

**Wytyczne dotyczące sporządzenia
informacji finansowej regulacyjnej /
sprawozdania finansowego regulacyjnego
zgodnie z wymogami ustawy o transporcie
kolejowym oraz ustawy o publicznym
transporcie zbiorowym**

Warszawa, grudzień 2018 r.

I. WSTĘP

Opracowanie ma na celu ustanowienie tzw. dobrych praktyk w zakresie raportowania informacji finansowych wymaganych przez przepisy ustawy o transporcie kolejowym, a także ustawy o publicznym transporcie zbiorowym. Wytyczne te nie stanowią norm bezwzględnie obowiązujących, a jedynie mają na celu wsparcie przedsiębiorców kolejowych w wypełnieniu obowiązków wynikających z wyżej wymienionych ustaw, w szczególności w stworzeniu wewnętrznych procedur pozwalających na przygotowanie w sposób przejrzysty niezbędnych informacji finansowych.

Wytyczne opracowano na podstawie przeprowadzonego badania spełnienia przez przedsiębiorców kolejowych, o istotnym znaczeniu dla rynku, wymogów dotyczących rachunkowości określonych w art. 5 ust. 3c i ust. 3d, art. 36g ust. 1, art. 37 ust. 3-8 ustawy o transporcie kolejowym i art. 58 i 58a ustawy o publicznym transporcie zbiorowym. Przeanalizowano także sposób wdrożenia przez te podmioty regulacji prawnych w przedmiotowym zakresie.

II. OBOWIĄZKI W ZAKRESIE RACHUNKOWOŚCI REGULACYJNEJ DOTYCZĄCE PRZEDSIĘBIORCÓW KOLEJOWYCH

W tabeli nr 1 przedstawiono zakres obowiązków w zakresie rachunkowości regulacyjnej w zależności od przedmiotu działalności podmiotów określonych w ustawie o transporcie kolejowym i ustawie o publicznym transporcie zbiorowym.

Tabela 1. Podmioty zobowiązane oraz zakres ich obowiązków zgodnie z ustawą o transporcie kolejowym i ustawą o publicznym transporcie zbiorowym

Rodzaj podmiotu gospodarczego	Obowiązki w zakresie rachunkowości regulacyjnej
Operator publicznego transportu zbiorowego – art. 58 i 58a ustawy o publicznym transporcie zbiorowym	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prowadzenie oddzielnej rachunkowości dla usług świadczonych w zakresie publicznego transportu zbiorowego, związanego z wykonywaniem przewozu o charakterze użyteczności publicznej. 2. Sporządzenie i publikacja sprawozdania finansowego zawierającego oddzielny bilans i rachunek zysków i strat dla usług publicznego transportu zbiorowego w sytuacji, gdy podmiot ten prowadzi również inną działalność gospodarczą. 3. Wyodrębnienie w księgach rachunkowych operacji gospodarczych związanych z wykonywaniem przewozów o charakterze użyteczności publicznej. 4. Prowadzenie wyodrębnionej rachunkowości w sposób umożliwiający monitorowanie zakazu przenoszenia środków publicznych przeznaczonych na działalność związaną z usługami w zakresie publicznego transportu zbiorowego w transporcie kolejowym na inną działalność.
Przedsiębiorcy, o których mowa w art. 5 ust. 3b ustawy o transporcie kolejowym	Zwolnienie z obowiązków w zakresie rachunkowości regulacyjnej, o których mowa, w art. 37 ust. 3-8 ustawy o transporcie kolejowym

Rodzaj podmiotu gospodarczego	Obowiązki w zakresie rachunkowości regulacyjnej
Przedsiębiorcy, o których mowa w art. 5 ust. 3b, 3c, 3d ustawy o transporcie kolejowym	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prowadzenie rachunkowości w sposób umożliwiający monitorowanie zakazu przenoszenia środków publicznych pomiędzy przedsiębiorcą a podmiotem wykonującym lub integrującym usługi transportu kolejowego inne niż przewozy miejskie, podmiejskie lub regionalne. 2. Sporządzenie bilansu i rachunku zysków i strat oddzielnie od podmiotu wykonującego lub integrującego usługi transportu kolejowego inne niż przewozy miejskie, podmiejskie lub regionalne. 3. Obowiązek publikacji sprawozdania finansowego na podstawie przepisów o rachunkowości, jeśli brak takiego obowiązku przedsiębiorstwo publikuje sprawozdanie na własnej stronie internetowej. 4. Prowadzenie i publikowanie oddzielnych bilansów oraz rachunku zysków i strat dla działalności polegającej na zarządzaniu infrastrukturą kolejową oraz wykonywaniu przewozów kolejowych. 5. Obowiązek prowadzenia rachunkowości w sposób umożliwiający monitorowanie zakazów przenoszenia środków publicznych przeznaczonych na zarządzanie infrastrukturą kolejową lub na wykonywanie przewozów kolejowych pomiędzy tymi działalnościami. 6. Obowiązek prowadzenia rachunkowości w sposób umożliwiający monitorowanie wykorzystania środków z opłat za korzystanie przez przewoźników kolejowych z infrastruktury kolejowej oraz wykorzystania nadwyżek z pozostałych rodzajów prowadzonej działalności gospodarczej.
Podmioty spełniające warunki z art. 36g ustawy o transporcie kolejowym	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prowadzenie odrębnej rachunkowości dla działalności polegającej na zarządzaniu obiektami. 2. Ujawnienie w informacji dodatkowej rocznego sprawozdania finansowego odpowiednich pozycji bilansu i rachunku zysków i strat odrębnie dla działalności polegającej na zarządzaniu obiektami infrastruktury usługowej.
Przewoźnicy kolejowi wykonujący przewozy kolejowe osób i rzeczy	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sporządzenie oddzielnego bilansu oraz rachunku zysków i strat dla każdego z tych przewozów. 2. Wyodrębnienie w księgach rachunkowych operacji dla każdego z tych rodzajów przewozów. 3. Prowadzenie rachunkowości w sposób umożliwiający monitorowanie zakazu przenoszenia środków publicznych pomiędzy tymi rodzajami przewozów. 4. Publikacja sprawozdania finansowego na podstawie przepisów o rachunkowości, a jeśli nie to w takiej sytuacji, obowiązek publikacji tego sprawozdania na stronach internetowych

Źródło: Ustawa o transporcie kolejowym oraz ustawa o publicznym transporcie zbiorowym

Spełnienie obowiązków informacyjnych w zakresie rachunkowości regulacyjnej wymaga:

- a) dostosowania (aktualizacji) zapisów polityki rachunkowości,
- b) wdrożenia procedur kontroli wewnętrznej pozwalających na sporządzenie informacji finansowych wolnych od błędów i zniekształceń,

- c) sporządzenia informacji finansowej regulacyjnej / sprawozdania finansowego regulacyjnego, zgodnie z przyjętymi zasadami (polityką) rachunkowości,
- d) publikacji informacji finansowej regulacyjnej / sprawozdania finansowego regulacyjnego.

W dalszej części opracowania zwięźle omówiono powyższe kwestie.

III. AKTUALIZACJA POLITYKI RACHUNKOWOŚCI

Zgodnie z art. 10 ustawy o rachunkowości jednostka powinna posiadać dokumentację opisującą w języku polskim przyjęte przez nią zasady (politykę) rachunkowości, a w szczególności dotyczące:

1. określenia roku obrotowego i wchodzących w jego skład okresów sprawozdawczych;
2. metod wyceny aktywów i pasywów oraz ustalania wyniku finansowego;
3. sposobu prowadzenia ksiąg rachunkowych;
4. systemu służącego ochronie danych i ich zbiorów.

Obowiązek sporządzenia i aktualizacji polityki rachunkowości spoczywa na kierowniku jednostki.

Przedsiębiorstwo kolejowe, które jest zobowiązane na podstawie przepisów ustawy o transporcie kolejowym i/lub ustawy o publicznym transporcie zbiorowym, do spełnienia określonych wymogów w zakresie rachunkowości regulacyjnej powinno dokonać aktualizacji zapisów polityki rachunkowości.

Aktualizacja polityki rachunkowości powinna uwzględniać co najmniej następujące zagadnienia:

1. wskazanie rodzajów działalności określonych w ustawie o transporcie kolejowym i ustawie o publicznym transporcie kolejowym prowadzonych przez przedsiębiorstwo kolejowe, które skutkują specyficznymi obowiązkami w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości przedsiębiorstwa,
2. opis sposobu ewidencjonowania operacji gospodarczych dla wyodrębnianych działalności,
3. wskazanie źródeł informacji, na podstawie których będą sporządzane sprawozdania regulacyjne,
4. opis przyjętych zasad sporządzania informacji finansowej regulacyjnej / sprawozdania regulacyjnego, w tym sposób przypisania poszczególnych pozycji bilansu oraz rachunku zysków i strat do wyodrębnianych rodzajów działalności,
5. opis stosowanych kluczy podziałowych przy podziale pozycji bilansu oraz rachunku zysków i strat do wyodrębnianych rodzajów działalności wraz ze wskazaniem uzasadnienia dla jego stosowania,
6. aktualizacja zakładowego planu kont,
7. opracowanie wzoru noty informacji dodatkowej, w tym wzoru bilansu oraz rachunku zysków i strat dla prezentacji wyodrębnionych rodzajów działalności.

Wypełnienie obowiązków w zakresie rachunkowości regulacyjnej, przy uwzględnieniu złożonej działalności przedsiębiorstw kolejowych, wymaga zastosowania zaawansowanych systemów finansowo-księgowych. Zapisy ustawy o transporcie kolejowym i ustawy o publicznym transporcie zbiorowym, nakładają na Przedsiębiorców wymóg uzyskania złożonych informacji z ksiąg rachunkowych.

W celu spełnienia wymogów dotyczących prowadzenia oddzielnej rachunkowości dla wyodrębnianych rodzajów działalności Przedsiębiorcy mogą stosować różne rozwiązania, w dużym stopniu uzależnione od możliwości użytkowanych systemów IT.

W celu przygotowania informacji na potrzeby rachunkowości regulacyjnej, w szczególności mogą być wykorzystywane:

- a) ewidencja według miejsc powstawania kosztów (tzw. MPK),
- b) ewidencja prowadzona w oparciu o zespół kont pozabilansowych,
- c) zlecenia kontrolingowe,
- d) ewidencja w księgach pomocniczych,
- e) ewidencja według wyodrębnionego „centrum zysku”,
- f) stosowanie dodatkowych oznaczeń (tzw. kodów księgowych) pozwalających na identyfikację operacji gospodarczych dotyczących wyodrębnianych rodzajów działalności.

Każde z powyższych rozwiązań, można uznać za właściwe, jeśli spełniony zostanie cel zasadniczy, tzn. uzyskanie rzetelnych i wiarygodnych danych niezbędnych do sporządzenia sprawozdań rachunkowości regulacyjnej.

Zwraca się także uwagę, że przepisy w/w ustaw kładą duży nacisk na monitorowanie zakazu przenoszenia środków publicznych pomiędzy poszczególnymi rodzajami działalności.

W celu zapobiegania zjawisku subsydiowania skrośnego, sposób prowadzenia rachunkowości dla wyodrębnianych rodzajów działalności, powinien uniemożliwiać obciążanie kosztami rodzajów działalności, niezgodnie z rzeczywistym zaangażowaniem zasobów wykorzystywanych dla danego rodzaju działalności. Należy również podkreślić istotną rolę kontroli wewnętrznej w tym zakresie.

IV. ZASADY ALOKACJI POZYCJI BILANSOWYCH I RACHUNKU ZYSKÓW I STRAT DO WYODRĘBNIANYCH RODZAJÓW DZIAŁALNOŚCI

W ramach aktualizacji polityki rachunkowości Przedsiębiorcy powinni opisać zasady sporządzania sprawozdania finansowego regulacyjnego, w tym zasady alokacji poszczególnych pozycji aktywów, pasywów oraz przychodów i kosztów do poszczególnych rodzajów działalności. Jednostki powinny wskazać, które pozycje sprawozdawcze przypisano bezpośrednio (na podstawie kont, zapisów księgowych, ksiąg pomocniczych), a dla których zastosowano klucze podziałowe lub też wyłączono je z podziału.

Do przypisania pozycji bilansowych i rachunku zysków i strat należy zatem wykorzystywać następujące metody:

1. metoda szczegółowej identyfikacji;
2. metoda klucza podziałowego
lub
3. wyłączenie z podziału.

W tabeli poniżej zaprezentowano rodzaje działalności wykonywanych przez przedsiębiorców kolejowych, które wymagają wyodrębnienia i ujawnienia w ramach informacji finansowej regulacyjnej / sprawozdania finansowego regulacyjnego.

Przedsiębiorca kolejowy	Rodzaje działalności wymagające wyodrębnienia
Operator publicznego transportu zbiorowego (art. 58 i 58a ustawy o publicznym transporcie zbiorowym)	a) działalność w zakresie publicznego transportu zbiorowego b) inna działalność gospodarcza
Przedsiębiorca, który łączy funkcję zarządcy i przewoźnika kolejowego, udostępniający infrastrukturę kolejową innym przewoźnikom kolejowym (Przedsiębiorcy, o których mowa w art. 5 ust. 3b, 3c, 3d ustawy o transporcie kolejowym oraz art. 37 ust. 3 – 7 ustawy o transporcie kolejowym)	a) działalność polegająca na zarządzaniu infrastrukturą kolejową b) działalność polegająca na wykonywaniu przewozów kolejowych (w tym odrębnie dla przewozu osób i rzeczy)
Operator będący przewoźnikiem kolejowym udostępniający obiekty infrastruktury usługowej (Podmioty spełniające warunki z art. 36g ustawy o transporcie kolejowym)	a) działalność polegająca na zarządzaniu obiektami infrastruktury usługowej.
Przewoźnicy kolejowi wykonujący przewozy kolejowe osób i rzeczy (art. 37 ust. 4 i 5 ustawy o transporcie kolejowym)	a) działalność polegająca na wykonywaniu przewozów kolejowych osób b) działalność polegająca na wykonywaniu przewozów kolejowych rzeczy

Źródło: Ustawa o transporcie kolejowym oraz ustawa o publicznym transporcie zbiorowym

Rekomendacje dotyczące sposobu przypisania poszczególnych pozycji aktywów i pasywów (bilans / sprawozdanie z sytuacji finansowej):

- Jeśli dany składnik aktywów lub pasywów dotyczy wyłącznie jednej z wyodrębnianych działalności, należy przypisać go do tej działalności, której dotyczy – metoda szczegółowej identyfikacji.
- W sytuacji, gdy dany składnik aktywów lub pasywów dotyczy kilku wyodrębnianych działalności, sugerowanym rozwiązaniem jest przyjęcie jednej z dwóch możliwości:
 - przypisanie składnika aktywów lub pasywów do tej działalności, której dotyczy on w przeważającej części; wówczas w polityce rachunkowości należy określić sposób określania przeważającego rodzaju działalności,
 - odstąpienie od przypisania danego składnika aktywów lub pasywów do wyodrębnianych rodzajów działalności (wyłączenie z podziału).

Zastosowane rozwiązanie należy opisać, wraz z uzasadnieniem, w ramach ujawnień zawartych w rocznym sprawozdaniu finansowym.
- Klucze podziałowe, powinny być zastosowane do podziału składników aktywów i pasywów do wyodrębnianych rodzajów działalności, wyłącznie wtedy, gdy wiarygodnie odzwierciedlają sposób, w jaki dany składnik aktywów i pasywów jest wykorzystywany w poszczególnych rodzajach działalności.
- Alokacja, za pomocą klucza podziałowego, nie może być sprzeczna z zasadami rachunkowości. Przykładowo jeśli np. środek trwały jest wykorzystywany do prowadzenia kilku rodzajów wyodrębnianych działalności, to nie można przypisywać części wartości tego środka trwałego do kolejnych rodzajów działalności. Zgodnie z definicją ustawową środki trwałe muszą m. in. spełniać wymóg kompletności i zdatności do użytkowania.
- Zaleca się dużą ostrożność przy stosowaniu kluczy podziałowych do alokacji pozycji bilansowych. Stosowanie kluczy podziałowych opartych na danych wynikowych

(przykładowo % przychodów ze sprzedaży) jako uniwersalnego klucza podziałowego do wielu (lub wszystkich) pozycji bilansowych nie ma racjonalnego uzasadnienia.

6. Daną pozycję bilansową należy wyłączyć z podziału, jeśli nie można jej wiarygodnie przypisać do żadnej z wyodrębnianych rodzajów działalności.
7. Wątpliwości budzi kwestia możliwości przypisania kapitału do poszczególnych rodzajów wyodrębnionej działalności. Możliwe są dwa alternatywne rozwiązania:
 - a. wyłączenie z podziału całości kapitału własnego i prezentacja jako pozycje nieprzepisane,
 - b. sztuczne przypisanie kapitału do wyodrębnionej działalności, w celu uzgodnienia sumy bilansowej dla wyodrębnianej działalności.

Propozycję sposobów alokacji pozycji bilansowych zawiera załącznik nr 1.

Rekomendacje dotyczące sposobu przypisania poszczególnych przychodów i kosztów (rachunek zysków i strat / sprawozdanie z całkowitych dochodów):

1. Wszystkie przychody i koszty, które można w sposób jednoznaczny przypisać do wyodrębnianych działalności, powinny być zaprezentowane w rachunku zysków i strat sporządzanym dla tej działalności – metoda szczegółowej identyfikacji.
2. W przypadku kosztów pośrednich, wspólnych do przypisania do wyodrębnianych działalności, należy zastosować odpowiednie klucze podziałowe.
3. W sytuacji, gdy nie istnieje możliwość wiarygodnego przypisania danego przychodu lub kosztu do wyodrębnianej działalności, np. ze względu na brak możliwości zastosowania racjonalnego klucza podziałowego, należy odstąpić od alokacji tych pozycji przychodów i/lub kosztów. W szczególności może to dotyczyć obszaru pozostałej działalności operacyjnej, działalności finansowej oraz obciążeń z tyt. podatku dochodowego.
4. Pozycje nie przypisane nie powinny stanowić istotnych wartości. Brak możliwości identyfikacji poszczególnych pozycji wynikowych do wyodrębnionych rodzajów działalności wymaga uzasadnienia.
5. W przypadku działalności polegającą na udostępnianiu obiektów infrastruktury usługowej, należy wykazać te przychody i koszty, które Przedsiębiorca ponosi w związku z prowadzeniem tego rodzaju działalności, zarówno na rzecz podmiotów zewnętrznych jak i na potrzeby własne.

Propozycję sposobów alokacji pozycji rachunku zysków i strat według wariantu kalkulacyjnego przedstawia załącznik nr 2, natomiast według wariantu porównawczego – załącznik nr 3.

KLUCZE PODZIAŁOWE:

1. Prawidłowa alokacja pozycji sprawozdania finansowego do wyodrębnianych rodzajów działalności wymaga identyfikacji klucza podziałowego.
2. Przyjmuje się, że klucz podziałowy powinien charakteryzować się następującymi cechami:
 - a) powinien istnieć związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy kluczem, a rozliczaną pozycją,
 - b) klucz podziałowy powinien być proporcjonalnie powiązany z rozliczaną pozycją,
 - c) związek klucza podziałowego z rozliczaną pozycją powinien być możliwie silny,
 - d) powinien być parametrem charakteryzującym działalność, na które dana pozycja sprawozdania finansowego jest rozliczana,

- e) musi istnieć jednoznaczna możliwość przypisania jednostek klucza podziałowego do wyodrębnianych rodzajów działalności
 - f) informacja służąca do jego określenia powinna być tania i łatwo dostępna.
3. Zastosowanie wybranych kluczy podziałowych przez podmiot gospodarczy musi posiadać merytoryczne uzasadnienie. Poprawny sposób metodyki obliczeń, zastosowany do alokacji danej pozycji do wyodrębnianej działalności nie stanowi potwierdzenia, że inny klucz podziałowy nie spowodowałby bardziej precyzyjnej prezentacji w podziale na wyodrębniane rodzaje działalności.
 4. Klucze podziałowe powinny być określane przez odpowiednie komórki merytoryczne w przedsiębiorstwie.
 5. Stosowanie odpowiednich kluczy podziałowych powinno być zatwierdzone przez kierownika jednostki, w drodze aktualizacji polityki rachunkowości.
 6. Należy zapewnić okresową weryfikację stosowanych kluczy podziałowych.
 7. Klucz podziałowy powinien pozwolić na alokację kosztów pośrednich do wyodrębnianych działalności w sposób najbliższy rzeczywistości. Należy kierować się w tym zakresie nadrzędnymi zasadami rachunkowości takimi jak np. zasada wiernego i rzetelnego obrazu.
 8. Ze względu na specyfikę działalności prowadzonej przez przedsiębiorców oraz zróżnicowane możliwości ewidencyjne trudno o wskazanie uniwersalnych kluczy podziałowych. W różnych jednostkach do podziału tej samej pozycji bilansu i rachunku zysków i strat, mogą być stosowane różne klucze podziałowe i klucze te mogą być prawidłowe.
 9. Niektóre przedsiębiorstwa kolejowe dla wybranych pozycji bilansu i rachunku zysków i strat, stosują m.in. następujące klucze podziałowe:
 - a) klucz oparty na stosunku liczby pracowników zatrudnionych przy wyodrębnianej działalności do liczby wszystkich pracowników,
 - b) klucz oparty na pracy eksploatacyjnej wyrażonej w pociągokilometrach dla wykonywanych usług publicznego transportu zbiorowego do pracy eksploatacyjnej ogółem,
 - c) klucz oparty na planowanej ilości kilometrów do wykonania przez dany typ pociągu do planowanej liczby pociągokilometrów dla wszystkich pociągów,
 - d) klucz oparty na liczbie wagonokilometrów dla poszczególnych typów przewozów do liczby wagonokilometrów dla wszystkich wagonów we wszystkich pociągach,
 - e) klucz oparty na sumie czasu pracy drużyn konduktorskich przy przewozach dotyczących świadczenia usług publicznego transportu zbiorowego do sumy czasu pracy drużyn konduktorskich przy wszystkich wykonywanych przewozach,
 - f) klucz oparty na metrażu powierzchni użytkowej pomieszczeń budynków administrowanych, wykorzystywanych w określonym rodzaju działalności prowadzonej przez spółkę.

Podkreśla się, że przy stosowaniu kluczy podziałowych należy zawsze brać pod uwagę specyfikę danego przedsiębiorstwa oraz spełnienie nadrzędnej zasady rachunkowości, tj. wiernego i rzetelnego obrazu.

V. KONTROLA WEWNĘTRZNA

Kierownik jednostki jest odpowiedzialny za kontrolę wewnętrzną, którą uznaje za niezbędną dla sporządzenia sprawozdania finansowego niezawierającego istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem.

W ramach procedur kontroli wewnętrznej Przedsiębiorca powinien odpowiedzieć na ryzyka związane ze specyficznymi obowiązkami, w zakresie prowadzenia rachunkowości regulacyjnej, które wynikają z ustawy o transporcie kolejowym oraz ustawy o publicznym transporcie zbiorowym.

Procedury kontroli wewnętrznej powinny w szczególności zapewnić monitorowanie zakazu przenoszenia środków publicznych pomiędzy poszczególnymi rodzajami działalności (tzw. zapobieganie subsydiowaniu skrośnemu).

Kontrola wewnętrzna w zakresie rachunkowości regulacyjnej powinna obejmować następujące aspekty:

1. weryfikacja zakresu obowiązku prowadzenia oddzielnej rachunkowości;
2. analiza sposobu prowadzenia rachunkowości, w kontekście ustawowych wymagań w tym zakresie (ustawa o publicznym transporcie zbiorowym oraz ustawa o transporcie kolejowym);
3. zasadność stosowanych kluczy podziałowych;
4. zapewnienie bieżącej aktualizacji stosowanych kluczy podziałowych, w celu najwłaściwszej alokacji pozycji sprawozdania finansowego do wyodrębnianego rodzaju działalności;
5. bieżąca analiza zmian w polityce rachunkowości, w zakresie rejestracji i rozliczania kosztów, w celu stwierdzenia, czy wprowadzone zmiany zapewniają właściwe ustalenie kosztów dotyczących wyodrębnianych rodzajów działalności;
6. weryfikacja, czy przychody uzyskiwane z wyodrębnianych rodzajów działalności, pokrywają wszystkie koszty bezpośrednie dotyczące danej działalności oraz uzasadnione koszty pośrednie, które można wiarygodnie przypisać do tej działalności;
7. zapewnienie prawidłowości i wiarygodności ewidencji stanowiących podstawę sporządzenia sprawozdania finansowego regulacyjnego.

VI. UJAWNIEŃ W ROCZNYM SPRAWOZDANIU FINANSOWYM

W informacji dodatkowej do rocznego sprawozdania finansowego powinny zostać zamieszczone ujawnienia wymagane przez przepisy ustawy o rachunkowości. Minimalny zakres informacyjny określa załącznik nr 1 do ustawy o rachunkowości.

W przypadku przedsiębiorców kolejowych, zobligowanych do sporządzenia informacji finansowej regulacyjnej / sprawozdania finansowego regulacyjnego, zakres informacji dodatkowej wymaga rozszerzenia o następujące informacje:

1. wskazanie podstawy prawnej obligującej jednostkę do sporządzenia dodatkowych ujawnień;
2. wskazanie jakie rodzaje działalności zostały wyodrębnione w ramach informacji finansowej regulacyjnej / sprawozdania finansowego regulacyjnego;
3. wskazanie okresu objętego sprawozdaniem;
4. wskazanie źródeł informacji, na podstawie których sporządzono informację finansową regulacyjną / sprawozdanie finansowe regulacyjne za bieżący i porównywalny okres, opis

stosowanych rozwiązań ewidencyjnych, które umożliwiają sporządzenie bilansu i rachunku zysków i strat dla wyodrębnianych działalności;

5. opis zastosowanych zasad przy sporządzeniu bilansu oraz rachunku zysków i strat dla wyodrębnianych działalności, w tym wskazanie w jaki sposób przypisano aktywa i pasywa oraz przychody i koszty do poszczególnych rodzajów działalności, oraz opis zastosowanych uproszczeń;
6. opis stosowanych kluczy podziałowych wraz z uzasadnieniem dla stosowania tego wskaźnika;
7. zamieszczenie bilansu i rachunku zysków i strat dla wyodrębnianych rodzajów działalności za dany okres i okres porównywalny;
8. uzgodnienie pozycji bilansu i rachunku zysków i strat dla wyodrębnianych działalności do odpowiednich pozycji rocznego sprawozdania finansowego;
9. opis zmian sposobu przygotowania i prezentacji informacji w stosunku do roku ubiegłego;
10. informacje o zmianie zasad (polityki) rachunkowości wraz z uzasadnieniem wprowadzonych zmian.

Powyższe zestawienie ujawnień, nie ma charakteru zamkniętego. Innymi słowy, koniecznym może być zamieszczenie jeszcze innych dodatkowych informacji w rocznym sprawozdaniu finansowym, które mogą okazać się niezbędne dla zrozumienia ujawnień wymaganych przepisami ustawy o transporcie kolejowym lub ustawy o publicznym transporcie zbiorowym.

Przykładowy sposób, który można zastosować do prezentacji bilansu i rachunku zysków i strat z podziałem na wyodrębniane rodzaje działalności:

Nazwa pozycji	Działalność A	Działalność B	Działalność C	Pozycje wyłączone z podziału	RAZEM
...					
...					
RAZEM					

Przykładowy wzór bilansu i rachunku zysków i strat zamieszczono w załączniku nr 4.

Przy sporządzaniu sprawozdania finansowego jednostki powinny kierować się nadrzędnymi zasadami rachunkowości, w tym zasadą istotności. Zatem przygotowując ujawnienia do informacji dodatkowej Przedsiębiorcy mogą stosować kryteria istotności, analogiczne jak przy sporządzaniu rocznego sprawozdania finansowego.

VII. OBOWIĄZEK PUBLIKACJI ROCZNEGO SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO

Roczne sprawozdania finansowe przedsiębiorstw kolejowych, prowadzących działalność w formie spółek prawa handlowego, powinny być publikowane zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości.

art. 69. 1. Kierownik jednostki składa we właściwym rejestrze sądowym roczne sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z badania, jeżeli podlegało ono badaniu, odpis uchwały bądź postanowienia organu zatwierdzającego o zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego i podziale zysku lub pokryciu straty, a w przypadku jednostek, o których mowa w art. 49 ust. 1 - także sprawozdanie z działalności - w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia rocznego sprawozdania finansowego.

Obecnie zatwierdzone roczne sprawozdania finansowe w/w podmiotów są ogólnodostępne na stronie ministerstwa sprawiedliwości, za pośrednictwem [przeładowarki](#) dokumentów finansowych.

Dobłą praktyką ze strony przedsiębiorstw kolejowych zobowiązanych do publikacji sprawozdań finansowych na podstawie ustawy o rachunkowości byłoby także udostępnianie sprawozdań finansowych zawierających informacje dotyczące rachunkowości regulowanej na swoich stronach internetowych.

Przedsiębiorcy kolejowi, którzy nie są obowiązani na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości do publikowania własnych sprawozdań finansowych, publikują te sprawozdania na swoich stronach internetowych, zgodnie z wymogami ustawy o transporcie kolejowym.

VIII. UWAGI KOŃCOWE

Dobre praktyki wskazane w niniejszym opracowaniu mają stanowić wskazówki przy sporządzeniu sprawozdań rachunkowości regulacyjnej. Rozwiązania zastosowane przez przedsiębiorstwo mogą być dużo bardziej szczegółowe, niż wskazane w opracowaniu, jeżeli pozwalają na osiągnięcie celu wskazanego w ustawach o transporcie kolejowym i publicznym transporcie zbiorowym. Ponadto, zastosowane przez przedsiębiorcę rozwiązania, powinny być dostosowane do skali, specyfiki i rodzaju prowadzonej działalności.

Akty prawne w oparciu o które zostały przygotowane wytyczne:

- Ustawa z dnia 28 marca 2003 r. o transporcie kolejowym (Dz. U. z 2017 r., poz. 2117 z późn. zm.),
- Ustawa z dnia 16 grudnia 2010 r. o publicznym transporcie zbiorowym (Dz. U. z 2018 r., poz. 2016),
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r., poz. 395 z późn. zm.).

Wyszczególnienie aktywów	Sposób alokacji
1	2
A. Aktywa trwałe	
I. Wartości niematerialne i prawne	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
II. Rzeczowe aktywa trwałe	szczegółowa identyfikacja (bezpośrednie przypisanie do danej działalności lub przypisanie do przeważającej działalności)
III. Należności długoterminowe	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
IV. Inwestycje długoterminowe	
1. Nieruchomości	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
2. Wartości niematerialne i prawne	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
3. Długoterminowe aktywa finansowe	pozycja nieprzypisana
4. Inne inwestycje długoterminowe	pozycja nieprzypisana
V. Długoterminowe rozliczenia międzyokresowe	
1. Aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	pozycja nieprzypisana
2. Inne rozliczenia międzyokresowe	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
B. Aktywa obrotowe	
I. Zapasy	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
II. Należności krótkoterminowe	
a) z tytułu dostaw i usług	szczegółowa identyfikacja
b) z tytułu podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych tytułów publicznoprawnych	pozycja nieprzypisana
c) inne	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
d) dochodzone na drodze sądowej	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
III. Inwestycje krótkoterminowe	
1. Krótkoterminowe aktywa finansowe	pozycja nieprzypisana
2. Środki pieniężne i inne aktywa pieniężne	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
IV. Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana

Wyszczególnienie pasywów	Sposób alokacji
1	2
A. Kapitał (fundusz) własny	Pozycja nieprzypisana lub przypisanie wyniku okresu i uzgodnienie sumy bilansowej poprzez kapitał wydzielony
VI. Zysk (strata) netto	
Kapitał wydzielony	
B. Zobowiązania i rezerwy na zobowiązania	
I. Rezerwy na zobowiązania	
1. Rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	pozycja nieprzypisana
2. Rezerwa na świadczenia emerytalne i podobne	szczegółowa identyfikacja, klucz podziału lub pozycja nieprzypisana
3. Pozostałe rezerwy	szczegółowa identyfikacja, klucz podziału lub pozycja nieprzypisana
II. Zobowiązania długoterminowe	
a) kredyty i pożyczki	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
b) z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
c) inne zobowiązania finansowe	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
d) zobowiązania wekslowe	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
e) inne	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
III. Zobowiązania krótkoterminowe	
a) kredyty i pożyczki	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
b) z tytułu emisji dłużnych papierów wartościowych	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
c) inne zobowiązania finansowe	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
d) z tytułu dostaw i usług	szczegółowa identyfikacja
e) zaliczki otrzymane na dostawy i usługi	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
f) zobowiązania wekslowe	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
g) z tytułu podatków, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych tytułów publicznoprawnych	pozycja nieprzypisana
h) z tytułu wynagrodzeń	szczegółowa identyfikacja, klucz podziału lub pozycja nieprzypisana
i) inne	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
4. Fundusze specjalne	pozycja nieprzypisana
IV. Rozliczenia międzyokresowe	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana

Wyszczególnienie	Sposób alokacji
1	2
A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	szczegółowa identyfikacja,
B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów	szczegółowa identyfikacja, klucz podziału
C. Zysk (strata) brutto ze sprzedaży (A-B)	
D. Koszty sprzedaży	szczegółowa identyfikacja, klucz podziału lub pozycja nieprzypisana
E. Koszty ogólnego zarządu	szczegółowa identyfikacja, klucz podziału lub pozycja nieprzypisana
F. Zysk (strata) ze sprzedaży (C-D-E)	
G. Pozostałe przychody operacyjne	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
H. Pozostałe koszty operacyjne	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
I. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (F+G-H)	
J. Przychody finansowe	pozycja nieprzypisana
K. Koszty finansowe	szczegółowa identyfikacja, klucz podziału lub pozycja nieprzypisana
L. Zysk (strata) brutto (I+J-K)	
M. Podatek dochodowy	pozycja nieprzypisana
N. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)	pozycja nieprzypisana
O. Zysk (strata) netto (L-M-N)	

Wyszczególnienie	Sposób alokacji
1	2
A. Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów	szczegółowa identyfikacja,
B. Koszty działalności operacyjnej	szczegółowa identyfikacja, klucz podziału lub pozycja nieprzypisana
C. Zysk (strata) ze sprzedaży (A-B)	
D. Pozostałe przychody operacyjne	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
E. Pozostałe koszty operacyjne	szczegółowa identyfikacja lub pozycja nieprzypisana
F. Zysk (strata) z działalności operacyjnej (C+D-E)	
G. Przychody finansowe	pozycja nieprzypisana
H. Koszty finansowe	szczegółowa identyfikacja, klucz podziału lub pozycja nieprzypisana
I. Zysk (strata) brutto (F+G-H)	
J. Podatek dochodowy	pozycja nieprzypisana
K. Pozostałe obowiązkowe zmniejszenia zysku (zwiększenia straty)	pozycja nieprzypisana
L. Zysk (strata) netto (I-J-K)	