

Warszawa, 22 marca 2023 r.

Wskazówki dla biegłych rewidentów dotyczące wykonania usługi atestacyjnej – rekompensaty

I. Wprowadzenie

Niniejsze wskazówki dla biegłych rewidentów dotyczą usługi atestacyjnej związanej z rządowym programem pod nazwą „[Pomoc dla sektorów energochłonnych związana z nagłymi wzrostami cen gazu ziemnego i energii elektrycznej w 2022 r.](#)”¹.

Wskazówki zawierają przykładowe procedury atestacji, które należy dostosować do okoliczności danego zlecenia oraz do stopnia zaawansowania badania sprawozdania finansowego przez biegłego rewidenta (przy założeniu, że usługę atestacji realizuje ten sam biegły rewident, który bada sprawozdanie finansowe beneficjenta).

II. Odpowiedzialność zarządu oraz biegłego rewidenta

Biegły rewident przeprowadza niezależną usługę atestacyjną dającą racjonalną pewność, której przedmiotem jest ocena *”Sprawozdania Jednostki, które przedstawia:*

- *przyjęte założenia,*
- *wykorzystane dowody,*
- *dokonane obliczenia w zakresie poniesionych kosztów zakupu energii elektrycznej lub gazu ziemnego oraz*
- *wykazanego wskaźnika EBITDA w 2021 i 2022 r. (w podziale na półrocza, jeśli dotyczy) w przypadku złożenia wniosku ze zwiększonym limitem.”*

(dalej określane mianem „sprawozdanie beneficjenta”, „sprawozdanie” lub „zagadnienie będące przedmiotem usługi”).

Usługa przeprowadzona jest zgodnie z postanowieniami Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Zmienionego) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego) - „*Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*”, przyjętego przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów („KSUA 3000 (Z)”).

Za przygotowanie sprawozdania beneficjenta jest odpowiedzialny kierownik jednostki. Sprawozdanie beneficjenta przygotowane jest zgodnie z podstawą sporządzenia, która uwzględnia obowiązujące jednostkę przepisy prawa („podstawa sporządzenia”). Za przyjęcie podstawy sporządzenia odpowiedzialny jest kierownik jednostki. Stanowi ona załącznik do sprawozdania beneficjenta oraz kryterium, wobec którego biegły rewident dokonuje oceny tego sprawozdania. W praktyce kierownik jednostki sporządza sprawozdanie beneficjenta, zgodnie z opublikowanym przez operatora programu

¹ Więcej informacji na temat tego rządowego programu znajduje się pod adresem: <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/rzadowy-program-pomocy-przedsiębiorcomenergochlonym>.

wzorem, jak i podstawę sporządzenia, która będzie obejmować jako minimum opis wskazany w kolumnie D pt. „*Dodatkowy opis (dopuszczalny jest również w formie załącznika)*” w/w wzoru oraz wszelkie doprecyzowania, które okażą się konieczne. Należy wskazać, że kolumna B pt. „*Zakres*” sprawozdania beneficjenta zawiera kategorie bezpośrednio odnoszące się do sformułowań użytych w programie rządowym lub formularzu rozliczenia pomocy, natomiast kolumna D wyjaśnia obowiązki informacyjne beneficjenta w zakresie tych kategorii. Oświadczenia beneficjenta umieszczone w części 1 pt. „*Informacje ogólne*” tego sprawozdania nie są objęte usługą atestacyjną biegłego rewidenta.

Odpowiedzialność kierownika jednostki obejmuje również zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej odnoszącego się do sporządzenia sprawozdania beneficjenta, wolnego od istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem.

Przed wydaniem wniosku dającego racjonalną pewność biegły rewident, powinien uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody w drodze procesu realizowania usługi obejmującego:

- zapoznanie się z zagadnieniem będącym przedmiotem usługi oraz innymi okolicznościami towarzyszącymi usłudze, co obejmuje zapoznanie się z kontrolą wewnętrzną jednostki odnoszącą się do sporządzenia sprawozdania,
- oszacowanie – w oparciu o zdobytą wiedzę – ryzyka, że sprawozdanie beneficjenta zawiera istotne zniekształcenia,
- reakcję na oszacowane ryzyko, w tym opracowanie ogólnych reakcji oraz określenie rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu dalszych procedur,
- przeprowadzenie dalszych procedur wyraźnie odnoszących się do rozpoznanych rodzajów ryzyka oraz obejmujących procedury wiarygodności lub testy kontroli w zależności o celu procedur; przy wykorzystaniu połączenia inspekcji, obserwacji, uzyskiwania potwierdzeń, ponownego przeliczenia, ponownego wykonania określonych czynności, procedur analitycznych lub zapytań do kierownictwa jednostki oraz
- ocenę wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych w trakcie atestacji dowodów.

Biegłego rewidenta obowiązują także wymogi niezależności i etyki wynikające z Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA), przyjętego uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.

III. Przykładowe procedury do przeprowadzenia przez biegłego rewidenta

Poniżej zaprezentowano przykładowe procedury związane z wykonaniem usługi atestacyjnej, której przedmiotem jest ocena sprawozdania beneficjenta. Na zakres i rodzaj procedur wykonywanych przez biegłego rewidenta mogą mieć wpływ wiedza, doświadczenie oraz procedury przeprowadzane przez biegłego rewidenta w związku z badaniem sprawozdania finansowego jednostki.

Poniższe procedury nie stanowią zamkniętego katalogu procedur, które rozważa i wykonuje biegły rewident w związku z wykonywaną usługą. W zależności od stopnia zaawansowania badania sprawozdania finansowego jednostki przeprowadzanego przez biegłego rewidenta, przyjętych poziomów istotności oraz oceny ryzyka, procedury mogą/powinny być odpowiednio dostosowane.

Wstępne procedury

- Uzyskanie zrozumienia procesu związanego z przygotowaniem sprawozdania beneficjenta, wraz ze zrozumieniem systemu kontroli wewnętrznej, który jednostka zaprojektowała i wdrożyła, aby sprawozdanie było wolne od istotnych zniekształceń powstałych wskutek błędów lub oszustwa;
- Zapoznanie się ze złożonym przez jednostkę wnioskiem o udzielenie pomocy publicznej wraz z załącznikami i ustalenie czy istnieje różnica pomiędzy tymi dokumentami a informacjami zaprezentowanymi w sprawozdaniu lub załączonymi do niego;
- Ocena wiarygodności i spójności źródeł informacji wykorzystanych do wyliczeń zawartych w sprawozdaniu beneficjenta;
- Ocena ilościowa i jakościowa oraz ustalenie poziomu istotności, biorąc pod uwagę wpływ potencjalnego zniekształcenia na wysokość otrzymanej pomocy w zakresie bazowym lub zwiększonym oraz prawdopodobieństwo utracenia statusu, który uprawnia jednostkę do otrzymania pomocy publicznej;
- Omówienie z osobami odpowiedzialnymi za prowadzenie ksiąg rachunkowych w zakresie ujęcia transakcji związanych ze sprzedażą oraz zużyciem energii elektrycznej lub gazu ziemnego czy odpowiednie pozycje przychodowe i kosztowe zostały wykorzystane przy sporządzaniu sprawozdania beneficjenta, oraz czy zasady rachunkowości stosowane przez jednostkę dla ustalania tych pozycji nie zmieniły się w okresach objętych wyliczeniami.

Ocena sposobu wyliczenia oraz sprawdzenie kalkulacji

- Uzyskanie od kierownika jednostki:
 - struktury przychodów/wartości produkcji w okresie referencyjnym i okresie kwalifikowanym w układzie kodów PKD i kodów PRODCOM („wyliczenie przychodów”),
 - w przypadku zwiększonej pomocy, uzyskanie zrozumienia założeń przyjętych do wyliczeń (np. uzasadnienie dokonanych wyłączeń, uzasadnienie jednorazowych strat z tytułu utraty wartości w wyliczeniu EBITDA) oraz dokonanie oceny racjonalności i spójności przyjętych przez jednostkę założeń z terminami/definicjami i założeniami programu rządowego oraz w świetle wiedzy biegłego rewidenta uzyskanej podczas badania sprawozdania finansowego jednostki;
 - wyliczenia kosztów zakupu energii elektrycznej lub gazu ziemnego w okresie referencyjnym i okresie kwalifikowanym wraz z zestawieniem faktur w ramach załącznika „zestawienie dowodów księgowych potwierdzających poniesienie kosztów w okresie wnioskowanym – w zakresie gazu ziemnego lub energii elektrycznej” („wyliczenie kosztów”),
 - wyliczenia ilości nabytej energii elektrycznej i/lub gazu ziemnego wykorzystywanych na potrzeby własne we wnioskowanych miesiącach 2022 r. uwzględniające informacje o:
 - zakupie łącznym energii elektrycznej,
 - zakupie na potrzeby własne Beneficjenta (w celu zużycia jako odbiorca końcowy),
 - zakupie na potrzeby wytwarzania, przesyłania lub dystrybucji energii elektrycznej (o ile dotyczy),
 - zakupie przeznaczonym do dalszej odsprzedaży, w tym na zasadzie refaktury (z podziałem na transakcje w grupie kapitałowej albo poza grupą kapitałową),

- wyliczenia oraz opisu sposobu obliczenia średniej ceny netto energii elektrycznej w 2021 r. oraz we wnioskowanych miesiącach 2022 r., ze wskazaniem dokonanych wyłączeń:
 - o niekwalifikowanych opłat (w tym opłat za dystrybucję energii elektrycznej, opłaty mocowej, marży sprzedawcy, innych opłat i składników określonych w umowach),
 - o niekwalifikowanych podatków (VAT oraz akcyza),
 - o pozostałych niekwalifikowanych kosztów i zobowiązań (związanych np. ze świadectwami pochodzenia);(dalej określane łącznym mianem „wyliczenia”);
- Sprawdzenie matematycznej poprawności wyliczeń;
- Jeśli biegły zidentyfikował różnice pomiędzy danymi zawartymi w złożonym przez jednostkę wniosku o udzielenie pomocy a wyliczeniami, uzyskanie zrozumienia przyczyn tych różnic oraz dokonanie oceny ich racjonalności, a także - jeśli biegły rewident uzna za niezbędne - sprawdzenie z dokumentami źródłowymi;
- Na podstawie uzyskanego zrozumienia założeń przyjętych do wyliczeń oraz dokonanej oceny racjonalności i spójności przyjętych przez jednostkę założeń z terminami/definicjami i założeniami programu rządowego (definicją wskazaną w 11 punkcie programu rządowego: EBITDA oznacza „wynik finansowy przed odsetkami, opodatkowaniem, deprecjacją i amortyzacją, z wyłączeniem jednorazowych strat z tytułu utraty wartości”) oraz w świetle wiedzy biegłego rewidenta uzyskanej podczas badania sprawozdania finansowego jednostki, sprawdzenie wyliczeń - jeśli biegły rewident uzna za niezbędne - z dokumentami źródłowymi;
- Sprawdzenie czy wyliczenia zostały dokonane na podstawie przyjętych przez jednostkę założeń oraz zgodnie z Podstawą sporządzenia;
- Uzgodnienie przychodów/wartości produkcji oraz zestawienia faktur kosztowych z danymi wynikającymi ze sprawozdań finansowych, ksiąg rachunkowych lub innymi dowodami, w tym danymi wynikającymi z faktur zakupu energii, rejestrów lub innych dowodów (uzgodnienie zapisów księgowych do dokumentów źródłowych na wybranej próbie lub całej populacji);
- Analiza zapisów na odpowiednich kontach pod kątem poprawności zaklasyfikowania zgodnie z przyjętymi zasadami (polityką rachunkowości) i kompletności przychodów i kosztów (np. analiza miesięczna kosztów w podziale na okresy), w tym uzgodnienie zapisów księgowych do dokumentów źródłowych /dowodów na wybranej próbie;
- Przeprowadzenie procedur typu cut-off przychodów i kosztów odpowiednio (rozgraniczenie w czasie) na początek i koniec okresu objętego wyliczeniami (rok lub półrocze, jeśli pomoc w zwiększonej kwocie opiera się na danych za półrocza), w zależności od oceny wystarczalności procedur wykonanych w trakcie badań sprawozdań finansowych;
- Sprawdzenie wyliczenia kosztów kwalifikowanych tj. czy koszty w 2021 r. stanowiły łącznie nie mniej niż 3% wartości produkcji lub w okresie od 1 stycznia do 30 czerwca 2022 r. - nie mniej niż 6% wartości produkcji;
- Sprawdzenie, w przypadku, gdy jednostka ubiega się o zwiększoną pomoc, że:
 - wskaźnik EBITDA obniżył się o co najmniej 40% w 2022 r. w porównaniu do 2021 r. albo wykaże ujemny wskaźnik EBITDA w 2022 r. lub

- wskaźnik EBITDA obniżył się o co najmniej 40% w okresie od 1 lipca do 31 grudnia 2022 r. w stosunku do analogicznego okresu w 2021 r. albo wykaże ujemny wskaźnik EBITDA w okresie od 1 lipca do 31 grudnia 2022 r.
- Ponadto, należy upewnić się, w przypadku, gdy badanie sprawozdania finansowego za rok obrotowy zakończony 31 grudnia 2022 r. nie zostało jeszcze zakończone, że jednostka umieściła w sprawozdaniu beneficjenta informację/adnotację o tym, że wyliczenia w nim zaprezentowane zostały przygotowane na podstawie niezbadanego sprawozdania finansowego. W przypadku gdy pomoc rozszerzona została wyliczona na podstawie wskaźników EBITDA za półrocza, należy tą informację odpowiednio zmodyfikować.

Pozostałe rozważania

- Rozważenie wpływu zdarzeń występujących do dnia wydania raportu atestacyjnego na sprawozdanie beneficjenta oraz na raport atestacyjny, w tym:
 - czy ewentualne modyfikacje opinii/wniosków wydanych na temat sprawozdań finansowych za rok 2021 lub 2022 wpływają na sprawozdanie beneficjenta,
 - ocena niezaksięgowanych korekt z badania sprawozdań finansowych lub z przeglądu śródrocznego za okresy objęte wyliczeniem pod kątem ich wpływu na te wyliczenia i kwalifikacji do rodzajów pomocy.
- W przypadku, jeśli data sporządzenia sprawozdania beneficjenta jest wcześniejsza od dnia wydania opinii przez biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego za rok 2022, rozważenie wykonania dodatkowych procedur, których zakres będzie zależeć od dokonanej oceny procesu przygotowania sprawozdania beneficjenta, związanych z nim kontroli wewnętrznych (patrz poprzednie punkty), przyjętego poziomu istotności oraz prawdopodobieństwa utracenia statusu, który uprawnia jednostkę do otrzymania pomocy publicznej; procedury te mogą przykładowo obejmować:
 - rozmowę z osobami odpowiedzialnymi za wyliczenia objęte sprawozdaniem beneficjenta oraz ewidencję transakcji związanych ze sprzedażą oraz zużyciem energii elektrycznej lub gazu ziemnego, ujęcia przychodów i kosztów, które zostały przyjęte do wyliczeń w celu upewnienia się czy pozycje te nie zmieniły się, a jeśli tak to czy w stopniu wpływającym na zmianę statusu jednostki;
 - otrzymanie zestawienia obrotów i sald sporządzonego na dzień wydania opinii i porównanie go z otrzymanym zestawieniem obrotów i sald sporządzonym na dzień sporządzenia Sprawozdania beneficjenta.

Oświadczenia kierownika jednostki

Uzyskanie oświadczeń od kierownika jednostki, tzw. listu oświadczającego, który powinien odnosić się do odpowiedzialności kierownika za m.in.:

- sporządzenie sprawozdania beneficjenta zgodnie z podstawą sporządzenia i zgodnie z wymogami programu rządowego;
- wewnętrzną spójność oraz wystarczalność informacji zaprezentowanych w sprawozdaniu beneficjenta względem wymogów zawartych w programie rządowym, w tym dotyczących podstawy sporządzenia;

- zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej, którą kierownik uznaje za niezbędną, aby sporządzone sprawozdanie beneficjenta było wolne od istotnych zniekształceń powstałych wskutek celowych działań lub błędów;
- zgodność wyliczeń objętych sprawozdaniem beneficjenta w oparciu o dane finansowe pochodzące ze sprawozdań finansowych, a w przypadku danych finansowych niewynikających wprost ze sprawozdania finansowego – z zestawienia obrotów i sald księgi głównej na dzień sporządzenia sprawozdania beneficjenta;
- ujawnienie wszystkich zdarzeń następujących po dniu, na który przygotowano sprawozdanie beneficjenta, a które mogłyby mieć istotny wpływ na wyliczenia nim objęte, wysokość pomocy publicznej oraz prawdopodobieństwo utracenia statusu, który uprawnia jednostkę do otrzymania pomocy publicznej;
- prawidłowe ujęcie korekt zaproponowanych przez biegłego rewidenta do sprawozdania beneficjenta lub potwierdzenie, że są one nieistotne w ocenie kierownika jednostki;
- udostępnienie biegłemu rewidentowi wszystkich informacji, zapisów księgowych, dokumentacji i innych dowodów, które w ocenie kierownika jednostki mają znaczenie dla sporządzenia sprawozdania beneficjenta:
- 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;
- zapewnienie, iż koszty energii elektrycznej lub gazu ziemnego spełniają kryteria kwalifikowalności zgodnie z programem rządowym oraz że są kompletne i zostały poniesione w odpowiednim okresie;
- udostępnienie informacji o wszystkich przypadkach nadużyć lub podejrzanych nadużyciach dotyczących kierownictwa, pracowników pełniących istotną rolę w systemie kontroli wewnętrznej lub innych przypadkach, w których nadużycia mogą mieć istotny wpływ na sprawozdanie beneficjenta lub oświadczenie, że nie wystąpiły;
- przedstawienie wszystkich informacji dotyczących zarzutów lub podejrzeń dopuszczenia się nadużyć wpływających na sprawozdanie beneficjenta przekazane przez pracowników, organy regulacyjne lub inne podmioty lub oświadczenie, że nie wystąpiły;
- sporządzenie innych informacji zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa;
- W przypadku gdy jednostka uzyskała zwiększoną pomoc a badanie sprawozdania finansowego za 2022 rok nie zostało jeszcze zakończone, należy także ująć w liście oświadczającym potwierdzenie, że kierownik jednostki nie jest świadomy zniekształceń, które mogłyby w istotny sposób wpływać na sprawozdanie beneficjenta, rozliczenie pomocy lub opinię biegłego rewidenta z wykonania usługi atestacyjnej, w szczególności w zakresie przychodów i kosztów wpływających na poziom wskaźnika EBITDA wykazanego w sprawozdaniu beneficjenta oraz wyłączeń z tytułu jednorazowych strat z tytułu utraty wartości.

Należy także rozważyć inne oświadczenia w zakresie potwierdzenia specyficznych założeń będących podstawą wyliczeń jednostki.

Procedury końcowe i po wydaniu raportu atestacyjnego

- Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów do celów wydania opinii;
- Sporządzenie raportu biegłego rewidenta z wykonanej usługi zgodnie z KSUA 3000 (Z);
- Zgodnie par. 61 (w powiązaniu z A141) KSUA 3000 (Z), biegły rewident nie ma obowiązku przeprowadzania żadnych procedur dotyczących sprawozdania beneficjenta po dacie raportu biegłego rewidenta. Jednakże, jeżeli po dacie raportu biegłego rewidenta, dowie się on o fakcie, który, gdyby był mu znany w dacie raportu biegłego rewidenta, mógłby spowodować, że zmieniłby raport, może być on zmuszony omówić tę kwestię z beneficjentem lub podjąć inne działania odpowiednie w danych okolicznościach. Zakres działań zależy będzie od wpływu zdarzeń na sprawozdanie beneficjenta lub wnioski biegłego rewidenta. Kwestie do rozważenia obejmują, ale nie są ograniczone do, zdarzeń wpływających na ujęte w Sprawozdaniu beneficjenta koszty zakupu energii oraz przychody dotyczące okresu objętego pomocą. Powyższe może mieć w szczególności zastosowanie jeśli na dzień wydania raportu z usługi atestacyjnej badanie sprawozdania finansowego za rok 2022 nie zostało jeszcze zakończone.

Procedury dotyczące innych informacji

- Inne informacje w rozumieniu tej usługi i przedmiotu oceny obejmują formularz rozliczenia pomocy a także inne informacje i oświadczenia niepodlegające atestacji (np. część 1 sprawozdania);
- Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za sporządzenie innych informacji zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami prawa;
- Biegły rewident otrzymuje od jednostki i zapoznaje się z innymi informacjami, a następnie porównuje je, aby zidentyfikować istotne niespójności ze sprawozdaniem beneficjenta lub raportem atestacyjnym oraz, jeżeli podczas porównania tych innych informacji, biegły rewident:
 - zidentyfikuje istotną niespójność pomiędzy tymi innymi informacjami i informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub raportem atestacyjnym lub
 - dowie się o istotnym zniekształceniu faktu w tych innych informacjach, które nie jest związane ze sprawami pojawiającymi się w informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub w raporcie atestacyjnym,

biegły rewident omawia tę kwestię z odpowiednią(mi) stroną(ami) i podejmuje stosownie dalsze działania.

IV. Pozostałe kwestie

- Dla zleceń, dla których dana firma audytorska ustaliła, że przegląd kontroli jakości zlecenia jest wymagany partner odpowiedzialny za zlecenie bierze odpowiedzialność za omówienie znaczących spraw pojawiających się w trakcie zlecenia z osobą dokonującą przeglądu kontroli jakości zlecenia i nie datuje raportu atestacyjnego przed zakończeniem tego przeglądu; osoba dokonująca przeglądu kontroli jakości zlecenia przeprowadza obiektywną ocenę znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie oraz wniosków wyciągniętych podczas formułowania raportu atestacyjnego zgodnie z KSUA 3000 (Z).
- W przypadku istotnych wątpliwości co do szczegółowych rozwiązań zastosowanych przez klienta do rozważenia jest także kontakt wraz z klientem z operatorem systemu.