

**Wytyczne dla biegłych rewidentów dotyczące wykonania badania *informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdania finansowego regulacyjnego* sporządzonych zgodnie z wymogami art. 44 prawa energetycznego<sup>1</sup>**

**I. Podmioty zobowiązane do sporządzania i ujawniania informacji wskazanych w art. 44 prawa energetycznego**

Obowiązek sporządzania i ujawniania informacji wskazanych w art. 44 prawa energetycznego dotyczy wszystkich przedsiębiorstw energetycznych w rozumieniu art. 3 pkt 12 prawa energetycznego. Przedsiębiorstwo energetyczne w świetle ww. przepisów to podmiot prowadzący działalność gospodarczą w zakresie:

- a) wytwarzania, przetwarzania, magazynowania, przesyłania, dystrybucji paliw albo energii lub obrotu nimi; albo
- b) przesyłania dwutlenku węgla.

**II. Zakres informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdania finansowego regulacyjnego**

Wypełnienie obowiązków sporządzania i ujawniania informacji wskazanych w art. 44 prawa energetycznego następuje w drodze sporządzenia informacji finansowej regulacyjnej/ sprawozdania finansowego regulacyjnego.

Zakres informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdania finansowego regulacyjnego sporządzonych w celu wypełnienia obowiązków zawartych w art. 44 prawa energetycznego, obejmować może przykładowo (poniższy wykaz nie jest katalogiem zamkniętym i każdorazowo powinien być rozważony z punktu widzenia realizowanego badania i jednostki, której dotyczy):

W przypadku sporządzania *informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdania finansowego regulacyjnego*:

- wskazanie art. 44 prawa energetycznego jako podstawy sporządzenia informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdania finansowego regulacyjnego;
- wskazanie, na jakie rodzaje prowadzonej działalności o których mowa w art. 44 ust. 2 prawa energetycznego, została podzielona informacja finansowa regulacyjna/sprawozdanie finansowe regulacyjne;
- opis zasad sporządzenia informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdania finansowego regulacyjnego, odrębnie dla rachunku zysków i strat (sprawozdania z całkowitych dochodów) oraz bilansu (sprawozdania z sytuacji finansowej); w tym wskazanie sposobów wyodrębnienia poszczególnych pozycji przychodów, kosztów,

---

<sup>1</sup> 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*”.

aktywów i pasywów dla poszczególnych rodzajów działalności, tj. wskazanie, które pozycje przypisano bezpośrednio z kont lub zapisów księgowych (najczęściej przychody ze sprzedaży i koszty ich wytworzenia), a dla których kont wspólnych zastosowano odpowiednie klucze podziałowe (np. koszty sprzedaży, koszty ogólnego zarządu, etc.);

- uzgodnienie pozycji informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdania finansowego regulacyjnego do odpowiednich pozycji rocznego sprawozdania finansowego,
- wskazanie kryteriów stosowanych kluczy podziałowych (np. wielkość obrotów/kosztów wytworzenia, wielkość zatrudnienia, etc.);
- *(dla przedsiębiorstw energetycznych zajmujących się przesyłaniem lub dystrybucją paliw gazowych lub energii elektrycznej, tj. art. 44 ust. 4)* informacja o przychodach z tytułu wykonania prawa własności do sieci przesyłowej lub sieci dystrybucyjnej;
- *(jeżeli dotyczy)* informacja w zakresie zmian sposobu przygotowania i/lub prezentacji w stosunku do roku ubiegłego (np. informacja o zmianie zasad alokacji/kluczach podziału aktywów, pasywów, przychodów i kosztów pomiędzy działalnością w roku bieżącym w porównaniu do poprzedniego, informacja, że w roku ubiegłym jednostka prezentowała sprawozdanie finansowe regulacyjne, a w roku bieżącym prezentuje informację finansową regulacyjną, etc.);
- *(jeśli dotyczy)* informacja o zmianie zasad (polityki) rachunkowości wraz z uzasadnieniem wprowadzonych zmian (art. 44 ust. 5);
- inne informacje niezbędne do zrozumienia ujawnień wymaganych przepisami art. 44.

Dodatkowo, w przypadku sporządzania *sprawozdania finansowego regulacyjnego*, uzasadnione wydaje się wskazanie:

- okresu objętego sprawozdaniem finansowym regulacyjnym,
- źródeł informacji stanowiących podstawę sporządzenia sprawozdania finansowego regulacyjnego, zasad (polityki) rachunkowości oraz porównywalnych danych finansowych,
- czy sprawozdanie finansowe regulacyjne zostało sporządzone przy założeniu kontynuacji działalności i ciągłości stosowanych zasad w odniesieniu do kluczy podziałowych kosztów wspólnych w porównaniu do roku poprzedniego.

### **III. Charakterystyka usługi wykonywanej przez biegłego rewidenta**

Biegły rewident przeprowadza niezależną usługę dającą wystarczającą pewność, której przedmiotem jest badanie prawidłowości ujawnień wymaganych przepisami art. 44 prawa energetycznego i ich zgodności z ujawnioną przez kierownictwo jednostki podstawą sporządzenia.

Badanie sprawozdań finansowych regulacyjnych/informacji finansowych regulacyjnych biegli rewidenci przeprowadzają 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.

#### **IV. Wytyczne dotyczące sposobu wykonania usługi przez biegłych rewidentów**

##### *Odpowiedzialność kierownika jednostki*

Za sporządzenie i prezentację informacji wymaganych przepisami art. 44 prawa energetycznego odpowiedzialny jest kierownik jednostki. Odpowiedzialność kierownictwa jednostki obejmuje również zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej i prowadzenie odpowiedniej ewidencji księgowej umożliwiającej spełnienie wymogów wskazanych w art. 44 prawa energetycznego, oraz sporządzenie informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdania finansowego regulacyjnego, które będą wolne od istotnego zniekształcenia powstałego wskutek celowych działań lub błędów. Podstawa sporządzenia ujawniana jest wraz z informacjami stanowiącymi realizację obowiązków wymaganych przepisami art. 44 prawa energetycznego.

##### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

Aby biegły rewident mógł wyrazić opinię dająca wystarczającą pewność, o spełnieniu wymagań nałożonych na badaną jednostkę przepisami art. 44 prawa energetycznego, powinien uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania w drodze:

- a) zapoznania się z zakresem ujawnień wymaganych przepisami art. 44 prawa energetycznego, mając na uwadze specyfikę badanej jednostki,
- b) poznania kontroli wewnętrznej zaprojektowanej w jednostce w celu uzyskania wymaganej przepisami art. 44 prawa energetycznego szczegółowości informacji zarówno finansowych jak i opisowych (słownych),
- c) oszacowania – w oparciu o zdobytą wiedzę – ryzyka, że ujawnienia stanowiące wypełnienie obowiązków wskazanych w art. 44 prawa energetycznego zawierają istotne nieprawidłowości,
- d) zaplanowania reakcji na oszacowane ryzyko, w tym opracowanie ogólnych reakcji oraz określenia rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu dalszych procedur,
- e) przeprowadzenia dalszych procedur wyraźnie odnoszących się do rozpoznanych rodzajów ryzyka, przy wykorzystaniu połączenia następujących metod: inspekcji, obserwacji, uzyskiwania potwierdzeń, ponowne przeliczanie, ponowne wykonywanie określonych czynności, procedur analitycznych i kierowania zapytań. Takie dalsze procedury obejmują badania wiarygodności, jak również w zależności od rodzaju danego zagadnienia – testy skuteczności działania kontroli wewnętrznej,

Powyższe procedury biegły rewident wykonuje przy uwzględnieniu ustalonego poziomu istotności. Na zakres i rodzaj procedur wykonywanych przez biegłego rewidenta wpływają wiedza, doświadczenie oraz procedury przeprowadzane przez biegłego rewidenta w związku z badaniem sprawozdania finansowego jednostki (jeśli takowe przeprowadza). Zakres procedur

wykonanych w celu sprawdzenia poprawności i kompletności ujawnień wymaganych przepisami art. 44 prawa energetycznego zależy ponadto od dokonanej oceny procesu przygotowania tych danych, związanych z nim kontroli wewnętrznych.

**Poniższe procedury nie stanowią zamkniętego katalogu procedur, których wykonanie powinien rozważyć i przeprowadzić biegły rewident w związku z wykonywaną usługą.**

#### *Przykładowe procedury*

- 1) Rozmowa z kierownictwem jednostki/osobami odpowiedzialnymi za prowadzenie ksiąg rachunkowych w celu uzyskania zrozumienia zasad organizacji ewidencji księgowej i procesu związanego z przygotowaniem ujawnień wymaganych przepisami art. 44, wraz ze zrozumieniem systemu kontroli wewnętrznej, który jednostka zaprojektowała i wdrożyła, aby zaprezentowane w informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdaniu finansowym regulacyjnym informacje były wolne od istotnego zniekształcenia powstałego wskutek celowych działań lub błędów;
- 2) Rozmowa z kierownictwem jednostki/osobami odpowiedzialnymi za prowadzenie ksiąg rachunkowych w zakresie danych ujawnianych w informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdaniu finansowym regulacyjnym zgodnie z wymogami art. 44, w celu sprawdzenia czy:
  - ✓ zasady rachunkowości stosowane przez jednostkę w zakresie ujawnianych pozycji zmieniły/nie zmieniły się w stosunku do wykazanych w ostatnio ujawnionym informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdaniu finansowym regulacyjnym (np. zmiany w zasadach alokacji/kluczach podziału aktywów, zobowiązań, przychodów/kosztów);  
Jeśli miała miejsce zmiana zasad (polityki) rachunkowości konieczna jest weryfikacja, czy zamieszczono kompletne ujawnienia w tym zakresie wraz z uzasadnieniem przyczyn zmian (art. 44 ust. 5 prawa energetycznego);
  - ✓ wystąpiły/nie wystąpiły zmiany sposobu prezentacji w stosunku do roku ubiegłego w stosunku do wykazanych w ostatnio ujawnionym sprawozdaniu finansowym regulacyjnym/informacji finansowej regulacyjnej;  
Jeśli miała miejsce zmiana zasad prezentacji konieczna jest weryfikacja, czy zapewniono porównywalność danych prezentowanych w informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdaniu finansowym regulacyjnym;
- 3) Ocena wystarczalności informacji zawartych w informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdaniu finansowym regulacyjnym, mając na uwadze wymagania nałożone na badaną jednostkę przepisami art. 44 prawa energetycznego;
- 4) Analiza racjonalności przyjętych zasad alokacji – w tym, w zakresie pozycji:
  - ✓ przypisanych bezpośrednio,
  - ✓ przypisanych wg kluczy podziału, oraz
  - ✓ nieprzypisanych ze względu na niemożność przypisania do konkretnego rodzaju działalności;
- 5) Ocena wewnętrznej spójności informacji ujawnionych w informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdaniu finansowym regulacyjnym i ich spójności z metodami/zasadami przyjętymi do innych kalkulacji sporządzanych dla celów regulacyjnych;

- 6) Weryfikacja zgodności podziału (alokacji) zaprezentowanego w informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdaniu finansowym regulacyjnym z zasadami rachunkowości ujawnionymi w podstawie sporządzenia;
- 7) Uzgodnienie elementów składowych rachunku zysków i strat (sprawozdania z całkowitych dochodów) oraz bilansu (sprawozdania z sytuacji finansowej) ujawnionych w informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdaniu finansowym regulacyjnym do zestawienia obrotów i sald na dzień sporządzenia ww. informacji/sprawozdania;
- 8) Analityczne porównanie odpowiednich pozycji aktywów, zobowiązań, kosztów i przychodów informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdania finansowego regulacyjnego do analogicznych okresów za poprzednie lata;
- 9) Uzgodnienie zapisów księgowych do dokumentów źródłowych na wybranych próbach (w przypadku aktywów/pasywów, przychodów i kosztów przypisywanych bezpośrednio z kont lub zapisów księgowych);
- 10) Rozważenie, czy ewentualne modyfikacje opinii o sprawozdaniu finansowym wpływają na realizację obowiązków sprawozdawczych wymaganych przepisami art. 44, a także ocena niezaksięgowanych korekt z badania sprawozdań finansowych za okresy obejmujące dane ujawnione zgodnie z przepisami art. 44 prawa energetycznego pod kątem ich wpływu na te ujawnienia;
- 11) Sprawdzenie matematycznej poprawności wyliczeń ujawnionych w informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdaniu finansowym regulacyjnym;
- 12) Uzyskanie oświadczenia kierownika jednostki (w przypadku gdy jednostka sporządza informację finansową regulacyjną zamieszczoną w rocznym sprawozdaniu finansowym, poniższe punkty można uwzględnić w oświadczeniu przygotowanym w związku z badaniem rocznego sprawozdania finansowego);

Oświadczenie powinno odnosić się do odpowiedzialności kierownika jednostki za m.in.:

- ✓ zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej, którą kierownik uznaje za niezbędną, aby sporządzone sprawozdanie finansowe regulacyjne/informacja finansowa regulacyjna były wolne od istotnych zniekształceń powstałych wskutek celowych działań lub błędów;
- ✓ prowadzenie rachunkowości jednostki zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz wymogami art. 44 prawa energetycznego;
- ✓ sporządzenie informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdania finansowego regulacyjnego zgodnie z podstawą sporządzenia, zasadami (polityką) rachunkowości, wymogami ustawy;
- ✓ kompletność informacji zaprezentowanych w informacji finansowej regulacyjnej/sprawozdaniu finansowym regulacyjnym, w tym dotyczących podstawy sporządzenia;
- ✓ ujawnienie wszystkich zdarzeń, które mogłyby mieć wpływ na informację finansową regulacyjną/sprawozdanie regulacyjne, w szczególności ujawnienie wszystkich zdarzeń następujących po dniu, na który sporządzono sprawozdanie a które należałoby uwzględnić w sprawozdaniu w formie korekty lub ujawnienia,
- ✓ prawidłowe ujęcie korekt zaproponowanych przez biegłego rewidenta;
- ✓ potwierdzenie, że nieujęte korekty są nieistotne w ocenie kierownika jednostki;
- ✓ udostępnienie biegłemu rewidentowi wszystkich informacji, zapisów księgowych, dokumentacji i innych informacji, które mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania, alokacji aktywów/pasywów oraz przychodów i kosztów:

- ✓ udostępnienie biegłemu rewidentowi kompletnych ksiąg rachunkowych wraz z dokumentacją źródłową oraz dodatkowych informacji, o które poprosił biegły rewident w trakcie przeprowadzania usługi;
  - ✓ zapewnienie dostępu do odpowiednich osób w jednostce;
  - ✓ udostępnienie informacji o wszystkich przypadkach nadużyć lub podejrzeń nadużyć dotyczących kierownictwa, pracowników pełniących istotną rolę w systemie kontroli wewnętrznej lub innych przypadków, w których nadużycia mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie lub oświadczenie, że nie wystąpiły;
  - ✓ przedstawienie wszystkich informacji dotyczących zarzutów lub podejrzeń dopuszczenia się nadużyć wpływających na sprawozdanie przekazane przez pracowników, organy regulacyjne lub inne podmioty lub oświadczenie, że nie wystąpiły;
  - ✓ wystarczalność informacji zaprezentowanych w informacji finansowej regulacyjnej/ sprawozdaniu finansowym regulacyjnym, w tym dotyczących podstawy sporządzenia w świetle celu ich przygotowania;
- 13) Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania do celów wydania opinii;
- 14) Sporządzenie opinii biegłego rewidenta z wykonanej usługi zgodnie z wyżej wymienionymi standardami rewizji finansowej (patrz: Załącznik nr 2 i Załącznik nr 3 do Komunikatu).