

Warszawa, 16 lipca 2026 r.

Wskazówki dla biegłych rewidentów dotyczące opinii, o której mowa w art. 54 pkt 4 ustawy o OZE

I. Wprowadzenie

Niniejsze wskazówki dotyczą wykonania przez biegłego rewidenta usługi, której rezultatem jest opinia biegłego rewidenta wskazująca kod Polskiej Klasyfikacji Działalności („PKD”) przeważającej działalności odbiorcy przemysłowego odnośnie do 2025 roku (roku realizacji obowiązku, o którym mowa w art. 52 ust. 1 ustawy o OZE).

Obowiązek przedłożenia takiej opinii wynika z art. 54 pkt 4 ustawy o OZE.

Poniżej zostały przedstawione informacje specyficzne dla tej usługi. Wytyczne nie powtarzają wymogów KSUA 3000 (Z).

II. Podstawa prawna i regulacje

Kluczowe wymogi prawne i regulacyjne wymagające uwzględnienia przy planowaniu i wykonywaniu zlecenia, w tym uzgadnianiu jego warunków:

1. [ustawa z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii](#) („ustawa o OZE”), w szczególności art. 54 i 52,
2. [ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej](#) („ustawa o statystyce publicznej”),
3. [ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych](#) („KSH”),
4. [ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym](#) („ustawa o KRS”),
5. [rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności](#) („PKD 2007”) („Rozporządzenie PKD 2007”),
6. [rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 18 grudnia 2024 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności](#) („PKD 2025”) („Rozporządzenie PKD 2025”),
7. [rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług \(PKWiU\)](#) („Rozporządzenie PKWiU”)¹,
8. [Komunikat Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki dla odbiorców przemysłowych zobowiązanych do przekazania informacji i oświadczeń, o których mowa w art. 54 ustawy o odnawialnych źródłach energii, za rok 2025 z dnia 19 czerwca 2026 r.](#) („Komunikat Prezesa URE”),
9. [Wzór informacji, o której mowa w art. 54 ustawy o OZE](#) („Wzór informacji”),

¹ Rozporządzenie utraciło moc z dniem 1 stycznia 2026 r. Miało zastosowanie w 2025 roku. Rozporządzenie PKWiU zostało zastąpione przez Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 grudnia 2025 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług.

10. [Krajowy Standard Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 \(Z\) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 \(zmienionego\) – „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych”](#) przyjęty uchwałą nr 3436/52e/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 8 kwietnia 2019 r., z późn. zm. („KSUA 3000 (Z)”).

Inne informacje i dane

- [Wykaz odbiorców przemysłowych na rok 2025 - Wykaz odbiorców przemysłowych BIP - Urząd Regulacji Energetyki](#),
- [Zeszyty metodologiczne](#) wydawane przez Główny Urząd Statystyczny.

Podsumowanie wymogów prawnych:

Art. 54 ustawy o OZE nakłada na odbiorcę przemysłowego, który złożył oświadczenie, o którym mowa w art. 52 ust. 3 ustawy o OZE, obowiązek przekazania Prezesowi URE, do 31 lipca roku następującego po roku realizacji obowiązku:

1) informacji o:

- a) ilości energii elektrycznej zakupionej na własny użytek w roku realizacji obowiązku,
- b) spełnianiu warunków, o których mowa w art. 53 ust. 1 oraz art. 62 ust. 2 ustawy z dnia 14 grudnia 2018 r. o promowaniu energii elektrycznej z wysokosprawnej kogeneracji,
- c) wykonaniu obowiązku, o którym mowa w art. 52 ust. 1 - w przypadku odbiorców przemysłowych, o których mowa w art. 52 ust. 2 pkt 1,
- d) kwocie:
 - uzyskanej pomocy publicznej z tytułu skorzystania z uprawnień, o których mowa w art. 53 ust. 1, w art. 96 ust. 2 niniejszej ustawy oraz w art. 62 ust. 2 ustawy z dnia 14 grudnia 2018 r. o promowaniu energii elektrycznej z wysokosprawnej kogeneracji,
 - uiszczonej opłaty wyrównawczej;

2) oświadczenia następującej treści:

"Świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia wynikającej z art. 233 § 6 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny oświadczam, że:

- 1) dane zawarte w informacji, o której mowa w art. 54 pkt 1 ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii, są zgodne z prawdą;
- 2) znane mi są i spełniam warunki określone w art. 53 ust. 1 ustawy, o której mowa w pkt 1, oraz w art. 62 ust. 2 ustawy z dnia 14 grudnia 2018 r. o promowaniu energii elektrycznej z wysokosprawnej kogeneracji.";

3) zestawienia danych przyjętych do wyliczenia opłaty wyrównawczej;

4) opinii biegłego rewidenta wskazującej kod Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD) przeważającej działalności w roku realizacji obowiązku, o którym mowa w art. 52 ust. 1 ustawy o OZE.

Powyższe informacje, oświadczenie i dane, z wyłączeniem pkt 4 dotyczącego opinii biegłego rewidenta, stanowią **Inne informacje** w rozumieniu KSUA 3000 (Z).

Kod PKD wykazany w opinii, o której mowa w art. 54 pkt 4 ustawy o OZE, odnosi się do działalności faktycznie zrealizowanej w roku realizacji obowiązku.

Art. 52 ust. 6 ustawy o OZE wymienia kody PKD kwalifikujące działalność odbiorcy przemysłowego, który może wystąpić z wnioskiem do Prezesa URE, o którym mowa w art. 52 ustawy o OZE. Katalog obejmuje dwie grupy kodów:

grupa a):

0510, 0620, 0710, 0729, 0811, 0891, 0893, 0899, 1020, 1031, 1032, 1039, 1041, 1062, 1081, 1086, 1104, 1106, 1310, 1320, 1330, 1391, 1393, 1394, 1395, 1396, 1411, 1431, 1511, 1610, 1621, 1622, 1629, 1711, 1712, 1722, 1724, 1920, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017, 2059, 2060, 2110, 2211, 2219, 2221, 2222, 2229, 2311, 2312, 2313, 2314, 2319, 2320, 2331, 2342, 2343, 2344, 2349, 2351, 2391, 2399, 2410, 2420, 2431, 2432, 2434, 2442, 2443, 2444, 2445, 2446, 2451, 2550, 2561, 2571, 2593, 2594, 2611, 2720, 2731, 2732, 2790, 2815, 3091, 3099; oraz

grupa b):

1011, 1012, 1042, 1051, 1061, 1072, 1073, 1082, 1085, 1089, 1091, 1092, 1107, 1723, 1729, 2051, 2052, 2332, 2352, 2365, 2452, 2453, 2591, 2592, 2932.

Komunikat Prezesa URE wskazuje, że dla zachowania spójności między oświadczeniem z art. 52 ust. 3 ustawy o OZE na rok 2025, art. 52 ust. 6 pkt 1 ustawy o OZE oraz informacją i oświadczeniem składanymi w trybie art. 54 ustawy o OZE, należy posługiwać się kodami PKD zgodnie z Rozporządzeniem PKD 2007, czyli PKD 2007.

Komunikat Prezesa URE jest jednym z kryteriów dla celów realizacji usługi i jako taki powinien być wskazany w raporcie z usługi oraz Podstawie sporządzenia.

Z dniem 1 stycznia 2025 r. weszło w życie Rozporządzenie PKD 2025. Podmioty działające w dniu jego wejścia w życie mają czas na dostosowanie PKD do PKD 2025 do dnia 31 grudnia 2026 r. Dla niektórych odbiorców przemysłowych może to oznaczać zmianę kodu PKD. Przejście na PKD 2025 może w niektórych przypadkach skutkować zmianą kodu względem PKD 2007, w tym też dla niektórych odbiorców przemysłowych na taki, który nie jest wymieniony w ustawie o OZE.

Gdy zmiana kodu PKD przez odbiorcę przemysłowego nastąpi do dnia 31 grudnia 2025 r. i będzie skutkowałą ustaleniem PKD nie ujętego w art. 52 ustawy o OZE, należy rozważyć zamieszczenie w raporcie akapitu zawierającego inne sprawy opisującego powyższe uwzględniając fakt, iż:

- a) Rozporządzenie PKD 2025 nie stanowi kryterium,
- b) PKD wskazane w KRS jest inne niż wynikające z wyliczenia.

W przypadku dokonania zmiany PKD po dniu 31 grudnia 2025 r. oraz do dnia wydania raportu biegłego rewidenta z wykonanej usługi należy także rozważyć wpływ tego faktu na raport z usługi.

Istnieje powiązanie pomiędzy PKD oraz PKWiU i Prodcem². Powiązanie to może być użyteczne przy przeprowadzaniu procedur atestacyjnych i uzyskiwaniu dowodów.

Art. 30 ustawy o statystyce publicznej wskazuje, że Podmioty gospodarki narodowej są obowiązane do:

- 1) posiadania numeru identyfikacyjnego REGON i posługiwania się nim przy przekazywaniu danych wykorzystywanych dla celów statystycznych;
- 2) stosowania w prowadzonej ewidencji, dokumentacji oraz rachunkowości standardów klasyfikacyjnych, o których mowa w rozdziale 6; (...)

Rozdział 6 wymienia wśród standardów klasyfikacyjnych m.in. PKD i PKWiU. Jednocześnie w rozdziale 6 wskazano, iż standardy klasyfikacyjne stosuje się w statystyce publicznej, ewidencji i dokumentacji oraz rachunkowości, a także w rejestrach urzędowych i systemach informacyjnych administracji publicznej.

Ustawa wprowadza Krajowy rejestr urzędowy podmiotów gospodarki narodowej, w której odbiorcy przemysłowi wskazują przedmiot przeważającej działalności według Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD).

Kod PKD jest wskazywany także:

- w KRS – w przypadku spółek działających w oparciu o KSH,
- odpowiednio w umowie spółki lub statucie w ramach określania przedmiotu działalności – często poprzez odwołanie do konkretnych PKD.

Regulacje powyższe, wraz z ustawą o OZE, opisują obowiązki odbiorcy przemysłowego w zakresie ustalenia kodu PKD.

W sprawozdaniu finansowym odbiorca przemysłowy ujawnia podstawowy przedmiot działalności jednostki.

Rozporządzenie PKD 2007 definiuje **przeważającą działalność** jednostki statystycznej jako działalność posiadającą największy udział wskaźnika (np. wartość dodana, produkcja brutto, wartość sprzedaży, wielkość zatrudnienia lub wynagrodzeń) charakteryzującego działalność jednostki. Dodatkowo wskazuje, iż w badaniach statystycznych zalecanym wskaźnikiem służącym do określenia przeważającej działalności jest wartość dodana. Dodatkowo Rozporządzenie PKD 2007 wyjaśnia określone przypisanie PKD.

Wartość dodana definiowana jest w zeszytach metodologicznych Głównego Urzędu Statystycznego jako przyrost wartości dóbr zakupionych przez jednostkę, powstały w wyniku procesu produkcji. Wartość ta jest naliczana w oparciu o wartość sprzedaży, uwzględniając zmiany w zapasach, pomniejszoną o całkowite koszty zakupu materiałów, towarów i usług ([Zeszyt metodologiczny - Badania przedsiębiorstw niefinansowych 2019](#)).

Wzór informacji URE za 2025 r. zawiera w Tabeli 1 dwa pola dotyczące przeważającej działalności: pierwsze odnosi się do symbolu klasy PKD przeważającej działalności gospodarczej w 2025 r. zawartej w oświadczeniu z art. 52 ust. 3 ustawy o OZE wynikającego z opinii biegłego rewidenta, o której mowa w art. 52 ust. 3 ustawy o OZE, a drugie do symbolu klasy PKD przeważającej działalności zawartej

² Skrót Prodcem odwołuje się do [Rozporządzenia Komisji \(UE\) 2019/1933 z dnia 6 listopada 2019 r. ustanawiającego „wykaz Prodcem” – wykaz produktów przemysłowych, o którym mowa w rozporządzeniu Rady \(EWG\) nr 3924/91.](#)

w oświadczeniu składanym do 31 lipca 2026 r., wynikającym z opinii biegłego rewidenta, o której mowa w art. 54 pkt 4 ustawy o OZE.

III. Charakter usługi, przedmiot oceny i kryteria

Usługa, świadczona przez biegłego rewidenta w imieniu firmy audytorskiej, powinna być zaprojektowana jako usługa atestacyjna inna niż badanie i przegląd historycznych informacji finansowych i wykonana zgodnie z KSUA 3000 (Z). Z brzmienia ustawy o OZE na temat opinii biegłego rewidenta wynika, iż Prezes URE oczekuje opinii o kodzie PKD, który jest podstawowym kryterium uprawniającym odbiorcę przemysłowego. Usługa jest usługą dającą racjonalne zapewnienie.

Ze względu na fakt, iż ustalenie przeważającej działalności może wymagać wyboru określonej metody jej ustalenia, czyli zastosowania osądu przez odbiorcę przemysłowego, celowym jest, aby była to usługa pośrednia. W określonych przypadkach (np. jednolitej działalności) celowym może być także zrealizowanie tej usługi jako usługi bezpośredniej. Powyższe wymaga określenia na etapie akceptacji zlecenia, najlepiej w umowie o tę usługę.

W przypadku realizacji usługi jako usługi pośredniej, biegły rewident powinien uzyskać od odbiorcy przemysłowego na piśmie ustalenie przeważającej działalności wraz z opisem przyjętej metody jej ustalenia. Ustalenie to stanowi przedmiot oceny w rozumieniu KSUA 3000 (Z), a przyjęta metoda w powiązaniu z mającymi zastosowanie przepisami prawa i Komunikatem Prezesa URE stanowią kryteria, o których jest mowa w KSUA 3000 (Z).

Dla celów usługi kierownik odbiorcy przemysłowego sporządza odrębny dokument, zawierający poniższe informacje:

- wskazanie kodu PKD przeważającej działalności według PKD 2007; potwierdzenie, że kod ten należy do katalogu wskazanego w art. 52 ust. 6 ustawy o OZE,
- opis przyjętej podstawy sporządzenia, w tym, jeśli jest to znaczące dla ustalenia kodu PKD, wskaźnika użytego do ustalenia działalności przeważającej.

Dokument może zawierać również:

- wyliczenie udziałów poszczególnych rodzajów działalności,
- opis źródeł danych i zasad alokacji w zależności od przyjętej metody przychodów, wartości dodanej, produkcji brutto, zatrudnienia lub innych wskaźników,
- uzgodnienie z danymi księgowymi, zarządczymi oraz rejestrowymi,
- wyjaśnienie różnic między kodem PKD wskazanym w oświadczeniu z art. 52 ust. 3 a kodem ustalonym dla roku 2025, jeżeli takie różnice występują.

Dokumentem tym może być informacja przygotowana na podstawie art. 54 ustawy o OZE lub inny dokument. Zakres dokumentu powinien zostać ustalony w umowie z odbiorcą przemysłowym.

IV. Przykładowe procedury biegłego rewidenta

Przedstawione przykładowe procedury nie stanowią i nie mogą być traktowane jako kompletna lista procedur, które zapewnią podstawę opinii, o której mowa w art. 54 pkt 4 ustawy o OZE i wypełnienie wymogów KSUA 3000 (Z). Wymagają one dostosowania do faktów i okoliczności konkretnego

zlecenia, w tym do wiedzy biegłego rewidenta o jednostce oraz tego, czy badał sprawozdanie finansowe odbiorcy przemysłowego za rok realizacji obowiązku, o którym mowa w art. 52 ust. 1 ustawy o OZE lub realizował usługę, o której mowa w art. 52 ust. 3 ustawy o OZE, a także dostępności danych księgowych i pozaksięgowych wykorzystywanych przez jednostkę do ustalenia przeważającej działalności. Ponadto, przykładowe procedury mogą nie być odpowiednią reakcją na ryzyka specyficzne, które mogą zostać zidentyfikowane w trakcie planowania lub realizacji zlecenia.

- Procedury planowania
 - Zapoznanie się z wymogami prawnymi i regulacyjnymi dotyczącymi realizowanej usługi.
 - Zapoznanie się z oświadczeniem odbiorcy przemysłowego, o którym mowa w art. 52 ust. 3 ustawy o OZE, sprawozdaniem finansowym za 2025 rok lub inny ostatni rok obrotowy, sprawozdaniem z działalności, sprawozdaniami zarządczymi, danymi przekazywanymi do GUS odnoszącymi się do działalności odbiorcy przemysłowego.
 - Zapoznanie się z dokumentami korporacyjnymi: umową lub statutem, danymi prezentowanymi w KRS.
 - Kierowanie do właściwych osób w jednostce zapytań dotyczących prowadzonej działalności oraz sposobu i procesu ustalenia przeważającej działalności.
 - Kierowanie do właściwych osób w jednostce zapytań dotyczących zmian w PKD, w tym związanych z wdrożeniem PKD 2025 oraz terminu ich wprowadzenia.
 - Zapoznanie się z dokumentem przygotowanym przez odbiorcę przemysłowego, zawierającym PKD przeważającej działalności, podstawę jego ustalenia oraz stosowne wyliczenia.
 - Kierowanie zapytań do właściwych osób w jednostce dotyczących sposobu rejestrowania transakcji i uwzględniania danych statystycznych.
 - Kierowanie zapytań do właściwych osób w jednostce dotyczące nowych produktów, rynków, restrukturyzacji lub innych zmian prawno-organizacyjnych.
 - Ustalenie istotności.
 - Oszacowanie ryzyk.
- Procedury dotyczące danych źródłowych
 - Uzgodnienie danych wykorzystanych w wyliczeniu do danych księgowych lub innych rejestrów, raportów zarządczych, zapisów na właściwych kontach.
 - Uzgodnienie łącznych przychodów, kosztów przyjętych w wyliczeniu do zestawienia obrotów i sald, rachunku zysków i strat, ewidencji sprzedaży, rejestrów produkcyjnych, raportów zarządczych lub innych źródeł wykorzystanych przez jednostkę.
 - Sprawdzenie matematycznej poprawności wyliczeń oraz spójności zastosowanych algorytmów i kluczy alokacji.
 - Ocena, czy przyjęty do ustalenia PKD wskaźnik jest adekwatny w świetle zasad PKD 2007. PKD 2007 wskazuje jako przykładowe wskaźniki m.in. wartość dodaną, produkcję brutto, wartość sprzedaży, zatrudnienie lub wynagrodzenia, przy czym zalecanym wskaźnikiem w badaniach statystycznych jest wartość dodana.
 - W przypadku stosowania innej metody niż wartość dodana, uzyskanie uzasadnienia kierownika jednostki i ocena jego racjonalności w świetle dostępności danych, charakteru działalności oraz wymogów informacyjnych URE.

- Uzyskanie i ocena mapowania produktów, usług, linii produkcyjnych, zakładów, centrów przychodów lub innych jednostek analitycznych do kodów PKD.
- Weryfikacja, na wybranej próbie, czy kody statystyczne prezentowane na fakturach sprzedaży, w rejestrach lub rachunkowości są powiązane z kodami PKD wykazanymi odpowiednio w informacji odbiorcy przemysłowego.
- Procedury dotyczące klasyfikacji PKD
 - Sprawdzenie, czy wskazany kod PKD został ustalony według PKD 2007, zgodnie z oczekiwaniem URE wyrażonym w komunikacie.
 - Sprawdzenie, czy wskazany kod PKD należy do katalogu kodów z art. 52 ust. 6 ustawy o OZE.
 - Porównanie wskazanego kodu PKD z kodami ujawnionymi w KRS, REGON oraz w dokumentach korporacyjnych.
 - Uzyskanie wyjaśnień.
 - Sprawdzenie, czy działalność pomocnicza nie została błędnie potraktowana jako działalność przeważająca. PKD 2007 odróżnia działalność przeważającą i drugorzędną od działalności pomocniczej, wykonywanej wyłącznie dla wsparcia działalności jednostki.
- Procedury porównawcze z oświadczeniem z art. 52 ust. 3
 - Porównanie PKD z oświadczenia złożonego zgodnie z art. 52 ust. 3 z kodem wynikającym z wycień za rok 2025 i z kodem ujmowanym w Tabeli 1 wzoru URE.
 - Uzyskanie wyjaśnienia kierownika jednostki dotyczące ewentualnych różnic między tymi kodami.
- Procedury dotyczące Innych informacji
 - Zapoznanie się z Innymi informacjami, które będą przekazywane wraz opinią biegłego rewidenta. W przypadku nieprzekazania tych informacji przez klienta przed sporządzeniem opinii, odpowiednie uwzględnienie tego faktu w raporcie z usługi. Inne informacje stanowi przede wszystkim informacja składana przez odbiorcę przemysłowego zgodnie z art. 54 ustawy, zgodnie ze Wzorem informacji.
- Późniejsze zdarzenia
 - Kierowanie zapytań do kierownika jednostki dotyczących zmian PKD przeważającej działalności w związku z wdrożeniem PKD.
 - Zapoznanie się z uchwałami zarządu lub zgromadzenia wspólników/walnego zgromadzenia, w celu ustalenia, czy nie zaszły zmiany w zakresie prowadzonej działalności oraz PKD.
- Procedury końcowe
 - Uzyskanie oświadczenia kierownika jednostki, że dostarczył wszelkich informacji, których jest świadomy i które są stosowne dla zlecenia oraz że potwierdza ustalenie kodu PKD zgodnie z mającymi zastosowanie kryteriami (Podstawą sporządzenia) oraz że wszystkie stosowne kwestie są odzwierciedlone w dokumencie zawierającym PKD.

V. Raport z usługi

Tytuł raportu z usługi uwzględnia terminologię art. 54 ustawy o OZE.

Raport powinien wyraźnie wskazywać kryteria wykorzystane w ocenie dokonanej przez biegłego rewidenta (tj. podstawę sporządzenia, którą będą przynajmniej Rozporządzenie PKD 2007 i Komunikat Prezesa URE) oraz poziom zapewnienia usługi.

Usługa jest realizowana wyłącznie dla celów art. 54 ustawy o OZE, celowym jest zatem ujęcie w raporcie z usługi akapitu ograniczającego jego wykorzystanie i dystrybucję przez jego użytkowników poprzez dodanie stwierdzenia, że opinia została sporządzona wyłącznie dla potrzeb art. 54 ustawy o OZE i przedłożenia Prezesowi URE.

Przykład wniosku zawartego w raporcie z usługi, w przypadku, gdy nie zaistniała konieczność jego zmodyfikowania i gdy usługa ma charakter usługi pośredniej:

Opinia

Naszym zdaniem kod PKD [numer] przeważającej działalności [nazwa jednostki] w 2025 roku, roku realizacji obowiązku, o którym mowa w art. 52 ust. 1 ustawy o OZE, ujęty w załączonym [nazwa dokumentu] został ustalony, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z Podstawą sporządzenia.