

KOMUNIKAT NR 4/2016
KRAJOWEJ RADY BIEGLYCH REWIDENTÓW

z dnia 16 lutego 2016 r.

w sprawie badania przez biegłych rewidentów *sprawozdań finansowych regulacyjnych/informacji finansowych regulacyjnych* określonych przepisami art. 44 prawa energetycznego¹

W związku z przepisami art. 44 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 roku Prawo energetyczne (tekst jednolity Dz. U. z 2012 r. poz. 1059, z późn. zmianami) (dalej: „prawo energetyczne”), Krajowa Rada Biegłych Rewidentów przypomina, że w prawie energetycznym ustawodawca przewidział szczególne obowiązki sprawozdawcze, których wypełnienie podlega weryfikacji przez biegłych rewidentów. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów pragnie przypomnieć o kluczowych elementach związanych z wykonaniem badania informacji określonych ww. przepisami.

I. Definicje

Kluczowe definicje używane w Komunikacie i dokumentach towarzyszących:

- 1) *Roczne sprawozdanie finansowe* – kompletne sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z zasadami rachunkowości mającymi zastosowanie w danej jednostce;
- 2) *Informacja finansowa regulacyjna* – element rocznego sprawozdania finansowego (np. w formie oddzielnej noty lub oddzielnych not) zawierający ujawnienia wskazane w art. 44 prawa energetycznego;
- 3) *Sprawozdanie finansowe regulacyjne* – odrębne od rocznego sprawozdania finansowego, sprawozdanie specjalnego przeznaczenia zawierające ujawnienia wskazane w art. 44 prawa energetycznego;
- 4) *Podstawa sporządzenia* – opracowany przez kierownictwo jednostki opis przyjętych przez jednostkę zasad sporządzania i prezentacji danych wymaganych przepisami art. 44 prawa energetycznego.

II. Regulacje prawne

- 1) **Regulacje prawne wynikające z art. 44 prawa energetycznego (obowiązujące w przypadku sprawozdań (finansowych) sporządzanych za okresy kończące się przed dniem 01.01.2016 roku, jeśli Spółka nie stosuje opcji II.2) a) (poniżej):**

1. Przedsiębiorstwo energetyczne, zapewniając równoprawne traktowanie odbiorców oraz eliminowanie subsydiowania skrośnego, jest obowiązane prowadzić ewidencję księgową w sposób umożliwiający odrębne obliczenie kosztów i przychodów, zysków i strat dla wykonywanej działalności gospodarczej w zakresie:

¹ Ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 roku *Prawo energetyczne* (tekst jednolity Dz. U. z 2012 r. poz. 1059, z późn. zmianami), zwana dalej: „prawo energetyczne”.

1) dostarczania paliw gazowych lub energii, w tym kosztów stałych, kosztów zmiennych i przychodów, odrębnie dla wytwarzania, przesyłania, dystrybucji i obrotu paliwami gazowymi lub energią, magazynowania paliw gazowych i skraplania gazu ziemnego lub regazyfikacji skroplonego gazu ziemnego, a także w odniesieniu do grup odbiorców określonych w taryfie;

2) niezwiązanym z działalnością wymienioną w pkt 1.

2. Przedsiębiorstwo energetyczne jest obowiązane do sporządzania i przechowywania, na zasadach i w trybie określonych w przepisach o rachunkowości, sprawozdania finansowego zawierającego bilans oraz rachunek zysków i strat za okresy sprawozdawcze, odrębnie dla poszczególnych rodzajów wykonywanej działalności gospodarczej, o których mowa w ust. 1.

3. Sprawozdanie, o którym mowa w ust. 2, podlega badaniu, zgodnie z zasadami określonymi w rozdziale 7 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, także w zakresie zapewnienia równoprawnego traktowania odbiorców oraz eliminowania subsydiowania skrośnego pomiędzy działalnościami, o których mowa w ust. 1 pkt 1.

4. Sprawozdanie finansowe sporządzane przez przedsiębiorstwo energetyczne zajmujące się przesyłaniem lub dystrybucją paliw gazowych lub energii elektrycznej powinno zawierać informację o przychodach z tytułu wykonywania prawa własności do sieci przesyłowej lub sieci dystrybucyjnej.

5. Przedsiębiorstwa energetyczne dokonujące zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, o których mowa w art. 4 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, są obowiązane do zamieszczenia w sprawozdaniu finansowym informacji o tych zmianach wraz z uzasadnieniem; zmiany te muszą gwarantować porównywalność informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych sporządzonych przed wprowadzeniem tych zmian oraz po ich wprowadzeniu.

6. Przedsiębiorstwo energetyczne, które nie jest obowiązane na podstawie odrębnych przepisów do publikowania sprawozdań finansowych, udostępnia te sprawozdania do publicznego wglądu w swojej siedzibie.

2) Regulacje prawne wynikające z art. 44 prawa energetycznego obowiązujące od dnia 01.01.2016 roku:

a. Mogą **opcjonalnie** być zastosowane dla sprawozdań finansowych sporządzonych za rok obrotowy (okres) kończący się po dniu 30.10.2015 roku²;

b. Mają **obligatoryjnie** zastosowanie do sprawozdań finansowych sporządzonych za lata obrotowe rozpoczynające się od dnia 01.01.2016 roku³.

1. Przedsiębiorstwo energetyczne, zapewniając równoprawne traktowanie odbiorców oraz eliminowanie subsydiowania skrośnego, jest obowiązane prowadzić ewidencję księgową w sposób umożliwiający odrębne obliczenie kosztów i przychodów, zysków i strat dla wykonywanej działalności gospodarczej w zakresie:

1) dostarczania paliw gazowych lub energii, w tym kosztów stałych, kosztów zmiennych i przychodów, odrębnie dla wytwarzania, przesyłania, dystrybucji i obrotu paliwami gazowymi lub energią, magazynowania paliw gazowych i skraplania gazu ziemnego lub regazyfikacji skroplonego gazu ziemnego, a także w odniesieniu do grup odbiorców określonych w taryfie;

2) niezwiązanym z działalnością wymienioną w pkt 1.

² Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw; Dz. U. z 2015 roku poz. 1618 (art.6 ust. 2).

³ Ustawa z dnia 11 września 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw; Dz. U. z 2015 roku poz. 1618 (art.6 ust. 1).

1a. Przedsiębiorstwo energetyczne jest obowiązane do sporządzania, badania, ogłaszania i przechowywania sprawozdania finansowego na zasadach i w trybie określonych w przepisach o rachunkowości.

2. W celu spełnienia wymogów mających zapewnić równoprawne traktowanie odbiorców oraz wyeliminowanie subsydiowania skrośnego pomiędzy działalnościami, o których mowa w ust. 1, w ramach ujawnień w informacji dodatkowej rocznego sprawozdania finansowego, o którym mowa w ust. 1a, należy przedstawić odpowiednie pozycje bilansu oraz rachunki zysków i strat odrębnie dla poszczególnych rodzajów wykonywanej działalności gospodarczej w zakresie przesyłania lub dystrybucji energii elektrycznej, przesyłania, dystrybucji lub magazynowania paliw gazowych, obrotu paliwami gazowymi, skraplania gazu ziemnego lub regazyfikacji skroplonego gazu ziemnego, a także wskazać zasady alokacji aktywów i pasywów oraz kosztów i przychodów do każdej z tych działalności.

2a. Przedsiębiorstwo energetyczne, o którym mowa w art. 49a ust. 2, w ramach ujawnień w informacji dodatkowej rocznego sprawozdania finansowego, o którym mowa w ust. 1a, przedstawia odpowiednie pozycje bilansu oraz rachunki zysków i strat odrębnie dla wykonywanej działalności gospodarczej w zakresie wytwarzania energii elektrycznej dla jednostek wytwórczych w rozumieniu ustawy z dnia 29 czerwca 2007 r. o zasadach pokrywania kosztów powstałych u wytwórców w związku z przedterminowym rozwiązaniem umów długoterminowych sprzedaży mocy i energii elektrycznej, dla których nie zakończył się okres korygowania w rozumieniu tej ustawy, oraz wskazuje zasady alokacji aktywów i pasywów oraz kosztów i przychodów do każdej z tych działalności.

3. Sprawozdanie, o którym mowa w ust. 2, podlega badaniu przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych zgodnie z zasadami określonymi w rozdziale 7 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. W opinii, o której mowa w art. 65 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, biegły rewident powinien stwierdzić, czy zamieszczone w informacji dodatkowej odpowiednie pozycje bilansu oraz rachunki zysków i strat sporządzone odrębnie dla każdej wykonywanej działalności gospodarczej spełniają wymogi, o których mowa w ust. 2, w zakresie zapewnienia równoprawnego traktowania odbiorców oraz eliminowania subsydiowania skrośnego pomiędzy tymi działalnościami.

3a. Sprawozdanie, o którym mowa w ust. 2a, podlega badaniu przez podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych zgodnie z zasadami określonymi w rozdziale 7 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. W opinii, o której mowa w art. 65 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, biegły rewident powinien stwierdzić, czy zamieszczone w informacji dodatkowej, o której mowa w ust. 2a, odpowiednie pozycje bilansu oraz rachunki zysków i strat spełniają wymogi, o których mowa w ust. 2a.

4. Sprawozdanie finansowe sporządzone przez przedsiębiorstwo energetyczne zajmujące się przesyłaniem lub dystrybucją paliw gazowych lub energii elektrycznej powinno zawierać informację o przychodach z tytułu wykonywania prawa własności do sieci przesyłowej lub sieci dystrybucyjnej.

5. Przedsiębiorstwa energetyczne dokonujące zmiany przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, o których mowa w art. 4 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, są obowiązane do zamieszczenia w sprawozdaniu finansowym informacji o tych zmianach wraz z uzasadnieniem; zmiany te muszą gwarantować porównywalność informacji zawartych w sprawozdaniach finansowych sporządzonych przed wprowadzeniem tych zmian oraz po ich wprowadzeniu.

6. Przedsiębiorstwo energetyczne, które nie jest obowiązane na podstawie odrębnych przepisów do publikowania sprawozdań finansowych, udostępnia te sprawozdania do publicznego wglądu w swojej siedzibie.

3) Dopuszczalne przepisami prawa sposoby realizacji obowiązków sprawozdawczych wskazanych w art. 44 prawa energetycznego za rok 2015 i lata następne

W ustawie z dnia 11 września 2015 roku o zmianie ustawy – Prawo energetyczne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 roku, poz. 1618) (dalej: *nowelizacja prawa energetycznego*) wprowadzone zostały zmiany do regulacji zawartych w art. 44 ustawy Prawo energetyczne, mające wpływ na realizację obowiązków sprawozdawczych w ww. zakresie za 2015 rok.

W praktyce, mając na uwadze przepisy art. 6 ust. 2 nowelizacji prawa energetycznego, kierownik jednostki podlegającej prawu energetycznemu, realizując obowiązki sprawozdawcze wskazane w art. 44 prawa energetycznego **za okresy kończące się przed dniem 1.01.2016 roku**, może alternatywnie sporządzić:

- a) *Roczne sprawozdanie finansowe zawierające informację finansową regulacyjną;*
- b) *Sprawozdanie finansowe regulacyjne* (odrębne od rocznego sprawozdania finansowego):
 - w dacie identycznej jak data sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego;
 - w dacie późniejszej niż data sporządzenia rocznego sprawozdania finansowego.

Dla sprawozdań finansowych sporządzanych po dniu 01.01.2016 roku, dopuszczalne jest wyłącznie sporządzanie rocznego sprawozdania finansowego zawierającego informację finansową regulacyjną (art. 6 ust. 1 nowelizacji prawa energetycznego).

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów przypomina, że badanie sprawozdań finansowych regulacyjnych/informacji finansowych regulacyjnych, wskazanych w art. 44 prawa energetycznego, powinno być przeprowadzane przez biegłych rewidentów stosownie do postanowień rozdziału 7 ustawy o rachunkowości, oraz krajowych standardów rewizji finansowej wydanych przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, kierując się wytycznymi:

- a) Międzynarodowego Standardu Badania nr 800 „*Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ramowymi założeniami specjalnego przeznaczenia – uwagi ogólne*” oraz;
- b) Międzynarodowego Standardu Badania nr 805 „*Badanie pojedynczych sprawozdań finansowych oraz określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego – uwagi szczególne*”.

wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

Wytyczne dla biegłych rewidentów dotyczące wykonania badania informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdania finansowego regulacyjnego stanowiących wypełnienie obowiązków wskazanych w art. 44 prawa energetycznego stanowią *Załącznik nr 1* do niniejszego Komunikatu.

Przykładowe wzory opinii z badania stanowią:

- w przypadku badania informacji finansowej regulacyjnej – *Załącznik nr 2* do niniejszego Komunikatu;
- w przypadku badania sprawozdania finansowego regulacyjnego – *Załącznik nr 3* do niniejszego Komunikatu.

Uwaga! Zgodnie z przepisami art. 6 nowelizacji prawa energetycznego, dla sprawozdań sporządzanych po dniu 01.01.2016 roku możliwe będzie stosowanie wyłącznie wzoru określonego Załącznikiem nr 2 do niniejszego Komunikatu.