Marjan Mahnič*

OVREDNOTENJE OCEN POSLOVODSTVA POVEZANIH S PROBLEMOM DELUJOČEGA PODJETJA

Evaluation of Management's Estimates Ragarding Going Concern

POVZETEK ● *V prispevku so prikazane aktivnosti revizorja pri presoji ovrednotenja predpostavke delujočega podjetja kot temeljne računovodske predpostavke v pogojih finančne in gospodarske krize. Prispevek opozarja na zapletenost problematike in potrebo po celovitem in poglobljenem pristopu k revidiranju predpostavke, kot tudi na potrebo, da se postopki revidiranja prilagodijo subjektu revidiranja.*

Ključne besede ● *temeljna računovodska predpostavka, delujoče podjetje, tveganja, razkritja, revizorjevo poročilo.*

1. UVOD

Računovodski izkazi so po določilih Slovenskih računovodskih standardov (Uvod) pripravljeni ob dveh temeljnih računovodskih predpostavkah in sicer upoštevanju nastanka poslovnih dogodkov in upoštevanju časovne neomejenosti delovanja. Predpostavka časovne neomejenosti delovanja pomeni namero podjetja nadaljevati poslovanje v dogledni prihodnosti brez namena ali potrebe pomembno skrčiti ali celo ustaviti poslovanje. Enako ureditev poznajo tudi mednarodni računovodski standardi, saj mora uprava na podlagi MRS 1 Predstavitev računovodskih izkazov, potrditi pravilnost uporabe predpostavke delujočega podjetja, oziroma če se zaveda tveganj povezanih s predpostavko delujočega podjetja, navesti kakšna so ta tveganja. Pri opisu tveganj, ki jim je

* univ. dipl. ekon., pooblaščeni revizor; direktor, KPMG Slovenija, podjetje za revidiranje, d.o.o..

družba izpostavljena, mora upoštevati obdobje najmanj dvanajst mesecev od sestave zadnjih računovodskih izkazov.

Finančna in gospodarska kriza je za večino gospodarskih družb pomembno spremenila pogoje gospodarjenja kot tudi sposobnost financiranja dejavnosti družbe. Posledice se kažejo v padcu prodaje in posledično proizvodnje, slabitvah sredstev in naložb, izgubah, slabši likvidnosti in solventnosti družb.

Krizne razmere tudi od revizorjev zahtevajo poglobljen pristop. Praviloma se ne morejo več zanesti na dobro poslovanje družbe v preteklosti, temveč morajo ugotoviti kako bo poslovodstvo obvladovalo osnovno dejavnost in tveganja v dogledni prihodnosti. Revizorji morajo zlasti ugotoviti:

- vpliv finančne in gospodarske krize na poslovanje revidiranega podjetja, zlasti na njegovo sposobnost servisiranja osnovne dejavnosti in dolgov družbe,
- oceniti tveganje, da so računovodski izkazi bistveno napačni, razkritja neustrezna ali zavajajoča (povečano tveganje prevar),
- oceniti sposobnost podjetja nadaljevati poslovanje kot delujoče podjetje in v tej povezavi trditev poslovodstva.

Revizijsko skupino bo v kritičnih primerih izpostavljenosti tveganju delujočega podjetja potrebno okrepiti z veščaki, kot npr. cenilci sredstev, cenilci podjetij, aktuarji, ki bodo v večji meri sposobni oceniti primernost uporabljenih predpostavk, tako pri pripravi računovodskih izkazov, kot tudi oceni bodočega poslovanja in denarnih tokov.

V nadaljevanju prispevka bo prikazan pristop k preveritvi ocene poslovodstva, da nadaljuje poslovanje kot delujoče podjetje. Pristop bo obsegal običajne, oziroma najpogostejše postopke revizorja. Vseeno kaže opozoriti, da je potrebno program preveritve prilagoditi dejavnosti podjetja, upoštevati pa tudi vse pretekle izkušnje z naročnikom in upravo, kot tudi ugotovitve tekom revizije. Prav tako kaže opozoriti, da je v kriznih razmerah potrebno pridobivati gradiva, ki podpirajo odločitev revizorja, v pisni obliki, iskati pa tudi informacije izven naročnika, vse skupaj pa presojati s potrebno mero profesionalne skrbnosti in skepticizma.

V prilogi bo prikazan program, ki ga v KPMG uporabljamo za revizijo izpolnjevanja predpostavke delujočega podjetja. Kot je bilo rečeno, so postopki zapisani v programu samo okvir, ki ga je potrebno prilagoditi posebnostim revidiranega podjetja.

2. OVREDNOTENJE OCEN POSLOVODSTVA

2.1. Odgovornost uprave in odgovornost revizorja

Predpostavka delujočega podjetja pomeni oceno poslovodstva, da je družba sposobna nadaljevati poslovanje v dogledni prihodnosti (najmanj dvanajst mesecev) brez namena pomembno skrčiti obseg ali celo ustaviti poslovanje. Predpostavka tudi pomeni, da so sredstva družbe izkazana v bilanci stanja v višini, ki jo bo mogoče iztržiti na trgu v postopku redne prodaje, prav tako tudi pomeni, da bo družba sposobna obveznosti redno poravnavati.

Poslovodstvo v računovodskem poročilu praviloma ne utemeljuje okoliščin, na katerih temelji predpostavka delujočega podjetja, razen v primeru dvomov v predpostavko. Mora pa jih obrazložiti in utemeljiti revizorju v postopku revizije.

Za pravilno oceno temeljne računovodske predpostavke delujočega podjetja je odgovorno poslovodstvo.

Revizorjeva odgovornost je:

- pridobiti zadostne in primerne revizijske dokaze o ustreznosti uporabljenih domnev, na katerih temelji predpostavka delujočega podjetja in priprava računovodskih izkazov,
- v postopku revizije ugotoviti ali obstojijo pomembna tveganja povezana z dogodki, pogoji in okoliščinami poslovanja, ki bi lahko povzročile pomemben dvom v sposobnost podjetja nadaljevati s poslovanjem kot delujoče podjetje,
- določiti vpliv zbranih dokazov na revizorjevo poročilo,
- prilagoditi revizorjevo poročilo ugotovljenim okoliščinam.

Vendar pa revizor ne more predvidevati bodočih dogodkov, ki lahko pomembno spremenijo poslovanje podjetja. Sprejetje predpostavke delujočega podjetja (izdaja revizorjevega poročila brez going concern kvalifikacije) zato še ne pomeni zagotovila revizorja, da je podjetje delujoče in da se v obdobju dvanajstih mesecev ne morejo zgoditi dogodki, ki bi, če bi bili poznani ob izdelavi poročila revizorja, pomenili goimg concern opozorilo ali kvalifikacijo.

Da bi revizor lahko pravočasno ocenil tveganja povezana s predpostavko delujočega podjetja, bi moral:

- oceniti tveganja, ki jim je naročnik izpostavljen npr. v spremenjenih okoliščinah finančne in gospodarske krize in kakšen je pristop poslovodstva naročnika do ugotovljenih tveganj. Predvsem je pomembno, da se poslovodstvo zaveda tveganj, ki jim je v spremenjenih okoliščinah

izpostavljena družba, da jih identificira in da sprejme ustrezne ukrepe za njihovo obvladovanje,

- oceniti in naročniku pravočasno sporočiti kakšne revizijske dokaze bo revizor potreboval, upoštevajoč tudi naročnikov pristop k identifikaciji in obvladovanju tveganj, da bo lahko sprejel predpostavko delujočega podjetja. Pri tem je nujno opozoriti, da so primerne in zanesljive informacije ter ocene v spremenjenih ekonomskih okoliščinah lahko vprašljive ali pa jih ni mogoče pridobiti brez vključitve zunanjih ekspertov in ocenjevalcev. Sem npr. sodijo težave z ugotovitvijo poštene vrednosti sredstev. Revizor mora zato naročniku pravočasno sporočiti kakšne revizijske dokaze mora zbrati, da bo lahko sprejel predpostavko delujočega podjetja in ne bo zamude pri izdaji revizorjevega poročila,
- preveriti, upoštevajoč okoliščine v katerih stranka posluje, usposobljenost revizijske skupine in potreben čas za kvalitetno oceno,
- vključitev specialistov zlasti s področja vrednotenja premoženja,
- se posvetovati z ustreznimi strokovnimi službami ali posamezniki znotraj revizijske družbe (pomoč pri načrtovanju postopkov in oceni ugotovitev),
- proučiti dokaze in trditve poslovodstva s potrebno mero skrbnosti in skepticizma,
- zbirati pisne dokaze in dokaze iz neodvisnih virov podatkov,
- za kritične računovodske postavke opraviti postopke čim bližje bilančnemu datumu,
- razširiti postopke povezane z dogodki po dnevu bilance stanja in ugotovitve povezati s podatki na bilančni datum,
- posvetiti pozornost ustreznemu dokumentiranju zadev povezanih s predpostavko delujočega podjetja.

Osnovne postopke preveritve predpostavke delujočega podjetja mora revizor izvesti v predhodni reviziji. Cilj predhodnih postopkov je zgodnja ocena tveganj povezanih s predpostavko delujočega podjetja in zgodnji razgovor s poslovodstvom, ki lahko izpolnjevanju predpostavke posveti potreben čas, kot tudi načrtovanje revizorjevega dela v vseh fazah revidiranja. Vendar pa bo revizor (tudi revizijska skupina), upoštevajoč izvedene revizijske postopke, lahko tudi primerjal ugotovitve pridobljene z revidiranjem s trditvami poslovodstva in se lažje odločil glede pravilnosti uporabljene predpostavke delujočega podjetja.

Med revizijske postopke v zgodnji fazi sodi:

- analiza tržnih razmer v katerih stranka posluje,
- odvisnost od omejenega števila kupcev, dobaviteljev,

- vpliv finančne in/ali gospodarske krize na dejavnost v kateri družba posluje in na družbo,
- analiza poslovanja družbe v vmesnem obdobju, s poudarkom na osnovni dejavnosti družbe in sprejetjem morebitnih ukrepov za izboljšanje poslovanja,
- analiza učinkov že sprejetih ukrepov,
- ugotoviti ali je poslovodstvo (lahko tudi drugi organi podjetja, kot so nadzorni svet, revizijska komisija) sploh razmišljalo o izpolnjevanju predpostavke delujočega podjetja, oziroma stopnjo zavedanja pomembnosti temeljne računovodske predpostavke,
- ali obdobje obsega vsaj dvanajst mesecev, lahko tudi več,
- ali je poslovodstvo identificiralo tveganja, ki jim je družba izpostavljena, katera so ta tveganja in kako jih poslovodstvo namerava obvladovati. Zlasti je pomembno likvidnostno in kreditno tveganje. Pomembno je tudi zavedanje spremenjenih gospodarskih okoliščin in tudi ovrednotenje tveganja,
- kakšni so načrti poslovodstva za tekoče leto in najmanj naslednje koledarsko leto, ali so načrti realni,
- ali so načrti obravnavani in sprejeti na ustreznih organih odločanja,
- če so načrti povezani z blažitvijo negativnih dogodkov (npr posledic gospodarske krize), ali so načrti realni in izvedljivi in ali bodo v resnici izboljšali dano situacijo v družbi,
- načrti glede odprodaje premoženja,
- načrti glede zmanjšanja izdatkov, odloga izdatkov,
- načrti glede najetja posojil, odplačevanja posojil, reprograma posojil, preveritve posojilnih pogojev in vključno z tveganji predčasnega odpoklica posojil,
- kapitalska ustreznost družbe, načrti glede morebitne dokapitalizacije družbe, zlasti v povezavi s postopki insolventnosti (če je relevantno),
- pričakovani rezultati tekočega in prihodnjega poslovanja (najmanj prihodnje koledarsko leto) in kakšen bo vpliv rezultatov na kapitalsko ustreznost družbe (napoved denarnih tokov, napovedi dobička in druge relevantne napovedi, npr odprodaja premoženja),
- če podjetje posluje v skupini in je obvladujoče podjetje, kakšno je poslovanje povezanih družb, vpliv poslovanja na matično družbo,
- če je podjetje odvisna družba, kakšen je vpliv spremenjenih tržnih razmer na njeno poslovanje, kakšna je njena odvisnost od matične družbe v poslovnem in finančnem smislu,

- obremenjenost premoženja, obremenjenost premoženja povezanih družb, navzkrižna obremenjenost premoženja,
- potencialne obveznosti v korist tretjih.

Poleg navedenih ukrepov bo revizor proučil tudi spremembe računovodskih usmeritev, izvedene slabitve sredstev, krepitve premoženja , transakcije, ki imajo namen popraviti rezultate poslovanja in izboljšati kapitalsko ustreznost družbe.

Proučitev zgornjih dogodkov ni pomembna samo z vidika poštene predstavitve računovodskih izkazov, ampak tudi z zornega kota delujočega podjetja. Revizor mora ugotoviti ali bodo sprejeti ukrepi prispevali npr. k izboljšani likvidnosti podjetja (npr. odprodaja premoženja z namenom odplačila posojil), ali pa predstavljajo zgolj podaljševanje nezadovoljivega stanja v družbi in problem samo časovno odlagajo.

Če bo revizor po predhodni fazi revidiranja ocenil, da so razmere v družbi takšne, da poslovodstvo ne more revizorju predložiti dokazov, ki bi odpravili dvom v predpostavko delujočega podjetja, bo revizijske postopke v zaključni fazi revizije prilagodil danim okoliščinam.

V zaključni fazi revizije bo potrebno, poleg ažururanja v predhodni reviziji zbranih podatkov, potrebno pozornost posvetiti poslovanju v obdobju tekočega leta (do datuma izdaje revizorjevega poročila) in ugotoviti ali je poslovanje v obdobju po dnevu bilance stanja spremenilo predpostavko delujočega podjetja do te stopnje, da bi bilo spremembo potrebno upoštevati v revizorjevem poročilu.

Med takšne dogodke sodijo:

- pomembne spremembe v obsegu osnovne dejavnosti, oziroma odmiki od načrtovanega obsega poslovanja,
- padec vrednosti premoženja, oziroma dodatno izvedene slabitve,
- odpovedi posojilnih pogodb, bistvene spremembe posojilnih pogojev, doseženi reprogrami posojil,
- sodni in drugi postopki povezani z insolventnostjo ali celo prezadolženostjo,
- ukrepi za dvig kapitala družbe itd.

2.2. Razkritja povezana s poslovanjem družb v kriznih razmerah in tveganji delujočega podjetja

V pogojih finančne in gospodarske krize je pomembno, da računovodski izkazi vsebujejo vsa razkritja, ki jih predpisuje Zakon o gospodarskih družbah in računovodski standardi, ki jih družba uporablja kor svoj računovodski okvir.

Razkritja morajo biti pripravljena v obsegu in na način, ki omogoča pošteno predstavitev finančnega položaja družbe. Zlasti so pomembna razkritja povezana z izpostavljenostjo in obvladovanjem tveganj in pa razkritja dogodkov, ki so ali bodo pomembno vplivala na položaj družbe v naslednjih obdobjih.

Revizor mora razkritja proučiti tudi z vidika uporabljene predpostavke delujočega podjetja in ugotoviti ali so primerna okoliščinam v katerih družba posluje. V primeru da revizor v svojem poročilu opozori na tveganja povezana z delujočim podjetjem, so potrebna dodatna razkritja in opis tveganj povezanih s predpostavko delujočega podjetja.

Letno poročilo bi v primeru tveganj povezanih z delujočim podjetjem moralo vsebovati tudi razkritja povezana s poslovanjem v tekočem obdobju, to je obdobju po dnevu sestavitve računovodskih izkazov.

2.3. Obvladovanje tveganja prevar

V prispevku je bila večkrat omenjena potreba po presoji računovodskih izkazov in trditev poslovodstva s potrebno mero profesionalne skrbnosti in skepticizma.

V spremenjenih okoliščinah poslovanja, kot posledici krize, je pričakovati da bodo nekatera poslovodstva poskušala popraviti »krvno sliko« družbe z različnimi računovodskimi rešitvami.

Med takšne spremembe sodijo:

- spremembe računovodskih politik in ocen poslovodstva z namenom znižanja stroškov, odpisov,
- prevrednotenje premoženja na tržno vrednost,
- odprodaja premoženja znotraj skupine podjetij,
- medsebojno zadolževanje, navzkrižna poroštva,
- ne izvedba slabitev sredstev, milejši kriteriji pri presoji potrebe po slabitvi,
- drugi ukrepi,

vse z ciljem, da se prikaže boljše stanje družbe, kot je v resnici.

Revizor mora postopke povezane s preverjanjem tveganja prevar, v spremenjenih okoliščinah poslovanja, nujno povezati tudi s pripravo izkazov na predpostavki delujočega podjetja. Pomembno je, da večina zgoraj opisanih ravnanj ne prispeva k obvladovanju tveganj, ki jim je družba v spremenjenih okoliščinah izpostavljena, posledično pa družba tudi izgublja dragocen čas za sprejem nujnih ukrepov sanacije.

Posamično ravnanje ni nujno slabo. Prevrednotenje sredstev lahko pokaže finančnim institucijam večji potencial družbe in olajšuje najem ali podaljšanje posojil. Kot slabe spremembe pa je potrebno oceniti vse tiste, ki ne prispevajo k sanaciji družbe.

2.4. Vključitev in vloga veščakov

Za ovrednotenje ocen poslovodstva, ki se nanašajo na bodoče poslovanje, je včasih potrebno vključiti veščake različnih strok. Kateri veščaki bodo v postopek revidiranja vključeni je odvisno od presoje odgovornega revizorja.

Če bodo npr. načrti uprave za poslovanje v naslednjih letih temeljili na visoki stopnji rasti, bo potrebno presoditi ali so napovedi realne. Vključitev veščaka – cenilca podjetij pri presoji uporabljenih predpostavk rasti, bi bila nujna. Vključitev je zlasti potrebna, če so načrti uprave narejeni v podjetju in jih ni preveril ali potrdil neodvisni ocenjevalec.

Prav tako je potrebno vključiti cenilce sredstev v primeru, ko sanacija družbe temelji na odprodaji presežnega premoženja. Cenilec bo moral preveriti ali je v danih razmerah mogoče doseči prodajne cene in učinke, ki jih je uprava predvidela.

Vendar pa je delo veščakov lahko le opora revizorju pri presoji celovitega gradiva povezanega s preveritvijo predpostavke delujočega podjetja.

3. ZAKLJUČEK

V večini gospodarskih družb bo revizor lahko relativno hitro zaključil postopke povezane s preverjanjem veljavnosti predpostavke delujočega podjetja.

V spremenjenih okoliščinah finančne in gospodarske krize bo potrebno analizirati učinke krize na subjekt revidiranja in učinkom krize prilagoditi postopke revidiranja in določiti obseg dodatnih aktivnosti, ki jih bo potrebno opraviti. Večina revizijskih postopkov se ne bo spremenila, bo pa obseg in vrsto postopkov potrebno prilagoditi stanju v podjetju in presoditi posamične ugotovitve tudi z vidika predpostavke delujočega podjetja.

Čeprav je odgovornost za veljavnost predpostavke delujočega podjetja na upravi družbe, je revizor, skladno z določili MSR 570 – Delujoče podjetje, zavezan izvesti vse preveritve, ki bodo v danih okoliščinah potrdile veljavnost uporabljene predpostavke. Prav tako je pričakovati, da bo upravo pravočasno seznanil z dokazili, ki jih potrebuje, da bo lahko sprejel temeljno predpostavko delujočega podjetja.

V kolikor revizor presodi, da ne razpolaga z zadostnimi dokazi, da lahko družba najmanj dvanajst mesecev nadaljuje poslovanje kot delujoče podjetje, na to dejstvo opozori v svojem poročilu.

4. LITERATURA

1. Slovenski računovodski standardi 2006, Slovenski inštitut za revizijo
2. IFRS, International Accunting Standards Board,
3. MRS 570 – delujoče podjetje,
4. KPMG Audit Manual,
5. International Standards Alert 2007/60 Audit issues arising from unstable credit market conditions,
6. International Standards Alert 2008/57 Auditing issues arising from current market conditions,
7. International Standards Alert 2008/76 Going Concern issues (interno gradivo KPMG)
8. International Standards Alert 2009/29 Going Concern uncertainty considerations relevant to reviews of interim financial information,
9. Drugo interno gradivo KPMG.

SUMMARY ● *The article presents the auditor's activities to be performed during the evaluation of the going concern principle as one of the fundamental accounting assumptions in the circumstances applicable to a financial and economic crisis. The Article draws attention to the complex nature of the issue and the requirement for a thorough and integral auditing approach required with regard to the going concern assumption, as well as the requirement to adjust the auditing procedures to the applicable audit client.*

Key Words ● *fundamental accounting assumption, going concern principle, risks, disclosures, auditor's report.*

PRILOGA 1

FSA/SE

KPMG KAM Audit Program for Specific Topics (revised)

(04/09)

Priloga št. 2 *– Dodatni postopki za primere, ko posamezni dogodki ali okoliščine ali skupine dogodkov ali okoliščin privedejo do pomembnega dvoma v časovno neomejenost poslovanja podjetja (povezava na postopke št. 14 in 20)*

Navodila za pripravo*: Če je ta priponka relevantna za revizijski projekt, jo je potrebno izpolniti in vložiti skupaj s prenovljenim »Revizijskim programom za posebne primere« (Audit Program for specific Topics-Revised).*

	Postopki	**Izvedba (oseba) in datum**	**W/P Ref**
1	Ovrednotite oceno poslovodstva glede časovne neomejenosti poslovanja podjetja, če je poslovodstvo podalo tovrstno oceno. Če se ocena poslovodstva nanaša na manj kot dvanajst mesecev od datuma bilance stanja, je potrebno od poslovodstva zahtevati, da obdobje, za katero podaja oceno, podaljša na najmanj dvanajst mesecev od datuma bilance stanja v računovodskih izkazih oziroma na daljše obdobje, če bi to zahteval relevantni okvir računovodskega poročanja, zakonske ali druge določbe ali pa uporabljeni revizijski standardi. Ovrednotenje ocene poslovodstva lahko vključuje oceno postopka, ki ga je poslovodstvo izvedlo, da je prišlo do takšnega zaključka, predpostavke, na katerih temelji ocena poslovodstva in načrti poslovodstva za bodoče poslovanje. Če poslovodstvo še ni izvedlo postopka ocene, se s poslovodstvom pogovorite o podlagi za nameravano uporabo predpostavke o nadaljnjem poslovanju podjetja in poslovodstvo zaprosite za to, da pripravi zgoraj omenjeno oceno.		

	Postopki	**Izvedba (oseba) in datum**	**W/P Ref**
	Presodite, ali je poslovodstvo pri pripravi ocene upoštevalo vse relevantne informacije, za katere je tekom revizije izvedela revizijska skupina. Presodite, ali boste dodatno preverili oceno poslovodstva s pregledom načrtovanih predračunov in napovedi za obdobje, na katero se nanaša ocena poslovodstva, vključno s sposobnostjo podjetja, da poravnava svoje obveznosti.		
2	Pridobite zadostne in ustrezne revizijske dokaze za ugotovitev obstoja morebitnih negotovosti glede zgoraj omenjenega s pomočjo dodatnih revizijskih postopkov, vključno z naslednjimi: - ovrednotenje načrtov poslovodstva (glej postopek št. 3) za bodoče aktivnosti družbe za ublažitev negativnih posledic ugotovljenih dogodkov ali okoliščin in za ugotovitev, ali obstaja verjetnost, da bo izid teh načrtov izboljšal trenutno situacijo, prav tako pa tudi pridobitev zadostnih in primernih revizijskih dokazov, ki potrjujejo, da je načrte poslovodstva mogoče dejansko izvesti in ali so ti izvedljivi v konkretnih razmerah, v katerih se nahaja revidirana družba; - presoja, ali obstajajo druge okoliščine, ki zmanjšujejo tveganje; - presoja, ali so od dne, ko je poslovodstvo podalo svojo oceno ali razvilo svoje načrte za podjetje, nastopila nova, dodatna dejstva ali so na voljo nove informacije; - izvedba drugih postopkov, ki so potrebni v okoliščinah, v katerih se nahaja podjetje. Potrebno je tudi dokumentiranje ostalih revizijskih postopkov.		

	Postopki	Izvedba (oseba) in datum	W/P Ref
3	Pri vrednotenju načrtov poslovodstva za obravnavanje oz. soočenje z negativnimi učinki okoliščin ali dogodkov, ki so privedle do negotovosti glede nadaljnjega poslovanja podjetja, se je s poslovodstvom potrebno pogovoriti o naslednjih zadevah: - pričakovani rezultati bodočega poslovanja in pričakovane finančne informacije (npr. napoved denarnih tokov, napovedi dobička in druge relevantne napovedi); - načrti o odsvojitvi oz. odprodaji sredstev družbe; - načrti glede najetja posojil ali prestrukturiranja dolgov; - načrti glede zmanjšanja ali odloga izdatkov (npr. zmanjšanje stroška delovne sile in zaprtje posameznih obratov); - načrti o dokapitalizaciji družbe; - načrti, ki vključujejo pomemben porast prihodkov ali pomembno povečanje bruto pribitka (marže) in - načrti, ki vključujejo pomoč s strani matičnega podjetja ali drugega povezanega podjetja. Pri pregledovanju načrtov poslovodstva glede spopadanja z negativnimi učinki okoliščin oziroma dogodkov, zaradi katerih bi se pojavil dvom v časovno neomejenost poslovanja podjetja, upoštevajte tudi primere, podane v poglavju »Guidance – Priloga 8«. Od poslovodstva zahtevajte konkretne pisne izjave glede načrtov o bodočih aktivnostih, tam, kjer je to primerno, pa tudi od oseb, ki so odgovorne za upravljanje podjetja.		

	Postopki	Izvedba (oseba) in datum	W/P Ref
4	Kjer so informacije o pričakovanih finančnih rezultatih poslovanja zelo pomembne za načrtovanje poslovodstva, zahtevajte od poslovodstva, da vam predloži te informacije in preverite ustreznost predpostavk, na katerih te informacije temeljijo. Še zlasti bodite pozorni na tovrstne predpostavke: - predpostavke, ki so ključne za informacije o pričakovanih finančnih rezultatih poslovanja; - zelo občutljive predpostavke ali predpostavke, ki so še posebej podvržene spremembam; - predpostavke, ki se ne skladajo z dotedanjimi trendi. Naši postopki, s pomočjo katerih pridemo do ugotovitev, temeljijo na poznavanju poslovnega subjekta, njegovega poslovanja ter poslovodenja in vključujejo (a) prebiranje informacij o pričakovanih finančnih rezultatih in predpostavkah, na katerih ti temeljijo, ter (b) primerjavo med informacijami o pričakovanih finančnih rezultatih v preteklih poslovnih letih z dejanskimi rezultati in primerjavo med informacijami o pričakovanih finančnih rezultatih za tekoče obdobje in med rezultati do današnjega datuma. Če ugotovite za obstoj dejavnikov, katerih učinki se ne odražajo v teh informacijah o pričakovanih finančnih rezultatih, se je o teh dejavnikih potrebno pogovoriti s poslovodstvom revidirane družbe in ga po potrebi pozvati k ustreznim spremembam informacij o pričakovanih finančnih rezultatih.		

	Postopki	Izvedba (oseba) in datum	W/P Ref
5	Kjer je poslovni subjekt pripravil napoved denarnih tokov in je analiza napovedi pomemben dejavnik pri ugotavljanju bodočih izidov določenih dogodkov ali okoliščin, v katerih se nahaja podjetje, je potrebno: - ovrednotiti zanesljivost podatkov, ki so služili kot podlaga za pripravo napovedi denarnih tokov; - ugotoviti, ali so predpostavke, na katerih je pripravljena napoved denarnih tokov, tehtne. Dodatno je potrebno presoditi, ali se boste odločili tudi za: - primerjavo informacij o pričakovanih finančnih rezultatih z dejanskimi rezultati v preteklosti za zadnjih nekaj obdobij računovodskega poročanja in - primerjavo informacij o pričakovanih finančnih rezultatih za tekoče poslovno leto z dejansko doseženimi rezultati do današnjega dne.		
6	Kjer je finančna pomoč s strani matične družbe ali drugega povezanega podjetja pomemben faktor pri ugotavljanju bodočega izida dogodkov ali okoliščin, ki posamično ali skupaj lahko privedejo do pomembnega dvoma v sposobnost revidirane družbe za časovno neomejenost poslovanja, je potrebno: - pridobiti zadostne in ustrezne informacije o dokazih za finančno pomoč (npr. pisna potrditev ali pogodba) s strani matične družbe ali druge povezane družbe, ki bo nudila finančno pomoč oz. podporo; - preučiti in prediskutirati s poslovodstvom zmožnost in namen matične družbe		

	Postopki	Izvedba (oseba) in datum	W/P Ref
	oziroma druge povezane družbe za dejansko izpolnitev zaveze o finančni pomoči, prav tako pa tudi, ali je to zavezo mogoče tudi izterjati; - preučiti pretekla dejanja matične družbe oziroma druge povezane družbe; - preučiti temeljne poslovne razloge, zaradi katerih bi matična družba oziroma druga povezana družba nudila podporo revidirani družbi ali pa bi jo odrekla in - priti do sklepa o zmožnosti matične družbe oziroma druge povezane družbe za to, da izvrši svojo zavezo o finančni pomoči revidirani družbi.		
7	Na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov je potrebno priti do sklepa, ali po vaši presoji: - obstaja pomembna negotovost glede dogodkov ali okoliščin, ki posamično ali skupaj lahko privedejo do pomembnega dvoma v sposobnost revidirane družbe za časovno neomejenost poslovanja. *Pomembna negotovost obstaja, kadar je obseg njenega potencialnega učinka tolikšen, da je po naši presoji ustrezno razkritje narave negotovosti in njenih posledic pogoj za pošteno predstavitev računovodskih izkazov v skladu z določili okvira računovodskega poročanja ali pa v splošnem za to, da računovodski izkazi niso zavajajoči.* - ali računovodski izkazi ustrezno predstavijo ključne dogodke oziroma okoliščine, ki so privedli do pomembnega dvoma v sposobnost družbe glede časovne neomejenosti poslovanja; - ali je revizorjevo poročilo primerno okoliščinam.		

	Postopki	Izvedba (oseba) in datum	W/P Ref

8	- Če je uporaba predpostavke o časovni neomejenosti poslovanja družbe ustrezna okoliščinam, obstaja pa pomembna negotovost, je potrebno ugotoviti, ali računovodski izkazi:
	- ustrezno predstavijo ključne dogodke oziroma okoliščine, ki lahko privedejo do pomembnega dvoma glede časovne neomejenosti poslovanja revidirane družbe ali glede načrtov poslovodstva, da se ustrezno sooči s temi dogodki ali okoliščinami in
	- jasno razkrijejo informacijo, da v zvezi z dogodki oziroma okoliščinami obstaja pomembna negotovost glede časovne neomejenosti poslovanja revidirane družbe in da zato obstaja verjetnost, da družba ne bo sposobna priti do sredstev oz. prihodkov in poravnati svojih obveznosti v sklopu običajnega poslovanja. Razkrite informacije morajo biti v skladu z zadevnim okviroma računovodskega poročanja in lahko vsebujejo naslednje:
	  - okoliščine in dogodke, zaradi katerih obstaja pomemben dvom glede časovne neomejenosti poslovanja družbe;
	  - možne učinke takšnih okoliščin in dogodkov;
	  - oceno poslovodstva o pomenu teh okoliščin in dogodkov ter morebitni dejavniki, ki zmanjšujejo tveganje;
	  - potencialno ustavitev poslovanja;
	  - načrti poslovodstva (vključno z ustreznimi informacijah o pričakovanih finančnih rezultatih)
	  - informacija o zmožnosti izterjave		

	Postopki	Izvedba (oseba) in datum	W/P Ref
	izkazanih zneskov terjatev ali klasifikacija izkazanih zneskov terjatev po starostni strukturi ter informacije o zmožnosti poplačila obveznosti oz. klasifikacija izkazanih obveznosti po starostni strukturi.		
9	Kadar predvsem na podlagi načrtov poslovodstva pridete do zaključka, da ni prišlo do pomembne negotovosti v zvezi s časovno neomejenostjo poslovanja podjetja, morate: - ugotoviti naslednje: - okoliščine ali dogodki, ki so vas pripeljali do zaključka, da bi lahko obstajal pomemben dvom glede sposobnosti družbe za časovno neomejenost poslovanja, vključno s tistimi, za katere ste izvedeli potem, ko je bila faza načrtovanja (»Planning«) zaključena. - tisti deli oz. elementi načrtov poslovodstva, za katere menite, da so še posebej pomembni za premostitev negativnih učinkov nastalih okoliščin in dogodkov; - presoditi, ali bi bila razkritja zgoraj navedenih zadev v računovodskih izkazih v pomoč uporabnikom računovodskih izkazov. - kadar razsojate o izdaji poročila revizorja brez modifikacij (pojasnjevalnih odstavkov ipd. – op. prev.), se je potrebno o tem posvetovati s partnerjem za obvladovanje tveganj (Risk management partner – RMP).		

	Postopki	Izvedba (oseba) in datum	W/P Ref
10	Revizor mora presoditi o tem, ali bo od poslovodstva revidirane družbe zahteval pisno izjavo, po potrebi pa tudi od oseb, ki so odgovorne za upravljanje podjetja, s katero potrdijo, da računovodski izkazi razkrivajo vse zadeve, ki so po mnenju poslovodstva družbe oz. oseb, ki so odgovorne za upravljanje družbe, relevantne za časovno neomejenost poslovanja podjetja, in sicer vključno s pomembnimi okoliščinami in dogodki, ki bi lahko vodili do zaključka, da obstaja pomemben dvom glede časovne neomejenosti poslovanja podjetja, ali izjavo o načrtih poslovodstva za bodoče poslovanje in o izvedljivosti teh načrtov.		
11	Ugotovitve in sklepe v zvezi s časovno neomejenostjo poslovanja revidirane družbe je potrebno ustrezno dokumentirati v razdelku I.C ali III dokumenta o zaključku revizije (»Completion Document«) ali navesti sklic na ustrezen dokument v sklopu revizijskih delovnih gradiv. Omenjeni dokumenti lahko vsebujejo naslednje: - opis okoliščin oziroma dogodkov, zaradi katerih menite, da bi lahko obstajal pomemben dvom glede časovne neomejenosti poslovanja revidirane družbe v dogledni prihodnosti, vključno s tistimi, za katere ste izvedeli potem, ko je bila faza načrtovanja (»Planning«) zaključena; - vaše razumevanje možnih učinkov okoliščin oziroma dogodkov na računovodske izkaze revidirane družbe; - vaš sklep o tem, ali: - obstaja pomemben dvom o sposobnosti družbe za časovno neomejenost poslovanja;		

	Postopki	**Izvedba (oseba) in datum**	**W/P Ref**
	- ali je predpostavka o časovni neomejenosti poslovanja ustrezna; - ali je predpostavka o časovni neomejenosti poslovanja ustrezna, vendar pa obstaja pomembna negotovost, oziroma - ali je predpostavka o časovni neomejenosti poslovanja neustrezna. - mnenje o ustreznosti razkritij, vključno z mnenjem o tem, ali računovodski izkazi ustrezno izkazujejo ključne dogodke ali okoliščine, ki so privedle do pomembnega dvoma o sposobnosti revidirane družbe za časovno neomejenost poslovanja; - dejstva, ki se nanašajo na vključitev posebnih strokovnjakov oz. specialistov KPMG za določena področja - posvetovanje s posamezniki, ki niso člani revizijske skupine in - opis tistih elementov načrtov poslovodstva, ki se nanašajo na premostitev negativnih učinkov okoliščin ali dogodkov, in opis postopkov, izvedenih z namenom ovrednotenja omenjenih načrtov.		