

Załącznik Nr 1
do Komunikatu Nr 2/2015
Krajowej Rady Biegłych
Rewidentów
z dnia 18 listopada 2015 r.

Wytyczne dla biegłych rewidentów dotyczące wykonania usługi poświadczającej – OZE

Odpowiedzialność zarządu oraz biegłego rewidenta

Biegły rewident przeprowadzi niezależną usługę poświadczającą dającą wystarczającą pewność, której przedmiotem jest sprawdzenie poprawności wyliczenia wartości współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej [za lata XYZ]. Usługa przeprowadzona jest zgodnie z postanowieniami Krajowego standardu rewizji finansowej nr 3 *”Ogólne zasady przeprowadzania przeglądu sprawozdań finansowych/ skróconych sprawozdań finansowych oraz wykonywania innych usług poświadczających”* wydanego przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów kierując się wytycznymi Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 *„Usługi atestacyjne inne niż badanie lub przegląd historycznych informacji finansowych”* wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych.

Za przygotowanie wyliczenia wartości współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej [za lata XYZ] jest odpowiedzialny kierownik jednostki. Odpowiedzialność ta obejmuje również zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej i prowadzenie odpowiedniej ewidencji księgowej umożliwiającej wyliczenie wartości współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej, które będzie wolne od istotnego zniekształcenia powstałego wskutek celowych działań lub błędów. Wyliczenie współczynnika przygotowane jest zgodnie z podstawą sporządzenia, która uwzględnia obowiązujące jednostkę przepisy prawa („podstawa sporządzenia”). Za przyjęcie podstawy sporządzenia odpowiedzialny jest kierownik jednostki. Podstawa sporządzenia załączona jest do wyliczenia współczynnika i stanowi kryterium oceny biegłego rewidenta. W praktyce kierownik jednostki sporządzi sprawozdanie, które obejmować będzie zarówno wyliczenie współczynnika, jak i podstawę sporządzenia a także oświadczenie kierownika o prawidłowości wyliczenia współczynnika zgodnie z podstawą sporządzenia („sprawozdanie”). Sprawozdanie to będzie dołączone do oświadczenia jednostki, o którym mowa w art. 52 ust. 3 ustawy o odnawialnych źródłach energii z dnia 3 kwietnia 2015 r. („ustawa”).

Aby biegły rewident mógł wyrazić wniosek w formie potwierdzenia (przez afirmację), której wymaga usługa atestacyjna dająca wystarczającą pewność, musi on uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody w drodze powtarzalnego, systematycznego procesu realizowania usługi obejmującego:

- a) zapoznanie się z zagadnieniem będącym przedmiotem usługi oraz innymi okolicznościami towarzyszącymi usłudze, co – w zależności od danego zagadnienia – obejmuje zapoznanie się z kontrolą wewnętrzną,
- b) oszacowanie – w oparciu o zdobytą wiedzę – ryzyka, że informacje na temat danego zagadnienia zawierają istotne nieprawidłowości,
- c) reakcję na oszacowane ryzyko, w tym opracowanie ogólnych reakcji oraz określenie rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu dalszych procedur,
- d) przeprowadzenie 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, w tym tam gdzie ma to zastosowanie – uzyskanie informacji potwierdzających ze źródeł niezależnych od strony odpowiedzialnej, jak również w zależności od rodzaju danego zagadnienia – testy skuteczności działania kontroli oraz

e) ocenę wystarczalności i odpowiedniości dowodów.

Poniżej zaprezentowano przykładowe procedury biegłego rewidenta związane z wykonaniem usługi poświadczającej, której przedmiotem jest sprawdzenie poprawności wyliczenia wartości współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej. 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, których wykonanie powinien rozważyć i przeprowadzić biegły rewident w związku z wykonywaną usługą.

Przykładowe procedury

- Uzyskanie zrozumienia procesu związanego z przygotowaniem wyliczenia współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej, wraz ze zrozumieniem systemu kontroli wewnętrznej, który jednostka zaprojektowała i wdrożyła, aby wyliczenie współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej było wolne od istotnego zniekształcenia powstałego wskutek celowych działań lub błędów;
- Ocena wiarygodności źródeł informacji wykorzystanych do wyliczenia współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej;
- Uzyskanie wyliczenia współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej wraz z uzgodnieniem danych służących do wyliczenia współczynnika z danymi wynikającymi ze sprawozdań finansowych / zestawień obrotów i sald księgi głównej/kont analitycznych;
- Rozważenie czy ewentualne modyfikacje opinii wydanych na temat sprawozdań finansowych za lata objęte wyliczeniem wpływają na wyliczenie współczynnika a także ocena niezaksięgowanych korekt z badania sprawozdań finansowych za okresy objęte wyliczeniem pod kątem ich wpływu na wyliczenie współczynnika i kwalifikacji do przedziałów, o których mowa w art. 53 ust. 1 ustawy;
- Ocena ilościowa i jakościowa poziomu istotności, biorąc pod uwagę wpływ potencjalnego błędu na kwalifikację współczynnika do przedziałów, o których mowa w art. 53 ust. 1 ustawy;
- Sprawdzenie czy wyliczenie współczynnika zostało dokonane zgodnie z podstawą sporządzenia;
- Sprawdzenie matematycznej poprawności kalkulacji wyliczenia współczynnika.

- Sprawdzenie czy koszty energii elektrycznej znajdujące się w wyliczeniu współczynnika spełniają kryteria kwalifikowalności zgodnie z ustawą: koszty powinny być poniesione w odpowiednich okresach, kompletne (obejmować wszystkie składowe koszty oraz opłaty) a także dotyczyć energii elektrycznej wykorzystanej na potrzeby własne.

Zakres procedur wykonanych w celu sprawdzenia kwalifikowalności kosztów będzie zależeć od dokonanej oceny procesu przygotowania wyliczenia współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej, związanych z nim kontroli wewnętrznych (patrz poprzednie punkty) oraz przyjętego poziomu istotności. Przykładowe procedury mogą obejmować:

- Rozmowę z osobami odpowiedzialnymi za prowadzenie ksiąg rachunkowych w zakresie ujęcia transakcji związanych ze zużyciem energii elektrycznej w celu sprawdzenia czy odpowiednie pozycje kosztowe zostały wykorzystane do wyliczenia współczynnika, oraz czy zasady rachunkowości stosowane przez jednostkę dla ustalania tych kosztów nie

zmieniły się w okresach objętych wyliczeniem; czy sposób ustalania kosztów jest taki sam jak przyjęty do wyliczenia współczynnika za poprzedni okres objęty usługą poświadczającą;

- Uzgodnienie kosztów do zestawień obrotów i sald księgi głównej/kont analitycznych/sprawozdania finansowego;
 - Analizę zapisów na odpowiednich kontach pod kątem poprawności zaklasyfikowania i kompletności;
 - Uzgodnienie zapisów księgowych do dokumentów źródłowych na wybranej próbie;
 - Analizę kompletności zapisów (np. analiza miesięczna kosztów w podziale na okresy);
 - Przeprowadzenie procedur typu cut-off (rozgraniczenie w czasie) na początek i koniec okresu objętego wyliczeniem współczynnika.
- Sprawdzenie czy poszczególne pozycje przychodów i kosztów przyjęte przez jednostkę do wyliczenia wartości dodanej brutto (GVA) ujęte zgodnie ze wzorem odpowiednio do przyjętych przez jednostkę zasad rachunkowości (ustawa o rachunkowości, MSSF) oraz przyjętego wariantu rachunku zysków i strat;
 - Biegły rewident powinien zwrócić uwagę na zasady klasyfikacji tych pozycji przychodów i kosztów, które mają wpływ na wyliczenie współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej, a w szczególności takie, które zostają wyłączone z GVA, np. koszty amortyzacji, koszty wynagrodzeń oraz ubezpieczeń społecznych i innych świadczeń pracowniczych;
 - **Od 1 stycznia do 31 października ostatniego roku objętego wyliczeniem, przeprowadzenie odpowiednich procedur dotyczących pozycji przychodów i kosztów.**

Zakres procedur wykonanych w celu sprawdzenia tych pozycji będzie zależeć od dokonanej oceny procesu przygotowania wyliczenia współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej, związanych z nim kontroli wewnętrznych (patrz poprzednie punkty) oraz przyjętego poziomu istotności. Przykładowe procedury mogą obejmować:

- Rozmowę z osobami odpowiedzialnymi za prowadzenie ksiąg rachunkowych w zakresie ujęcia przychodów i kosztów w celu sprawdzenia czy zostały one odpowiednio uwzględnione w wyliczeniu współczynnika, oraz czy zasady rachunkowości stosowane przez jednostkę dla ustalania tych przychodów i kosztów nie zmieniły się w stosunku do wykazanych w ostatnim rocznym sprawozdaniu finansowym;
 - Uzgodnienie przychodów i kosztów ujętych w wyliczeniu współczynnika do zestawienia obrotów i sald na koniec października;
 - Analityczne porównanie odpowiednich pozycji przychodów i kosztów za okres od stycznia do października do budżetu oraz do analogicznego okresu za poprzednie lata;
 - Analizę zapisów na odpowiednich kontach pod kątem poprawności zaklasyfikowania;
 - Uzgodnienie zapisów księgowych do dokumentów źródłowych na wybranych próbach;
 - Analizę zapisów pod względem ich kompletności (np. analiza przychodów i kosztów za okres wg miesięcy w porównaniu do zestawienia za analogiczne okresy z lat poprzednich).
- **Od 1 listopada do 31 grudnia ostatniego roku objętego wyliczeniem, przeprowadzenie procedur dotyczących oszacowanych przychodów, kosztów i zużycia energii, których zakres zależeć będzie od oceny procesu dokonywania szacunku oraz wpływu ewentualnego zniekształcenia na wyliczenie współczynnika:**

- Uzyskanie zrozumienia procesu związanego z oszacowaniem danych za ten okres służących do wyliczenia współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej, wraz ze zrozumieniem systemu kontroli wewnętrznej, który jednostka zaprojektowała i wdrożyła, aby oszacowanie było wolne od istotnych błędów;
 - Uzyskanie zrozumienia założeń przyjętych do oszacowania danych, w szczególności okoliczności mogących mieć wpływ na zmiany warunków prowadzenia działalności;
 - Dokonanie oceny racjonalności i spójności przyjętych założeń w świetle wiedzy biegłego rewidenta na temat jednostki/biznesu/budżetu; a także -jeśli biegły rewident uzna za niezbędne - sprawdzenie z dokumentami źródłowymi (budżet, uchwały itp.);
 - Sprawdzenie czy szacunki zostały sporządzone na podstawie przyjętych założeń;
 - Analityczne porównanie oszacowanych wielkości do analogicznego okresu za poprzednie dwa lata oraz lata wcześniejsze (jeśli biegły rewident uzna za zasadne);
 - Ocena wystarczalności opisów dotyczących szacowanych danych w podstawie sporządzenia.
- Ocena wystarczalności informacji zawartych w sprawozdaniu przygotowanym przez kierownika jednostki w świetle celu jego przygotowania;
 - W przypadku, jeśli data sporządzenia wyliczenia współczynnika jest wcześniejsza od dnia wydania opinii przez biegłego rewidenta, powinien on rozważyć wykonanie odpowiednich procedur; Zakres tych procedur będzie zależeć od dokonanej oceny procesu przygotowania wyliczenia współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej, związanych z nim kontroli wewnętrznych (patrz poprzednie punkty), przyjętego poziomu istotności oraz możliwości zmiany kwalifikacji współczynnika do przedziałów, o których mowa w art. 53 ust. 1 ustawy. Procedury te mogą przykładowo obejmować:
 - Rozmowę z osobami odpowiedzialnymi za wyliczenie współczynnika oraz ewidencję transakcji związanych ze zużyciem energii elektrycznej, ujęcia kosztów i przychodów, które zostały przyjęte do wyliczenia wskaźnika w celu upewnienia się czy pozycje te nie zmieniły się w sposób istotny;
 - Otrzymanie zestawienia obrotów i sald sporządzonego na dzień wydania opinii i porównanie go z otrzymanym zestawieniem obrotów i sald sporządzonym na dzień sporządzenia wyliczenia współczynnika;
 - Uzyskanie oświadczeń od kierownika jednostki, tzw. listu oświadczającego. List oświadczający powinien odnosić się do odpowiedzialności kierownika za m.in.:
 - sporządzenie wyliczenia współczynnika zgodnie z podstawą sporządzenia i zgodnie z wymogami ustawy;
 - wystarczalność informacji zaprezentowanych w sprawozdaniu, w tym dotyczących podstawy sporządzenia;
 - zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej, którą kierownik uznaje za niezbędną, aby sporządzone wyliczenie było wolne od istotnych zniekształceń powstałych wskutek celowych działań lub błędów;
 - zgodność wyliczenia współczynnika w oparciu o dane finansowe pochodzące ze sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości a w przypadku danych finansowych niewynikających wprost ze sprawozdania finansowego - z zestawienia obrotów i sald księgi głównej na dzień wyliczenia współczynnika;

-ujawnienie wszystkich zdarzeń następujących po dniu, na który wyliczono współczynnik, a które mogłyby mieć istotny wpływ na jego wartość i na klasyfikację do przedziałów, o których mowa w art. 53 ust. 1 ustawy;

-prawidłowe ujęcie korekt zaproponowanych przez biegłego rewidenta do wyliczenia współczynnika lub potwierdzenie, że są one nieistotne w ocenie kierownika jednostki;

-udostępnienie biegłemu rewidentowi wszystkich informacji, zapisów księgowych, dokumentacji i innych informacji, które w ocenie kierownika jednostki mają znaczenie dla sporządzenia wyliczenia współczynnika:

-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;

-dane szacunkowe ujęte w wyliczeniu współczynnika i przyjęte do ich ustalenia założenia, a także ujęcie danych szacunkowych w wyliczeniu współczynnika na podstawie tych założeń;

-zapewnienie, iż koszty energii elektrycznej ujęte w wyliczeniu spełniają kryteria kwalifikowalności zgodnie z ustawą oraz, że są kompletne;

-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 wyliczenie współczynnika lub oświadczenie, że nie wystąpiły;

-przedstawienie wszystkich informacji dotyczących zarzutów lub podejrzeń dopuszczenia się nadużyć wpływających na wyliczenie współczynnika przekazane przez pracowników, organy regulacyjne lub inne podmioty lub oświadczenie, że nie wystąpiły.

- Ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów do celów wydania opinii;
- Sporządzenie opinii biegłego rewidenta z wykonanej usługi zgodnie z wyżej wymienionymi standardami rewizji finansowej.