



Hrvatska revizorska komora

Smjernica 6: Revizija financijskih izvještaja isporučitelja vodnih usluga u skladu s člankom 207.a Zakona o vodama

Zagreb, travanj 2015.

Revizija financijskih izvještaja isporučitelja vodnih usluga u skladu s člankom 207.a Zakona o vodama

1. Ova Smjernica je u vezi s revizijom financijskih izvještaja isporučitelja vodnih usluga u skladu s člankom 207.a Zakona o vodama (N.N., broj 153/09, 130/11, 56/13 i 11/14, u daljnjem tekstu – ZoV).
2. Financijski izvještaji svih isporučitelja vodnih usluga podliježu i reviziji propisanoj sukladno Zakonu o računovodstvu (N.N., broj 109/07 i 54/13, u daljnjem tekstu – ZoR) ili Zakonu o reviziji (N.N., broj 146/05, 139/08 i 144/12, u daljnjem tekstu – ZoRev) jer:
 - (a) podliježu reviziji u skladu s odredbom stavka 1. članka 17. ZoR-a, ako su prema ZoR-u klasificirani kao veliki poduzetnici; ili
 - (b) ako nije ispunjen uvjet iz prethodne točke (a), podliježu reviziji u skladu s odredbom stavka 1. članka 6.a ZoRev-a kada im ukupni prihodi u godini koja prethodi reviziji prelaze 30.000.000,00 kuna; ili
 - (c) ako nije ispunjen uvjet iz prethodne točke (a) ili (b), podliježu reviziji u skladu s odredbom stavka 2. članka 17. ZoR-a, prema kojoj reviziji podliježu i godišnji financijski izvještaji poduzetnika kojima je to propisano posebnim propisima koji uređuju njihovo poslovanje, jer je upravo ZoV taj posebni propis kojim se uređuje njihovo poslovanje i propisuje obveza revizije odredbom članka 207.a tog zakona.
3. Revizorsko društvo u slučaju prihvaćanja revizijskog angažmana kod isporučitelja vodne usluge neće sastaviti jedno revizorovo izvješće, koje bi sadržavalo mišljenje o financijskim izvještajima i mišljenje o predmetu revidiranja prema članku 207.a ZoV-a, kako to inače dopušta MRevS 805 *Posebna razmatranja – revizije pojedinačnih financijskih izvještaja i određenih elemenata, računa ili stavaka financijskog izvještaja* (u daljnjem tekstu – MRevS 805), nego će izdati dva izvješća, i to:
 - (a) izvješće neovisnog revizora o godišnjim financijskim izvještajima (u daljnjem tekstu – standardno revizorovo izvješće); i
 - (b) izvješće neovisnog revizora o reviziji prema članku 207.a ZoV-a (u daljnjem tekstu – posebno revizorovo izvješće).
4. Kada bi revizorsko društvo izdalo samo jedno izvješće neovisnog revizora, koje bi sadržalo mišljenje o financijskim izvještajima isporučitelja vodnih usluga, kao i mišljenje o onome što je predmet revidiranja prema članku 207.a ZoV-a, tada bi uz to svoje izvješće trebalo priložiti ne samo revidirane godišnje financijske izvještaje, nego i ono što je bilo predmetom revidiranja prema članku 207.a ZoV-a. Međutim, za razliku od godišnjih financijskih izvještaja koji su dostupni javnosti jer se javno objavljuju, ono što je predmet revidiranja prema članku 207.a ZoV-a nije namijenjeno javnosti nego isključivo vlasnicima isporučitelja vodnih usluga i Vijeću za vodne usluge Ministarstva poljoprivrede. U tom kontekstu, predmeti revidiranja ne mogu biti prezentirani zajedno unutar nekakvog jedinstvenog izvješća.
5. S obzirom da prihvaćanjem angažmana revidiranja prema članku 207.a ZoV-a revizoru nastaje zakonska obveza izvješćivanja povrh one koju ima u vezi s godišnjim financijskim izvještajima, standardno revizorovo izvješće morat će biti dvodijelno i sadržavati podnaslove navedene u točki 39. MRevS-a 700 *Formiranje mišljenja i*

izvješćivanje o financijskim izvještajima. U skladu s navedenim u izvješću neovisnog revizora bit će sadržan podnaslov „izvješće o drugim zakonskim i regulatornim zahtjevima“ ili neki ekvivalent tog podnaslova, a unutar njega navedene te druge odgovornosti koje će, kao minimum biti one u vezi s izvještavanjem temeljem članka 207.a ZoV-a. Primjer mogućeg postupanja u slučaju kada je isporučitelja vodnih usluga ujedno i obveznik sastavljanja godišnjeg izvješća je u **Dodatku-1** ove Smjernice

6. Za posebno revizorovo izvješće spomenuto u točki 3(b) ove Smjernice, ključna je odredba stavka 1. članka 207.a ZoV-a prema kojoj „*isporučitelji vodnih usluga dužni su sukladno pravilima o reviziji financijskih izvještaja, putem ovlaštenog revizora, jednom godišnje, revidirati svoje financijske izvještaje prema mjerilima propisanim propisom iz članka 203. stavka 6. ZoV-a i propisom iz članka 206. stavka 7. Zakona*“. Navedena odredba nije dovoljno precizna jer se, u slučaju zakonskog revidiranja financijskih izvještaja poduzetnika, jedino HSFI-ovi ili MSFI-ovi mogu koristiti kao kriteriji za izražavanje mišljenja. Međutim, revizor može revidirati **povijesne financijske informacije**, koje se prema točki 13(g) MRevS-a 200 *Opći ciljevi neovisnog revizora i obavljanje revizije u skladu s MRevS-ima* definiraju kao „*informacije o ekonomskim događajima nastalim u prošlim razdobljima ili o ekonomskim uvjetima ili okolnostima u nekoj prošloj vremenskoj točki, izražene u novčanim iznosima u vezi s određenim subjektom te izvedene prvenstveno iz subjektovog računovodstvenog sustava*“. U tom kontekstu revizor može prihvatiti obavljanje revizije povijesnih financijskih informacija prema mjerilima propisanim propisom iz članka 203. stavak 6. ZoV-a (vidjeti točke 7 – 9, niže) i propisom iz članka 206. stavak 7. ZoV-a (vidjeti točke 10 – 1X, niže).
7. Prema odredbi stavka 6. članka 203. ZoV-a „*Vlada Republike Hrvatske uredbom propisuje mjerila učinkovitog poslovanja isporučitelja vodnih usluga*“ što je i učinjeno 16.rujna 2010.godine kada je usvojena Uredba o mjerilima ekonomičnog poslovanja vodnih usluga (N.N., broj 112/10).
8. Uredba iz točke 7. ove Smjernice sadrži mjerila ekonomičnosti, ali ne i kriterije po kojima bi se moglo ocijeniti je li poslovanje nekog isporučitelja vodnih usluga ekonomično ili neekonomično. U vezi s tim važno je da je Vijeće za vodne usluge u jednom od svojih materijala navelo da se od revizora ni ne očekuje ocjenjivanje i izražavanje mišljenja o ekonomičnosti poslovanja isporučitelja vodnih usluga, a što inače bez postojanja kriterija revizor ne bi ni mogao, jer ne bi niti smio prihvatiti angažman kojim bi se to od njega zahtijevalo upravo stoga što nisu unaprijed definirani kriteriji za stupnjevanje ekonomičnosti poslovanja isporučitelja vodnih usluga.
9. Uredba iz točke 7. ove Smjernice sadrži i Prijavu podataka o ekonomičnosti u djelatnostima javne vodoopskrbe i javne odvodnje (u daljnjem tekstu – Prijava) koja sadrži povijesne financijske i nefinancijske informacije. Predmet revizorovog ispitivanja i izražavanja mišljenja u vezi s Prijavom mogu biti samo povijesne financijske informacije koje ona sadrži. S obzirom da se radi o troškovima i prihodima, a oni predstavljaju elemente financijskih izvještaja, na obavljanje ove revizije primjenjiv je MRevS 805. U **Dodatku-2** je primjer mogućeg izvješća neovisnog revizora u slučaju kada je Prijava predmet revidiranja i kada revizor na osnovi prikupljenih revizijskih dokaza može izraziti pozitivno mišljenje.

10. Prema odredbi stavka 7. članka 206. ZoV-a „*Vlada Republike Hrvatske, na prijedlog Vijeća za vodne usluge, uredbom propisuje mjerila za izračun najniže osnovne cijene vodnih usluga i vrste troškova koje cijena vodnih usluga pokriva*“ što je i učinjeno 16.rujna 2010.godine kada je usvojena Uredbu o najnižoj cijeni vodnih usluga i vrsti troškova koje cijena vodnih usluga pokriva (N.N., broj 112/10, u daljnjem tekstu – Uredba o najnižoj cijeni)
11. Uredbom o najnižoj cijeni nije propisan način izvještavanja izračuna najniže osnovne cijene vodnih usluga. S obzirom da je klijentova obveza uvijek da pripremi ono što će biti predmetom našeg revidiranja, a naša obveza da o tom sastavljenom predmetu revidiranja izrazimo mišljenje, može se od isporučitelja vodnih usluga zahtijevati da pripremi:
 - (a) prikaz troškova iz članka 4. i 6. Uredbe o najnižoj osnovnoj cijeni; i
 - (b) detaljniju razradu tih troškova;
 - (c) obrazloženja.
12. Prikaz troškova iz članka 4. i 6. Uredbe o najnižoj osnovnoj cijeni iz točke 11(a) ove Smjernice, treba osim podataka za tekuće razdoblje sadržati i odgovarajuće podudarne podatke za bazno razdoblje kada su utvrđene cijene vodnih usluga. Primjer mogućeg rješenja je u **Dodatku - 3**, a preuzet je iz materijala za Radionicu-15 koje je pripremio Željko Čupić, ovlaštenu revizor. Skreće se pozornost da naziv ovog dijela predmeta revidiranja mora biti usklađen s nazivom koji se koristi u revizorovu izvješću. Stoga, ako bi se taj dio naslovio, kako je prikazano u Dodatku – 3, kao Komparacija tada bi se u isti naziv morao koristiti u Dodatku-2 umjesto tamo korištenog naziva – „Prikaza troškova iz članka 4. i 6. Uredbe o najnižoj osnovnoj cijeni vodnih usluga i vrsti troškova koje cijena vodnih usluga pokriva za 20X1.godinu društva ABC“.
13. Sastavljanje detaljnije razrade troškova iz članka 4. i 6. Uredbe o najnižoj cijeni je lako izvedivo u kontekstu činjenice da je Vijeće za vodne usluge izradilo upute i Excel verziju obrazaca za izračun najniže osnovne cijene vodnih usluga. Izvadak iz Excel verzije detaljnije razrade troškova je u **Dodatku-4**. Iako Vijeće za vodne usluge nije propisalo da se uz Excel tablice uključe podudarni podaci za bazno razdoblje, revizori to trebaju zahtijevati kako bi si osigurali uvjete nužne za obavljanje revizije, tim više što je pridodavanje, u Excel tablicu, kolone s podacima za baznu godinu i kolone s izračunom razlika lako izvedivo.
14. Osim što Vijeće za vodne usluge nije propisalo da se uz Excel tablice uključe podudarni podaci za bazno razdoblje ono nije ni propisalo da se uključe tekstualna objašnjenja politika i postupaka primijenjenih pri izračunavanju pojedinih iznosa, a što je bitno jer tvori osnovu za stvaranje zaključka jesu li osnovano nastupile okolnosti iz članka 5. Uredbe o najnižoj cijeni kada se „najniža osnovna cijena vodnih usluga može promijeniti ukoliko je ukupno povećanje ili smanjenje troškova iz članka 4. te Uredbe, odnosno povećanje ili smanjenje količine vodne usluge, veće od 5% godišnje“. Zbog toga revizor treba tražiti od isporučitelja vodnih usluga da u pisanom obliku pripremi obrazloženja načina utvrđivanja pojedinih pozicija iz razrade troškova navedene u točki 13. ove Smjernice, primijenjenim ključevima za raspodjelu troškova i učincima odstupanja od primjene ključeva koji su korišteni u baznoj godini kao i sva ostala objašnjenja značajnijih razlika između istovrsnih podataka za tekuće i bazno razdoblje.

15. Ako su obrazloženja iz točke 14. ove Smjernice u nekom dijelu već sadržana u bilješkama uz financijske izvještaje mogu se koristiti i u svrhu revizije prema članku 207.a ZoV-a. koje je revizor revidirao u sklopu revizije financijskih izvještaja isporučitelja vodnih usluga.
16. Za potrebe revizijskog izvještavanja detaljna razrada troškova iz članka 4. i 6. Uredbe o najnižoj cijeni (točka 13. ove Smjernice) i pisana obrazloženja iz točke 14. ove Smjernice čine cjelinu za koju je u primjeru standardnog izvješća u Dodatku-1 i primjeru posebnog izvješća revizora u Dodatku-2 korištena fraza - pripadajuća obrazloženjima.
17. U **Dodatku-2** je primjer mogućeg izvješća neovisnog revizora u slučaju kada je prikaz troškova iz članka 4. i 6. Uredbe o najnižoj osnovnoj (puni ili skraćeni) s pripadajućim obrazloženjima predmet revidiranja i kada revizor na osnovi prikupljenih revizijskih dokaza može izraziti pozitivno mišljenje.

Primjer mogućeg rješenja za standardno revizorovo izvješće u slučaju kada je isporučitelj vodnih usluga ujedno i obveznik sastavljanja godišnjeg izvješća

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Izvješće o financijskim izvještajima

Obavili smo reviziju priloženih financijskih izvještaja Društva ABC, koji obuhvaćaju (*ostali tekst je ispušten*)

.....
.....
.....
.....

Izvješće o drugim zakonskim zahtjevima

Mišljenje o sukladnosti godišnjeg izvješća s financijskim izvještajima

Prema našem mišljenju, informacije sadržane u priloženom godišnjem izvješću za 20X1. godinu za koje se sastavljaju i financijski izvještaji, su u skladu s priloženim financijskim izvještajima Društva ABC za 20X1. godinu.

Izveščivanje temeljem članka 207.a Zakona o vodama

Obavili smo, u skladu s člankom 207.a Zakona o vodama, reviziju priloženih povijesnih financijskih informacija sadržanih u Prijavi podataka o ekonomičnosti u djelatnosti javne vodoopskrbe i javne odvodnje za 20X1. godinu Društva ABC i Prikazu troškova iz članka 4. i 6. Uredbe o najnižoj osnovnoj cijeni vodnih usluga i vrsti troškova koje cijena vodnih usluga pokriva za 20X1. godinu Društva ABC s pripadajućim objavama i izdali odvojeno revizorovo izvješće s pozitivnim mišljenjem datirano s xx. yyyyyyy 20X2. godine.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

Primjer mogućeg rješenja za posebno revizorovo izvješće u slučaju obavljanja revizije prema članku 207.a Zakona o vodama

IZVJEŠĆE NEOVISNOG REVIZORA

[Primjereni naslovnik]

Obavili smo reviziju priložene Prijave podataka o ekonomičnosti u djelatnosti javne vodoopskrbe i javne odvodnje za 20X1.godinu društva ABC („prijava“) i priloženog Prikaza troškova iz članka 4. i 6. Uredbe o najnižoj osnovnoj cijeni vodnih usluga i vrsti troškova koje cijena vodnih usluga pokriva za 20X1.godinu društva ABC s pripadajućim obrazloženjima („prikaz“). Uprava društva ABC je sastavila Prijavu temeljeno na Uredbi o mjerilima ekonomičnog poslovanja isporučitelja vodnih usluga (N.N. broj 112/10) i Prikaz temeljen na Uredbi o najnižoj osnovnoj cijeni vodnih usluga i vrsti troškova koje cijena vodnih usluga pokriva (N.N. broj 112/10).

Odgovornost uprave za Prijavu

Uprava je odgovorna za:

- sastavljanje Prijave u skladu s Uredbom o mjerilima ekonomičnog poslovanja isporučitelja vodnih usluga;
- sastavljanje Prikaza u skladu s Uredbom o najnižoj osnovnoj cijeni vodnih usluga i vrsti troškova koje cijena vodnih usluga pokriva s pripadajućim objavama;
- sastavljanje godišnjih financijskih izvještaja u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja;
- usklađenost relevantnih financijskih informacija sadržanih u godišnjim financijskim izvještajima i Prijavi odnosno Prikazu; i
- one interne kontrole koje Uprava smatra nužnim za sastavljanje Prijave, Prikaza i godišnjih financijskih izvještaja bez značajnih pogrešnih prikazivanja uslijed prijevare ili pogreške.

Revizorova odgovornost

Naša je odgovornost izraziti mišljenje o priloženoj Prijavi i priloženom Prikazu temeljeno na našoj reviziji. Reviziju smo obavili u skladu s Međunarodnim revizijskim standardima. Ti standardi zahtijevaju da postupamo u skladu s etičkim zahtjevima i planiramo te obavimo reviziju kako bismo stekli razumno uvjerenje o tome jesu li Prijava i Prikaz bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Revizija uključuje obavljanje postupaka radi dobivanja revizijskih dokaza o iznosima u Prijavi i Prikazu, kao i o objavama priloženim uz njih. Odabrani postupci ovise o revizorovoj prosudbi, kao i procjeni rizika značajnog pogrešnog prikazivanja Prijave odnosno Prikaza uslijed prijevare ili pogreške. U stvaranju tih procjena rizika, revizor razmatra interne kontrole relevantne za subjektovo sastavljanje Prijave i Prikaza kako bi se oblikovali revizijski

postupci koji su primjereni u okolnostima, ali ne i za namjenu izražavanja mišljenja o učinkovitosti internih kontrola poslovnog subjekta. Revizija također uključuje ocjenjivanje primjerenosti primijenjenih računovodstvenih politika i razumnosti računovodstvenih procjena koje je stvorila uprava, kao i ocjenjivanje cjelokupne prezentacije Prijave i Prikaza.

Vjerujemo da su revizijski dokazi koje smo pribavili dostatni i primjereni da osiguraju osnovu za naše revizijsko mišljenje.

Mišljenje

Prema našem mišljenju, financijske informacije u Prijavi podataka o ekonomičnosti u djelatnosti javne vodoopskrbe i javne odvodnje za 20X1.godinu društva ABC i Prikazu za izračun najniže osnovne cijene vodnih usluga za 20X1.godinu društva ABC s pripadajućim obrazloženjima sastavljene su, u svim značajnim odrednicama, u skladu s Uredbom o mjerilima ekonomičnog poslovanja isporučitelja vodnih usluga i Uredbom o najnižoj osnovnoj cijeni vodnih usluga i vrsti troškova koje cijena vodnih usluga pokriva.

Računovodstvena osnovica i ograničenje distribucije

Bez izražavanja rezerve za naše mišljenje, skrećemo pozornost na činjenicu da su Prijava podataka o ekonomičnosti u djelatnosti javne vodoopskrbe i javne odvodnje za 20X1.godinu i Prikaz za izračun najniže osnovne cijene vodnih usluga za 20X1.godinu društva ABC s pripadajućim objašnjenjima sastavljeni kako bi se osiguralo da društvo ABC ispuni svoje obveze izvještavanja po zahtjevu Vijeća za vodne usluge. Kao posljedica toga, Prijava podataka o ekonomičnosti u djelatnosti javne vodoopskrbe i javne odvodnje za 20X1.godinu i Prikaz za izračun najniže osnovne cijene vodnih usluga za 20X1.godinu društva ABC s pripadajućim obrazloženjima mogu biti neprikladni za ostale svrhe. Naše izvješće namijenjeno je isključivo društvu ABC i Vijeću za vodne usluge te se ne smije distribuirati ostalim strankama.

Ostala pitanja

Društvo ABC sastavilo je odvojeni skup financijskih izvještaja za godinu završenu 31. prosinca 20X1. godine u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja za koje je vlasnicima Društva ABC izdano odvojeno revizorovo izvješće datirano s xx. yyyyyyy 20X2. godine.

[Revizorov potpis]

[Datum revizorova izvješća]

[Revizorova adresa]

Prikaz troškova iz članka 4. i 6. Uredbe o najnižoj osnovnoj cijeni**KOMPARACIJA PROCIJENJENIH TROŠKOVA ZA
2011.G. TEMELJEM KOJIH SU UTVRĐENE CIJENE
VODNIH USLUGA KOJE SU U PRIMJENI SA STVARNIM
TROŠKOVIMA NASTALIM U 2013. GOD.**

ABC d.o.o.

Skraćeni prikaz troškova iz članka 4. i 6. Uredbe o najnižoj osnovnoj cijeni vodnih usluga i vrsti troškova koje cijena vodnih usluga pokriva (NN, br. 112/2010)

JAVNA VODOOPSKRBA	2011. GOD PROCIJENJENI TROŠKOVI=BAZA ZA NOVE CIJENE		2013. GOD. TROŠKOVI	RAZLIKA (2013.-2011.)
Fiksni troškovi	1.815.000,00		1.319.896,00	-495.104,00
Varijabilni troškovi,	7.125.640,00		7.609.893,00	484.253,00
UKUPNI TROŠKOVI JAVNE VODOOPSKRBE	8.940.640,00		8.929.789,00	-10.851,00
ODVODNJA				
Fiksni troškovi	175.000,00		188.848,00	13.848,00
Varijabilni troškovi	1.558.860,00		2.071.399,00	512.539,00
UKUPNI TROŠKOVI ODVODNJE	1.733.860,00		2.260.247,00	526.387,00
PROČIŠĆAVANJE				
Fiksni troškovi	0,00			
Varijabilni troškovi	1.542.000,00		1.571.264,00	29.264,00
UKUPNI TROŠKOVI PROČIŠĆAVANJA	1.542.000,00		1.571.264,00	29.264,00
UKUPNO	12.216.500,00		12.761.300,00	544.800,00
UKUPNO OSTVAR.2011.	12.123.565,00			637.735,00

DODATAK-4

(točka 13. ove Smjernice)

Detaljna razrada troškova - izvadak**IZRAČUN NAJNIŽE OSNOVNE CIJENE VODNIH USLUGA**

Skraćeni prikaz troškova iz članka 4. i 6. Uredbe o najnižoj osnovnoj cijeni vodnih usluga i vrsti troškova koje cijena vodnih usluga pokriva (NN, br. 112/2010)

Naziv isporučitelja vodnih usluga:

JAVNA VODOOPSKRBA		
Fiksni troškovi	0,00	kn
trošak očitavanja vodomjera		kn
trošak obrade očitanih podataka te izrade i dostave računa korisnicima vodnih usluga		kn
trošak umjeravanja i servisiranja vodomjera sukladno važećim propisima		kn
trošak tekućeg i investicijskog održavanja priključka nekretnine na komunalne vodne građevine vodoopskrbe i/ili odvodnje		kn
trošak redovitog održavanja funkcionalne ispravnosti komunalnih vodnih građevina za isporuku vodnih usluga		kn
trošak ispitivanja i održavanja zdravstvene ispravnosti vode za piće		kn
Broj korisnika vodne usluge (obveznika)		korisnika
Fiksni dio (najniže) osnovne cijene vodoopskrbe		kn/korisniku /mjesečno
Varijabilni troškovi, od čega:	0,00	kn
materijalni troškovi		kn
troškovi usluga		kn
troškovi naknade za koncesiju kada je isporučitelj vodnih usluga koncesionar		kn
troškovi za zaposlene		kn
financijski rashodi (troškovi)		kn
troškovi amortizacije dugotrajne imovine		kn
troškovi vrijednosnog usklađivanja kratkotrajne imovine u visini 5% ukupnog prihoda ostvarenog obavljanjem djelatnosti vodnih usluga		kn
trošak naknade za korištenje voda iz čl. 23. točke 3. Zakona o financiranju vodnoga gospodarstva, nakon roka određenog čl. 95. st. 1. ZoFVG i naknade iz čl. 28. st. 3., odnosno iz čl. 95. st. 3., ZoFVG, za koje je obveznik isporučitelj vodnih usluga.		kn
Planirana godišnja količina usluge izražena u jedinici mjere isporučene vodne usluge (u m ³)		m ³
Varijabilni dio najniže osnovne cijene javne vodoopskrbe		kn/m ³
Varijabilni dio osnovne cijene javne vodoopskrbe		kn/m ³
UKUPNI TROŠKOVI JAVNE VODOOPSKRBE	0,00	kn