseb zahteva pisno potrditev, da bo pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze o njihovi nameri, da zagotovijo potrebno finančno podporo. Takšno pisno potrdilo je lahko v papirni, elektronski ali drugi obliki³² in lahko vključuje:

- pogoje in določila zaveze teh strank;
- kjer je primerno, zakonitost in izvršljivost zavez;
- obdobje ali točen datum, do katerega nameravajo stranke zagotoviti finančno podporo.

Sposobnost (glejte odstavek 28)

A64. Revizorjevi postopki za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o sposobnosti tretjih oseb ali povezanih oseb, vključno z lastnikom-poslovodjo organizacije, da zagotovijo finančno podporo, lahko vključujejo:

- poizvedovanja o poslovni utemeljitvi finančne podpore in podlagi, na kateri je taka podpora vzpostavljena (npr. poslovni načrti organizacije ali druge napovedi);
- poizvedovanja o sposobnosti pravočasnega zagotavljanja finančne podpore, da organizacija lahko izpolni svoje obveznosti;
- poizvedovanja drugih, kot so zunanji in notranji pravni svetovalci ter revizor računovodskih izkazov povezane osebe v okviru revizijskega posla skupine, ki imajo lahko ustrezno znanje in informacije o sposobnosti tretjih oseb ali povezanih oseb, vključno z lastnikom-poslovodjo organizacije, da zagotovijo finančno podporo;
- pregledovanje evidenc o pretekli finančni podpori, ki so jo stranke zagotovile, ko je bila taka podpora potrebna;
- pregledovanje najnovejših razpoložljivih revidiranih računovodskih izkazov ali drugih dodatnih informacij za pridobitev revizijskih dokazov o finančni sposobnosti strank, da bi zagotovile potrebno finančno podporo organizaciji.

Stopnjevanost (glejte odstavek 28)

A65. Finančna podpora lastnika-poslovodje organizacije je pogosto pomembna za sposobnost manjših ali manj zapletenih organizacij, da nadaljujejo kot delujoče podjetje. Če se manjša ali manj zapletena organizacija v glavnem financira s posojilom lastnika-poslovodje, je lahko pomembno, da ta sredstva niso umaknjena.

³² MSR 505, *Zunanje potrditve*, odstavek 6(a).

Primer:

Nadaljnje poslovanje manjše ali manj zapletene organizacije, ki se sooča s finančnimi težavami, je lahko odvisno od tega, ali lastnik-poslovodja podredi posojilo, ki ga je odobril organizaciji, v korist bankam ali drugim upnikom, ali pa podpre posojilo organizaciji tako, da zagotovi poroštvo z lastnim osebnim premoženjem kot zavarovanjem. V takšnih okoliščinah lahko revizor pridobi ustrezne pisne dokaze o podreditvi posojila lastnika-poslovodje ali o poroštvu. Kadar je organizacija odvisna od dodatne podpore lastnika-poslovodje, revizor ovrednoti njegovo sposobnost, da izpolni obveznosti v okviru dogovora o podpori. Poleg tega lahko revizor zahteva pisno potrditev pogojev, povezanih s to podporo, ter namere ali razumevanja lastnika-poslovodje.

Informacije, ki postanejo znane po datumu revizorjevega poročila (glejte odstavek 29)

A66. MSR 560 zahteva, da se revizor ustrezno odzove na dejstva, ki jih spozna po datumu izdaje svojega poročila, vendar pred datumom objave računovodskih izkazov, in ki bi, če bi jih poznal na dan izdaje poročila, lahko povzročila, da bi spremenil svoje poročilo.³³ To se lahko na primer zgodi, če se revizor zaveda bistvene razlike med datumom revizorjevega poročila in datumom izdaje računovodskih izkazov ter ugotovi, da je taka zamuda povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Ovrednotenje pridobljenih revizijskih dokazov in sklepanje (glejte odstavke 30–31)

A67. Če revizor ne more pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede ustreznosti, da je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo podlago računovodenja za delujoče podjetje, mora v skladu s prenovljenim MSR-jem 705 upoštevati posledice za revizijo.

Kazalniki morebitne pristranskosti poslovodstva (glejte odstavek 30(a))

A68. Občutljivost za pristranskost poslovodstva, bodisi namerno bodisi nenamerno, se lahko poveča s stopnjo negotovosti pri ocenjevanju, zapletenostjo in pristranskostjo pri oceni poslovodstva glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

A69. Kadar revizor prepozna kazalnike morebitne pristranskosti poslovodstva, bo morda potreboval nadaljnji pogovor s poslovodstvom in bo morda moral ponovno proučiti, ali je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da so bili metode, predpostavke in podatki, ki jih je poslovodstvo uporabilo za oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ustrezni.

Primeri:

- Poslovodstvo se lahko nagiba k temu, da prezre opazne tržne predpostavke ali podatke in namesto tega uporabi lastne, notranje razvite predpostavke ali izbere podatke, ki prinašajo ugodnejši izid.
- Med posameznimi obdobji so možne spremembe v metodah, predpostavkah ali podatkih brez jasnega in ustreznega razloga za to. Nasprotno pa se lahko zgodi, da poslovodstvo med posameznimi obdobji ni spremenilo metod, predpostavk ali podatkov kljub bistvenim spremembam gospodarskih razmer ali kadar druge okoliščine kažejo, da bi bila sprememba potrebna.

³³ MSR 560, odstavki 10–13.

- Lastnik-poslovodja ali povezana oseba lahko bistveno vpliva na določitev vira informacij, ki jih poslovodstvo uporabi pri oceni sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.
- Poslovodstvo je lahko preveč optimistično ali ne upošteva trendov in vzorcev v preteklih podatkih pri ovrednotenju prihodnjih izidov dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

A70. Kadar so takšni kazalniki prepoznani, lahko to vpliva tudi na revizorjev sklep glede tega, ali so revizorjeva ocena tveganja in s tem povezani ukrepi še vedno ustrezni. Revizor bo morda moral upoštevati tudi posledice za druge vidike revizije,³⁴ vključno s potrebo po dodatnem preverjanju ustreznosti presoje poslovodstva pri ocenjevanju sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Poleg tega lahko kazalniki morebitne pristranskosti poslovodstva vplivajo na revizorjev sklep o tem, ali so računovodski izkazi kot celota brez pomembno napačnih navedb, kot je obravnavano v prenovljenem MSR-ju 700.³⁵

A71. Kazalniki morebitne pristranskosti poslovodstva so lahko tudi dejavniki tveganja za prevaro in lahko revizorja spodbudijo k ponovni oceni, ali so njegova ocena tveganja, zlasti ocena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare, in ustrezni odzivi še vedno primerni.³⁶ Pri nameri zavajanja je pristranskost poslovodstva vrsta prevarantstva, tako da mora revizor proučiti, ali bi taka pristranskost lahko predstavljala pomembno napačno navedbo zaradi prevare.

Sklepanje o tem, ali obstaja pomembna negotovost (glejte odstavek 31)

A72. Kadar se prepoznajo dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, je revizorjev sklep, ki ga zahteva odstavek 31, odvisen od revizorjevega ovrednotenja načrtov poslovodstva za prihodnje ukrepanje v skladu z odstavki 26–28. Pomembna negotovost, na primer, obstaja, kadar revizor na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov sklepa, da:

- izid teh načrtov verjetno ne bo zadosten za zmanjšanje učinkov prepoznanih dogodkov ali okoliščin;
- načrti poslovodstva v danih okoliščinah morda niso izvedljivi;
- poslovodstvo morda nima namere ali sposobnosti za izvedbo določenih ukrepov;
- tretje osebe ali povezane osebe, vključno z lastnikom-poslovodjo organizacije, morda nimajo namere ali sposobnosti zagotoviti potrebno finančno podporo.

Kadar obstaja pomembna negotovost, mora revizor ugotoviti, ali računovodski izkazi vsebujejo razkritja, ki jih zahteva odstavek 33.

Ustreznost razkritij

Ustreznost razkritij, kadar obstaja pomembna negotovost (glejte odstavka 32, 34(b)(i))

A73. Nekateri okviri računovodskega poročanja lahko obravnavajo razkritja o:

³⁴ MSR 540 (prenovljen), *Revidiranje računovodskih ocen in z njimi povezanih razkritij*, odstavki A133–A136.

³⁵ MSR 700 (prenovljen), *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, odstavek 11.

³⁶ MSR 240, odstavek 25.

- glavnih dogodkih ali okoliščinah;
- ovrednotenju bistvenosti teh dogodkov ali okoliščin, ki ga pripravi poslovodstvo, v zvezi s sposobnostjo organizacije, da izpolni svoje obveznosti;
- načrtih poslovodstva za zmanjšanje učinka teh dogodkov ali okoliščin;
- predpostavkah poslovodstva o prihodnosti in drugih virih negotovosti pri ocenjevanju ali
- bistvenih presojah poslovodstva kot del ocene sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Primer:

Pri ocenjevanju sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, poslovodstvo upošteva vse pomembne informacije o dogodkih ali okoliščinah, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Po upoštevanju vseh pomembnih informacij, vključno z izvedljivostjo in uspešnostjo morebitnih ukrepov odpravljanja pomanjkljivosti za zmanjšanje učinkov teh dogodkov ali okoliščin, lahko poslovodstvo sklepa, da pomembna negotovost ne obstaja. Na primer, v odziv na upadajoče povpraševanje strank in negotovosti v širšem gospodarskem okolju je poslovodstvo morda začelo izvajati strategijo preobrata, ki kaže nekatere znake uspeha (npr. zmanjševanje stroškov, optimizacija denarnih tokov in ohranjanje likvidnosti, da se podpre sposobnost organizacije, da iztrži sredstva in poravna obveznosti v okviru običajnega poslovanja ter nadaljuje poslovanje v predvidljivi prihodnosti). Vendar pa je pri sklepanju, da pomembna negotovost ne obstaja, poslovodstvo uporabilo bistveno presojo pri ocenjevanju vpliva in časa prihodnjih denarnih tokov.

- A74. Kadar so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom poštene predstavitve, revizorjevo ovrednotenje, ali računovodski izkazi zagotavljajo pošteno predstavitev, upošteva splošno predstavitev, strukturo in vsebino računovodskih izkazov ter ali računovodski izkazi, vključno s pripadajočimi pojasnili, prikazujejo osnovne transakcije in dogodke na način, ki zagotavlja pošteno predstavitev.³⁷
- A75. Kadar poslovodstvo sprejme bistvene presoje pri sklepanju, da pomembna negotovost ne obstaja, lahko revizor pri uporabi odstavka 32 glede na dejstva in okoliščine ugotovi, da so potrebna dodatna razkritja, da bi računovodski izkazi dosegli pošteno predstavitev (za okvire poštene predstavitve) ali da računovodski izkazi ne bi bili zavajajoči (za okvire skladnosti), kot je primerno. Dodatna razkritja so lahko potrebna, na primer, kadar primeren okvir računovodskega poročanja glede teh okoliščin izrecno ne zahteva nobenih razkritij.
- A76. V skladu s prenovljenim MSR-jem 705³⁸ mora revizor v svojem poročilu izraziti prilagojeno mnenje, kadar računovodski izkazi ne vsebujejo dodatnih razkritij, potrebnih za doseganje poštene predstavitve in ki presegajo razkritja, ki jih izrecno zahteva primeren okvir računovodskega poročanja.

Ustreznost razkritij, kadar obstaja pomembna negotovost (glejte odstavka 33, 35(a))

- A77. Odstavek 33 zahteva, da revizor ugotovi, ali razkritja v računovodskih izkazih obravnavajo zadeve, navedene v tem odstavku. Ta zahteva dopolnjuje revizorjevo ugotavljanje, ali so razkritja o pomembni

³⁷ MSR 700 (prenovljen), odstavek 14.

³⁸ MSR 705 (prenovljen), odstavka 6 in A7.

negotovosti, ki jih zahteva primeren okvir računovodskega poročanja, ustrezna. Razkritja, ki jih zahtevajo nekateri okviri računovodskega poročanja in ki dopolnjujejo zadeve iz odstavka 33, lahko vključujejo razkritja o:

- ovrednotenju posloводства glede bistvenosti dogodkov ali okoliščin v zvezi s sposobnostjo organizacije, da izpolni svoje obveznosti, in načrtih posloводства za prihodnje ukrepanje za obravnavo teh dogodkov ali okoliščin ali
- bistvenih presojah, ki jih sprejme posloводство, kot del svoje ocene sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.
- Nekateri okviri računovodskega poročanja lahko vsebujejo dodatna navodila glede upoštevanja razkritij posloводства o razsežnosti morebitnega vpliva glavnih dogodkov ali okoliščin ter o verjetnosti in času njihovega nastanka.

Posledice za revizorjevo poročilo (glejte odstavke 34–38)

- A78. V dodatku k temu MSR-ju so zgledi izjav, ki jih je treba vključiti v revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, kadar so MSRP-ji primeren okvir računovodskega poročanja. Če se uporablja drug primeren okvir računovodskega poročanja, ki niso MSRP-ji, bo morda treba zgled izjav iz dodatka k temu MSR-ju prilagoditi, da bodo odražali uporabo drugega okvira računovodskega poročanja v danih okoliščinah.
- A79. Izjave, ki jih zahtevajo odstavki 34–36, so minimalne informacije, ki jih je treba navesti v revizorjevem poročilu v vsaki od opisanih okoliščin. Revizor lahko navede dodatne informacije, ki dopolnjujejo zahtevane izjave, na primer sklic na mesto, kjer so opisane ustrezne naloge oseb, odgovornih za računovodske izkaze, in revizorja v zvezi z delujočim podjetjem. V dodatku k MSR-ju 700 (prenovljen)³⁹ je zgled besedila, ki ga je treba vključiti v revizorjevo poročilo v zvezi z delujočim podjetjem, da se opišejo ustrezne odgovornosti oseb, odgovornih za računovodske izkaze, in revizorja.

Uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje je ustrezna – pomembna negotovost obstaja (glejte odstavek 34)

- A80. Revizor lahko v svojem poročilu poda dodatne informacije, ki dopolnjujejo navedbe, zahtevane v odstavku 34(a) (npr. sklicevanje na ustrezne računovodske usmeritve ali pojasnila v računovodskih izkazih).
- A81. Zgled 1 v dodatku k temu MSR-ju je primer revizorjevega poročila za nekotirajočo organizacijo, če je revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede ustreznosti, da je posloводство pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo podlago računovodenja za delujoče podjetje, ter sklenil, da pomembna negotovost ne obstaja.
- A82. Pri reviziji računovodskih izkazov nekotirajoče organizacije lahko zakon ali drug predpis zahteva, da revizor zagotovi informacije, zahtevane v odstavku 34(b). Revizor se lahko tudi odloči, da je zagotavljanje informacij iz odstavka 34(b) za tako organizacijo ustrezno, da se poveča preglednost za predvidene uporabnike računovodskih izkazov v revizorjevem poročilu. Revizor se lahko, na primer, za to odloči pri drugih organizacijah, vključno s tistimi, ki so lahko pomembne za javni interes, na primer zaradi velikega števila in raznolikosti deležnikov ter glede na vrsto in širok razpon poslovanja. Takšne organizacije lahko vključujejo finančne institucije (kot so banke, zavarovalnice in

³⁹ MSR 700 (prenovljen), odstavek 34 in 39.

pokojninski skladi) ter druge organizacije, kot so dobrodelne organizacije.

A83. Možne so okoliščine, v katerih so po strokovni presoji revizorja razkritja presoj posloводства v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ključne za razumevanje predvidenih uporabnikov računovodskih izkazov. Poleg tega so možne okoliščine, v katerih bi revizor poleg vključitve sklicevanja na razkritje/-a v računovodskih izkazih menil, da je primerno opozoriti na njihove ključne vidike. V takšnih okoliščinah se informacije, zahtevane v odstavku 34(b), lahko dopolnijo tako, da vključujejo vidike prepoznanih dogodkov ali okoliščin, razkritih v računovodskih izkazih, kot so znatne poslovne izgube, razpoložljive kreditne linije in morebitno refinanciranje dolga ali neizpolnjevanje pogodb o posojilih ter s tem povezani omilitveni dejavniki, ali pa se opozori na vidike razkritij presoj posloводства.

Opis, kako je revizor ovrednotil oceno posloводства glede delujočega podjetja (glejte odstavka 34(b)(ii), 35(b))

A84. Revizor lahko opiše enega ali več v nadaljevanju navedenih elementov, kako je ovrednotil oceno posloводства glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje:

- kratek pregled izvedenih postopkov;
- navedba izida revizorjevih postopkov;
- najpomembnejši vidiki odziva ali pristopa revizorja, povezani z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, vključno z ovrednotenjem načrtov posloводства za prihodnje ukrepanje; ali
- ključne ugotovitve, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

A85. Količina podrobnosti, ki jih je treba navesti v revizorjevem poročilu za opis revizorjevega ovrednotenja ocene posloводства glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, je stvar strokovne presoje. Pri presojanju o količini podrobnosti, ki jih je treba navesti v revizorjevem poročilu, lahko revizor upošteva naslednje dejavnike:

- vrsto in obseg revizijskih postopkov, izvedenih za ovrednotenje ocene posloводства, na podlagi katere je sklepal, da pomembna negotovost ne obstaja;
- stopnjo pristranskosti, zapletenosti in negotovosti pri ocenjevanju, ki je povezana z oceno posloводства.

A86. Da bi predvideni uporabniki razumeli bistvenost opisa v okviru revizije računovodskih izkazov kot celote, je potrebna previdnost. Zato je pri opisovanju revizorjevega ovrednotenja ocene posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, slog pisanja:

- neposredno povezan s konkretnimi okoliščinami organizacije, pri čemer se izogiba posplošenemu izražanju;
- upošteva, kako so dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, obravnavani v ustreznih razkritjih v računovodskih izkazih;
- ne vsebuje ali nakazuje posebnih mnenj o posameznih elementih računovodskih izkazov;
- kadar je to primerno, ne prikriva dejstva, da obstaja pomembna negotovost.

A87. Vrsta in obseg informacij, ki jih daje revizor, naj bi bila uravnotežena glede na odgovornost zadevnih

strank (tj., da revizor zagotavlja koristne informacije v zgoščeni in razumljivi obliki, ob tem pa ne posreduje na neprimeren način izvernih informacij o organizaciji). Izvirne informacije so vse informacije o organizaciji, ki jih organizacija ni drugače javno objavila (npr. niso vključene v računovodske izkaze ali druge informacije, ki so na voljo na dan revizorjevega poročila, ali obravnavane v drugih ustnih ali pisnih sporočilih posloводства ali pristojnih za upravljanje, kot so predhodna objava finančnih informacij in informativna srečanja z vlagatelji). Za takšne informacije so odgovorni poslovodstvo organizacije in pristojni za upravljanje.

A88. Primerno je, da se revizor izogne neustreznemu razkrivanju izvernih informacij o organizaciji v opisu, kako je ovrednotil oceno posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Opis, kako je revizor ovrednotil oceno posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, sam po sebi praviloma ne predstavlja izvernih informacij o organizaciji, saj opisuje zadevo v okviru revizije. Vendar pa revizor lahko meni, da je treba za boljše razumevanje uporabnikov vključiti dodatne informacije, da pojasni vidike dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Če revizor ugotovi, da so takšne informacije potrebne, lahko spodbudi poslovodstvo ali pristojne za upravljanje, da razkrijejo dodatne informacije, namesto da bi izvirne informacije revizor sam vključil v svoje poročilo. Poslovodstvo ali pristojni za upravljanje se lahko odločijo, da v računovodske izkaze ali drugam v letno poročilo vključijo nova ali dopolnjena razkritja, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ob upoštevanju dejstva, da bo revizor v svojem poročilu sporočil, kako so bili obravnavani.

A89. Zgled 2 v dodatku k temu MSR-ju je primer revizorjevega poročila kotirajoče organizacije, če:

- je revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede ustreznosti, kako je poslovodstvo uporabilo podlago računovodenja za delujoče podjetje;
- je revizor sklepal, da pomembna negotovost ne obstaja; in
- računovodski izkazi ustrezno razkrivajo bistvene presoje, ki jih je sprejelo poslovodstvo pri sklepanju, da ne obstaja nobena pomembna negotovost glede dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje je ustrezna – obstaja pomembna negotovost (glejte odstavek 35–36)

A90. Prepoznavanje pomembne negotovosti je zadeva, pomembna za predvidene uporabnike, da razumejo računovodske izkaze. Uporaba ločenega razdelka z naslovom, ki vsebuje sklicevanje na obstoj pomembne negotovosti, opozori predvidene uporabnike na to okoliščino.

Ustrezno razkritje pomembne negotovosti je navedeno v računovodskih izkazih (glejte odstavek 35)

A91. Zgleda 3 in 4 v dodatku k temu MSR-ju sta primera revizorjevih poročil za nekotirajočo oziroma kotirajočo organizacijo, če revizor pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede ustreznosti tega, kako je poslovodstvo uporabilo podlago računovodenja za delujoče podjetje, vendar obstaja pomembna negotovost in je razkritje v računovodskih izkazih primerno.

Ustrezno razkritje pomembne negotovosti ni navedeno v računovodskih izkazih (glejte odstavek 36)

A92. Zgleda 5 in 6 v dodatku k temu MSR-ju sta primera revizorjevih poročil za kotirajočo in nekotirajočo organizacijo, ki vsebujeta mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, če je revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede ustreznosti podlage računovodenja za delujoče podjetje, vendar v

računovodskih izkazih ni ustreznega razkritja pomembne negotovosti.

Premisleki, po katerih revizor zavrne mnenje o računovodskih izkazih (glejte odstavek 37)

- A93. Če obstaja več negotovosti, ki so bistvene za računovodske izkaze kot celoto, lahko revizor v zelo redkih okoliščinah presodi, da je primerno, da zavrne mnenje. MSR 705 (prenovljen) daje navodila glede tega vprašanja.⁴⁰
- A94. V odstavku 37 je prepovedano vključevanje ločenih razdelkov o delujočem podjetju ali pomembni negotovosti, povezani z delujočim podjetjem, v revizorjevem poročilu, kadar revizor zavrne mnenje o računovodskih izkazih, razen če zakon ali drug predpis zahteva drugače, saj bi bilo to v nasprotju z zavrnitvijo mnenja o računovodskih izkazih kot celoti in bi lahko nakazovalo, da so računovodski izkazi kot celota verodostojnejši glede teh zadev. Če revizor zavrne mnenje, se po prenovljenem MSR-ju 705⁴¹ zahteva, da revizor v razdelku *Podlaga za zavrnitev mnenja* v revizorjevem poročilu navede, da ne more sklepati o ustreznosti tega, kako je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo podlago računovodenja za delujoče podjetje, in ali obstaja pomembna negotovost, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Vključitev takšne izjave v razdelek *Podlaga za zavrnitev mnenja* v revizorjevem poročilu daje uporabnikom koristne informacije, ki lahko preprečijo neustrezno zanašanje na računovodske izkaze.

Uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje je neustrezna (glejte odstavek 38)

- A95. Če so računovodski izkazi pripravljeni na podlagi računovodenja za delujoče podjetje, vendar je po strokovni presoji revizorja poslovodska uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi računovodskih izkazov neustrezna, revizor po zahtevi iz odstavka 38 izrazi odklonilno mnenje, ne glede na to, ali računovodski izkazi vključujejo razkritje o neustreznosti uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje ali ne.
- A96. Če uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje glede na okoliščine ni ustrezna, je poslovodstvo lahko dolžno ali se odloči, da pripravi računovodske izkaze na drugi osnovi (npr. osnova likvidacije). Revizor lahko izvede revizijo teh računovodskih izkazov, če ugotovi, da je druga osnova računovodenja glede na okoliščine sprejemljiva. Revizor lahko izreče neprilagojeno mnenje o teh računovodskih izkazih, če so v njih zagotovljena ustrezna razkritja glede podlage računovodenja, na kateri so pripravljeni. Kljub temu lahko revizor oceni, da je primerno ali potrebno vključiti poseben odstavek o poudarjanju zadeve v skladu s prenovljenim MSR-jem 706⁴² v revizorjevem poročilu, da opozori uporabnika računovodskih izkazov na to drugo možnost podlage računovodenja in razloge za njeno uporabo.

Pisne predstavitve (glejte odstavek 39–40)

- A97. Revizor lahko oceni, da je primerno pridobiti dodatne pisne predstavitve poleg zahtevanih v odstavkih 39 in 40. Če revizor, na primer, pridobi pisno potrditev, kot je opisano v odstavku A63, od povezane osebe, vključno z lastnikom-poslovodjo organizacije, lahko še vedno zahteva pisne predstavitve od poslovodstva o veljavnosti te pisne potrditve.

⁴⁰ MSR 705 (prenovljen), odstavek 10.

⁴¹ MSR 705 (prenovljen), odstavek 19.

⁴² MSR 706 (prenovljen), *Odstavki o poudarjanju zadeve in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja.*

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje (glejte odstavka 41–42)

A98. V MSR-ju 260 (prenovljen)⁴³ je pojasnjeno, da pravočasna komunikacija v celotni reviziji prispeva k vzpostavitvi učinkovitega dvosmernega dialoga med pristojnimi za upravljanje in revizorjem. Primeren čas za komunikacijo je odvisen od okoliščin opravljenega posla, vključno z bistvenostjo in vrsto zadeve ter ukrepi, ki jih pričakujejo pristojni za upravljanje.

Primer:

Če se prepoznajo dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, lahko hitro obveščanje pristojnih za upravljanje omogoči, da po potrebi zagotovijo dodatna pojasnila, kjer je to potrebno. To prav tako omogoča pristojnim za upravljanje, da presodijo, ali so potrebna nova ali razširjena razkritja (npr. v zvezi z blažilnimi ukrepi v načrtih posloводства za prihodnje ukrepanje, ki so bistveni za premagovanje škodljivih učinkov teh dogodkov ali okoliščin).

A99. Revizorjevo razumevanje, kako pristojni za upravljanje izvajajo nadzor nad oceno posloводства glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, kot se zahteva v odstavku 12(f), je lahko prav tako koristna podlaga za spodbujanje učinkovite dvosmerne komunikacije med revizorjem in pristojnimi za upravljanje.

A100. Komunikacija s pristojnimi za upravljanje glede revizorjevega ovrednotenja ocene posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, omogoča pristojnim za upravljanje, da razumejo delo revizorja, ki tvori osnovo za revizorjeve sklepe, in po potrebi tudi posledice za revizorjevo poročilo. Primeri zadev, o katerih lahko revizor komunicira s pristojnimi za upravljanje, vključujejo:

Primeri:

- revizorjeva stališča o ustreznosti razkritij v računovodskih izkazih glede na zahteve primerne okvira računovodskega poročanja za pripoznavanje, merjenje in predstavljanje
- ali je posloводство uporabilo ustrezna specializirana znanja ali veščine oziroma vključilo ustrezne veščake pri sprejemanju presoje o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje
- ali je metoda, ki jo je uporabilo posloводство za oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ustrezna glede na vrsto, pogoje in okoliščine organizacije oziroma zahteve primerne okvira računovodskega poročanja
- revizorjeva stališča o razumnosti predpostavk, na katerih temelji ocena posloводства, in o stopnji pristranskosti pri njihovem oblikovanju
- ali so predpostavke skladne s tistimi, ki se uporabljajo na drugih področjih poslovanja organizacije, in ali je posloводство upoštevalo druge možne predpostavke
- kazalniki morebitne pristranskosti posloводства pri presojah in predpostavkah, uporabljenih pri oceni sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje

⁴³ MSR 260 (prenovljen), odstavek A49.

- bistvene pomanjkljivosti pri notranjem kontroliranju v zvezi z oceno posloводства o delujočem podjetju (glejte tudi odstavke A30, A32 in A35)

A101. Pri nekotirajoči organizaciji lahko revizor poleg obveznih navedb v svojem poročilu, kadar je to primerno, pristojnim za upravljanje sporoča tudi dodatne zadeve, na primer opiše, kako je ovrednotil oceno posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Poročanje ustreznemu organu zunaj organizacije (glejte odstavek 43)

A102. Kadar revizor razmišlja o vključitvi posebnega razdelka v revizorjevo poročilo z naslovom *Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem* ali o izdaji prilagojenega mnenja glede zadev, povezanih z delujočim podjetjem, ga lahko zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve zavezujejo k poročanju o teh zadevah. Poročanje je lahko naslovljeno na pristojni regulativni, nadzorni, izvršilni ali drug ustrezen organ zunaj organizacije. Poleg tega lahko zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve od revizorja zahtevajo, da pred izdajo revizorjevega poročila upošteva tudi časovni vidik takšnega poročanja.

Primer:

V nekaterih pravnih ureditvah obstajajo zakonske zahteve, ki določajo postopke zgodnjega opozarjanja, po katerih mora revizor obvestiti nadzorni organ, kadar obstaja pomembna negotovost, da lahko ustrezen organ zunaj organizacije zadevo prouči in ustrezno ukrepa. Ti postopki lahko vključujejo poročanje nadzornemu organu v trenutku, ko revizor prepozna pomembno negotovost, povezano z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

A103. Zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve morda ne vsebujejo zahtev, da bi moral revizor poročati ustreznemu organu zunaj organizacije, kot je opisano v odstavku A102. Kljub temu pa lahko zakon, drug predpis ali ustrezne etične zahteve⁴⁴ revizorju omogočajo, da o zadevi poroča ustreznemu organu zunaj organizacije, razen če razkritje informacij preprečuje revizorjeva dolžnost varovanja zaupnosti v skladu z zakonom, drugim predpisom ali ustreznimi etičnimi zahtevami. V takšnih okoliščinah se lahko revizor odloči tudi za razpravo o zadevi s pristojnimi za upravljanje.

Primeri:

- Pri revidiranju računovodskih izkazov finančne institucije ima lahko revizor na podlagi zakona ali drugega predpisa pravico, da o obstoju pomembne negotovosti razpravlja z nadzornim organom.
- Ustrezne etične zahteve lahko revizorju nalagajo proučitev, ali so potrebni nadaljnji ukrepi v javnem interesu. Takšni ukrepi lahko vključujejo poročanje o zadevi ustreznemu organu zunaj organizacije, tudi kadar za to ne obstaja pravna ali regulativna zahteva.⁴⁵

⁴⁴ Po odstavku Z114.3(a) *Mednarodnega kodeksa etike za računovodske strokovnjake (vključno z mednarodnimi standardi neodvisnosti)*, ki ga izdaja Odbor za mednarodne standarde etike za računovodske strokovnjake (IESBA Code), je, na primer, dovoljeno razkritje zaupnih informacij, kadar obstaja pravna ali poklicna dolžnost oziroma pravica do razkritja. V odstavku 114.3 A1(b)(iv) kodeksa IESBA pa je pojasnjeno, da poklicna dolžnost ali pravica do razkritja takšnih informacij obstaja zaradi skladnosti s tehničnimi in strokovnimi standardi.

⁴⁵ Glejte, na primer, odstavke Z360.19–Z360.26 kodeksa IESBA.

A104. Dejavniki, ki jih revizor lahko upošteva pri odločitvi, ali je primerno poročati o zadevi ustreznemu organu zunaj organizacije, vključujejo:

- morebitna stališča regulativnega, izvršilnega, nadzornega ali drugega pristojnega organa zunaj organizacije;
- ali bi bilo poročanje o zadevi v javnem interesu;
- ustreznost in pravočasnost ukrepov posloводства ter, kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, za obravnavo ali omilitev situacije.

A105. Poročanje o zadevah, povezanih z delujočim podjetjem, ustreznemu organu zunaj organizacije lahko vključuje zapletene presoje in strokovne odločitve. V takšnih primerih lahko revizor razmisli o internem posvetovanju (npr. znotraj revizijskega podjetja ali mreže) ali o zaupnem posvetovanju z regulatorjem ali strokovnim telesom (razen če to prepoveduje zakonodaja ali bi to pomenilo kršitev dolžnosti zaupnosti). Revizor lahko razmisli tudi o pridobitvi pravnega mnenja, da bi razumel svoje možnosti ter strokovne ali pravne posledice posamezne odločitve.

Dodatek

(Glejte odstavke A78, A81, A89, A91–A92)

Zgledi poročil neodvisnega revizorja, povezanih z delujočim podjetjem

- Zgled 1: Revizorjevo poročilo za nekotirajočo organizacijo z neprilagojenim mnenjem, kadar revizor sklepa, da pomembna negotovost ne obstaja
- Zgled 2: Revizorjevo poročilo za kotirajočo organizacijo z neprilagojenim mnenjem, kadar revizor sklepa, da pomembna negotovost ne obstaja, in so razkritja v računovodskih izkazih glede bistvenih presojev, ki jih je sprejelo poslovodstvo, pri sklepanju, da ne obstaja pomembna negotovost, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ustrezna
- Zgled 3: Revizorjevo poročilo za nekotirajočo organizacijo z neprilagojenim mnenjem, kadar revizor sklepa, da pomembna negotovost obstaja, in so razkritja v računovodskih izkazih ustrezna
- Zgled 4: Revizorjevo poročilo za kotirajočo organizacijo z neprilagojenim mnenjem, kadar revizor sklepa, da pomembna negotovost obstaja, in so razkritja v računovodskih izkazih ustrezna
- Zgled 5: Revizorjevo poročilo za kotirajočo organizacijo z mnenjem s pridržki, kadar revizor sklepa, da pomembna negotovost obstaja, in so računovodski izkazi pomembno napačno navedeni zaradi neustreznega razkritja
- Zgled 6: Revizorjevo poročilo za nekotirajočo organizacijo z odklonilnim mnenjem, kadar revizor sklepa, da pomembna negotovost obstaja, in zahtevana razkritja v zvezi s to pomembno negotovostjo v računovodske izkaze niso vključena

Zgled 1 – Revizorjevo poročilo za nekotirajočo organizacijo z neprilagojenim mnenjem, kadar pomembna negotovost ne obstaja**Za ta zgled revizorjevega poročila se predpostavljajo naslednje okoliščine:**

- Revizija celote računovodskih izkazov nekotirajoče organizacije v skladu z okvirom poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine (MSR 600 (prenovljen) ne velja).⁴⁶
- Računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo podjetja v skladu z MSRP-ji, ki jih je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde – IASB (okvir za splošen namen).
- Pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v skladu z MSR-jem 210.
- Revizor na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov sklepa, da je primerno izdati neprilagojeno (tj. čisto) mnenje.
- Ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve zadevne pravne ureditve.

⁴⁶ MSR 600 (prenovljen), *Posebne presoje — Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)*.

- Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov revizor sklepa, da pomembna negotovost ne obstaja.
- Revizorju ni treba poročati o ključnih revizijskih zadevah v skladu z MSR-jem 701 in se za to tudi ni odločil.
- Revizor je vse druge informacije pridobil pred datumom revizorjevega poročila in ni prepoznal pomembno napačnih navedb v teh drugih informacijah.
- Osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, so druge kot osebe, odgovorne za njihovo pripravo.
- Poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, ki se zahtevajo po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugemu ustreznemu naslovniku]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov⁴⁷

Mnenje

Revidirali smo računovodske izkaze družbe ABC (družba), in sicer izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 in izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto, ter pojasnila k računovodskim izkazom, vključno s pomembnimi informacijami o računovodskih usmeritvah.

Po našem mnenju priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali »so resničen in pošten prikaz navedenega«) finančni položaj družbe na dan 31. decembra 20X1 in njeno finančno uspešnost ter denarne tokove za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP-ji), ki jih je izdal Mednarodni odbor za računovodske standarde.

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v poročilu v razdelku našega poročila *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo računovodskih izkazov v [pravna ureditev], smo neodvisni od družbe in izpolnili smo vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Prepričani smo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

Delujoče podjetje

Ni pomembne negotovosti, povezane z delujočim podjetjem⁴⁸

V okviru revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju mnenja smo sklenili, da je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje. Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov nismo prepoznali pomembne negotovosti, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Naši sklepi temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma revizorjevega poročila, in ne predstavljajo zagotovila o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Druge informacije [ali drug ustrezen naziv, če je primerno, na primer »informacije, razen računovodskih izkazov in revizorjevega poročila o njih«]

[Poročanje v skladu s poročevalskimi zahtevami v prenovljenem MSR-ju 720 – glejte Zgled 1 v Dodatku 2 prenovljenega MSR-ja 720]

⁴⁷ Podnaslov *Poročilo o reviziji računovodskih izkazov* je nepotreben, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov *Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah*.

⁴⁸ Ta dodatni podnaslov se lahko uporabi za boljše razumevanje vrste zadev, obravnavanih v razdelku o delujočem podjetju v revizorjevem poročilu.

Odgovornosti posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze⁴⁹

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700⁵⁰]

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700]

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700]

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

[Revizorjev naslov]

[Datum]

⁴⁹ V celotnem sklopu teh zgledov revizorjevih poročil je treba izraza *posloводство* in *pristojni za upravljanje* morda nadomestiti z drugim izrazom, ustreznim v okviru pravnega sistema zadevne pravne ureditve.

⁵⁰ V odstavkih 34 in 39 prenovljenega MSR-ja 700 se zahteva, da besedilo, vključeno v revizorjevo poročilo, za vse organizacije, povezane z delujočim podjetjem, opiše določene naloge odgovornih za računovodske izkaze in revizorja v zvezi z delujočim podjetjem.

Zgled 2 – Revizorjevo poročilo za kotirajočo organizacijo z neprilagojenim mnenjem, kadar pomembna negotovost ne obstaja in so razkritja v računovodskih izkazih o bistvenih presojah posloводства pri sklepanju, da pomembna negotovost ne obstaja, ustrezna

Za ta zgled revizorjevega poročila se predpostavljajo naslednje okoliščine:

- Revizija celote računovodskih izkazov kotirajoče organizacije v skladu z okvirom poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine (MSR 600 (prenovljen) ne velja).
- Računovodske izkaze je pripravilo posloводство organizacije v skladu z MSRP-ji, ki jih je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde – IASB (splošni namen poročanja).
- Pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti posloводства za računovodske izkaze v skladu z MSR-jem 210.
- Revizor na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov sklepa, da je primerno izdati neprilagojeno (tj. čisto) mnenje.
- Ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve zadevne pravne ureditve.
- Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov revizor sklepa, da pomembna negotovost ne obstaja.
- Posloводство je razkrilo informacije o bistvenih presojah, opravljenih pri sklepanju, da pomembna negotovost, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ne obstaja in da so razkritja ustrezna.
- Revizor se je odločil dopolniti obvezne navedbe v skladu z MSR-jem 570 (prenovljen 2024) s sklicevanjem na razdelke, ki opisujejo odgovornosti posloводства in revizorja, povezane z delujočim podjetjem.
- Ključne revizijske zadeve so bile sporočene v skladu z MSR-jem 701.
- Revizor je vse druge informacije pridobil pred datumom revizorjevega poročila in ni prepoznal pomembno napačne navedbe v teh drugih informacijah.
- Osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, so druge kot osebe, odgovorne za njihovo pripravo.
- Poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, ki se zahtevajo po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugemu ustreznemu naslovniku]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov⁵¹

Mnenje

Revidirali smo računovodske izkaze družbe ABC (družba), in sicer izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1 in izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto, ter pojasnila k računovodskim izkazom, vključno s pomembnimi informacijami o računovodskih usmeritvah.

Po našem mnenju priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali »so resničen in pošten prikaz navedenega«) finančni položaj družbe na dan 31. decembra 20X1 in njeno finančno uspešnost ter denarne tokove za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP-ji), ki jih je izdal Mednarodni odbor za računovodske standarde.

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v poročilu v razdelku našega poročila *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo računovodskih izkazov v [pravna ureditev], smo neodvisni od družbe in izpolnili smo vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Prepričani smo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

Delujoče podjetje

Ni pomembne negotovosti, povezane z delujočim podjetjem⁵²

V okviru revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju mnenja smo sklenili, da je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazih uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje.

Opozarjamo na pojasnilo X v računovodskih izkazih, ki opisuje negotovosti, s katerimi se sooča družba, bistvene presoje poslovodstva pri ocenjevanju sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ter nabor omilitvenih ukrepov, ki so bili uvedeni za obravnavanje učinkov na poslovne dejavnosti družbe.

[Opis, kako je revizor ovrednotil oceno poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu z MSR-jem 570 (prenovljen 2024)]

Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov nismo prepoznali pomembne negotovosti, povezane z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbujajo bistveni dvom o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Naši sklepi temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma našega revizorjevega poročila, in ne predstavljajo zagotovila o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Naše odgovornosti in odgovornosti poslovodstva, povezane z delujočim podjetjem, so opisane v ustreznih razdelkih tega poročila.

⁵¹ Podnaslov *Poročilo o reviziji računovodskih izkazov* je nepotreben, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov *Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah*.

⁵² Ta dodatni podnaslov je lahko uporaben za boljše razumevanje vrste zadev, obravnavanih v razdelku o delujočem podjetju v revizorjevem poročilu.

Ključne revizijske zadeve

Ključne revizijske zadeve so tiste zadeve, ki so bile po naši strokovni presoji najbistvenejše pri reviziji računovodskih izkazov za tekoče obdobje. Te zadeve so bile obravnavane v okviru revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju mnenja o njih, tako da o teh zadevah ne podajamo ločenega mnenja. Poleg bistvenih presoj posloводства pri sklepanju, da ne obstaja pomembna negotovost, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, na katere se sklicujemo v razdelku *Delujoče podjetje*, smo določili, da so v nadaljevanju opisane zadeve ključne revizijske zadeve, ki jih je treba sporočiti v našem poročilu.

[Opis vsake ključne revizijske zadeve v skladu z MSR-jem 701]

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

[Poročanje v skladu s poročevalskimi zahtevami v prenovljenem MSR-ju 720 – glejte Zgled 1 v Dodatku 2 prenovljenega MSR-ja 720)]

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze⁵³

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700⁵⁴]

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700]

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700]

Partner, zadolžen za posel revizije, katere rezultat je to poročilo neodvisnega revizorja, je [ime].

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

[Revizorjev naslov]

[Datum]

⁵³ Ali drugi izrazi, ustrezni glede na pravni okvir zadevne pravne ureditve.

⁵⁴ V odstavkih 34 in 39 prenovljenega MSR-ja 700 se zahteva, da besedilo, vključeno v revizorjevo poročilo za vse organizacije, povezane z delujočim podjetjem, opiše določene naloge odgovornih za računovodske izkaze in revizorja, povezane z delujočim podjetjem.

Zgled 3 – Revizorjevo poročilo za nekotirajočo organizacijo z neprilagojenim mnenjem, kadar obstaja pomembna negotovost in so razkritja v računovodskih izkazih ustrezna

Za ta zgled revizorjevega poročila se predpostavljajo naslednje okoliščine:

- Revizija celote računovodskih izkazov nekotirajočega podjetja v skladu z okvirom poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine (MSR 600 (prenovljen) ne velja).
- Računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z MSRP-ji, ki jih je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde – IASB (okvir za splošen namen).
- Pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v skladu z MSR-jem 210.
- Revizor na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov sklepa, da je primerno izdati neprilagojeno (tj. čisto) mnenje.
- Ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve zadevne pravne ureditve.
- Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov revizor sklepa, da pomembna negotovost obstaja. Razkritja te pomembne negotovosti v računovodskih izkazih so ustrezna.
- Revizorju ni treba poročati o ključnih revizijskih zadevah v skladu z MSR-jem 701 in se za to tudi ni odločil.
- Revizor je vse druge informacije pridobil pred datumom revizorjevega poročila in ni prepoznal pomembno napačne navedbe v teh drugih informacijah.
- Osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, so druge kot osebe, odgovorne za njihovo pripravo.
- Poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, ki se zahtevajo po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugemu ustreznemu naslovniku]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov⁵⁵

Mnenje

Revidirali smo računovodske izkaze družbe ABC (družba), ki vključujejo izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1, izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto, ter pojasnila k računovodskim izkazom, vključno s pomembnimi informacijami o računovodskih usmeritvah.

Po našem mnenju priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali »so resničen in pošten prikaz navedenega«) finančni položaj družbe na dan 31. decembra 20X1 in njeno finančno uspešnost ter denarne tokove za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP-ji), ki jih je izdal Mednarodni odbor za računovodske standarde.

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v poročilu v razdelku našega poročila *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo računovodskih izkazov v [pravna ureditev], smo neodvisni od družbe in izpolnili smo vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Prepričani smo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem

Opozarjamo na pojasnilo X v računovodskih izkazih, v katerem je navedeno, da je družba v letu, ki se je končalo 31. decembra 20X1, ustvarila čisto izgubo ZZZ in da so na ta datum kratkoročne obveznosti družbe presegale njena skupna sredstva za YYY. Kot je navedeno v pojasnilu X, ti dogodki ali okoliščine skupaj z drugimi zadevami, opisanimi v pojasnilu X, kažejo na obstoj pomembne negotovosti, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Naše mnenje glede te zadeve ni prilagojeno.

V okviru naše revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju mnenja smo sklenili, da je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje.

Naši sklepi temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma našega revizorjevega poročila, in ne predstavljajo zagotovila o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

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

[Poročanje v skladu s poročevalskimi zahtevami v prenovljenem MSR-ju 720 – glejte Zgled 1 v Dodatku 2 prenovljenega MSR-ja 720]

⁵⁵ Podnaslov *Poročilo o reviziji računovodskih izkazov* je nepotreben, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov *Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah*.

Odgovornosti posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze⁵⁶

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700⁵⁷]

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700]

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700]

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

[Revizorjev naslov]

[Datum]

⁵⁶ Ali drugi izrazi, ustrezni glede na pravni okvir določene pravne ureditve.

⁵⁷ V odstavkih 34 in 39 prenovljenega MSR-ja 700 se zahteva, da besedilo, vključeno v revizorjevo poročilo za vse organizacije, povezane z delujočim podjetjem, opiše določene naloge odgovornih za računovodske izkaze in revizorja, povezane z delujočim podjetjem.

Zgled 4 – Revizorjevo poročilo za kotirajočo organizacijo z neprilagojenim mnenjem, kadar obstaja pomembna negotovost in so razkritja v računovodskih izkazih ustrezna

Za ta zgled revizorjevega poročila se predpostavljajo naslednje okoliščine:

- Revizija celote računovodskih izkazov kotirajoče organizacije v skladu z okvirom poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine (MSR 600 (prenovljen) ne velja).
- Računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z MSRP-ji, ki jih je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde – IASB (okvir za splošen namen).
- Pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v skladu z MSR-jem 210.
- Revizor na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov sklepa, da je primerno izdati neprilagojeno (tj. čisto) mnenje.
- Ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve zadevne pravne ureditve.
- Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov revizor sklepa, da pomembna negotovost obstaja. Razkritja te pomembne negotovosti v računovodskih izkazih so ustrezna.
- Ključne revizijske zadeve so bile sporočene v skladu z MSR-jem 701.
- Revizor je vse druge informacije pridobil pred datumom revizorjevega poročila in ni prepoznal pomembno napačne navedbe v teh drugih informacijah.
- Osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, so druge kot osebe, odgovorne za njihovo pripravo.
- Poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, ki se zahtevajo po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugemu ustreznemu naslovniku]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov⁵⁸

Mnenje

Revidirali smo računovodske izkaze družbe ABC (družba), ki vključujejo izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1, izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto, ter pojasnila k računovodskim izkazom, vključno s pomembnimi informacijami o računovodskih usmeritvah.

Po našem mnenju priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali »so resničen in pošten prikaz navedenega«) finančni položaj družbe na dan 31. decembra 20X1 in njeno finančno uspešnost ter denarne tokove za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP-ji), ki jih je izdal Mednarodni odbor za računovodske standarde.

Podlaga za mnenje

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v poročilu v razdelku našega poročila *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo računovodskih izkazov v [pravna ureditev], smo neodvisni od družbe in izpolnili smo vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Prepričani smo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje.

Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem

Opozarjamo na pojasnilo X v računovodskih izkazih, v katerem je navedeno, da je družba v letu, ki se je končalo 31. decembra 20X1, ustvarila čisto izgubo ZZZ in da so na ta datum kratkoročne obveznosti družbe presegale njena skupna sredstva za YYY.

[Opis, kako je revizor ovrednotil oceno posloводства o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu z MSR-jem 570 (prenovljen 2024)]

Kot je navedeno v pojasnilu X, ti dogodki ali okoliščine skupaj z drugimi zadevami, opisanimi v pojasnilu X, kažejo na obstoj pomembne negotovosti, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Naše mnenje glede te zadeve ni prilagojeno.

V okviru naše revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju mnenja smo sklenili, da je posloводство pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje.

Naši sklepi temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma našega revizorjevega poročila, in ne predstavljajo zagotovila o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

⁵⁸ Podnaslov *Poročilo o reviziji računovodskih izkazov* je nepotreben, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov *Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah*.

Ključne revizijske zadeve

Ključne revizijske zadeve so tiste zadeve, ki so bile po naši strokovni presoji najbistvenejše pri reviziji računovodskih izkazov za tekoče obdobje. Te zadeve so bile obravnavane v okviru revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju mnenja o njih, tako da o teh zadevah ne podajamo ločenega mnenja. Poleg zadeve, opisane v razdelku *Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem*, smo določili, da so v nadaljevanju opisane zadeve ključne revizijske zadeve, ki jih je treba sporočiti v našem poročilu.

[Opis vsake ključne revizijske zadeve v skladu z MSR-jem 701]

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

[Poročanje v skladu s poročevalskimi zahtevami v prenovljenem MSR-ju 720 – glejte Zgled 1 v Dodatku 2 prenovljenega MSR-ja 720]

Odgovornosti posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze⁵⁹

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700⁶⁰]

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700]

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700]

Partner, zadolžen za posel revizije, katere rezultat je to poročilo neodvisnega revizorja, je [ime].

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

[Revizorjev naslov]

[Datum]

⁵⁹ Ali drugi izrazi, ustrezni glede na pravni okvir določene pravne ureditve.

⁶⁰ V odstavkih 34 in 39 prenovljenega MSR-ja 700 se zahteva, da besedilo, vključeno v revizorjevo poročilo za vse organizacije, povezane z delujočim podjetjem, opiše določene naloge odgovornih za računovodske izkaze in revizorja, povezane z delujočim podjetjem.

Zgled 5 – Revizorjevo poročilo za kotirajočo organizacijo z mnenjem s pridržki, kadar obstaja pomembna negotovost in so računovodski izkazi pomembno napačno navedeni zaradi neustreznih razkritij

Za ta zgled revizorjevega poročila se predpostavljajo naslednje okoliščine:

- Revizija celote računovodskih izkazov kotirajoče organizacije v skladu z okvirom poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine (MSR 600 (prenovljen) ne velja).
- Računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo organizacije v skladu z MSRP-ji, ki jih je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde – IASB (okvir za splošen namen).
- Pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v skladu z MSR-jem 210.
- Revizor na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov sklepa, da je primerno izdati neprilagojeno (tj. čisto) mnenje.
- Ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve zadevne pravne ureditve.
- Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov revizor sklepa, da pomembna negotovost obstaja. Pojasnilo Y v računovodskih izkazih obravnava razsežnost finančnih ureditev, njihov potek in skupne finančne ureditve; računovodski izkazi pa ne vključujejo razprave o vplivu ali razpoložljivosti refinanciranja ter ne označujejo tega kot pomembne negotovosti.
- Računovodski izkazi so pomembno napačno navedeni zaradi neustreznih razkritij pomembne negotovosti. Izraženo je mnenje s pridržki, ker revizor sklepa, da so učinki tega neustreznega razkritja na računovodske izkaze pomembni, vendar ne vseobsegajoči za celotne računovodske izkaze.
- Ključne revizijske zadeve so bile sporočene v skladu z MSR-jem 701.
- Revizor je vse druge informacije pridobil pred datumom revizorjevega poročila, pri čemer zadeva, ki je povzročila mnenje s pridržki glede računovodskih izkazov, vpliva tudi na te druge informacije.
- Osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, so druge kot osebe, odgovorne za njihovo pripravo.
- Poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, ki se zahtevajo po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugemu ustreznemu naslovniku]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov⁶¹

Mnenje s pridržki

Revidirali smo računovodske izkaze družbe ABC (družba), ki vključujejo izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1, izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto, ter pojasnila k računovodskim izkazom, vključno s pomembnimi informacijami o računovodskih usmeritvah.

Po našem mnenju, razen zaradi nepopolnega razkritja informacij, navedenih v razdelku našega poročila *Podlaga za mnenje s pridržki*, priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali »so resničen in pošten prikaz navedenega«) finančni položaj družbe na dan 31. decembra 20X1 in njeno finančno uspešnost ter denarne tokove za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP-ji), ki jih je izdal Mednarodni odbor za računovodske standarde.

Podlaga za mnenje s pridržki

Kot je pojasnjeno v pojasnilu Y, finančne ureditve družbe potečejo, pri čemer je treba zapadle obveznosti poravnati 19. marca 20X2. Družbi ni uspelo zaključiti ponovnih pogajanj ali pridobiti nadomestnega financiranja. To kaže na obstoj pomembne negotovosti, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Računovodski izkazi te zadeve ne razkrivajo ustrezno.

Revizijo smo izvedli v skladu z Mednarodnimi standardi revizije (MSR). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je podrobneje opisana v razdelku našega poročila *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na našo revizijo računovodskih izkazov v [pravna ureditev], smo neodvisni od družbe in izpolnili smo vse druge etične naloge v skladu s temi zahtevami. Prepričani smo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše mnenje s pridržki.

Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem

Kot je opisano v razdelku našega poročila *Podlaga za mnenje s pridržki*, obstaja pomembna negotovost, ki v računovodskih izkazih ni bila ustrezno razkrita.

V okviru revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju mnenja smo sklenili, da je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje.

Naši sklepi temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma našega revizorjevega poročila, in ne predstavljajo zagotovila o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

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

[Poročanje v skladu s poročevalskimi zahtevami v prenovljenem MSR-ju 720 – glejte Zgled 6 v Dodatku 2 prenovljenega MSR-ja 720. Zadnji odstavek razdelka Druge informacije v Zgledu 6 bi bil prilagojen tako,

⁶¹ Podnaslov *Poročilo o reviziji računovodskih izkazov* je nepotreben, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov *Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah*.

da opisuje posebno zadevo, ki je povzročila mnenje s pridržki in hkrati vpliva tudi na druge informacije.]

Ključne revizijske zadeve

Ključne revizijske zadeve so tiste zadeve, ki so bile po naši strokovni presoji najbistvenejše pri reviziji računovodskih izkazov za tekoče obdobje. Te zadeve so bile obravnavane v okviru revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju mnenja o njih, tako da o teh zadevah ne podajamo ločenega mnenja. Poleg zadeve, opisane v razdelku *Podlagi za mnenje s pridržki* in v razdelku *Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem*, smo določili, da so v nadaljevanju opisane zadeve ključne revizijske zadeve, ki jih je treba sporočiti v našem poročilu.

[Opis vsake ključne revizijske zadeve v skladu z MSR-jem 701]

Odgovornosti posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze⁶²

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700⁶³]

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700]

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700]

Partner, zadolžen za posel revizije, katere rezultat je to poročilo neodvisnega revizorja, je *[ime]*.

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

[Revizorjev naslov]

[Datum]

⁶² Ali drugi izrazi, ustrezni glede na pravni okvir določene pravne ureditve.

⁶³ V odstavkih 34 in 39 prenovljenega MSR-ja 700 se zahteva, da besedilo, vključeno v revizorjevo poročilo za vse organizacije, povezane z delujočim podjetjem, opiše določene naloge odgovornih za računovodske izkaze in revizorja, povezane z delujočim podjetjem.

Zgled 6 – Revizorjevo poročilo za nekotirajočo organizacijo z odklonilnim mnenjem, kadar obstaja pomembna negotovost in ni razkrita v računovodskih izkazih

Za ta zgled revizorjevega poročila se predpostavljajo naslednje okoliščine:

- Revizija celote računovodskih izkazov nekotirajočega podjetja v skladu z okvirom poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine (MSR 600 (prenovljen) ne velja).
- Računovodske izkaze je pripravilo poslovodstvo podjetja v skladu z MSRP-ji, ki jih je izdal Odbor za mednarodne računovodske standarde – IASB (okvir za splošen namen).
- Pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v skladu z MSR-jem 210.
- Ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve zadevne pravne ureditve.
- Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov revizor sklepa, da pomembna negotovost obstaja. Računovodski izkazi ne vključujejo zahtevanih razkritij v zvezi s pomembno negotovostjo. Izraženo je odklonilno mnenje, ker so učinki te izpustitve na računovodske izkaze pomembni in vseobsegajoči za celotne računovodske izkaze.
- Revizorju ni treba poročati o ključnih revizijskih zadevah v skladu z MSR-jem 701 in se za to tudi ni odločil.
- Revizor je vse druge informacije pridobil pred datumom revizorjevega poročila, pri čemer zadeva, ki je povzročila odklonilno mnenje glede računovodskih izkazov, vpliva tudi na te druge informacije.
- Osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, so druge kot osebe, odgovorne za njihovo pripravo.
- Poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, ki se zahtevajo po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugemu ustreznemu naslovniku]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov⁶⁴

Odklonilno mnenje

Revidirali smo računovodske izkaze družbe ABC (družba), ki vključujejo izkaz finančnega položaja na dan 31. decembra 20X1, izkaz vseobsegajočega donosa, izkaz gibanja kapitala in izkaz denarnih tokov za tedaj končano leto, ter pojasnila k računovodskim izkazom, vključno s pomembnimi informacijami o računovodskih usmeritvah.

Po našem mnenju zaradi izpustitve informacij, navedenih v razdelku našega poročila *Podlaga za odklonilno mnenje*, priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih ne predstavljajo pošteno (ali »niso resničen in pošten prikaz«) finančnega položaja družbe na dan 31. decembra 20X1 in njene finančne uspešnosti ter denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP-ji), ki jih je izdal Mednarodni odbor za računovodske standarde.

Podlaga za odklonilno mnenje

Finančne ureditve družbe so potekle, pri čemer je znesek zapadel v plačilo 31. decembra 20X1. Družbi ni uspelo zaključiti ponovnih pogajanj ali pridobiti nadomestnega financiranja. To kaže na obstoj pomembne negotovosti, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Računovodski izkazi tega dejstva ne razkrivajo ustrezno.

Revizijo smo izvedli v skladu z Mednarodnimi standardi revizije (MSR-ji). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je podrobneje opisana v razdelku našega poročila *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki so ustrezne za našo revizijo računovodskih izkazov v [pravni ureditvi], smo neodvisni od družbe in izpolnili smo tudi druge etične odgovornosti v skladu s temi zahtevami. Verjamemo, da so revizijski dokazi, ki smo jih pridobili, zadostni in primerni, da so podlaga za naše odklonilno mnenje.

Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem

Kot je opisano v razdelku našega poročila *Osnova za odklonilno mnenje*, obstaja bistvena negotovost, ki v računovodskih izkazih ni bila razkrita.

V okviru revizije računovodskih izkazov kot celote in pri oblikovanju mnenja smo sklenili, da je poslovodstvo pri pripravi računovodskih izkazov uporabilo ustrezno podlago računovodenja za delujoče podjetje.

Naši sklepi temeljijo na revizijskih dokazih, pridobljenih do datuma našega revizorjevega poročila, in ne predstavljajo zagotovila o sposobnosti družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

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

[Poročanje v skladu s poročevalskimi zahtevami v prenovljenem MSR-ju 720 – glejte Zgled 7 v Dodatku 2 prenovljenega MSR-ja 720. Zadnji odstavek razdelka o drugih informacijah v Zgledu 7 bi bil prilagojen tako, da opisuje posebno zadevo, ki je povzročila odklonilno mnenje in hkrati vpliva še na druge informacije.]

⁶⁴ Podnaslov *Poročilo o reviziji računovodskih izkazov* je nepotreben, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov *Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah*.

Odgovornosti posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze⁶⁵

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700⁶⁶]

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700]

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR-jem 700 – glejte Zgled 1 v prenovljenem MSR-ju 700]

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

[Revizorjev naslov]

[Datum]

⁶⁵ Ali drugi izrazi, ustrezni glede na pravni okvir določene pravne ureditve.

⁶⁶ V odstavkih 34 in 39 prenovljenega MSR-ja 700 se zahteva, da besedilo, vključeno v revizorjevo poročilo, za vse organizacije, povezane z delujočim podjetjem, opiše določene naloge odgovornih za računovodske izkaze in revizorja, povezane z delujočim podjetjem.

Mednarodne standarde revidiranja, Mednarodni standard revidiranja za revizije računovodskih izkazov manj zapletenih organizacij, Mednarodne standarde poslov preiskovanja, Mednarodne standarde dajanja zagotovil o trajnostnosti, Mednarodne standarde dajanja zagotovil, Mednarodne standarde sorodnih storitev, Mednarodne standarde upravljanja kakovosti, Mednarodne praktične smernice revidiranja, osnutke standardov, posvetovalne dokumenti ter druge publikacije Odbora za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil – IAASB avtorsko ščiti Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov – IFA.

Mednarodna fundacija za etiko in revizijo TM (IFEATM), Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (IAASB) ter Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov (IFAC) ne prevzemajo odgovornosti za škodo, povzročeno kateri koli osebi, ki ravna ali opusti ravnanje na podlagi gradiva iz te publikacije, ne glede na to, ali je takšna škoda posledica malomarnosti ali česa drugega.

Nazivi »International Auditing and Assurance Standards Board«, »International Standards on Auditing«, »International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities«, »International Standards on Review Engagements«, »International Standards on Sustainability Assurance«, »International Standards on Assurance Engagements«, »International Standards on Related Services«, »International Standards on Quality Management«, »International Auditing Practice Notes«, »IAASB«, »MSR«, »MSR for LCE«, »ISRE«, »ISSA«, »MSRE«, »ISRS«, »ISQM«, »IAPN« ter logotip IAASB so blagovne znamke International Federation of Accountants ali registrirane blagovne znamke in storitvene znamke IFAC-a v ZDA in drugih državah. Naziva »International Foundation for Ethics and Audit« in »IFEATM« sta blagovni znamki International Foundation for Ethics and Audit sta registrirani blagovni znamki in storitveni znamki IFEA v ZDA in drugih državah.



IAASB™

International Auditing and Assurance Standards Board
AN IFEA BOARD

COPYRIGHT OF:



International
Federation
of Accountants®