

Delujoče podjetje v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah – revizijski premisleki v zvezi z vplivom virusa COVID-19

Ta objava je bila pripravljena z namenom, da poudari ključna področja, pomembna v sedanjih okoliščinah pri izvajanju postopkov, ki so povezani s primernostjo poslovodske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja™ (MSR™) in sklepi o njej.

Ta objava ne spreminja ali razveljavlja MSR-jev, katerih besedila so merodajna. Branje te objave ne nadomešča branja MSR-jev.

Pripravljalcem, pristojnim za upravljanje in uporabnikom računovodskih izkazov lahko ta objava pomaga pri razumevanju odgovornosti revizorja v zvezi z delujočim podjetjem in prilagoditev v revizorjevem poročilu v zvezi z negotovostmi, povezanimi z delujočim podjetjem.

Številni dejavniki vplivajo na sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Ti dejavniki vključujejo gospodarsko panogo ali geografsko območje poslovanja, finančno trdnost kupcev in dobaviteljev, likvidnost in plačilno sposobnost organizacije. Posledice pandemije COVID-19 in z njo povezano poslabševanje gospodarskega okolja, zmanjšani prihodki in denarni tokovi lahko sprožijo vprašanja o sposobnosti organizacije, da izpolni svoje tekoče in nove obveznosti in ravna v skladu z dolžniškimi zavezami.

To opozorilo strokovnemu osebju v revizijski praksi se osredotoča na posledice pandemije virusa COVID-19 za delo revizorjev, povezano z delujočim podjetjem, vključno z morebitnimi vplivi na:

- odgovornost poslovodstva in odgovornost revizorja v zvezi z delujočim podjetjem,
- revizorjeve postopke ocenjevanja tveganja in ovrednotenje ocene poslovodstva o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje,
- obdobja zunaj obdobja, za katera je pripravljena ocena poslovodstva,
- zahtevane dodatne postopke, kadar so ugotovljeni dogodki ali okoliščine, ki vzbujajo dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje,
- posledice za revizorjevo poročilo in revizorjev premislek o drugih informacijah in
- pomembne zamude pri sprejemanju računovodskih izkazov.

V sedanjih okoliščinah bi se morali revizorji pri zaključevanju dela, povezanega z delujočim podjetjem, osredotočiti na vse zahteve, določene v [prenovljenem MSR 570 Delujoče podjetje](#), ko je treba pred sprejetjem kakršnih koli sklepov pretehtati posebne okoliščine organizacije. Pri zaključevanju dela o delujočem podjetju se poveča pomembnost ohranjanja poklicne nezaupljivosti še posebej, kjer je poslovodstvo določilo, da ne pričakuje, da bodo imele sedanje okoliščine pomemben finančni vpliv na organizacijo in da za organizacijo ne obstajajo nobene pomembne negotovosti, povezane z delujočim podjetjem.

Odgovornosti posloводства in revizorja



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, razen če posloводство namerava likvidirati organizacijo ali prenehati poslovati ali nima druge realne možnosti, kot da to stori.

Kadar je uporabljena predpostavka o delujočem podjetju, so sredstva in obveznosti izkazane na podlagi dejstva, da bo organizacija sposobna unovčevati svoja sredstva in poravnati svoje obveznosti v okviru običajnega poslovanja.

Odgovornosti posloводства

- **Ocenjevanje sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje**
 - v smislu izrecne zahteve v primernem okviru računovodskega poročanja¹ ali
 - kjer izrecna zahteva v primernem okviru računovodskega poročanja ne obstaja, pač pa je delujoče podjetje še vedno temeljno načelo za pripravo računovodskih izkazov.
- **Presojanje ob določenem času o prihodnjih izidih dogodkov ali pogojev, ki so po svoji naravi negotovi.**
- **Presojanje in razkrivanje presoj, ki so pomembne za:**
 - stopnjo negotovosti, ki je povezana z izidom dogodka ali okoliščine (na primer kako se ta še nadalje povečuje v prihodnosti, ko se pojavi dogodek ali okoliščina ali izid),
 - velikost in zapletenost organizacije, vrsto in okoliščino njenega poslovanja in stopnjo, do katere nanjo vplivajo zunanji dejavniki,
 - prihodnost (na podlagi informacij, ki so na voljo v času presoje).



Odgovornosti revizorja

- **Pridobivanje zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov in sprejem sklepov o primernosti poslovodske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje,**
- **sklepanje, na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov, ali obstaja pomembna negotovost o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje,**
- **poročanje, kot je primerno.**

Možni učinki notranjih omejitev na revizorjevo sposobnost, da odkrije napačne navedbe so večje za prihodnje dogodke ali okoliščine in lahko povzročijo, da organizacija preneha nadaljevati kot delujoče podjetje. ... 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 (prenovljeni MSR 570, odstavek 7).

¹ Na primer Mednarodni standard revidiranja (MSR) 1: Predstavitev računovodskih izkazov zahteva od posloводства, da pripravi oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (odstavka 25-26).

Glede na hitro spreminjajoče se okoliščine zaradi virusa COVID-19 bodo te verjetno vplivale na to, kako poslovodstvo in revizorji izpolnjujejo svoje odgovornosti.

Poslovodstvo

- Poslovodska ocena sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, bo verjetno večji izziv.
- Poslovodstvo in pristojni za upravljanje morda morajo uporabnikom računovodskih izkazov zagotoviti dodatna in trdnejša razkritja v računovodskih izkazih organizacije, ki so povezana z dogodki in okoliščinami in ki vplivajo na sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Revizorji

- Ustrezna potreba po dodatnih ali okrepljenih revizijskih postopkih, da bo revizor lahko sklepal o primernosti ocene poslovodstva glede delujočega podjetja (področja, ki jih je treba upoštevati v sedanjih okoliščinah, so opisana v nadaljevanju tega dokumenta).
- Trdnejši postopki lahko pomagajo revizorju pri sklepanju v sedanjih okoliščinah.
- Verjetneje se lahko pričakuje spremembe v revizorjevem poročilu (odvisno od vrste in okoliščin v organizaciji) v obliki:
 - odstavkov o »pomembni negotovosti, povezani z delujočim podjetjem« (v skladu s prenovljenim MSR 570), kjer je to primerno,
 - prilagoditev revizorjevega mnenja (npr. mnenje s pridržkom, odklonilno mnenje ali zavrnitev mnenja), kjer je to potrebno,
 - okrepljene ali nove ključne revizijske zadeve (kjer so ključne revizijske zadeve vključene v revizorjevo poročilo).

Pravočasna in učinkovita komunikacija med poslovodstvom in revizorjem je bistvenega pomena pri zagotavljanju, da obe strani lahko izpolnita svoje odgovornosti v zvezi z delujočim podjetjem v teh negotovih časih.

Postopki ocenjevanja tveganja in ovrednotenje ocene posloводства



Prenovljeni MSR 570 zahteva, da revizor pri izvajanju postopkov ocenjevanja tveganja, kot jih zahteva prenovljeni MSR 315,² preuči, ali obstajajo dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo pomemben dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje in ovrednoti poslovodsko oceno sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.³

Pandemija virusa COVID-19 bo verjetno pomembno vplivala na svetovna gospodarstva in trge, na katerih delujejo določene panoge, kot so gostinstvo, hotelirstvo, maloprodaja in potovanja. Recesija bo vplivala na pomembno povečanje obsega in pomembnosti dogodkov in okoliščin, ki lahko v nekaterih primerih vzbudijo dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Vendar to ne pomeni nujno, da pomembna negotovost avtomatično obstaja – povečano tveganje pomembnega dvoma o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, bo bolj odvisno od vrste in okoliščin organizacije, vključno s panogo, v kateri deluje.

Primeri dogodkov ali okoliščin, ki lahko obstajajo kot posledica pandemije virusa COVID-19, vključujejo:

Dogodek ali okoliščina	Morebitni vpliv na poslovodsko oceno delujočega podjetja	Morebitne zadeve v premislek revizorju pri ovrednotenju poslovodske ocene
Izguba glavnega trga, ključnega kupca / ključnih kupcev, prihodka, pomanjkanje delovne sile	<p>Pandemija virusa COVID-19 je v številnih državah spodbudila uvedbo ukrepov za javno zdravje, ki so včasih povzročili zapiranje »ne nujno potrebnih poslov« ali spremembo modela dela, na podlagi katerega se zaposlene spodbuja ali se v nekaterih primerih od njih zahteva, da delajo od doma.</p> <p>To bo verjetno imelo škodljiv vpliv na mnoga podjetja. Na primer: posledica ukrepov, ki zahtevajo zaprtje trgovin, ki niso nujno potrebne, bo verjetno nižja prodaja, če podjetje s spletno prodajo ne bo moglo nadomestiti upada.</p> <p>Povpraševanje po nekaterih izdelkih in storitvah se sedaj spreminja in se bo po pandemiji verjetno še spremenilo. Na primer: podjetja, ki delujejo na področju gostinstva, hotelirstva in potovanj lahko utrpijo pomemben škodljiv vpliv na prihodke.</p>	<p>Ali je posloводство upoštevalo vpliv:</p> <ul style="list-style-type: none"> • izgube prihodka, • načrtov, ki obravnavajo kakršenkoli upad, • dobavnih verig in morebitnih vprašanj, povezanih z dobavo (lahko vplivajo na sposobnost izpolnitve naročil), • pomanjkanja delovne sile za nadaljevanje delovanja z načrtovano zmogljivostjo, • državne pomoči in drugih olajšav, ki jih daje država (kot npr. olajšava v obliki odloženih plačil), • kako dolgo po tem, ko se omejitve razrahljajo, lahko motnje poslovanja še vplivajo na organizacijo.

² MSR 315 (prenovljen), *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja.*

³ MSR 570 (prenovljen), odstavka 10 in 12.

Dogodek ali okoliščina	Morebitni vpliv na poslovodsko oceno delujočega podjetja	Morebitne zadeve v premislek revizorju pri ovrednotenju poslovodske ocene
<p>Pomembno poslabšanje vrednosti denar ustvarjajočih enot</p>	<p>Ocenjevanje vrednosti sredstev, upoštevajoč trenutno negotovost tako na lokalnih kot na svetovnih trgih, bo verjetno zahtevnejše.</p> <p>Ocenjevanje vrednosti, še posebej na podlagi poštene vrednosti, je lahko zahtevnejše, ker vrednosti pogosteje in močno nihajo.</p> <p>Ocenjevanje vrednosti na podlagi predvidenih prihodnjih denarnih tokov bo tudi verjetno zahtevnejše, ker je razvijanje zanesljivih modelov za prihodnje denarne tokove verjetno težje glede na trenutno nestanovitnost in negotovost.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Razumnost predpostavk, ki jih uporablja poslovodstvo v izračunih ocenjevanja vrednosti, vključno z doslednostjo uporabe v različnih izračunih (kjer je to potrebno), • ali obstajajo znane protislovne informacije v zvezi z uporabljenimi predpostavkami, • če se uporabi veččaka, da pomaga pri ocenjevanju vrednosti, kako je veččak razvil svoje predpostavke, • če in kako se je v okviru obdobja ocene posloводства primerno upoštevalo trenutno negotovo sedanost tako na lokalnih kot na svetovnih trgih in povezane obete za prihodnost.
<p>Pomembno poslabšanje vrednosti nekratkoročnih sredstev – zaloge</p>	<p>Glede na vrsto poslovanja in pokvarljivost zalog, motnje v sposobnosti nadaljevanja poslovnih dejavnosti, vključno z zapiranjem nenujnih fizičnih trgovin, to lahko pomeni, da bodo morale nekatere organizacije premisliti o pomembnem odpisu zalog.</p> <p>Sezonski izdelki zalog lahko zahtevajo slabitev, če jih ni mogoče prodati ali jih je treba prodati po nižani ceni.</p>	<p>Kako je poslovodstvo upoštevalo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • morebitne oslavitve ali odpise zalog, • kako lahko motnje v poslovanju vplivajo na organizacijo po razrahljanju omejitev (npr. ohranjanje zanesljivih dobavnih verig).
<p>Zamuda pri uvajanju novih izdelkov ali storitev</p>	<p>Zaradi posledic zmanjšane povpraševanja ali razpoložljivosti delov ali sestavnih delov se je mnogim podjetjem zdelo potrebno, da zakasnijo uvajanje novih izdelkov ali storitev.</p> <p>Kjer je bil status delujočega podjetja organizacije morda odvisen od skorajšnjega uvajanja izdelka ali storitve, ima lahko zamuda škodljiv vpliv na sposobnost organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Kako je poslovodstvo upoštevalo finančni vpliv na organizacijo zaradi zamude pri uvajanju, vključno z drugimi povezanimi stroški, kot so pravni in drugi neizogibni stroški.

Dogodek ali okoliščina	Morebitni vpliv na poslovodsko oceno delujočega podjetja	Morebitne zadeve v premislek revizorju pri ovrednotenju poslovodske ocene
Nihanja menjalnih tečajev	Menjalni tečaji močno nihajo. Organizacije s pomembnimi mednarodnimi posli bi morda morale upoštevati nepričakovane izgube (ali dobičke) pri nakupih v tujih valutah, prodajnih pogodbah, terjatvah ali dolgovi v tujih valutah ali drugih pogodbah o izvedenih finančnih instrumentih.	<ul style="list-style-type: none"> • Kako so se upoštevala nihanja menjalnih tečajev, vključno z vplivom dogovorov o varovanju pred tveganji za zmanjšanje negotovosti, • ali se je upoštevalo občutljivost pri gibanjih menjalnih tečajev?
Ukrepi, na katere je vplivala povečana negotovost	<p>Organizacije bodo morale presojati, ali povečana negotovost vpliva na prihodnje denarne tokove in do katere stopnje (npr. izračuni, ki temeljijo na valutnih nihanjih, kot so obresti ali menjalni tečaji) in upoštevati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • neznano prihodnost, • trajanje pandemije virusa COVID-19, • čas, kdaj se lahko pričakuje prihodnje denarne tokove. 	<ul style="list-style-type: none"> • Pri ovrednotenju poslovodske ocene vpliva prihodnjih valutnih nihanj in drugih ustreznih dejavnikov, ki vplivajo na prihodnje denarne tokove, se revizor lahko osredotoči na: <ul style="list-style-type: none"> ○ temeljne predpostavke, vključno z njihovo skladnostjo z drugimi področji revizije, ○ vir, ki se je uporabil za določanje sprejemljivosti predpostavk, ○ dejstvo, ali se občutljivost upošteva pri gibanju valutnih nihanj.
Kreditno tveganje nasprotne stranke	Organizacije bodo morale ugotoviti, ali obstaja pomembno kreditno tveganje nasprotne stranke, tj. ko ima organizacija precejšnja finančna sredstva in če nasprotna stranka namerava izpolniti ali je sposobna izpolniti pogodbo.	<ul style="list-style-type: none"> • Kako je poslovodstvo ocenilo izterljivost finančnih sredstev, vključno s tem, ali so uporabljene predpostavke sprejemljive in skladne z drugimi informacijami, ki jih revizor pozna.
Plačilna sposobnost organizacije	Državna podpora je v tem trenutku osredotočena na zagotavljanje kratkoročne likvidnosti podjetjem, ki zaprosijo za tako podporo. Ukrepi, ki jih sedaj sprejemajo organizacije za ohranjanje likvidnosti, kot je odlog plačila ali prejem državne pomoči za pobot stroškov, bi lahko morebiti vplivali na dolgoročno plačilno sposobnost organizacije.	<ul style="list-style-type: none"> • Kako je poslovodstvo ocenilo dolgoročno plačilno sposobnost organizacije, vključno s komunikacijo, ki jo je poslovodstvo imelo s posojilodajalci (bankami in drugimi posojilodajalci) glede dolgoročne plačilne sposobnosti in dolžniških zavez, • kako je poslovodstvo izvedlo stresno testiranje, ki pomaga

Dogodek ali okoliščina	Morebitni vpliv na poslovodsko oceno delujočega podjetja	Morebitne zadeve v premislek revizorju pri ovrednotenju poslovodske ocene
		<p>razumeti tveganje plačilne sposobnosti organizacije in ali predpostavke, uporabljene pri stresnem testiranju, ustrezno odražajo morebitne okoliščine,</p> <ul style="list-style-type: none"> • kako bo organizacija lahko povrnila najeta dodatna posojila, • kako bo organizacija poravnala predhodno odložena plačila, • kako je poslovodstvo upoštevalo regulativne smernice, ki so bile izdane za ublažitev pandemije virusa COVID-19.



Obdobje zunaj obdobja, za katero je izdelana ocena poslovodstva

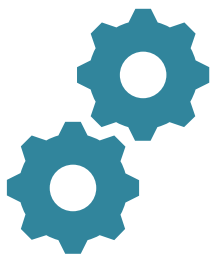
Prenovljeni MSR 570, odstavek 15, določa, da revizor poizve pri poslovodstvu, koliko pozna dogodke ali okoliščine zunaj obdobja, za katero je izdelana ocena poslovodstva, ki lahko vzbudijo pomemben dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Obdobje, za katero se zahteva ocena poslovodstva, je določeno v veljavnih standardih računovodskega poročanja ali pa ga določa zakon in drug predpis, če se zahteva daljše obdobje. Prenovljeni MSR 570 zahteva, da se uporabi isto obdobje, razen če je obdobje krajše od 12 mesecev; v tem primeru mora revizor, od poslovodstva zahtevati podaljšanje ocene na 12 mesecev od datuma računovodskih izkazov.⁴

Čeprav so v sedanjih razmerah dolgoročni dogodki ali okoliščine zunaj obdobja, za katero je izdelana ocena poslovodstva, lahko zahtevnejši za prepoznavanje, pa pandemija virusa COVID-19 lahko pomembno vpliva na mnoge organizacije in povzroči dolgoročne motnje v dobavnih verigah. Posledica tega so kratkoročne motnje (na primer mnoga podjetja se bodo borila z oskrbo surovin), pa tudi dolgoročna nesposobnost obdelave ali izpolnitve naročil, če bo okrevanje dobavnih verig potekalo počasi. Revizorji lahko preučijo, kako bodo poslovodstva razrešila vprašanja dobavnih verig, katere druge možnosti še lahko obstajajo in čas za potencialno rešitev.

⁴ MSR 570 (prenovljen), odstavek 13.

Dodatni postopki, ko so prepoznani dogodki ali okoliščine



Prenovljeni MSR 570, odstavek 16, določa, da »če so bili ugotovljeni dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo pomemben 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 (v nadaljevanju »pomembna negotovost«).

Ker je verjetno, da bodo posledice pandemije virusa COVID-19 dogodki in okoliščine, ki lahko vzbudijo pomemben dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje, je še verjetneje, da bodo morali revizorji izvesti dodatne postopke v skladu s prenovljenim MSR 570, odstavek 16. Poleg tega lahko revizor upošteva tudi, ali je poslovodstvo:

- razvilo in izvedlo ukrepe in postopke, tako da lahko nadaljujejo z delovanjem v učinkovitem kontrolnem okolju in še posebej, kako so bili v spremenjenih okoliščinah obravnavani ključno poročanje in druge pomembne kontrole,
- premislilo, kako bodo zavarovali zanesljive in potrebne informacije na neprekinjeni podlagi, da bi upravljali prihodnje dejavnosti, vključno na primer s tokom finančnih informacij iz drugih delov podjetja, npr. podružnic in oddelkov.

Odstavek A16 prenovljenega MSR 570 vključuje tudi nekaj nadaljnjih primerov revizijskih postopkov, ki so lahko ustrezni za zahtevo v odstavku 16 v ugotovljenih okoliščinah.

Revizorjevi dodatni postopki – Zahteva odstavka 16	Revizorjevi postopki – Pomemben primer odstavka A16	Revizorjev poudarek v sedanjih okoliščinah
<p>Kadar organizacija pripravi napovedi denarnih tokov in kadar je analiza napovedi pomemben dejavnik pri obravnavanju prihodnjih izidov dogodkov ali okoliščin pri upoštevanju načrtov poslovodstva za prihodnje ukrepanje:</p> <p>(i) se ovrednoti zanesljivost osnovnih podatkov, zbranih za pripravo napovedi in</p> <p>(ii) določi, ali obstaja ustrezna podpora za predpostavke, na katerih je zasnovana napoved.</p>	<p>Analiziranje denarnega toka, dobička in drugih ustreznih napovedi ter razprava o tem s poslovodstvom.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Predhodno pripravljene predračuni in napovedi so morda manj pomembni zaradi hitro spreminjajočega se gospodarskega okolja in lahko zahtevajo pomembne popravke poslovodstva, preden jih preuči revizor. • Glede na to, kako negotovi in nestanovitni so svetovni trgi, je verjetno, da je težko pripraviti v prihodnost usmerjene napovedi in jih posledično revidirati. V skladu s tem bi področja poudarkov lahko vključevala: <ul style="list-style-type: none"> ○ katere koli uporabljene predpostavke, če so sprejemljive v danih okoliščinah. Na primer: posojilodajalci, ki odobrijo nove ali podaljšane posojilne aranžmaje, lahko pri izjemno izpostavljenih panogah utrpijo dodatne

Revizorjevi dodatni postopki – Zahteva odstavka 16	Revizorjevi postopki – Pomemben primer odstavka A16	Revizorjev poudarek v sedanjih okoliščinah
		<p>stroške ali pa lahko nihanja menjalnih tečajev pri dolgovih v tujih valutah resno vplivajo na napovedi prihodnjih denarnih tokov,</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ skladnost istih predpostavk, ki jih organizacija uporabi za različne namene, ○ kako se izvedena analiza občutljivosti uporablja za utemeljitev uporabljenih predpostavk, ali če so bili pripravljene drugačni scenariji, ki odražajo hitre spremembe v okolju, kako je to vplivalo na oceno posloводства, ○ spremenjeni pogodbeni dogovori lahko vplivajo na napovedi o prihodnjih denarnih tokovih, ○ potrebne spremembe pri pričakovanih davkih zaradi sprememb v davčnih stopnjah ali davčni zakonodaji (npr. nekatere pravne ureditve so izvedle podporne ukrepe s prilagoditvami davčnega sistema). <p>Glede na spremenljivo naravo izbruha so morda potrebne redne posodobitve ocene posloводства in revizorjevega ovrednotenja le-te.</p>
<p>Ovrednotenje načrtov posloводства za prihodnje ukrepanje v zvezi z njegovo oceno delujočega podjetja, oceno verjetnosti, da bodo izidi teh načrtov izboljšali stanje, in oceno, ali so načrti posloводства v danih okoliščinah izvedljivi.</p>	<p>Potrditev obstoja, zakonitosti in izvršljivosti dogovorov, za zagotovitev ali ohranjanje finančne podpore s povezanimi in tretjimi strankami ter ocenjevanje finančne sposobnosti teh strank za zagotovitev dodatnih sredstev.</p>	<p>Po vsem svetu so države najavile pakete ukrepov podpore gospodarstvu in pogosto so osredotočene na zagotavljanje likvidnosti za kritje poslovnih stroškov. V nekaterih državah so na primer zagotovili državno pomoč za plačilo določenega zneska stroškov plač v prehodnem obdobju. V nekaterih pravnih ureditvah so države spodbujale bančni sektor k zagotovitvi nujnih posojil podjetjem, ki le-ta potrebujejo (še posebej manjšim podjetjem) in da bi bil bolj prilagodljiv glede kršitev dolžniških zavez.</p> <p>Pri ovrednotenju ocene posloводства o ustreznosti predpostavke delujočega podjetja lahko revizor preuči na primer obseg, do</p>

Revizorjevi dodatni postopki – Zahteva odstavka 16	Revizorjevi postopki – Pomemben primer odstavka A16	Revizorjev poudarek v sedanjih okoliščinah
		<p>katerega se organizacija zanaša na tako podporo (če je na voljo) in ali je zadostna za kritje kratkoročnih likvidnostnih težav kot tudi ali je verjetno, da organizacija izpolni pogoje, vezane na podporo.</p> <p>Revizorji lahko tudi upoštevajo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • pregled nedavne korespondence z izdajatelji dolga, da bi razumeli verjetnost nadaljnje podpore, • izvedljivost in vpliv načrtov prestrukturiranja za znižanje stroškov, • sposobnost plačila, ko odloženi stroški zapadejo v plačilo.
	<p>Branje pogojev obveznic in posojilnih pogodb in ugotavljanje, ali so bile kršene..</p>	<p>Ker je verjetno, da bo finančni vpliv pandemije COVIDA-19 na nekatere organizacije pomemben, je pomembno, da revizor preuči vpliv poslabšanih kreditnih bonitet in ali so bili ali bi lahko bili kršeni dogovori ter kako namerava poslovodstvo rešiti zadevo z izdajateljem dolga.</p> <p>Kršitve se na primer lahko pojavijo kot posledica začasnih sprememb v poročanem čistem dobičku organizacije, kotčasne prekinitve poslovanja ali kot druga določila o pomembnih neželenih dogodkih ali kot posledica neizogibnih zamud pri zagotavljanju revidiranih računovodskih izkazov, potrdil o upoštevanju dolžniških zavez ali ocen vrednosti tretjih strank izdajateljem dolgov.</p> <p>Drug premislek je povezan z ukrepi, ki so jih uvedle nekatere pravne ureditve v zvezi z dolžniškimi zavezami. V nekaterih pravnih ureditvah so na primer preudarni regulatorji pozvali posojilodajalce, naj pozorno preučijo odzive na morebitne kršitve dolžniških zavez, ki izhajajo neposredno iz pandemije COVIDA-19 in njenih posledic, vključno s tem, da v določenih okoliščinah ne nalagajo novih dajatev ali omejitev strankam.</p>

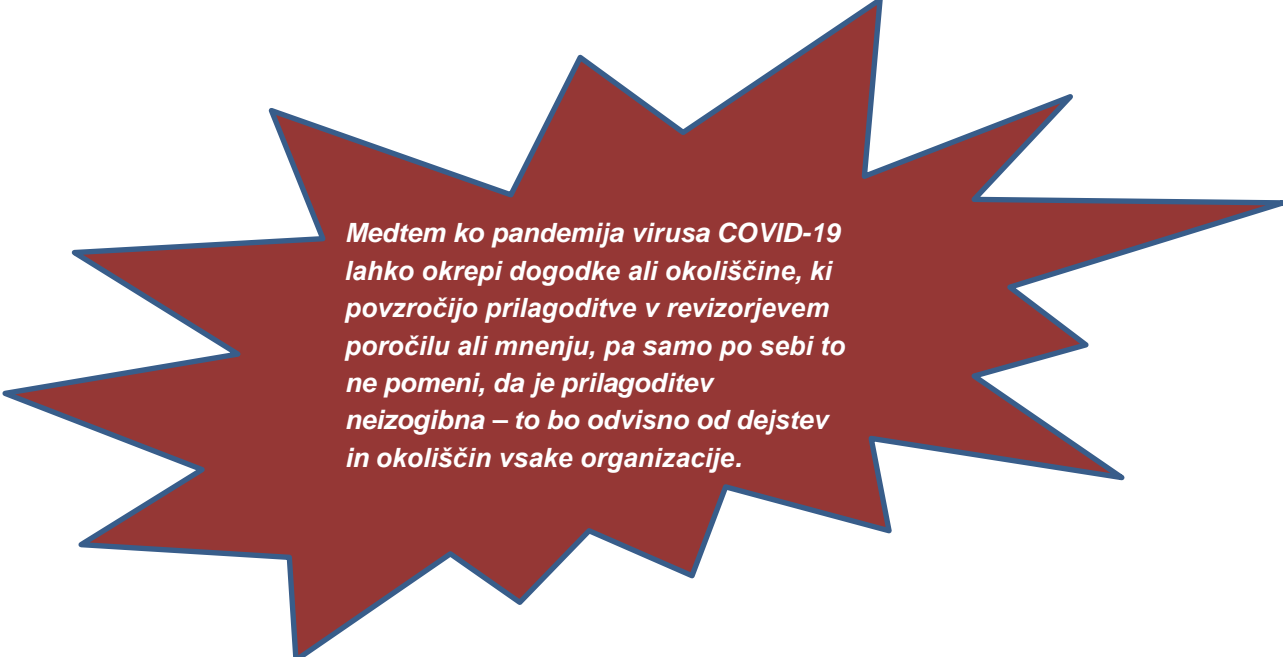
Revizorjevi dodatni postopki – Zahteva odstavka 16	Revizorjevi postopki – Pomemben primer odstavka A16	Revizorjev poudarek v sedanjih okoliščinah
	<p>Potrditev obstoja, pogojev in ustreznosti okoliščin zadolževanja</p>	<p>Nekatere organizacije se bodo morebiti morale zanesti na možnosti zadolževanja, ker bo pandemija COVIDA-19 nanje finančno vplivala v bližnji in srednjeročni prihodnosti.</p> <p>Zato je revizorjev premislek o obstoju dogovorov o zagotavljanju kratkoročne likvidnosti ter dolgoročne plačilne sposobnosti s posojilodajalci prav tako pomemben dejavnik pri podpiranju revizorjevega sklepa o delujočem podjetju.</p>

Posledice za revizorjevo poročilo

Prenovljeni MSR 570, odstavka 17 in 18 zahtevata, da revizor:



- ***ovrednoti, ali je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, in presodi o ustreznosti poslovske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje pri pripravi računovodskih izkazov.***
- ***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 pomemben dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.***



Medtem ko pandemija virusa COVID-19 lahko okrepi dogodke ali okoliščine, ki povzročijo prilagoditve v revizorjevem poročilu ali mnenju, pa samo po sebi to ne pomeni, da je prilagoditev neizogibna – to bo odvisno od dejstev in okoliščin vsake organizacije.

Razkritja, povezana z delujočim podjetjem

Primeren okvir računovodskega poročanja določa zahteve glede posebnih razkritij v zvezi z delujočim podjetjem, vključno s pomembnimi presojami in predpostavkami. Posebna razkritja se običajno zahteva, ko poslovodstvo sklone, da obstaja pomemben dvom glede sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje (na primer v obdobju 12 mesecev od datuma računovodskih izkazov). Poleg tega se lahko zahteva tudi druga razkritja glede tveganj, na primer, kako poslovodstvo upravlja likvidnostna in kreditna tveganja.

V sedanjih okoliščinah bo zaradi negotovosti o bližnji prihodnosti številnih organizacij morda več revidiranih računovodskih izkazov vključevalo razširjena razkritja o dogodkih in okoliščinah, ki lahko vzbudijo pomemben dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje.

Obstajajo lahko tudi okoliščine, v katerih računovodski izkazi, pripravljene v skladu z okvirom poštene predstavitve, lahko zahtevajo dodatna razkritja, da bi dosegli pošteno predstavitev. Pri ovrednotenju poštene predstavitve računovodskih izkazov in glede na dejstva in okoliščine lahko revizor na primer določi, da so dodatna razkritja potrebna, da bi dosegli pošteno predstavitev ne glede na dejstvo, da izrecne zahteve za tako razkritje v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja ne obstajajo.

Prenovljeni MSR 570, v odstavkih 19 in 20 zahteva, da revizor določi, ali računovodski izkazi ustrezno razkrivajo prepoznane dogodke ali okoliščine, povezane z delujočim podjetjem in, kjer je to primerno, načrte posloводства v zvezi s tem.

Zahtevana raven razkritja bo odvisna od dejstev in okoliščin vsake organizacije – sedanje spreminjajoče se okoliščine ne vplivajo na vse organizacije v enakem obsegu ali na enak način. Revizor uporablja strokovno presojo pri določanju ustreznosti razkritij in vplivov neustreznih razkritij na revizorjevo mnenje ali revizorjevo poročilo.

Vplivi na revizorjevo poročilo

V spodnji preglednici so povzeti morebitni vplivi na revizorjevo poročilo, če bi bili na podlagi revizorjeve presoje v luči dejstev in okoliščin ugotovljeni pomisleki o delujočem podjetju.

Dodatek k prenovljenemu MSR 570 navaja zglede revizorjevih poročil v zvezi z delujočim podjetjem.

Revizorjev sklep (v revizorjevi presoji na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov)	Vpliv na revizorjevo poročilo ⁵	Sklic na prenovljeni MSR 570
<ul style="list-style-type: none"> Računovodski izkazi so bili ustrezno pripravljene ob uporabi podlage računovodenja za delujoče podjetje. Prepoznana je bila pomembna negotovost. Pripravljena razkritja so bila ustrezna. 	<ul style="list-style-type: none"> Izraženo je neprilagojeno mnenje. Pod naslovom »Pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem«, je vključen poseben odstavek, ki opozarja na ustrezna razkritja v računovodskih izkazih. 	odstavek 22
<ul style="list-style-type: none"> Računovodski izkazi so bili ustrezno pripravljene ob uporabi podlage računovodenja za delujoče podjetje. Prepoznana je bila pomembna negotovost. Pripravljena razkritja NISO bila ustrezna. 	<ul style="list-style-type: none"> Izraženo je mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje, kot je pač ustrezno, v skladu s prenovljenim MSR 705⁶. Navedba v delu poročila »Podlaga za mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje«, da obstaja pomembna negotovost, ki lahko vzbudi pomemben dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje in razkritje te zadeve v računovodskih izkazih organizacije ni ustrezno. 	odstavek 23
<ul style="list-style-type: none"> Računovodski izkazi so bili pripravljene ob uporabi podlage računovodenja za delujoče podjetje. Uporaba podlage računovodenja za delujoče podjetje je neustrezna. 	<ul style="list-style-type: none"> Izraženo je odklonilno mnenje 	odstavek 21

⁵ Primeri revizorjevih poročil v različnih okoliščinah z navedbami sklepov o pomembnih vprašanjih o delujočem podjetju, so predstavljeni v Dodatku k prenovljenemu MSR 570.

⁶ Prenovljen MSR 705 - *Prilagoditev mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*.

Revizorjev sklep (v revizorjevi presoji na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov)	Vpliv na revizorjevo poročilo ⁵	Sklic na prenovljeni MSR 570
<ul style="list-style-type: none"> • Organizacija ni delujoče podjetje. • Računovodski izkazi so bili ustrezno pripravljene na podlagi, ki se razlikuje od podlage računovodenja za delujoče podjetje. • Druga podlaga računovodenja je v teh okoliščinah sprejemljiva. 	<ul style="list-style-type: none"> • Če obstaja ustrezno razkritje o podlagi računovodenja, na kateri so pripravljene računovodski izkazi, se morda lahko izrazi neprilagojeno mnenje. • Vključitev odstavka o poudarjanju zadeve v skladu s prenovljenim MSR 706⁷, da uporabnikovo pozornost usmeri na drugo podlago računovodenja in razloge za njeno uporabo, lahko velja za primerno. 	odstavek A27

Pri upoštevanju vplivov na revizorjevo poročilo revizor presodi, ali je pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da lahko sklepa o poslovodski oceni delujočega podjetja. Če revizor ne more dobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v trenutnih okoliščinah, določi vpliv na revizorjevo poročilo v skladu s prenovljenim MSR 705. Večje težave pri pridobivanju dokazov glede prihodnjih napovedi lahko na primer vodijo do omejitve obsega. Revizorjevo poročanje v splošnem obravnavamo v posebnem opozorilu, namenjenem strokovnemu osebju: *Revizor, ki poroča v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah – Premisleki o reviziji zaradi vpliva virusa COVID-19⁸*.

Ključne revizijske zadeve

Ključne revizijske zadeve so vključene v revizorjevo poročilo v skladu z MSR 701⁹, da se osredotoči na tiste zadeve, ki so po revizorjevi strokovni presoji najpomembnejše pri reviziji računovodskih izkazov obravnavanega obdobja.

Zadeva, ki povzroči pomembno negotovost, povezano z delujočim podjetjem, je po svoji naravi ključna revizijska zadeva, kot je opredeljeno v MSR 701¹⁰. V trenutnih okoliščinah je verjetno, da bodo za nekatere organizacije potrebne pomembne revizorjeve presoje v zvezi z revizorjevimi sklepi o poslovodski uporabi podlage računovodenja za delujoče podjetje, ki je zato lahko določena kot ključna revizijska zadeva.

Sporočanje ključnih revizijskih zadev ni nadomestilo za poročanje v skladu s prenovljenim MSR 570, ko obstaja pomembna negotovost, povezana z delujočim podjetjem, kot je opisano zgoraj. MSR 701, odstavek 15 pojasnjuje, da zadeve, ki povzročijo prilagojeno mnenje v skladu s prenovljenim MSR 705 ali pomembno negotovostjo, povezano z delujočim podjetjem v skladu s prenovljenim MSR 570, niso opisane v odstavku o ključnih revizijskih zadevah v revizijskem poročilu. Namesto tega revizor poroča o teh zadevah kot zahteva prenovljeni MSR 705 ali prenovljeni MSR 570 in vključi v odstavek o ključnih revizijskih zadevah sklicevanje na ustrezne dele, vključene v revizorjevo poročilo v skladu s temi MSR-ji.

⁷ Prenovljen MSR 706 – *Odstavki o poudarjanju zadev in odstavki o drugih zadevah v poročilu neodvisnega revizorja.*

⁸ Objavljen naj bi bil maja 2020.

⁹ MSR 701 – *Sporočanje ključnih revizijskih zadev v poročilu neodvisnega revizorja.*

¹⁰ MSR 701, odstavek 15.

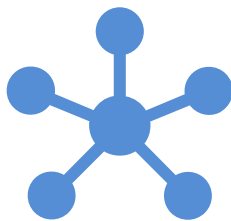
Komuniciranje s pristojnimi za upravljanje



Prenovljeni MSR 570, odstavek 25, določa zahteve za komuniciranje s pristojnimi za upravljanje, kadar so prepoznani dogodki ali okoliščine, ki lahko vzbudijo pomemben dvom o sposobnosti organizacije, da nadaljuje kot delujoče podjetje. Zahtevana komunikacija vključuje dejstva, ali dogodki ali okoliščine predstavljajo pomembno negotovost, ustreznost poslovodske uporabe podlage računovodenja za delujoče podjetje, ustreznosti s tem povezanih razkritij v računovodskih izkazih in posledice za revizorjevo poročilo, kjer je to primerno.

Redno in učinkovito komuniciranje s pristojnimi za upravljanje je verjetno še pomembnejše v trenutnih okoliščinah. Vpliv pandemije virusa COVID-19 na organizacije se hitro spreminja. Dogodki se vrstijo s tako dinamiko, da premisleki morda ne veljajo več celo kratek čas po tem, ko so bili vključeni v poslovodske ali revizorjeve ocene. Revizor bi moral presoditi, kako namerava pravočasno komunicirati s pristojnimi za upravljanje glede poročanja in drugih zadev, ki jih je treba komunicirati.

Morebitni vpliv na revizorjeve premisleke v zvezi z drugimi informacijami v skladu s prenovljenim MSR 720¹¹



Nekatere pravne ureditve lahko zahtevajo dodatno poročanje v okviru »Drugih informacij« v letnem poročilu. V nekaterih pravnih ureditvah mora na primer poslovodstvo izraziti svoje stališče o dolgoročnem uspešnem delovanju ali strategiji.

Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami, vsebuje prenovljeni MSR 720, vključno z razkritji, povezanimi z delujočim podjetjem, dolgoročnim uspešnim delovanjem ali strategijo, ki so vključena v »Druge informacije«. Pri branju drugih informacij mora revizor med drugim preučiti ali obstaja pomembna neskladnost med drugimi informacijami in:

- računovodskimi izkazi. Kot podlago za ta premislek revizor primerja izbrane zneske ali druge postavke v drugih informacijah (ki naj bi bile enake, naj bi povzemale ali zagotovile več podrobnosti o zneskih ali drugih postavkah v računovodskih izkazih) s takimi zneski ali drugimi postavkami v računovodskih izkazih;
- revizorjevim poznavanjem, pridobljenim med revizijo, v okviru pridobljenih revizijskih dokazov in sklepnih ugotovitev revizije.

Prenovljeni MSR 720 v odstavkih 16 do 19 pojasnjuje revizorjev odziv, vključno z opredelitvijo ustreznih ukrepov, če prepozna pomembno neskladnost ali ko ugotovi, da obstaja pomembno napačna navedba drugih informacij.

¹¹ Prenovljen MSR 720 - Revizorjeve naloge, povezane z drugimi informacijami.

Pomembne zamude pri sprejemanju računovodskih izkazov



Prenovljeni MSR 570, odstavek 26, zahteva, da v primeru, ko poslovodstvo ali pristojni za upravljanje pomembno 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 prenovljenega MSR 570 ter prouči njihov vpliv na revizorjev sklep o obstoju pomembne negotovosti, kot je opisano v odstavku 18 prenovljenega MSR 570.

Pandemija virusa COVID-19 je lahko dejavnik, ki prispeva k zamudi pri sprejemanju računovodskih izkazov, pri čemer nekatere pravne ureditve že dovolijo podaljšanje rokov za oddajo. Če pride do pomembne zamude, morajo revizorji upoštevati zgoraj opisane zahteve prenovljenega MSR 570 in zagotoviti, da ostane komuniciranje s poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje odprto in učinkovito ter omogoča tako revizorjem kot pristojnim za upravljanje izpolnjevanje njihovih dolžnosti kljub pomembnim zamudam pri sprejemanju računovodskih izkazov.

Dokumentacija



MSR 230¹², odstavek 8, zahteva, da revizor dokumentira vrsto, čas in obseg opravljenih revizijskih postopkov, izide opravljenih revizijskih postopkov in pridobljene revizijske dokaze ter pomembne zadeve, ki so se pojavile med revizijo, sklepe o njih in pomembne strokovne presoje, uporabljene pri sprejemanju teh sklepov. V skladu s tem se pričakuje dokumentiranost revizorjevih postopkov v zvezi z delujočim podjetjem, ki bi pojasnila revizorjevo sprejemanje sklepov, in ki bi predstavljala podlago za revizorjevo poročilo, vključno s prilagoditvami v mnenju in drugimi spremembami v revizorjevem poročilu.



¹² MSR 230 - Revizijska dokumentacija.

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 podlagi 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 © 2020 ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC). Vse pravice pridržane. S spletišča www.iaasb.org se dokument lahko prenese 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 logotip 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](mailto:permissions@ifac.org) ali kontaktirajte permissions@ifac.org.

"IAASB-jev dokument *Delujoče podjetje v sedanjih spreminjajočih se okoliščinah - revizijski premisleki glede vpliva virusa COVID-19*, ki ga je izdala Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov v aprilu 2020 angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo junija 2020 in se uporablja z dovoljenjem IFAC.

Sprejeto besedilo vseh objav IFAC-a, je besedilo v angleškem jeziku. IFAC ne prevzema odgovornosti za točnost in popolnost prevoda ali za dejanja, ki lahko sledijo kot posledica teh dejanj.

Besedilo v angleškem jeziku "Going Concern in the Current Evolving Environment --- Audit Considerations for the impact of COVID-19" © 2020 by IFAC. Vse pravice pridržane.

Besedilo v slovenskem jeziku "Delujoče podjetje v sedanjih spreminjajočih se *okoliščinah - revizijski premisleki glede vpliva virusa COVID-19*".

Naslov izvirnika: Going Concern in the Current Evolving Environment --- Audit Considerations for the impact of COVID-19

Za dovoljenje za kopiranje, shranjevanje, posredovanje ali podobne uporabe tega dokumenta se obrnite na Permissions@ifac.org