

Končna objava
Maj 2018

Mednarodni standard revidiranja 570 (prenovljen)

Delujoče podjetje



DELUJOČE PODJETJE

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 visoko kakovostnih standardov revidiranja, dajanja zagotovil in drugih z njimi povezanih standardov in s pospeševanjem zbliževanja mednarodnih in nacionalnih standardov revidiranja in dajanja zagotovil ter tako tudi s povečevanjem kakovosti in skladnosti delovanja v svetovnem okviru ter s krepitevijo javnega zaupanja v poklicno revidiranje in dajanje zagotovil

IAASB pripravlja standarde in usmeritve revidiranja in dajanja zagotovil za računovodske strokovnjake v skladu z ustaljenim postopkom in v sodelovanju z Nadzornim odborom javnega interesa (Public Interest Oversight Board), ki nadzira delovanje IAASB, in s Svetovalno skupino (Consultative Advisory Group, ki zagotavlja prisotnost javnega interesa pri razvoju standardov in usmeritev.

ISA.



International Auditing
and Assurance
Standards Board®

DELUJOČE PODJETJE

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

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

Mednarodne standarde revidiranja, Mednarodne standarde poslov dajanja zagotovil, Mednarodne standarde poslov preiskovanja, Mednarodne standarde sorodnih storitev, Mednarodne standarde obvladovanja kakovosti, Mednarodna obvestila za revizijsko prakso, Osnutke za javno razpravo, Posvetovalne dokumente in druge objave IAASB objavlja IFAC, ki je obenem nosilec avtorskih pravic.

Avtorske pravice © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane. Dokument je lahko prenesen za osebno in nekomercialno rabo (npr. kot strokovni vir ali za proučevanje). Pisno dovoljenje je potrebno za prevajanje, razmnoževanje, hranjenje ali prenos, oziroma druge podobne uporabe tega dokumenta.

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

Za informacije o avtorskih pravicah in dovoljenjih pojdite na permissions ali kontaktirajte permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-318-3

IAASB-jev *prenovljen Mednarodni standard revidiranja (MSR) 570, Delujoče podjetje*, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov v decembru 2016 angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo aprila 2018 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja *prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 570, Delujoče podjetje* je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in*

DELUJOČE PODJETJE

uporabo, ki jih je izdal IFAC. Potrjeno besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 570, Delujoče podjetje, je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

Angleško besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 570, Delujoče podjetje © 2016 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Slovensko besedilo prenovljenega Mednarodnega standarda revidiranja (MSR) 570, Delujoče podjetje © 2016, ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane.

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 570 (prenovljen), Delujoče podjetje: *International standard on Auditing (ISA) 570 (Revised), Going Concern.* ISBN: 978-1-60815-318-3

Kontakt: Permissions@ifac.org za dovoljenje za kopiranje, hranjenje ali prenos, oziroma druge podobne oblike uporabe tega dokumenta.

DELUJOČE PODJETJE

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 570 (PRENOVLJEN)

DELUJOČE PODJETJE

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se končajo
15. decembra 2016 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
Zahteve	
Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti	10–11
Ovrednotenje ocene posloводства	12–14
Obdobje zunaj ocene posloводства	15
Dodatni revizijski postopki, če se ugotovijo dogodki ali okoliščine	16

DELUJOČE PODJETJE

Revizijski sklepi	17–20
Posledice za revizorjevo poročilo	21–24
Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje	25
Bistvena zamuda pri sprejemanju računovodskih izkazov	26
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Področje tega MSR-ja	A1
Podlaga računovodenja za delujoče podjetje	A2
Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti	A3–A7
Ovrednotenje ocene posloводства	A8–A13
Obdobje zunaj ocene posloводства	A14–A15
Dodatni revizijski postopki, če so ugotovljeni dogodki ali okoliščine	A16–A20
Revizijski sklepi	A21–25
Posledice za revizorjevo poročilo	A26–A35
Dodatek: Zgledi revizorjevih poročil, povezanih z delujočim podjetjem	

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

DELUJOČE PODJETJE

Uvod

Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjeve naloge pri reviziji računovodskih izkazov v zvezi z delujočim podjetjem in posledicami za revizorjevo poročilo (Glej odstavek A1).

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 ustrezna (podlaga računovodenja za delujoče podjetje na primer ni ustrezna 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 izkazane na podlagi dejstva, da bo organizacija sposobna unovčevati svoja sredstva in poravnati svoje obveznosti v okviru običajnega poslovanja. (Glej odstavek A2.)

Odgovornost za oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje

3. Nekateri okviri računovodskega poročanja vsebujejo izrecno zahtevo, da poslovodstvo pripravi posebno oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, ter standarde glede zadev, ki jih je treba upoštevati, in razkritij, ki so potrebna v povezavi z delujočim podjetjem. Mednarodni računovodski standard (MRS) 1 na primer zahteva, da poslovodstvo oceni sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.¹

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

DELUJOČE PODJETJE

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 predpisu.

4. V drugih okvirih računovodskega poročanja morda ni izrecne zahteve, da mora posloводство 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 posloводство 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 presojo 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, kot je v prihodnost odmaknjen dogodek ali okoliščina ali izid. Zato večina okvirov računovodskega poročanja, ki zahtevajo izrecno oceno posloводства, opredeli tudi obdobje, za katero mora posloводство upoštevati vse razpoložljive informacije.
 - Na presojo o izidu dogodkov ali okoliščin vplivajo velikost in zapletenost organizacije, vrsta in okoliščine njenega poslovanja ter stopnja, do katere vplivajo nanjo zunanji dejavniki.
 - Vsaka presoja o prihodnosti temelji na informacijah, ki so na voljo v času presoje. Kasnejši dogodki so lahko razlog za izide, ki niso skladni s presojami, upravičenimi v času, ko so bile sprejete.

Revizorjeve naloge

6. Revizorjeve naloge so pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze in presoditi o ustreznosti poslovske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi računovodskih izkazov. Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov mora

DELUJOČE PODJETJE

ugotoviti, ali obstaja pomembna negotovost glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Te revizorjeve naloge obstajajo, tudi če okvir računovodskega poročanja, uporabljen pri pripravi računovodskih izkazov, ne vključuje izrecne zahteve, da mora poslovodstvo izdelati posebno oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

7. Kot je opisano v MSR 200,² so možne posledice naravnih omejitev revizorjeve zmožnosti, da odkrije pomembno napačne navedbe, večje za prihodnje dogodke ali okoliščine, ki lahko povzročijo, da organizacija preneha obstajati kot delujoče podjetje. Revizor ne more napovedati takih prihodnjih dogodkov ali okoliščin. Zato nesklicevanja na pomembno negotovost 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 končajo 15. decembra 2016 ali kasneje.

Cilji

9. Revizorjevi cilji so:
 - a) pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze in presoditi o ustreznosti poslovske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi računovodskih izkazov;
 - 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 A53–A54.

DELUJOČE PODJETJE

Zahteve

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

10. Pri izvajanju postopkov ocenjevanja tveganj, kot jih zahteva prenovljeni MSR 315,³ revizor prouči, ali obstajajo dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Pri tem revizor ugotovi, ali je poslovodstvo že izdelalo predhodno oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (Glej odstavke A3–A6.):
 - a) če je bila taka ocena pripravljena, se revizor o oceni pogovori s poslovodstvom in ugotovi, ali je poslovodstvo prepoznalo dogodke ali okoliščine, ki posamično ali skupaj lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in če jih je, kakšni so njegovi načrti za obvladovanje takih dogodkov ali okoliščin;
 - b) če taka ocena še ni bila pripravljena, se revizor pogovori s poslovodstvom o podlagi za nameravano uporabo podlage računovodenja za delujoče podjetje in pri poslovodstvu poizve, ali obstajajo dogodki ali okoliščine, ki posamično ali skupaj lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.
11. Revizor mora ostati ves čas revizije pozoren na revizijske dokaze o dogodkih ali okoliščinah, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. (Glej odstavek A7.)

Ovrednotenje ocene poslovodstva

12. Revizor ovrednoti oceno poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. (Glej odstavke A8–A10 in A12–A13.)
13. Pri ovrednotenju poslovodske ocene sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, revizor prouči isto obdobje, kot ga

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

DELUJOČE PODJETJE

je uporabilo poslovodstvo za pripravo ocene, ki jo zahteva primeren okvir računovodskega poročanja oziroma zakon ali predpis, če je v njem določeno daljše obdobje. Če je poslovodska ocena sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, izdelana za manj kot dvanajst mesecev od datuma računovodskih izkazov, kot je določeno v MSR 560⁴, revizor zahteva, da poslovodstvo podaljša svoje ocenitveno obdobje na najmanj dvanajst mesecev od tega datuma. (Glej odstavke A11–A13.)

14. Pri ovrednotenju ocene poslovodstva revizor prouči, ali ocena poslovodstva vključuje vse ustrezne informacije, ki jih revizor pozna na podlagi revizije.

Obdobje zunaj ocene poslovodstva

15. Revizor poizve pri poslovodstvu, koliko pozna dogodke ali okoliščine zunaj obdobja, za katero je izdelana ocena poslovodstva, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. (Glej odstavka A14–A15.)

Dodatni revizijski postopki, če so ugotovljeni dogodki ali okoliščine

16. Če so bili ugotovljeni dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, revizor z dodatnimi revizijskimi postopki in ob upoštevanju olajševalnih dejavnikov pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da ugotovi, ali obstaja pomembna negotovost ali ne. Taki postopki vključujejo (Glej odstavek A16.):
 - a) zahtevo, da poslovodstvo pripravi oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, če tega še ni storilo;
 - b) ovrednotenje načrtov poslovodstva za prihodnje ukrepanje v zvezi z njegovo oceno delujočega podjetja, oceno verjetnosti, da bodo izidi teh načrtov izboljšali stanje, in oceno, ali so načrti poslovodstva v danih okoliščinah izvedljivi (Glej odstavek A17.);

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

DELUJOČE PODJETJE

- c) če je organizacija pripravila napoved denarnega toka in je analiza te napovedi pomemben dejavnik za proučevanje prihodnjega izida dogodkov ali okoliščin pri ovrednotenju načrtov posloводства za prihodnje ukrepanje (Glej odstavka A18–A19.):
 - i) ovrednotenje zanesljivosti osnovnih podatkov, zbranih za pripravo napovedi,
 - ii) ugotavljanje, ali obstaja ustrezna podpora za predpostavke, na katerih je zasnovana napoved;
- d) proučevanje, ali so po datumu, ko je posloводство pripravilo svojo oceno, postala znana kakšna dodatna dejstva ali informacije;
- e) zahtevanje pisnih predstavitev posloводства, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, glede njihovih načrtov za prihodnje ukrepanje in glede izvedljivosti teh načrtov (Glej odstavek A20).

Revizijski sklepi

- 17. Revizor ovrednoti, ali je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, in presodi o ustreznosti poslovodske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi računovodskih izkazov.
- 18. Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov revizor ugotovi, ali po njegovi presoji obstaja pomembna negotovost v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki posamič ali skupaj lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Pomembna negotovost obstaja, če sta velikost njenega možnega vpliva in verjetnost, da nastopi, tolikšni, da je po revizorjevi presoji potrebno ustrezno razkritje narave in posledic take negotovosti za (Glej odstavek A21–22.):
 - a) pošteno predstavitev računovodskih izkazov v primeru okvira poštene predstavitve ali
 - b) nezavajajoče računovodske izkaze v primeru okvira skladnosti.

DELUJOČE PODJETJE

Ustreznost razkritij, če se ugotovijo dogodki ali okoliščine in če obstaja pomembna negotovost

19. Če revizor ugotovi, da je poslovodska uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje v danih okoliščinah ustrezna, vendar obstaja pomembna negotovost, revizor določi, ali računovodski izkazi (Glej odstavka A22–A23.):
 - a) ustrezno razkrivajo glavne dogodke ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in načrte posloводства za obvladovanje teh dogodkov ali okoliščin;
 - b) jasno razkrivajo, da obstaja pomembna negotovost v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in zato morda ne bo mogla unovčevati svojih sredstev in poravnati svojih obveznosti v okviru običajnega poslovanja.

Ustreznost razkritij, če se ugotovijo dogodki ali okoliščine, vendar pa pomembna negotovost ne obstaja

20. Če se ugotovijo dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, vendar pa na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov revizor ugotovi, da pomembna negotovost ne obstaja, revizor ovrednoti, ali glede na zahteve primerne okvira računovodskega poročanja računovodski izkazi dajejo ustrezna razkritja teh dogodkov ali okoliščin. (Glej odstavka A24–A25.)

Posledice za revizorjevo poročilo

Uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje je neustrezna

21. Če so bili računovodski izkazi pripravljeni z uporabo podlage računovodenja za delujoče podjetje, vendar je bila po revizorjevi presoji poslovodska uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi računovodskih izkazov neustrezna, revizor izrazi odklonilno mnenje. (Glej odstavka A26–A27.)

DELUJOČE PODJETJE

Uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje je ustrezna, vendar obstaja pomembna negotovost

Ustrezno razkritje pomembne negotovosti je v računovodskih izkazih

22. Če je v računovodskih izkazih ustrezno razkritje pomembne negotovosti, revizor izrazi neprilagojeno mnenje in vključi v svoje poročilo poseben del z naslovom *Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem*, in da (Glej odstavke A28–A31, A34.):

- a) opozori na pojasnilo v računovodskih izkazih, v katerem so razkrite zadeve iz odstavka 19, in
- b) navede, da ti dogodki ali okoliščine kažejo, da obstaja pomembna negotovost, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in da revizorjevo mnenje v zvezi s to zadevo ni prilagojeno.

Ustreznega razkritja pomembne negotovosti ni v računovodskih izkazih

23. Če v računovodskih izkazih ni ustreznega razkritja pomembne negotovosti, revizor (Glej odstavke A32–A34.):

- a) izrazi mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, kot je pač ustrezno, v skladu s prenovljenim MSR 705⁵,
- b) v delu Podlaga za mnenje s pridržki (ali odklonilno mnenje) revizor v poročilu navede, da obstaja pomembna negotovost, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in da razkritje te zadeve v računovodskih izkazih ni ustrezno.

Poslovodstvo noče pripraviti ali razširiti svoje ocene

24. Če poslovodstvo noče pripraviti ali razširiti svoje ocene, ko revizor to od njega zahteva, revizor prouči, kako to vpliva na njegovo poročilo. (Glej odstavek A35.)

⁵ MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*.

DELUJOČE PODJETJE

Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje

25. Če niso vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije,⁶ revizor obvesti pristojne za upravljanje o ugotovljenih dogodkih ali okoliščinah, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Tako komuniciranje s pristojnimi za upravljanje vključuje informacije:
- a) o tem, ali predstavljajo dogodki ali okoliščine pomembno negotovost,
 - b) o tem, ali je poslovodska uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi in predstavitvi računovodskih izkazov ustrezna,
 - c) o ustreznosti s tem povezanih razkritij v računovodskih izkazih in
 - d) o posledicah za revizorjevo poročilo, kjer je to primerno.

Bistvena zamuda pri sprejemanju računovodskih izkazov

26. Če poslovodstvo ali pristojni za upravljanje bistveno zamujajo pri sprejemanju računovodskih izkazov po datumu računovodskih izkazov, revizor poizve o razlogih za zamudo. Če revizor meni, da bi bila zamuda lahko povezana z dogodki ali okoliščinami, povezanimi z oceno o delujočem podjetju, izvede potrebne dodatne revizijske postopke, kot so opisani v odstavku 16, ter prouči njihov vpliv na revizorjev sklep o obstoju pomembne negotovosti, kot je opisano v odstavku 18.

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Področje tega MSR-ja (Glej odstavke 1.)

- A1. MSR 701⁷ obravnava revizorjevo nalogo sporočanja ključnih revizijskih zadev v njegovem poročilu. Ta MSR potrjuje, da se,

⁶ MSR 260 (prenovljen) – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, odstavek 13.

⁷ MRS 701 – *Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja*,

DELUJOČE PODJETJE

kadar velja MRS 701, lahko določi, da so zadeve, povezane z delujočim podjetjem, ključne revizijske zadeve, in pojasnjuje, da je pomembna negotovost, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, po svoji naravi ključna revizijska zadeva⁸.

Podlaga računovodenja za delujoče podjetje (Glej odstavek 2.)

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

- A2. Poslovodska uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje je smiselna tudi za organizacije javnega sektorja. Mednarodni računovodski standard za javni sektor (MRSJS) 1 na primer obravnava vprašanje sposobnosti organizacij javnega sektorja, da nadaljujejo kot delujoča podjetja.⁹ Tveganja za delujoče podjetje se lahko med drugim pojavijo v situacijah, kadar organizacije javnega sektorja poslujejo na pridobitni podlagi, kadar se podpora države morda zmanjša ali ukine ali pa v primeru privatizacije. Dogodki ali okoliščine, ki bi lahko vzbudili bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v javnem sektorju, so med drugim lahko situacije, v katerih organizacija javnega sektorja nima več virov financiranja za svoj nadaljnji obstoj ali kadar so sprejete politične odločitve, ki vplivajo na storitve, ki jih opravlja organizacija javnega sektorja.

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

Dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (Glej odstavek 10.)

- A3. V nadaljevanju so navedeni primeri dogodkov ali okoliščin, ki posamič ali skupaj lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti podjetja, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Ta seznam ni popoln, prav tako pa obstoj enega ali več znakov še ne pomeni vedno, da obstaja pomembna negotovost.

Finančni znaki:

⁸ Glej odstavka 15 in A41 v MSR 701.

⁹ MRSJS 1 – Predstavitev računovodskih izkazov, odstavki 38–41.

DELUJOČE PODJETJE

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

Poslovni znaki:

- namere poslovodstva, da likvidira organizacijo ali ustavi poslovanje;
- izguba ključnih članov poslovodstva brez zamenjave;
- izguba pomembnega trga, ključnega kupca (ključnih kupcev), franšize, licence, ali glavnega dobavitelja (glavnih dobaviteljev);
- težave z delavci;
- pomanjkanje pomembnih materialov;
- pojav kakšnega zelo uspešnega tekmeca.

DELUJOČE PODJETJE

Drugi znaki:

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

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

- A4. Postopki ocenjevanja tveganj, zahtevani v odstavku 10, pomagajo revizorju ugotoviti, ali utegne biti uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje sporna in kakšen je njen vpliv na načrtovanje revizije. Ti postopki omogočajo tudi pravočasne razprave s poslovoidstvom, vključno z razpravo o načrtih poslovoidstva in reševanjem vseh ugotovljenih problemov v zvezi z delujočim podjetjem.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij (Glej odstavek 10.)

- A5. Velikost organizacije lahko vpliva na njeno zmožnost, da vzdrži v neugodnih razmerah. Majhne organizacije se lahko hitro odzivajo na odprte priložnosti, lahko pa jim primanjkuje rezerv za trajno delovanje.
- A6. Med posebej pomembnimi okoliščinami za majhne organizacije je tveganje, da utegnejo banke in drugi posojilodajalci prenehati podpirati organizacije, kakor tudi morebitna izguba glavnega

DELUJOČE PODJETJE

dobavitelja, pomembnega kupca, ključnega sodelavca ali pravice poslovanja po licenci, franšizi ali drugem pravnem sporazumu.

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

- A7. Prenovljeni MSR 315 zahteva, da revizor ponovno pregleda svoje ocene tveganj in temu primerno prilagodi nadaljnje načrtovane dodatne revizijske postopke, kadar med revizijo pridobi dodatne revizijske dokaze, ki vplivajo na revizorjevo oceno tveganja.¹⁰ Če so po revizorjevem ocenjevanju tveganj ugotovljeni dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, bo morda poleg izvajanja postopkov iz odstavka 16 treba ponovno pregledati tudi revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe. Obstoj takih dogodkov ali okoliščin lahko vpliva tudi na vrsto, čas in obseg revizorjevih nadaljnjih postopkov kot odzivov na ocenjena tveganja. MSR 330¹¹ postavlja zahteve in daje navodila v zvezi s tem.

Ovrednotenje ocene posloводства

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

- A8. Poslovodska ocena sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, je ključni del revizorjevega proučevanja poslovodske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje.
- A9. Revizorjeva naloga ni popravljane pomanjkljivih analiz posloводства. Toda v nekaterih okoliščinah revizor kljub temu, da posloводство ni izdelalo podrobne analize v podporo svoji oceni, lahko ugotovi, ali je uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje v danih okoliščinah ustrezna. Kadar je na primer organizacija v preteklosti poslovala z dobičkom in imela takojšen dostop do finančnih virov, lahko posloводство pripravi oceno brez podrobne analize. V takem primeru utegne revizor

¹⁰ MSR 315 (prenovljen), odstavek 31.

¹¹ MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*.

DELUJOČE PODJETJE

ovrednotiti ustreznost ocene posloводства brez izvajanja postopkov podrobnejšega vrednotenja, če so drugi revizijski postopki zadostni, da lahko ugotovi, ali je poslovodska uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi računovodskih izkazov v teh okoliščinah ustrezna.

- A10. V drugih okoliščinah pa ovrednotenje poslovodske ocene sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, kot je zahtevano v odstavku 12, lahko vključuje tudi ovrednotenje postopka, po katerem je posloводство prišlo do svoje ocene, predpostavk, ki so podlaga tej oceni, in načrtov posloводства za prihodnje ukrepanje ter presoje, ali so načrti posloводства v danih okoliščinah izvedljivi.

Obdobje ocene posloводства (Glej odstavek 13.)

- A11. Večina okvirov računovodskega poročanja, ki izrecno zahtevajo oceno posloводства, natančno določa obdobje, za katero mora posloводство upoštevati vse razpoložljive informacije.¹²

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

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

¹² MRS 1 na primer določa, da mora biti to obdobje najmanj dvanajst mesecev od konca obdobja poročanja, vendar ni omejeno na ta rok.

DELUJOČE PODJETJE

A13. Neprekinjena podpora lastnikov poslovodij je pogosto pomembna za sposobnost manjših organizacij, da nadaljujejo kot delujoče podjetje. Kadar se manjša organizacija financira pretežno s posojilom lastnika poslovodje, utegne biti pomembno, da ta sredstva niso odtegnjena. Trajanje finančnih težav v majhni organizaciji je na primer lahko odvisno od tega, da lastnik poslovodja svoje posojilo podredi posojilom bank ali drugih upnikov, ali pa podpira posojilo za organizacijo, s tem da jamči za posojilo z zastavo svojega osebnega premoženja. V takih okoliščinah lahko revizor pridobi ustrezne dokumentirane dokaze o podrejenosti posojila lastnika poslovodje ali o njegovem jamstvu. Kadar je organizacija odvisna od dodatne podpore lastnika poslovodje, lahko revizor ovrednoti njegovo sposobnost, da izpolnjuje obveznosti po dogovoru o finančni podpori. Poleg tega lahko revizor zahteva pisno potrditev določil in pogojev, ki sodijo k taki podpori, ter namere ali razumevanja lastnika poslovodje.

Obdobje zunaj ocene poslovodstva (Glej odstavek 15.)

A14. Kot je zahtevano v odstavku 11, ostaja revizor nenehno pozoren na možnost predvidenih ali drugih znanih dogodkov ali razmer, ki se bodo zgodili zunaj obdobja ocene, ki ga je uporabilo poslovodstvo, zaradi česar lahko postane vprašljiva ustreznost uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi računovodskih izkazov. Ker je stopnja negotovosti, povezana z izidom dogodka ali okoliščine, tem večja, čim dlje v prihodnosti je predviden dogodek ali okoliščina, morajo biti pri proučevanju dogodkov ali okoliščin, ki so dlje v prihodnosti, znaki vprašljivosti delujočega podjetja bistveni, preden je revizor dolžan razmisliti o nadaljnjem ukrepanju. Če revizor take dogodke ali okoliščine prepozna, utegne zahtevati od poslovodstva, da ovrednoti morebitno bistvenost dogodka ali okoliščine za svojo oceno o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. V takih okoliščinah se uporabijo postopki iz odstavka 16.

A15. Razen poizvedb pri poslovodstvu revizor zunaj obdobja, ki ga je ocenilo poslovodstvo in naj bi, kot je navedeno v odstavku 13, zajemalo najmanj dvanajst mesecev od datuma računovodskih izkazov, ni dolžan izvesti nobenih drugih revizijskih postopkov,

DELUJOČE PODJETJE

da bi prepoznal dogodke ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Dodatni revizijski postopki, če so ugotovljeni dogodki ali okoliščine (Glej odstavek 16.)

A16. Dodatni revizijski postopki, ki ustrezajo zahtevi iz odstavka 16, lahko vključujejo:

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

DELUJOČE PODJETJE

- ugotavljanje ustreznosti podpore za vsako načrtovano odtujitev sredstev.

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

- A17. Ovrednotenje načrtov posloводства za prihodnje ukrepanje lahko obsega poizvedbe pri poslovodu glade njegovih načrtov za prihodnje ukrepanje, vključno, na primer, z njegovimi načrti za likvidacijo sredstev, za zadolževanje ali prestrukturiranje posojila, za zmanjšanje ali odlog izdatkov ali za povečanje kapitala.

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

- A18. Poleg postopkov, zahtevanih v odstavku 16(c), lahko revizor primerja:

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

- A19. Kadar predpostavke posloводства vključujejo ohranjanje podpore tretjih strank s podrejenostjo posojil, zavezami za vzdrževanje ali zagotavljanje dodatnega financiranja ali z garancijami in je taka podpora pomembna za sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, mora revizor morda razmisliti o tem, da zahteva pisno potrditev (skupaj z določili in pogoji) teh tretjih strank in pridobi dokaze o njihovi zmožnosti, da zagotavljajo tako podporo.

Pisne predstavitve (Glej odstavek 16(e).)

- A20. Revizor lahko presodi, da je poleg tistih, ki jih zahteva odstavek 16, ustrezno pridobiti še posebne pisne predstavitve v podporo revizijskim dokazom, pridobljenim v zvezi z načrti posloводства za prihodnje ukrepanje glade njihove ocene delujočega podjetja in izvedljivosti teh načrtov.

DELUJOČE PODJETJE

Revizorjevi sklepi

Pomembna negotovost, povezana z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (Glej odstavek 18.)

A21. Izraz pomembna negotovost je uporabljen v MRS 1 pri obravnavanju negotovosti v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in ki jih je treba razkriti v računovodskih izkazih. V nekaterih drugih okvirih računovodskega poročanja se v podobnih okoliščinah uporablja izraz bistvena negotovost.

Ustreznost razkritja, kadar se ugotovijo dogodki ali okoliščine in obstaja pomembna negotovost

A22. Odstavek 18 pojasnjuje, da obstaja pomembna negotovost, kadar je velikost možnega vpliva dogodkov ali okoliščin in verjetnost, da nastopijo, tolikšna, da je potrebno ustrezno razkritje, da bi dobili pošteno predstavitev (za okvire poštene predstavitve) ali da računovodski izkazi ne bi bili zavajajoči (za okvire skladnosti). V skladu z odstavkom 18 mora revizor ugotoviti, ali obstaja taka pomembna negotovost, ne glede na to, ali (oziroma kako) okvir računovodskega poročanja opredeljuje pomembno negotovost.

A23. Odstavek 19 zahteva, da revizor ugotovi, ali razkritja računovodskih izkazov obravnavajo zadeve, določene v tem odstavku. To ugotavljanje zahteva primeren okvir računovodskega poročanja poleg revizorjevega ugotavljanja, ali so razkritja pomembne negotovosti ustrezna. Razkritja, ki jih poleg zadev, določenih v odstavku 19, zahtevajo nekateri okviri računovodskega poročanja, lahko vključujejo razkritja:

- poslovskega ovrednotenja bistvenosti dogodkov ali okoliščin, povezanih s sposobnostjo organizacije, da izpolni svoje obveznosti, ali

DELUJOČE PODJETJE

- bistvenih presoj posloводства kot dela njihove ocene sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Nekateri okviri računovodskega poročanja lahko dajejo dodatna navodila glede poslovske presoje razkritij velikosti možnega vpliva glavnih dogodkov ali okoliščin ter verjetnosti in časovnega okvira njihovega nastanka.

Ustreznost razkritij, kadar se ugotovijo dogodki ali okoliščine, vendar pa pomembna negotovost ne obstaja (Glej odstavek 20.)

A24. Tudi če pomembna negotovost ne obstaja, odstavek 20 zahteva, da revizor ovrednoti, ali glede na zahteve primerne okvira računovodskega poročanja računovodski izkazi navajajo ustrezna razkritja dogodkov ali okoliščin, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da deluje kot delujoče podjetje. Nekateri okviri računovodskega poročanja obravnavajo razkritja:

- glavnih dogodkov ali okoliščin,
- poslovskega ovrednotenja bistvenosti tistih dogodkov ali
- okoliščin, ki so povezani s sposobnostjo organizacije, da izpolni svoje obveznosti,
- poslovskega načrta, ki zmanjšajo učinek takih dogodkov ali okoliščin, ali
- bistvenih presoj, ki jih pripravi poslovstvo kot del ocene sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

A25. Kadar so računovodski izkazi pripravljeni v skladu z okvirom poštene predstavitve, revizorjevo ovrednotenje, ali so računovodski izkazi pošteno predstavljeni, vključuje presojo splošne predstavitve, sestave in vsebine računovodskih izkazov in tudi, ali računovodski izkazi, vključno s povezanimi pojasnili, predstavljajo osnovne posle in dogodke na način poštene

DELUJOČE PODJETJE

predstavitve.¹³ Glede na dejstva in okoliščine lahko revizor ugotovi, da so za doseganje poštene predstavitve potrebna dodatna razkritja. To velja na primer, kadar se ugotovijo dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, vendar pa na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov revizor presodi, da pomembna negotovost ne obstaja in primeren okvir računovodskega poročanja izrecno ne zahteva nobenih razkritij teh okoliščin.

Posledice za revizorjevo poročilo

Uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje ni ustrezna (Glej odstavek 21.)

A26. Če so bili računovodski izkazi pripravljeni na podlagi računovodenja za delujoče podjetje, a je po revizorjevi presoji uporaba podlage računovodenja posloводства za delujoče podjetje v računovodskih izkazih neustrezna, velja zahteva iz odstavka 21, da mora revizor izraziti odklonilno mnenje, ne glede na to, ali računovodski izkazi vključujejo razkritje neustreznosti poslovodske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje ali ne.

A27. Kadar uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje ni ustrezna, se lahko od posloводства zahteva ali pa se posloводство samo odloči, da pripravi računovodske izkaze na drugi podlagi (na primer na likvidacijski osnovi). Revizor lahko opravi revizijo takih računovodskih izkazov, če odloči, da je v teh okoliščinah druga podlaga računovodenja sprejemljiva. Revizor lahko izrazi neprilagojeno mnenje o teh računovodskih izkazih, če je v njih vsebovano ustrezno razkritje podlage računovodenja, na kateri so pripravljeni računovodski izkazi, vendar lahko presodi, da je

¹³ MSR 700 (prenovljen) – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, odstavek 14.

DELUJOČE PODJETJE

primerno ali potrebno vključiti v revizorjevo poročilo odstavkov o poudarjanju zadeve v skladu s prenovljenim MSR 706,¹⁴ da uporabnikovo pozornost usmeri na to drugo možno podlago računovodenja in razloge za njeno uporabo.

Uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje je ustrezna, vendar pomembna negotovost obstaja (Glej odstavek 22–23.)

A28. Opredelitev pomembne negotovosti je zadeva, ki je pomembna za uporabnikovo razumevanje računovodskih izkazov. Uporaba posebnega dela z naslovom, ki vključuje sklicevanje na to, da obstaja pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem, opozarja uporabnike na to okoliščino.

A29. Dodatek k temu MSR-ju navaja zglede izkazov, ki jih je treba vključiti v revizorjevo poročilo o računovodskih izkazih, kadar se uporabljajo Mednarodni standardi računovodskega poročanja (MSRP) v primernem okviru računovodskega poročanja. Če se uporabi primeren okvir računovodskega poročanja, ki se razlikuje od MSRP-jev, bo morda treba zglede izkazov, predstavljenih v Dodatku k temu MSR-ju, prilagoditi tako, da odražajo uporabo drugega okvira računovodskega poročanja v določenih okoliščinah.

A30. Odstavek 22 določa najmanjši obseg informacij, ki jih je treba predstaviti v revizorjevem poročilu v vsaki od opisanih okoliščin. Revizor lahko zagotovi dodatne informacije, da dopolni zahtevane izkaze, na primer, da pojasni,

- da je obstoj pomembne negotovosti temeljnega pomena za uporabnike, da razumejo računovodske izkaze,¹⁵ ali

¹⁴ MSR 706 (prenovljen) – Odstavki o poudarjanju zadeve in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja

¹⁵ MSR 706 (prenovljen), odstavek 2.

DELUJOČE PODJETJE

- kako je bila zadeva obravnavana med revizijo (glej tudi odstavek A1).

Primerno razkritje pomembne negotovosti je v računovodskih izkazih (Glej odstavek 22.)

A31. Zgled 1 v Dodatku k temu MSR-ju je primer revizorjevega poročila, ko je revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede ustreznosti poslovske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje, vendar pa obstaja pomembna negotovost, in je razkritje v računovodskih izkazih ustrezno. Dodatek k prenovljenemu MSR 700 prav tako vključuje zgled besedila, ki ga je treba vključiti v revizorjevo poročilo za vse organizacije v zvezi z delujočim podjetjem, da opišejo ustrezne naloge odgovornih za računovodske izkaze in revizorja v zvezi z delujočim podjetjem.

Primerne razkritja pomembne negotovosti ni v računovodskih izkazih (Glej odstavek 23.)

A32. Zgleda 2 in 3 v Dodatku k temu MSR-ju sta primera revizorjevih poročil, ki vsebujeta mnenje s pridržki in odklonilno mnenje, ko je revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze glede ustreznosti poslovske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje, vendar pa ustreznega razkritja pomembne negotovosti ni v računovodskih izkazih.

A33. V situacijah, ki vključujejo številne negotovosti, ki so bistvene za računovodske izkaze kot celoto, lahko revizor presodi, da je v izjemno redkih primerih primerno izraziti zavrnitev mnenja, namesto da bi vključil izkaze, ki jih zahteva odstavek 22. Prenovljeni MSR 705 daje navodila v zvezi s tem.¹⁶

¹⁶ MSR 705 (prenovljen), odstavek 10.

DELUJOČE PODJETJE

Komuniciranje z regulatorji (Glej odstavka 22–23.)

A34. Kadar revizor regulirane organizacije presodi, da je morda treba v revizorjevo poročilo vključiti sklicevanje na zadeve delujočega podjetja, ima lahko dolžnost, da se o tem pogovori z ustreznimi regulativnimi organi, organi pregona ali nadzornimi organi.

Poslovodstvo noče pripraviti ali razširiti svoje ocene (Glej odstavek 24.)

A35. V nekaterih okoliščinah je po revizorjevi presoji treba zahtevati od poslovodstva, da pripravi ali razširi svojo oceno. Če poslovodstvo tega noče storiti, utegne biti ustrezno mnenje s pridržki ali zavrnitev mnenja v revizorjevem poročilu, saj revizor morda ne bo mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov glede poslovodske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi računovodskih izkazov, kot so revizijski dokazi o obstoju načrtov, ki jih je pripravilo poslovodstvo, ali o drugih olajševalnih dejavnikih.

DELUJOČE PODJETJE

Dodatek

(Glej odstavke A29, A31–A32.)

Zgledi revizorjevih poročil v zvezi z delujočim podjetjem

- Zgled 1: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje neprilagojeno mnenje, ko je revizor ugotovil, da obstaja pomembna negotovost in da je razkritje v računovodskih izkazih ustrezno.
- Zgled 2: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje mnenje s pridržki, ko je revizor ugotovil, da obstaja pomembna negotovost in da so računovodski izkazi pomembno napačno navedeni zaradi neustreznega razkritja.
- Zgled 3: Revizorjevo poročilo, ki vsebuje odklonilno mnenje, ko je revizor ugotovil, da obstaja pomembna negotovost in da računovodski izkazi opuščajo zahtevana razkritja pomembne negotovosti.

DELUJOČE PODJETJE

Zgled 1 – Neprilagojeno mnenje, kadar obstaja pomembna negotovost in je razkritje v računovodskih izkazih ustrezno

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celote računovodskih izkazov kotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine (MSR 600¹⁷ ne velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi računovodske izkaze v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;¹⁸
- revizor se je odločil za neprilagojeno (tj. »čisto«) mnenje na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da obstaja pomembna negotovost v povezavi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje v skladu s prenovljenim MSR 570. Razkritje pomembne negotovosti v računovodskih izkazih je ustrezno;
- ključne revizijske zahteve so bile sporočene v skladu z MSR 701;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in še ni prepoznal pomembno napačne navedbe drugih informacij;
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo računovodskih izkazov;
- poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

¹⁷ MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov).*

¹⁸ MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle.*

DELUJOČE PODJETJE

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugemu ustreznemu naslovniku]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov¹⁹

Mnenje

Revidirali smo priložene računovodske izkaze družbe ABC (Družba), ki obsegajo 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 povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev.

Po našem mnenju priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali so *resničen in pošten prikaz*) 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).

Podlaga za mnenje

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

¹⁹ Podnaslov Poročilo o računovodskih izkazih je nepotreben v okoliščinah, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah.

DELUJOČE PODJETJE

Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem

Opozarjamo na Pojasnilo XXX v računovodskih izkazih, ki kaže na to, da je Družba v letu, ki se je končalo 31. decembra 20X1, ustvarila izgubo v višini ZZZ in da so bile takrat kratkoročne obveznosti Družbe višje od njenih celotnih sredstev za YYY. Kot je navedeno v Pojasnilu 6, ti dogodki ali okoliščine skupaj z drugimi zadevami, določenimi v Pojasnilu 6, kažejo, da obstaja pomembna negotovost, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti Družbe, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Naše mnenje v zvezi s to zadevo ni prilagojeno.

Ključne revizijske zadeve

Ključne revizijske zadeve so tiste, 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 ne podajamo ločenega mnenja. Poleg zadeve, ki je opisana v delu *Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem*, smo določili, da so tu opisane zadeve ključne revizijske zadeve, ki jih je treba sporočiti v našem poročilu.

[*Opis vsake ključne revizijske zadeve v skladu z MSR 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 720 – glej Zgled 1 v Dodatku 2 prenovljenega MSR 720.*]

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze²⁰

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 700.²¹]

²⁰ V vseh zgledih revizorjevih poročil je treba izraze posloводство in pristojni za upravljanje nadomestiti z drugim izrazom, ki je primeren v pravnem okviru določene države.

²¹ Odstavka 34 in 39 prenovljenega MSR 700 zahtevata, da besedilo, vključeno v revizorjevo poročilo za vse organizacije v zvezi z delujočim

DELUJOČE PODJETJE

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 700.]

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 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 določeni pravni ureditvi.]

[Revizorjev naslov]

[Datum]

podjetjem, opiše določene naloge tistih, ki so odgovorni za računovodske izkaze, in revizorja v zvezi z delujočim podjetjem.

DELUJOČE PODJETJE

Zgled 2 – Mnenje s pridržki, kadar obstaja pomembna negotovost in so računovodski izkazi pomembno napačno navedeni zaradi neustreznega razkritja

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celote računovodskih izkazov kotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine (MSR 600²² ne velja);
- posloводство organizacije pripravi računovodske izkaze v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti posloводства za računovodske izkaze v MSR 210;
- revizor se je odločil za neprilagojeno (tj. »čisto«) mnenje na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da obstaja pomembna negotovost v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Pojasnilo yy k računovodskim izkazom obravnava obseg dogovorov o financiranju, potek in vse dogovore o financiranju; računovodski izkazi pa ne vključujejo razprave o vplivu ali razpoložljivosti refinanciranja ali označujejo to situacijo kot pomembno negotovost;
- računovodski izkazi so pomembno napačno navedeni zaradi neustreznega razkritja pomembne negotovosti. Mnenje s pridržki je izraženo, ker je revizor ugotovil, da so vplivi tega neustreznega razkritja na računovodske izkaze pomembni, vendar pa ne vseobsegajoči za računovodske izkaze;
- ključne revizijske zahteve so bile sporočene v skladu z MSR 701;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in zadeva, ki je razlog za mnenje s pridržki o računovodskih izkazih, vpliva tudi na druge informacije;
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od

²² MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov).*

DELUJOČE PODJETJE

oseb, odgovornih za pripravo računovodskih izkazov;

- poleg revizije računovodskih izkazov ima revizor še druge obveznosti poročanja, zahtevane po domači zakonodaji.

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem družbe ABC [ali drugemu ustreznemu naslovniku]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov²³

Mnenje s pridržki

Revidirali smo priložene računovodske izkaze družbe ABC (Družba), ki obsegajo 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 povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev.

Po našem mnenju (razen nepopolnega razkritja informacij, na katere se sklicujemo v delu *Podlaga za mnenje z pridržki*) priloženi računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih pošteno predstavljajo (ali so *resničen in pošten prikaz*) 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).

Podlaga za mnenje s pridržki

Kot je obravnavano v Pojasnilu yy, dogovori o financiranju Družbe potečejo in neodplačane zneske je treba poravnati 19. marca 20X2. Družba ni mogla uspešno zaključiti pogajanj o podaljšanju ali pridobiti nadomestnega financiranja. Ta situacija kaže, da obstaja pomembna negotovost, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti podjetja, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Razkritje te zadeve v računovodskih izkazih ni ustrezno.

²³ Podnaslov Poročilo o računovodskih izkazih je nepotreben v okoliščinah, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah.

DELUJOČE PODJETJE

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v poročilu v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskih izkazov v [država], potrjujemo, da smo neodvisni od Družbe in da smo izpolnili 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.

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 720 – glej Zgled 6 v Dodatku 2 prenovljenega MRS 720. Zadnji odstavek dela o drugih informacijah v Zgledu 6 bi bil prirejen, tako da bi opisal posebno zadevo, ki je razlog za mnenje s pridržki in vpliva tudi na druge informacije.]

Ključne revizijske zadeve

Ključne revizijske zadeve so tiste, 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, zato ne podajamo ločenega mnenja o teh zadevah. Poleg zadeve, ki je opisana v delu *Podlaga za mnenje s pridržki*, smo določili, da so tu opisane zadeve ključne revizijske zadeve, ki jih je treba vključiti v naše poročilo.

[Opisi vsake ključne revizijske zadeve v skladu z MSR 701.]

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze²⁴

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 700.²⁵]

²⁴ Ali drugi izrazi, ki so ustrezni v okviru pravnega okvira določene države.

²⁵ Odstavka 34 in 39 prenovljenega MSR 700 zahtevata, da besedilo, vključeno v revizorjevo poročilo za vse organizacije v zvezi z delujočim podjetjem, opiše določene zahteve tistih, ki so odgovorni za računovodske izkaze, in revizorja v zvezi z delujočim podjetjem.

DELUJOČE PODJETJE

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 700.]

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 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 določeni pravni ureditvi.]

[Revizorjev naslov]

[Datum]

DELUJOČE PODJETJE

Zgled 3 – Odklonilno mnenje, kadar obstaja pomembna negotovost, ki ni razkrita v računovodskih izkazih

Okoliščine vključujejo naslednja dejstva:

- revizija celote računovodskih izkazov kotirajoče organizacije z uporabo okvira poštene predstavitve. Pri tem ne gre za revizijo skupine (MSR 600²⁶ ne velja);
- poslovodstvo organizacije pripravi računovodske izkaze v skladu z MSRP-ji (okvir za splošen namen);
- pogoji revizijskega posla odražajo opis odgovornosti poslovodstva za računovodske izkaze v MSR 210;
- ustrezne etične zahteve, ki veljajo za revizijo, so zahteve pravnega reda;
- na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je revizor ugotovil, da obstaja pomembna negotovost v zvezi z dogodki ali okoliščinami, ki lahko vzbudijo bistveni dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, in da Družba razmišlja o stečaju. Računovodski izkazi opuščajo zahtevana razkritja, povezana s pomembno negotovostjo. Odklonilno mnenje se izrazi, ker so vplivi take opustitve na računovodske izkaze pomembni in vseobsegajoči;
- revizorju ni treba (in se tudi sicer ni odločil) sporočiti ključnih revizijskih zadev v skladu z MSR 701;
- revizor je pridobil vse druge informacije pred datumom revizorjevega poročila in zadeva, ki je vzrok za odklonilno mnenje o računovodskih izkazih, vpliva tudi na druge informacije;
- osebe, odgovorne za nadzor računovodskih izkazov, se razlikujejo od oseb, odgovornih za pripravo računovodskih izkazov.

²⁶ MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov).*

DELUJOČE PODJETJE

POROČILO NEODVISNEGA REVIZORJA

Delničarjem Družbe ABC [ali drugemu ustreznemu naslovniku]

Poročilo o reviziji računovodskih izkazov²⁷

Odklonilno mnenje

Revidirali smo priložene računovodske izkaze družbe ABC (Družba), ki obsegajo 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 povzetkom bistvenih računovodskih usmeritev.

Po našem mnenju zaradi opustitve informacij, omenjenih v delu *Podlaga za odklonilno mnenje* našega poročila, priloženi računovodski izkazi ne predstavljajo pošteno (ali niso *resničen in pošten prikaz*) finančnega položaja Družbe na dan 31. decembra 20X1 in njene finančne uspešnosti in denarnih tokov za tedaj končano leto v skladu z Mednarodnimi standardi računovodskega poročanja (MSRP).

Podlaga za odklonilno mnenje

Dogovori o financiranju Družbe so potekali in neodplačani zneski bi morali biti plačani 31. decembra 20X1. Družba ni mogla uspešno zaključiti pogajanj o podaljšanju ali pridobiti nadomestnega financiranja in razmišlja o uvedbi stečajnega postopka. Ta situacija kaže, da obstaja pomembna negotovost, ki lahko vzbudi bistveni dvom o sposobnosti podjetja, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Razkritje te zadeve v računovodskih izkazih ni ustrezno.

Revizijo smo opravili v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja (MSR). Naša odgovornost na podlagi teh standardov je opisana v poročilu v delu *Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov*. V skladu z etičnimi zahtevami, ki se nanašajo na revizijo računovodskih izkazov v [država], potrjujemo, da smo neodvisni od Družbe in da smo izpolnili vse druge etične naloge v skladu s temi

²⁷ Podnaslov Poročilo o računovodskih izkazih je nepotreben v okoliščinah, kadar se ne uporabi še drugi podnaslov Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah.

DELUJOČE PODJETJE

zahtevami. Prepričani smo, da so pridobljeni revizijski dokazi zadostna in ustrezna podlaga za naše odklonilno mnenje.

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 720 – glej Zgled 6 v Dodatku 2 v prenovljenem MRS 720. Zadnji odstavek dela o drugih informacijah v Zgledu 7 bi bil prirejen, tako da bi opisal posebno zadevo, ki je razlog za odklonilno mnenje in vpliva tudi na druge informacije.]

Odgovornost posloводства in pristojnih za upravljanje za računovodske izkaze²⁸

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 700.²⁹]

Revizorjeva odgovornost za revizijo računovodskih izkazov

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 700.]

Poročilo o drugih zakonskih in regulativnih zahtevah

[Poročanje v skladu s prenovljenim MSR 700 – glej Zgled 1 v prenovljenem MSR 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 določeni pravni ureditvi.]

[Revizorjev naslov]

[Datum]

²⁸ Ali drugo izrazje, ki je ustrezno v okviru pravnega okvira določene države.

²⁹ Odstavka 34 in 39 prenovljenega MSR 700 zahtevata, da je besedilo vključeno v revizorjevo poročilo za vse organizacije v zvezi z delujočim podjetjem, da opiše določene zahteve tistih, ki so odgovorni za računovodske izkaze in revizorja v zvezi z delujočim podjetjem.