

**Wytyczne dla biegłych rewidentów dotyczące wykonania usługi atestacyjnej, o której mowa w art. 52 ustawy z dnia 20 lutego 2015 roku o odnawialnych źródłach energii**

*Odpowiedzialność biegłego rewidenta i zakres usługi*

Biegły rewident przeprowadzi niezależną usługę atestacyjną dającą wystarczającą pewność, której przedmiotem jest sprawdzenie prawidłowości wyliczenia wartości współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej [za lata XYZ]. Usługa przeprowadzona jest zgodnie z postanowieniami Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego) – *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych* - wprowadzonego uchwałą nr 1153/28/2017 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 4 lipca 2017 r. (Standard ma zastosowanie do usług atestacyjnych innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych, których świadczenie rozpoczyna się 1 stycznia 2018 r. i później, z możliwością wcześniejszego stosowania).

*Mające zastosowanie kryteria*

Kryteria są to wzorce wykorzystywane do pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia wykorzystywane dla określonego zlecenia i biegły rewident oczekuje, że będą zastosowane podczas sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia. Biegły rewident identyfikuje mające zastosowanie kryteria, względem których podstawa przedmiotu zagadnienia była mierzona lub oceniana, aby zamierzeni użytkownicy mogli zrozumieć podstawę wniosku biegłego rewidenta. W tym przypadku jest to art. 52 ustawy z dnia 20 lutego 2015 roku o odnawialnych źródłach energii (tekst jednolity: Dz. U. z 2017 r. poz. 1148 z późn. zm. zwana *dalej ustawą*) i rozporządzenie ministra energii z dnia 9 grudnia 2016 r. w sprawie sposobu obliczania współczynnika zużycia energii elektrycznej przez odbiorcę przemysłowego (Dz. U. z 2017 r. poz. 2054).

*Odpowiedzialność kierownika jednostki*

Za przygotowanie wyliczenia wartości współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej 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 błędów lub oszustw. Wyliczenie współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej przygotowane jest zgodnie z podstawą sporządzenia, która uwzględnia obowiązujące jednostkę przepisy prawa (zwane *dalej Podstawą 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 intensywności zużycia energii elektrycznej zgodnie z podstawą sporządzenia (zwane dalej *sprawozdaniem*). Sprawozdanie to będzie dołączone do oświadczenia jednostki, o którym mowa w art. 52 ust. 3 ustawy.

### *Wymogi etyczne*

Biegły rewident wykonując usługę przestrzega zasad w części A i B Kodeksu etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC), przyjętych jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów uchwałą nr 4249/60/2011 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 13 czerwca 2011 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, z późn. zm.

### *Kontrola jakości*

Firma audytorska i biegły rewident są zobowiązani przestrzegać postanowień uchwały nr 2784/52/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie zasad wewnętrznej kontroli jakości w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 (IAASB). Obejmuje to między innymi:

- wykonywanie odpowiednich procedur odnośnie akceptacji i kontynuacji relacji z klientem i zleceń,
- zaplanowanie i wykonywanie (w tym odpowiednie kierowanie i nadzór) zlecenia, aby było zgodne ze standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi,
- przeprowadzanie przeglądów zgodnie z politykami i procedurami firmy w zakresie przeglądu oraz przeglądanie dokumentacji zlecenia na dzień lub przed datą raportu atestacyjnego,
- gromadzenie odpowiedniej dokumentacji zlecenia, aby dostarczyć dowodów osiągnięcia celów biegłego rewidenta oraz, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z KSUA 3000 (zmienionym) oraz stosownymi wymogami prawnymi i regulacyjnymi, oraz
- przeprowadzenie przez zespół wykonujący zlecenie odpowiednich konsultacji na temat trudnych i spornych spraw.

### *Uzgodnienie warunków zlecenia*

Biegły rewident uzgadnia warunki zlecenia ze stroną zlecającą. Uzgodnione warunki zlecenia powinny być określone z wystarczającą szczegółowością w umowie w formie pisemnej.

### *Planowanie*

Biegły rewident tak planuje zlecenie, aby zostało wykonane w sposób skuteczny, ustalając zakres, czas trwania i kierunek zlecenia oraz rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres planowanych procedur, które są konieczne, aby osiągnąć cel biegłego rewidenta.

Rodzaj i zakres działań planowania będzie się różnić w zależności od okoliczności zlecenia, na przykład złożonością podstawy przedmiotu zagadnienia i kryteriami. Przykłady głównych zagadnień, które mogą zostać rozważone, obejmują:

- charakterystykę zlecenia, która definiuje jego zakres, w tym warunki zlecenia i charakterystykę podstawy przedmiotu zagadnienia i kryteriów,
- oczekiwane terminy i rodzaje wymaganej komunikacji pomiędzy stronami,
- proces zlecenia,
- zrozumienie przez biegłego rewidenta jednostki i jej otoczenia, w tym rodzaju ryzyka, które może wpłynąć na zniekształcenie informacji o przedmiocie zagadnienia,
- identyfikację zamierzonych użytkowników i ich potrzeb informacyjnych oraz rozważenie istotności i elementów ryzyka zlecenia,
- zakres, w jakim istnieje prawdopodobieństwo wystąpienia ryzyka oszustwa,
- rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia, (personel, eksperci,
- wpływ funkcji audytu wewnętrznego na zlecenie.

Biegły rewident jest odpowiedzialny za przygotowanie ogólnej strategii i planu zlecenia. Planowanie nie jest odrębną fazą, ale raczej ciągłym procesem poprzez całe zlecenie. Wynikiem nieoczekiwanych zdarzeń, zmian w warunkach lub uzyskanych dowodach, biegły rewident może być zmuszony zweryfikować ogólną strategię i plan zlecenia, a przez to wynikające z nich: planowany rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur.

#### *Istotność*

Biegły rewident ustala istotność podczas planowania i wykonywania usługi atestacyjnej, w tym podczas ustalania rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur, oraz oceniania, czy informacje o przedmiocie zagadnienia nie zawierają istotnych zniekształceń. Zniekształcenia, w tym pominięcia, uważa się za istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na stosowne decyzje zamierzonych użytkowników podjęte na podstawie informacji o przedmiocie zagadnienia. Istotność jest rozważana w kontekście czynników jakościowych oraz gdy ma to zastosowanie, czynników ilościowych. Rozważenie istotności przez biegłego rewidenta jest kwestią zawodowego osądu i ma na nie wpływ postrzeganie przez biegłego rewidenta wspólnych potrzeb informacyjnych zamierzonych użytkowników traktowanych jako grupa. Istotność jest rozważana w odniesieniu tylko do tej części, która jest objęta zleceniem.

#### *Zrozumienie podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia*

Biegły rewident zapoznaje się z zagadnieniem będącym przedmiotem usługi oraz innymi okolicznościami towarzyszącymi usłudze. W oparciu o zdobytą wiedzę oszacowuje ryzyko istotnego zniekształcenia danego zagadnienia.

Biegły rewident kieruje zapytania do jednostki dotyczące tego:

- czy posiada ona wiedzę o jakichkolwiek rzeczywistych, podejrzewanych lub domniemych zamierzonych zniekształceniach lub nieprzestrzeganiu praw i regulacji, wpływających na informacje o przedmiocie zagadnienia,
- czy jednostka posiada funkcję audytu wewnętrznego, a jeżeli tak, kieruje dalsze zapytania, aby uzyskać zrozumienie działalności i głównych ustaleń funkcji audytu wewnętrznego w odniesieniu do informacji o przedmiocie zagadnienia, oraz

- czy jednostka wykorzystywała jakichkolwiek ekspertów podczas sporządzania informacji o przedmiocie zagadnienia.

Zrozumienie kontroli wewnętrznej dotyczącej informacji o przedmiocie zagadnienia podczas usługi wyliczenia współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej dającej wystarczającą pewność pomaga biegłemu rewidentowi w identyfikowaniu rodzajów zniekształceń i czynników, które wpływają na ryzyka istotnego zniekształcenia w informacjach o przedmiocie zagadnienia. Biegły rewident ocenia model oraz wdrożenie stosownych kontroli poprzez wykonywanie dodatkowych procedur do zapytań kierowanych do jednostki. Stosowność kontroli w danych okolicznościach powinna być oceniana poprzez zastosowanie zawodowego osądu.

Podczas zlecenia atestacyjnego dającego wystarczającą pewność, wyniki procesu oszacowania ryzyka przez jednostkę mogą także pomóc biegłemu rewidentowi w osiągnięciu zrozumienia podstawy przedmiotu zagadnienia oraz innych okoliczności zlecenia.

#### *Rodzaj, czas przeprowadzania i zakres procedur*

Biegły rewident wybiera zestaw procedur do wykonania usługi, aby uzyskać wystarczającą pewność. Procedury takie jak: inspekcja, obserwacja, potwierdzenie, ponowne przeliczenie, ponowne wykonanie, procedury analityczne, zapytania mogą być wykorzystywane, na przykład, do planowania lub wykonywania zlecenia, zależnie od sytuacji, w której są one stosowane przez biegłego rewidenta. Podczas projektowania i przeprowadzania procedur biegły rewident rozważa stosowność i wiarygodność informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowody. Jeżeli dowody uzyskane z jednego źródła są niezgodne z tymi uzyskanymi z innego, lub jeżeli biegły rewident ma wątpliwości dotyczące wiarygodności informacji, które mają zostać wykorzystane jako dowody, ustala jakie zmiany lub uzupełnienia procedur są konieczne, aby rozwiązać kwestię. Rozważa także wpływ danego zagadnienia, jeżeli ono wystąpi, na inne aspekty zlecenia.

#### *Gromadzenie nieskorygowanych zniekształceń*

Nieskorygowane zniekształcenia są gromadzone podczas zlecenia (zobacz KSUA 3000 par. 51) w celu dokonania oceny, czy pojedynczo lub łącznie są one istotne podczas formułowania wniosku biegłego rewidenta. Biegły rewident może wyznaczyć kwotę, poniżej której zniekształcenia byłyby w sposób oczywisty błahie i nie musiałyby być gromadzone, ponieważ oczekuje, że gromadzenie takich kwot wyraźnie nie miałoby istotnego wpływu na informacje o przedmiocie zagadnienia. Sformułowanie „w sposób oczywisty błahie” nie jest innym określeniem dla „nieistotne”. Kwestie, które są w sposób oczywisty błahie, będą całkowicie różnego (mniejszego) rzędu wielkości niż istotność ustalona przez biegłego rewidenta, będą sprawami, które są wyraźnie błahie, bez względu na to, czy wzięte pojedynczo, czy łącznie oraz czy oceniane przez pryzmat wszelkich kryteriów wielkości, rodzaju lub okoliczności. Gdy istnieje jakakolwiek niepewność dotycząca tego, czy jedna lub więcej pozycji jest w sposób oczywisty błaha, sprawa ta nie jest uważana za w sposób oczywisty błahą.

### *Pisemne oświadczenia*

Biegły rewident żąda od jednostki pisemnego oświadczenia:

- że dostarczyła biegłemu rewidentowi wszelkich informacji, których istnienia jest świadoma, i które są stosowne dla zlecenia,
- potwierdzenia pomiaru lub oceny podstawy przedmiotu zagadnienia względem mających zastosowanie kryteriów, w tym, że wszelkie stosowne kwestie są odzwierciedlone w informacjach o przedmiocie zagadnienia.

Jeżeli, dodatkowo do wymaganych oświadczeń, biegły rewident ustali, że konieczne jest uzyskanie jednego lub więcej pisemnych oświadczeń, aby wspierać inne dowody stosowne dla informacji o przedmiocie zagadnienia, biegły rewident żąda takich innych pisemnych oświadczeń.

Gdy pisemne oświadczenia odnoszą się do spraw, które są istotne dla informacji o przedmiocie zagadnienia, biegły rewident:

- ocenia ich racjonalność i zgodność z innymi uzyskanymi dowodami, w tym innymi oświadczeniami (ustnymi lub pisemnymi), oraz
- rozważa, czy od osób składających oświadczenia można oczekiwać, że są dobrze poinformowane na temat poszczególnych zagadnień.

Data pisemnych oświadczeń jest tak bliska, jak to możliwe, ale nie późniejsza niż data raportu atestacyjnego.

### *Formułowanie wniosku atestacyjnego*

Biegły rewident ocenia wystarczalność i odpowiedniość uzyskanych dowodów w kontekście zlecenia oraz, jeżeli jest to konieczne w danych okolicznościach, stara się uzyskać dalsze dowody. Biegły rewident rozważa wszelkie stosowne dowody, niezależnie od tego, czy pojawiły się one, aby potwierdzać, czy też zaprzeczać pomiarowi lub ocenie podstawy przedmiotu zagadnienia względem mających zastosowanie kryteriów. Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać niezbędnych dalszych dowodów, rozważa skutki dla wniosku biegłego rewidenta. Biegły rewident formułuje wniosek na temat, czy informacje o przedmiocie zagadnienia nie zawierają istotnych zniekształceń.

Jeżeli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów, występuje ograniczenie zakresu i biegły rewident wyraża wniosek z zastrzeżeniem, odmawia wyrażenia wniosku lub wycofuje się ze zlecenia w przypadku, gdy wycofanie się jest możliwe zgodnie z mającymi zastosowanie, odpowiednio, prawem lub regulacją.

### *Sporządzanie opinii*

Opinia ma formę pisemną i zawiera jasne wyrażenie wniosku biegłego rewidenta na temat informacji o przedmiocie zagadnienia. Wniosek biegłego rewidenta jest wyraźnie oddzielony od informacji lub wyjaśnień, w tym wszelkich objaśnień, innych spraw, ustaleń związanych ze szczególnymi aspektami zleceń, rekomendacji lub dodatkowych informacji zawartych w raporcie atestacyjnym. Użyte sformułowania wyjaśniają, że objaśnienie, inna sprawa, ustalenia, rekomendacje lub dodatkowe informacje nie mają na celu osłabienia wniosku biegłego rewidenta.

Załącznik nr 2 do komunikatu zawiera przykład opinii biegłego rewidenta, bez zastrzeżeń, potwierdzającej prawidłowość wyliczenia wartości współczynnika intensywności zużycia energii elektrycznej, zawierającej opinię bez zastrzeżeń.

### *Dokumentacja*

Biegły rewident terminowo sporządza dokumentację zlecenia, która jest podstawą do sporządzenia opinii i która jest wystarczająca i odpowiednia, aby umożliwić doświadczonemu biegłemu rewidentowi, niemającemu żadnych wcześniejszych powiązań ze zleceniem, zrozumienie:

- rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur przeprowadzonych w celu przestrzegania stosownego KSUA oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych,
- wyników przeprowadzonych procedur oraz uzyskanych dowodów, oraz
- znaczących spraw powstających podczas zlecenia, wyciągniętych wniosków na ich temat oraz znaczących zawodowych osądów dokonanych podczas dochodzenia do tych wniosków.

Dokumentacja zawiera zapis rozumowania biegłego rewidenta dotyczącego wszystkich znaczących spraw, które wymagają zastosowania zawodowego osądu oraz powiązanych wniosków. Gdy występują trudne pytania o zasady lub zawodowy osąd, dokumentacja, która zawiera stosowne fakty, które były znane biegłemu rewidentowi w czasie, gdy wniosek był wysnuwany, może pomóc mu w potwierdzeniu stanowiska biegłego rewidenta.

Nie jest to ani konieczne, ani praktyczne, aby dokumentować każdą rozważaną sprawę lub dokonany zawodowy osąd podczas zlecenia. Ponadto nie jest potrzebne biegłemu rewidentowi dokumentowanie osobno (na przykład w liście kontrolnej) zgodności ze sprawami, dla których jest ona wykazana przez dokumenty zawarte w aktach zlecenia. Podobnie, biegły rewident nie musi ujmować w aktach zlecenia zastąpionych wersji wstępnych dokumentów roboczych, notatek, które odzwierciedlają niekompletne lub wstępne przemyślenia, wcześniejszych kopii dokumentów skorygowanych z powodu błędów typograficznych lub innych oraz duplikatów dokumentów.

Stosując zawodowy osąd do oceny zakresu dokumentacji, która ma zostać sporządzona i zachowana, biegły rewident może rozważyć, co jest niezbędne do zapewnienia zrozumienia wykonanej pracy oraz podstawy głównych podjętych decyzji (ale nie szczegółowych aspektów zlecenia) innemu biegłemu rewidentowi, który nie miał wcześniejszego doświadczenia ze zleceniem. Inny biegły rewident może jedynie być w stanie osiągnąć zrozumienie szczegółowych aspektów zlecenia poprzez omówienie ich z biegłym rewidentem, który sporządził dokumentację.

Dokumentacja może dotyczyć na przykład:

- cech identyfikujących poszczególne pozycje testowanych spraw,
- osoby, która wykonała pracę podczas zlecenia oraz datę zakończenia tej pracy,
- osoby dokonującej przeglądu pracy wykonanej podczas zlecenia oraz datę i zakres takiego przeglądu, oraz
- omówienia znaczących spraw z jednostką oraz innymi osobami, w tym charakter omawianych znaczących spraw oraz kiedy i z kim omówienie miało miejsce.

Dokumentacja może też zawierać zapisy na przykład:

- kwestii zidentyfikowanych w odniesieniu do zgodności ze stosownymi wymogami etycznymi oraz w jaki sposób zostały one rozwiązane,
- wniosków na temat zgodności z wymogami niezależności, które mają zastosowanie dla zlecenia oraz wszelkich stosownych rozmów z firmą, które wspierają te wnioski,
- wysnutych wniosków odnośnie akceptacji i kontynuacji relacji z klientem oraz zlecenia atestacyjnego,
- charakteru i zakresu, oraz wniosków wynikających z konsultacji przedsięwziętych podczas trwania zlecenia.

Biegły rewident gromadzi dokumentację zlecenia w aktach zlecenia i terminowo kończy administracyjny proces gromadzenia ostatecznych akt zlecenia po dacie raportu atestacyjnego, który nie dotyczy przeprowadzania nowych procedur lub wyciągania nowych wniosków. Jednakże zmiany mogą być dokonywane w dokumentacji podczas procesu ostatecznego gromadzenia, jeżeli mają charakter tylko administracyjny.

Przykłady takich zmian obejmują:

- usuwanie lub wyrzucanie zastąpionej dokumentacji,
- sortowanie, zestawianie i opatrzenie odnośnikami dokumentów roboczych,
- podpisywanie wykazów kontrolnych dotyczących procesu gromadzenia akt,
- dokumentowanie dowodów, które biegły rewident uzyskał, omówił i uzgodnił ze stosownymi członkami zespołu wykonującego zlecenie przed datą raportu atestacyjnego.

Po zakończeniu gromadzenia ostatecznych akt zlecenia biegły rewident nie usuwa ani nie wyrzuca żadnego rodzaju dokumentacji zlecenia przed końcem okresu jej przechowywania.

*Przykładowe procedury*

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

- 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 i kompletności zgodnie z ustawą oraz rozporządzeniem: 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;
  - ✓ Rozmowę z osobami odpowiedzialnymi za relacje z URE oraz rozliczanie działalności w celu potwierdzenia kwalifikowalności i kompletności pozycji niewynikających z ksiąg.
  - ✓ 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.
  - ✓ Weryfikację z odpowiednimi dokumentami potwierdzającymi wysokość kwot i wystąpienie zdarzeń.
- 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.
- Przeprowadzenie odpowiednich procedur dotyczących pozycji przychodów i kosztów od 1 stycznia do 31 października ostatniego roku objętego wyliczeniem.

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).
- Przeprowadzenie procedur dotyczących oszacowanych przychodów, kosztów i zużycia energii, od 1 listopada do 31 grudnia ostatniego roku objętego wyliczeniem, 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 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 oraz rozporządzenia;
    - ✓ 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 lub innych odpowiednich źródeł;

- ✓ 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.