

Warszawa, 10 marca 2021 r.

## **Wskazówki dotyczące badania zgodności z wymogami ESEF**

*Niniejsze wskazówki zostały przygotowane przez zespół ekspertów Komisji ds. standaryzacji usług świadczonych przez biegłych rewidentów Krajowej Rady Biegłych Rewidentów w celu wsparcia biegłych rewidentów w badaniu zgodności sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych z wymogami rozporządzenia delegowanego (UE) nr 2019/815 z 17 grudnia 2018 roku uzupełniającego dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania (Dz. Urz. UE L 143 z 29.05.2019, str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 326 z 16.12.2019, str. 1) („Rozporządzenie ESEF”).*

*Wskazówki odnoszą się do obowiązków biegłych rewidentów związanych z oceną formatu prezentacji rocznego sprawozdania finansowego i skonsolidowanego sprawozdania finansowego (XHTML) oraz oceną zgodności znakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSR/MSSF z wymogami Rozporządzenia ESEF. Zawierają również w załączniku 1 przykład treści opinii na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF, stanowiącej odrębną sekcję sprawozdania z badania.*

*Do dnia opracowania niniejszych wskazówek nie została znowelizowana ani ustawa o rachunkowości, ani ustawa o biegłych rewidentach, ani nie została podjęta ostateczna decyzja o odsunięciu w Polsce o jeden rok obowiązku stosowania wymogów, o których mowa w Rozporządzeniu ESEF.*

*Niniejsze wskazówki mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych za rok 2020 przy założeniu, iż celem Krajowej Rady Biegłych Rewidentów jest opracowanie standardu badania zgodności sprawozdań finansowych z wymogami Rozporządzenia ESEF.*

*Będziemy wdzięczni za wszelkie uwagi, komentarze i opinie, które pozwolą na udoskonalenie i przygotowanie standardu do badania zgodności sprawozdań finansowych z wymogami Rozporządzenia ESEF mającego zastosowanie do badania sprawozdań finansowych za rok 2021.*

# Wskazówki dotyczące badania zgodności z wymogami ESEF

*Niniejsze wskazówki zostały wydane przez Krajową Radę Biegłych Rewidentów, aby pomóc biegłym rewidentom w badaniu zgodności sprawozdań finansowych z wymogami ESEF.*

Wprowadzenie .....	3
Uwagi wstępne .....	3
Obowiązki zarządu emitenta .....	5
Cel .....	5
Definicje .....	6
Wymogi .....	7
Zastosowanie KSUA 3000 (Zmienionego) .....	7
Wymagania w zakresie niezależności .....	7
Wybór biegłego rewidenta do badania ESEF .....	8
Planowanie badania ESEF .....	8
Istotność w badaniu ESEF .....	9
Przeprowadzenie badania .....	10
Czytelna dla człowieka warstwa sprawozdania finansowego .....	11
Przypadek A .....	11
Przypadek B .....	11
Informacje oznakowane .....	11
Uzyskanie zrozumienia okoliczności badania .....	12
Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia (niezgodności z wymogami) .....	13
Kompletność .....	14
Dokładność .....	14
Uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów skuteczności kontroli wewnętrznej w zakresie sporządzania dokumentów ESEF .....	15
Procedury badania przeprowadzane w odpowiedzi na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia (niezgodności z wymogami) .....	15
Ocena prawidłowości technicznej dokumentów ESEF .....	16
Ocena przedstawienia plików w formacie XHTML .....	16
Ocena znaczników iXBRL .....	17
Pisemne oświadczenia .....	19

Inne informacje.....	19
Ocena ustaleń badania i sformułowanie opinii z badania na temat zgodności z wymogami ESEF .....	20
Sprawozdawczość biegłego rewidenta.....	21
Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór .....	27
Późniejsze zdarzenia .....	27
Załącznik 1 - Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF - przykład...	28

# Wprowadzenie

## Uwagi wstępne

- 1 Zgodnie z regulacjami unijnymi, w tym art. 3 Rozporządzenia Delegowanego (UE) 2019/815 z 17 grudnia 2018 roku (zwanego dalej „Rozporządzeniem ESEF”) emitenci papierów wartościowych notowanych na rynkach regulowanych są zobowiązani do składania rocznych raportów finansowych, w tym sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności jednostki, skonsolidowanego sprawozdania finansowego oraz sprawozdania z działalności grupy kapitałowej w Jednolitym Elektronicznym Formacie Raportowania (zwanym dalej „formatem ESEF”) - w formacie XHTML - a ponadto do znakowania (za pomocą tzw. znaczników) skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF zgodnie z art. 4 i 6 Rozporządzenia ESEF w technologii Inline XBRL (zwanym dalej „znacznikami iXBRL” lub „znacznikami XBRL”).
- 2 Biegły rewident powołany do badania sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych ocenia w związku z tym badaniem, czy sprawozdanie finansowe i skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone w formacie ESEF spełniają we wszystkich istotnych aspektach wymogi określone w Rozporządzeniu ESEF (dalej „badanie zgodności z wymogami ESEF”). Ocena zgodności tych sprawozdań finansowych z wymogami Rozporządzenia ESEF dokonywana przez biegłego rewidenta jest częścią realizacji jego obowiązków związanych z ustawowym badaniem sprawozdań finansowych.
- 3 Biegły rewident informuje o wynikach badania ESEF w odpowiedniej sekcji sprawozdania z badania „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji”. Zarząd emitenta jest odpowiedzialny za przygotowanie rocznych raportów i skonsolidowanych rocznych raportów, obejmujących odpowiednio roczne sprawozdanie finansowe lub roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności jednostki lub grupy kapitałowej w formacie XHTML oraz za znakowanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego według MSSF zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

- 4 Badanie sprawozdania finansowego i skonsolidowanego sprawozdania finansowego przeprowadza się zgodnie z przyjętymi Krajowymi Standardami Badania. Standardy te koncentrują się jednak na historycznych informacjach finansowych oraz, w stosownych przypadkach, na sprawozdaniu z działalności. Natomiast badanie zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF obejmuje między innymi ocenę, czy roczne sprawozdanie finansowe lub roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane w formacie wymaganym przez Rozporządzenie ESEF czyli formacie XHTML. W związku z tym ocena ta mieści się w ogólnym stwierdzeniu zawartym w opinii biegłego rewidenta o tym czy sprawozdanie finansowe jest zgodne co do formy i treści z obowiązującymi jednostkę przepisami prawa. Dodatkowo badanie zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF obejmuje ocenę czy odpowiednie informacje w ramach skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF zostały oznakowane we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF (znaczniki iXBRL), obejmującymi również wymogi w zakresie specyfikacji technicznej. Biorąc pod uwagę powyższe, Krajowe Standardy Badania nie są odpowiednie do badania zgodności z wymogami ESEF, w zakresie oznakowania znacznikami iXBRL, w tym wymogami związanymi ze specyfikacją techniczną.
- 5 W związku z tym, usługę atestacyjną o racjonalnym stopniu pewności dotyczącą weryfikacji zgodności z wymogami ESEF (dalej „badanie ESEF”) w zakresie oznakowania znacznikami iXBRL i specyfikacji technicznej należy przeprowadzić - jako część badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego - zgodnie z Krajowym Standardem Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Zmienionym) („KSUA 3000 (Z)”).
- 6 Niniejsze wskazówki opisują specyfikę badania zgodności z wymogami ESEF w kontekście stosowania KSUA 3000 (Z). Ponadto wymogi dotyczące badania zawarte w KSUA 3000 (Z), które ze względu na szeroki zakres przeznaczenia są przedstawione w sposób ogólny, zostały w razie potrzeby określone dla badania zgodności z wymogami ESEF. Jednocześnie w związku z faktem, że ocena zgodności z Rozporządzeniem ESEF nie jest odrębnym zleceniem od badania sprawozdania finansowego, niektóre wymogi KSUA 3000 (Z) mogą nie mieć zastosowania.
- 7 Niniejsze wskazówki obejmują Załącznik 1 zawierający przykład treści raportu na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF. W celu spełnienia wymogów sprawozdawczych w odniesieniu do badania zgodności z wymogami ESEF, w związku z badaniem rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego, opinia z badania ESEF znajduje się w odrębnej sekcji sprawozdania z badania, („Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF”).

- 8 W związku z wymogiem Rozporządzenia ESEF, aby raporty roczne oraz skonsolidowane raporty roczne emitentów były przygotowane w formacie XHTML i faktem, że sprawozdanie z badania jest elementem odpowiednio raportu rocznego lub skonsolidowanego raportu rocznego, sprawozdanie z badania wydawane jest przez biegłego rewidenta w formacie XHTML.

### Obowiązki zarządu emitenta

- 9 Zarząd emitenta jest odpowiedzialny za przygotowanie dokumentów ESEF obejmujących roczne sprawozdanie finansowe, roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe oraz sprawozdanie z działalności jednostki lub grupy kapitałowej sporządzone w formacie XHTML oraz za znakowanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego według MSSF zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.
- 10 Ponadto zarząd emitenta jest odpowiedzialny za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej zapewniającego sporządzenie dokumentów ESEF wolnych od istotnych nieprawidłowości (niezgodności z wymogami), niezależnie od tego, czy jest to spowodowane oszustwem czy błędem.
- 11 Zarząd emitenta jest zobowiązany do przedłożenia biegłemu rewidentowi dokumentów ESEF sporządzonych zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF w kontekście badania sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Obowiązek zarządu do przekazywania informacji biegłemu rewidentowi zgodnie z art. 67 ustawy o rachunkowości dotyczy również badania zgodności z wymogami ESEF. Zgodnie z art. 4a ustawy o rachunkowości zarząd emitenta oraz członkowie rady nadzorczej są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe, skonsolidowane sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności oraz sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej spełniały wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości.
- 12 Członkowie rady nadzorczej emitenta są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, obejmującego również sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z formatem wynikającym z obowiązujących przepisów prawa.

### Cel

- 13 Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie racjonalnej pewności, czy dokumenty ESEF, o których mowa w punkcie 9 powyżej, we wszystkich istotnych aspektach są zgodne z wymogami Rozporządzenia ESEF oraz wyrażenie opinii na ten temat w sprawozdaniu z badania.

## Definicje

14 Następujące terminy mają następujące znaczenie dla celów niniejszych wskazówek:

- a. *Taksonomia podstawowa*: Połączenie elementów taksonomii i warstw powiązań określonych w Rozporządzeniu ESEF.
- b. *Taksonomia rozszerzona*: Rozszerzenie taksonomii podstawowej określonej w Rozporządzeniu ESEF o elementy taksonomii i warstwy powiązań dodane przez emitenta.
- c. *Zgodność z ESEF*: Zgodność zbadanych dokumentów ESEF we wszystkich istotnych aspektach z wymogami Rozporządzenia ESEF.
- d. *Dokumenty ESEF*: Pojedynczy plik lub zbiór plików zawierający odpowiednio sprawozdanie finansowe lub skonsolidowane sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności lub sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej, w formacie XHTML, które są sporządzone zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF, mogący także zawierać inne wymagane obowiązującymi przepisami dokumenty elektroniczne.
- e. *Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF*: Oddzielny raport w odrębnej sekcji sprawozdania z badania, który zawiera opinię biegłego rewidenta na temat zgodności dokumentów ESEF z wymogami Rozporządzenia ESEF.
- f. *Inline XBRL* (skrót: *iXBRL*): Technologia zapewniająca mechanizm wbudowywania znaczników XBRL w dokumentach HTML. Stanowi ona połączenie zalet znakowania danych według specyfikacji XBRL oraz zalet prezentowania raportu w formacie czytelnym dla człowieka.
- g. *Dokument Inline XBRL* (synonim terminu *dokument instancji Inline XBRL* w Rozporządzeniu ESEF): Dokument XHTML z osadzonymi znacznikami iXBRL zgodnie z definicją zawartą w specyfikacji Inline XBRL 1.1.
- h. *Znaczniki iXBRL*: Metainformacja osadzona w kodzie źródłowym dokumentu XHTML zgodnie ze specyfikacją Inline XBRL 1.1, która umożliwia konwersję informacji w formacie XHTML na zapis danych XBRL nadający się do odczytu maszynowego przez odpowiednie oprogramowanie.
- i. *Warstwy powiązań*: Mechanizm w XBRL służący do powiązania dodatkowych informacji z elementami taksonomii poprzez linkowanie.
- j. *Mapowanie*: Przypisanie metainformacji do informacji w formacie XHTML wymaganej dla znaczników iXBRL.

- k. *Element taksonomii*: Komponenty XBRL (pozycje, elementy domeny, wymiary, itd.). Przedstawienie pojęcia z zakresu sprawozdawczości finansowej, w tym: pozycje na głównych stronach sprawozdania finansowego, ważne pozycje opisowe, a także wiersze i kolumny w tabelach.
- l. *Prawidłowość techniczna dokumentów ESEF*: zgodność z regulacyjnymi standardami technicznymi określonymi w Rozporządzeniu ESEF.
- m. *Przeglądarka internetowa*: Programy komputerowe, które mogą być używane do wyświetlania dokumentów XHTML.
- n. *XHTML*: Tekstowy język znaczników używany do strukturyzacji i znakowania zawartości, takiej jak tekst, obrazy i hiperłącza w dokumentach, które są wyświetlane jako strony internetowe w przeglądarce internetowej.
- o. *Informacje w formacie XHTML*: Wyświetlane na ekranie informacje w formacie XHTML w systemie informatycznym w celu uczynienia informacji czytelnymi dla człowieka.

## Wymogi

### Zastosowanie KSUA 3000 (Zmienionego)

- 15 Badanie zgodności z wymogami ESEF jest przeprowadzane w związku z badaniem ustawowym rocznego sprawozdania finansowego lub rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego i nie stanowi odrębnej usługi biegłego rewidenta. W odniesieniu do skonsolidowanego sprawozdania finansowego badanie zgodności z wymogami ESEF przeprowadzane jest zgodnie z wymogami KSUA 3000 (Z).

### Wymagania w zakresie niezależności

- 16 Podczas badania zgodności z wymogami ESEF biegły rewident przestrzega tych samych przepisów dotyczących niezależności, które mają zastosowanie do badania sprawozdania finansowego.



## Wybór biegłego rewidenta do badania ESEF

- 17** Badanie zgodności z wymogami ESEF, jako część badania rocznego sprawozdania finansowego lub rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego emitentów, nie wymaga odrębnego wyboru firmy audytorskiej wykraczającego poza wybór firmy audytorskiej do przeprowadzenia ustawowego badania rocznego sprawozdania finansowego lub rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego przez odpowiednie organy danego emitenta.
- 18** Biegły rewident rozważa umieszczenie w umowie następujących kwestii w zakresie odnoszącym się do badania ESEF:
- a. postanowienia dotyczące planowania badania zgodności z wymogami ESEF (np. termin przekazania dokumentów ESEF biegłemu rewidentowi),
  - b. postanowienia dotyczące ewentualnego planowanego dobrowolnego oznakowania wykraczającego poza wymagane prawem znaczniki iXBRL,
  - c. opis zakresu odpowiedzialności emitenta w odniesieniu do dokumentów ESEF,
  - d. postanowienie, że biegły rewident prześle sprawozdanie z badania w formacie XHTML,
  - e. postanowienia dotyczące publikowania lub przekazywania przez emitenta osobom trzecim zbadanego rocznego sprawozdania finansowego wraz ze sprawozdaniem z badania w innej formie niż wymaganej przepisami prawa.
  - f. postanowienia dotyczące odpowiedzialności biegłego rewidenta w odniesieniu do zastosowania przez emitenta dobrowolnych znaczników, jeśli dotyczy.
- 19** Biegły rewident powinien upewnić się, że podpisana umowa zawiera stosowne postanowienia w zakresie badania zgodności z wymogami ESEF lub czy powinna zostać dokonana modyfikacja zawartej już umowy.

## Planowanie badania ESEF

- 20** Planując badanie zgodności z wymogami ESEF, biegły rewident bierze pod uwagę fakt, że część procedur badania, które należy przeprowadzić może zostać przeprowadzona dopiero po zakończeniu większości procedur badania sprawozdania finansowego i sporządzenia przez emitenta raportu rocznego zawierającego sprawozdanie finansowe.
- 21** W ramach planowania badania biegły rewident określa swoją strategię badania. Czyniąc to, biegły rewident decyduje, czy uzyska wystarczające i odpowiednie dowody poprzez:

- a. odpowiednie połączenie procedur badania mających na celu uzyskanie dowodów badania dotyczących skuteczności kontroli wewnętrznych nad przygotowaniem zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF sprawozdania podlegającego badaniu oraz innych procedur mających na celu ustalenie odpowiedniej reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia (niezgodności z wymogami); lub
- b. skoncentrowanie się na innych procedurach badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia (niezgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF).

**22** Biegły rewident rozważa również, czy w związku z badaniem zgodności z wymogami ESEF konieczne jest zaangażowanie eksperta biegłego rewidenta, a podejmując decyzję uwzględnia następujące kwestie:

- a. stopień złożoności i trudności kwestii związanych z badaniem zgodności z wymogami ESEF,
- b. wiedzę techniczną, informatyczną oraz doświadczenie biegłego rewidenta, a także
- c. oprogramowanie i narzędzia, którymi dysponuje biegły rewident.

**23** Biegły rewident sprawuje nadzór nad pracą zaangażowanego przez siebie eksperta, ocenia wnioski z jego pracy oraz odpowiednio dokumentuje w aktach badania.

**24** Zaangażowanie eksperta biegłego rewidenta do badania ESEF nie zwalnia biegłego rewidenta z odpowiedzialności za to badanie.

**25** Jeśli emitent umieści w dokumentach ESEF dobrowolne znaczniki iXBRL (niewymagane przez Rozporządzenie ESEF), biegły rewident powinien upewnić się, że badanie zgodności tych znaczników jest objęte zawartą z emitentem umową.

**26** Biegły rewident powinien upewnić się, że zastosowane przez emitenta dobrowolne znaczniki są zgodne z wymogami dotyczącymi stosowania dobrowolnych znaczników określonymi w art. 4 i art. 5 Rozporządzenia ESEF.

**27** Jeżeli dobrowolne znaczniki iXBRL są uwzględnione w badaniu, biegły rewident bierze ten fakt pod uwagę przy planowaniu badania ESEF.

### Istotność w badaniu ESEF

**28** Zgodnie z wymogami paragrafu 44 KSUA 3000 (Z) naruszenia wymogów Rozporządzenia ESEF lub dodatkowo zastosowanych odpowiednich kryteriów są istotne, jeżeli można byłoby racjonalnie oczekiwać, że pojedynczo lub łącznie wpłyną na stosowne decyzje zamierzonych użytkowników podejmowane na podstawie dokumentów ESEF lub gdy niezgodność ze specyfikacją techniczną określoną w Rozporządzeniu ESEF może spowodować brak możliwości odczytu maszynowego.

- 29 Istotność badania zgodności z wymogami ESEF, określona w oparciu o istotność na poziomie sprawozdania finansowego, powinna być dostosowana do specyfikacji dokumentów ESEF, z uwzględnieniem faktu, iż zamierzeni użytkownicy dokumentów ESEF mogą mieć określone oczekiwania co do kompletności i dokładności znaczników, a także z uwzględnieniem faktu, że celem wprowadzenia wymogów w zakresie specyfikacji technicznej jest umożliwienie maszynowego odczytu informacji.
- 30 Biegły rewident uwzględnia aspekty jakościowe i ilościowe w celu określenia poziomu istotności badania zgodności z wymogami ESEF. Aspekty ilościowe i jakościowe mogą obejmować specyfikę związaną z pierwszym rokiem stosowania wymogów ESEF przez emitenta.
- 31 Ocena relatywnej ważności aspektów jakościowych i ilościowych dla danego badania podlega zawodowemu osądowi biegłego rewidenta.
- 32 Biegły rewident stosuje poziom istotności:
- a. podczas planowania procedur do wykonania, określając ich rodzaj, zakres i czas przeprowadzenia; oraz
  - b. podczas dokonywania oceny, czy dokumenty ESEF są wolne od istotnej niezgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF.
- 33 Niezbędnym elementem zgodności badanych dokumentów ESEF z Rozporządzeniem ESEF jest zgodność z techniczną specyfikacją określoną w tych regulacjach, przy czym niezgodność ze specyfikacją techniczną uniemożliwiająca maszynowy odczyt informacji jest uznawana za istotną nieprawidłowość.

## Przeprowadzenie badania

- 34 Jednolity Elektroniczny Format Raportowania został określony w Rozporządzeniu Delegowanym Komisji (UE) nr 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 roku – zwany dalej wymogami Rozporządzenia ESEF.
- 35 W celu przedstawienia opinii o tym, czy roczne skonsolidowane sprawozdanie finansowe emitenta spełnia wymogi Rozporządzenia ESEF, biegły rewident powinien:
- a. upewnić się, czy informacje, wobec których biegły rewident zastosował procedury badania są zgodne z czytelną dla człowieka (ang. human readable) warstwą sprawozdania finansowego będącą częścią rocznego raportu sporządzonego przez emitenta w formacie XHTML;
  - b. ustalić, czy odpowiednie informacje zamieszczone w skonsolidowanym raporcie rocznym w formacie ESEF są oznakowane zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF i są zgodne z określonymi tam regulacyjnymi standardami technicznymi.

## Czytelna dla człowieka warstwa sprawozdania finansowego

- 36 W stosunku do czytelnej dla człowieka warstwy sprawozdania finansowego w formacie XHTML, zakres prac wykonywanych przez biegłego rewidenta zależy od tego, kiedy biegłemu rewidentowi zostanie udostępniona ostateczna wersja sporządzonego przez emitenta rocznego raportu w formie elektronicznej, a także od przyjętego przez biegłego rewidenta podejścia do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego. W praktyce wyróżnić można dwie sytuacje, których konsekwencje opisane są poniżej:

### Przypadek A

- 37 Sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostaje udostępnione biegłemu rewidentowi na wczesnym etapie.
- 38 W tej sytuacji biegły rewident może pracować bezpośrednio na treści czytelnej dla człowieka warstwy sprawozdania finansowego. Gdy biegły rewident bezpośrednio wykorzystuje czytelną dla człowieka warstwę sprawozdania finansowego jako podstawę badania, nie są potrzebne żadne dodatkowe procedury badania mające na celu uzgodnienie różnych formatów sprawozdania finansowego.

### Przypadek B

- 39 Emitent najpierw przekazuje biegłemu rewidentowi do badania sprawozdanie finansowe, które nie zostało jeszcze sporządzone zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF, a później przekazuje raport roczny w formacie ESEF.
- 40 W tej sytuacji biegły rewident musi przeprowadzić uzgodnienie między czytelną dla człowieka warstwą sprawozdania finansowego przedstawioną w rocznym raporcie w formacie ESEF a wstępnymi informacjami przekazanymi przez emitenta, które zostały poddane przez biegłego rewidenta procedurom badania. Biegły rewident powinien więc zweryfikować zgodność czytelnej dla człowieka warstwy sprawozdania finansowego z informacjami, wobec których zastosował procedury badania.

## Informacje oznakowane

- 41 Biegły rewident uzyskuje racjonalną pewność, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe, w tym odpowiednie ujawnienia, zostało, tam gdzie to stosowne, oznakowane we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

## Uzyskanie zrozumienia okoliczności badania

- 42 W odniesieniu do kontroli wewnętrznych dotyczących przygotowania dokumentów ESEF podlegających badaniu, a które są istotne dla badania zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF, biegły rewident, zgodnie z wymogami paragrafu 47R KSUA 3000 (Z), uzyskuje zrozumienie:
- kontroli wewnętrznych dotyczących spełniania wymogów Rozporządzenia ESEF w sprawie prawidłowości technicznej dokumentów ESEF podlegających badaniu;
  - w stosownych przypadkach, kontroli wewnętrznych służących sporządzeniu sprawozdania w formacie XHTML równoważnego pod względem treści z informacjami, wobec których zastosował procedury badania, oraz
  - w stosownych przypadkach, kontroli wewnętrznych mających na celu spełnienie wymogów Rozporządzenia ESEF dotyczących znaczników iXBRL.
- 43 Biegły rewident uzyskuje zrozumienie ogólnych kontroli informatycznych istotnych dla badania zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF oraz stosownych kontroli wewnętrznych związanych z aplikacjami komputerowymi.
- 44 Biegły rewident uzyskuje również zrozumienie terminów przygotowania dokumentów ESEF oraz innych okoliczności zlecenia, które mogą mieć wpływ na planowanie i przeprowadzenie badania.
- 45 Biegły rewident uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznych, w tym aplikacji informatycznych, które mają znaczenie dla badania zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF oraz ocenia odpowiedniość ich zaprojektowania i wdrożenia. Ocena tego, które mechanizmy kontroli wewnętrznej mają znaczenie dla badania zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF zależy od przyjętej przez biegłego rewidenta strategii badania zgodności z wymogami ESEF zwłaszcza, jeśli biegły rewident postanowi skoncentrować się na innych procedurach badania opisanych w podrozdziale „Procedury badania przeprowadzane w odpowiedzi na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia”. Ważnym czynnikiem może być to, w jakim zakresie emitent zlecił sporządzenie dokumentów ESEF usługodawcy zewnętrznemu.
- 46 Inne okoliczności, które mogą mieć wpływ na zaplanowanie i przeprowadzenie badania zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF obejmują:
- doświadczenie i kompetencje zarządu oraz pracowników emitenta uczestniczących w sporządzaniu dokumentów ESEF;
  - liczbę i zakres przeprowadzanych przez emitenta testów dotyczących funkcjonowania oprogramowania służącego sporządzaniu dokumentów ESEF;
  - wykorzystanie oprogramowania do tworzenia dokumentów ESEF.

- 47 Jeżeli emitent zleci częściowe lub całkowite przygotowanie dokumentów ESEF usługodawcy zewnętrznemu, biegły rewident, uzyskuje zrozumienie sposobu, w jaki emitent korzysta z usług tego dostawcy w celu przygotowania dokumentów ESEF, w tym:
- rodzaju usług świadczonych przez dostawcę,
  - znaczenia tych usług dla emitenta (łącznie z wpływem na kontrole wewnętrzne emitenta),
  - rodzaju relacji pomiędzy emitentem a dostawcą usług (łącznie ze stosownymi postanowieniami umownymi),
  - doświadczenia, kompetencji i zasobów dostawcy usług, w tym stosowanego oprogramowania.
- 48 Uzyskując zrozumienie okoliczności badania biegły rewident ocenia zaprojektowanie i wdrożenie odpowiednich kontroli wewnętrznych emitenta odnoszących się do usług świadczonych przez dostawcę usług.
- 49 Jeśli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczającego zrozumienia od samego emitenta, biegły rewident może rozważyć uzyskanie zrozumienia stosując jedną lub więcej spośród następujących procedur badania:
- inspekcja raportów atestacyjnych niezależnego biegłego rewidenta organizacji usługowej, jeżeli są dostępne;
  - kontakt z dostawcą usług za pośrednictwem emitenta w celu uzyskania określonych informacji;
  - wizyta u dostawcy usług i wykonanie procedur badania w celu uzyskania niezbędnych informacji na temat odpowiednich mechanizmów kontrolnych u dostawcy usług;
  - zaangażowanie innego biegłego rewidenta do przeprowadzenia procedur badania w imieniu biegłego rewidenta w celu uzyskania niezbędnych informacji na temat odpowiednich mechanizmów kontrolnych u dostawcy usług.

### Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia (niezgodności z wymogami)

- 50 Na podstawie zrozumienia uzyskanego zgodnie z podrozdziałem „Uzyskanie zrozumienia okoliczności badania”, biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyko istotnej niezgodności dotyczącej:
- nieprzedstawienia plików w formacie XHTML, oraz
  - niezgodności dokumentów ESEF ze specyfikacją techniczną,
  - oznakowania znacznikami iXBRL niezgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

51 W odpowiedzi na tę ocenę, biegły rewident określa zakres pozostałych procedur badania (zob. podrozdział „Procedury badania przeprowadzane w odpowiedzi na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia (niezgodności z wymogami”).

52 Biegły rewident określa i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia (istotnej niezgodności) związane z oznakowanymi informacjami sporządzonymi przez emitenta. Ocena ta opiera się na zrozumieniu zastosowanego przez emitenta procesu znakowania informacji, w tym stosowanego przez emitenta systemu kontroli wewnętrznej. Ryzyko związane ze znakowaniem może obejmować następujące stwierdzenia:

#### Kompletność

- a. Nie wszystkie wymagane kwoty ujawnione w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF zostały oznakowane.
- b. Nie wszystkie ujawnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym według MSSF zostały oznakowane zgodnie z Załącznikiem II Rozporządzenia ESEF (w tym Tabela 1 dla roku obrotowego rozpoczynającego się 1 stycznia 2020 lub później, a Tabela 2 dla lat obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2022 lub później).
- c. Wymagane znaczniki związane z identyfikacją podmiotu zostały pominięte.

#### Dokładność

- a. Oznakowane dane nie odpowiadają danym skonsolidowanego sprawozdania finansowego w warstwie czytelnej dla człowieka (XHTML).
- b. Dane liczbowe w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym sporządzonym zgodnie z MSSF zostały oznakowane nieprawidłowym atrybutem (np. rok/koniec roku, waluta, winien/ma, jednostki (mln/tys.)).
- c. Nie wybrano odpowiedniego elementu z podstawowej taksonomii.
- d. Błędnie przedstawiono znaczenie księgowego oznakowania liczby lub ujawnienia z powodu wybrania nieodpowiedniego elementu z podstawowej taksonomii.
- e. Element rozszerzonej taksonomii utworzony do oznakowania kwoty w głównej części sprawozdania finansowego nie jest zakotwiczony do elementu taksonomii podstawowej o szerszym znaczeniu rachunkowym lub zakresie najbardziej zbliżonym do tego elementu taksonomii rozszerzonej emitenta.
- f. W przypadku, gdy element taksonomii rozszerzonej łączy w sobie szereg elementów taksonomii podstawowej emitent nie zakotwiczył danego elementu taksonomii rozszerzonej do każdego z tych elementów taksonomii podstawowej.

## Uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów skuteczności kontroli wewnętrznej w zakresie sporządzania dokumentów ESEF

- 53** Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody skuteczności kontroli wewnętrznej w zakresie sporządzania dokumentów ESEF, w tym mechanizmów kontrolnych dotyczących aplikacji informatycznych, jeżeli:
- na podstawie swojej oceny ryzyka istotnej niezgodności stwierdzi, że racjonalnie można oczekiwać, że te mechanizmy kontrolne są skuteczne i planuje uwzględnić ich skuteczność w strategii badania, lub
  - nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów wyłącznie na podstawie innych procedur badania.
- 54** Jeżeli zgodnie z punktem 53 biegły rewident jest zobowiązany do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów skuteczności kontroli wewnętrznej w zakresie sporządzania dokumentów ESEF, w tym mechanizmów kontrolnych dotyczących aplikacji informatycznych, a emitent zleca część lub całość sporządzenia dokumentów ESEF zewnętrznemu dostawcy usług, biegły rewident:
- ustala, czy możliwe jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów od emitenta, oraz
  - jeśli nie, przeprowadza procedury badania w odniesieniu do dostawcy usług lub angażuje innego biegłego rewidenta do przeprowadzenia w jego imieniu tych procedur bezpośrednio u dostawcy usług.

## Procedury badania przeprowadzane w odpowiedzi na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia (niezgodności z wymogami)

- 55** Po przeprowadzeniu oceny ryzyka istotnego zniekształcenia (niezgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF) biegły rewident określa odpowiednie reakcje, aby zapewnić, że informacje sporządzone przez emitenta są zgodne z wymogami Rozporządzenia ESEF. Biegły rewident powinien wybrać odpowiednie procedury i określić odpowiednią wielkość próby dla potrzeb przeprowadzenia procedur wiarygodności, biorąc pod uwagę istotność ich przeprowadzenia dla poszczególnych pozycji składających się na sprawozdanie finansowe.
- 56** W celu ograniczenia procedur wiarygodności biegły rewident może zdecydować o poleganiu, do pewnego stopnia, na odpowiednich mechanizmach kontroli wprowadzonych przez emitenta po uzyskaniu dowodów na skuteczność ich działania.
- 57** Biegły rewident może wybrać jedną lub więcej z następujących procedur:



- a. sprawdzenie znakowania, w tym odpowiednie zakotwiczenie, jeśli ma zastosowanie, wykorzystując wiedzę o wymogach ESEF i taksonomii oraz ocena, czy znakowanie jest poprawne;
- b. stworzenie własnego przewidywania poprawnego znakowania sprawozdania finansowego przez emitenta, jako podstawy do szczegółowych testów wiarygodności;
- c. zaangażowanie eksperta w celu skorzystania ze specjalistycznej wiedzy w zakresie informatyki, jednak nie zmniejsza to odpowiedzialności biegłego rewidenta za wyrażenie opinii;
- d. inne procedury umożliwiające biegłemu rewidentowi uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów dotyczących zgodności oznakowania informacji z wymogami Rozporządzenia ESEF.

### Ocena prawidłowości technicznej dokumentów ESEF

- 58** Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody na to, czy dokumenty ESEF spełniają wymogi prawidłowości technicznej wynikające z Rozporządzenia ESEF.
- 59** Dokumenty ESEF uznaje się za technicznie prawidłowe, gdy są one technicznie i formalnie zgodne z wymogami (specyfikacjami), o których mowa w załączniku III, pkt 1 do 3 oraz w załączniku IV, pkt 14 Rozporządzenia ESEF.
- 60** Prawidłowość techniczna wymaga, aby poszczególne pliki zawarte w dokumentach ESEF spełniały wymogi odpowiednich specyfikacji technicznych w zakresie rodzaju kodowania, umiejscowienia danych w formacie danych i powiązań między danymi.
- 61** Dla potrzeb oceny prawidłowości technicznej dokumentów ESEF stosowane jest zwykle odpowiednie oprogramowanie walidacyjne. Oprogramowanie walidacyjne jest odpowiednie, jeśli umożliwia ocenę zgodności z możliwymi do oceny obowiązkowymi wymogami specyfikacji technicznej zgodnie z Rozporządzeniem ESEF.
- 62** Biegły rewident opiera swoją ocenę prawidłowości technicznej na całości dokumentów ESEF, tzn. pliku zawierającym dokumenty ESEF lub, jeśli wymaga tego specyfikacja techniczna, na zestawie plików. Ograniczenie się do części pliku jest niewłaściwe.

### Ocena przedstawienia plików w formacie XHTML

- 63** Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody na to, czy dokumenty ESEF umożliwiają przedstawienie pliku zawierającego sprawozdanie finansowe w formacie XHTML.
- 64** ESEF wykorzystuje rozszerzalny język znaczników XHTML jako podstawę elektronicznego formatu sprawozdawczego.

- 65 Celem oceny przedstawienia dokumentów ESEF w formacie XHTML (warstwa czytelna dla człowieka) jest stwierdzenie, czy plik sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego wchodzący w skład odpowiednio raportu rocznego lub skonsolidowanego raportu rocznego jest, we wszystkich istotnych aspektach, równoważny z informacjami, wobec których zastosował procedury badania.
- 66 Dla potrzeb oceny równoważności treści biegły rewident zazwyczaj korzysta z odpowiedniego systemu informatycznego oraz dokumentuje rodzaj systemu informatycznego wykorzystanego w badaniu możliwego do odczytu przez człowieka wyglądu ekranu i wydruku.
- 67 Ocena przedstawienia w formacie XHTML pod kątem równoważności treści nie stanowi ponownego badania sprawozdania finansowego.
- 68 Jeżeli w trakcie oceny przedstawienia w formacie XHTML biegły rewident stwierdzi, że chociaż treść jest równoważna, emitent tworząc plik w formacie XHTML stworzył wprowadzającą w błąd prezentację sprawozdania finansowego, biegły rewident zwraca się z prośbą do kierownika jednostki o usunięcie tej wprowadzającej w błąd prezentacji. Jeśli wprowadzająca w błąd prezentacja nie zostanie usunięta przez emitenta, powinno zostać to uznane za istotne naruszenie wymogów Rozporządzenia ESEF podlegające ocenie biegłego rewidenta w zakresie wpływu na wydawaną opinię na temat sprawozdania finansowego.

### Ocena znaczników iXBRL

- 69 W przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody na to, czy zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF oznakowanie dokumentów ESEF za pomocą technologii iXBRL umożliwia uzyskanie odpowiedniej i kompletnej, nadającej się do odczytu maszynowego informacji XBRL w formacie XHTML, zgodnie z art. 4 i 6 Rozporządzenia ESEF. Biegły rewident ocenia również pod kątem zgodności z tymi wymogami ewentualne znaczniki iXBRL informacji, które zostały dobrowolnie wprowadzone przez emitenta, o ile są one objęte badaniem.
- 70 Oceniając odpowiedniość znaczników iXBRL, biegły rewident ustala, czy metainformacje przypisane do informacji w formacie XHTML, w tym przypisanie elementów taksonomii, oraz zawartość warstw powiązań i właściwości elementów taksonomii rozszerzonej są zgodne z wymogami Rozporządzenia ESEF.
- 71 Znaczniki iXBRL wykorzystujące technologię XBRL stanowią mechanizm do umieszczania w plikach w formacie XHTML dodatkowych metainformacji, które umożliwiają konwertowanie za pomocą odpowiedniego oprogramowania informacji w formacie XHTML na dane w formacie XBRL nadające się do odczytu maszynowego (instancję XBRL).

- 72 Ocena odpowiednich znaczników iXBRL wymaga oceny, czy metainformacje przypisane przez emitenta z technicznego i formalnego punktu widzenia umożliwiają przekształcenie czytelnych dla człowieka informacji w formacie XHTML w odpowiadające im zapisy danych w formacie XBRL nadające się do odczytu maszynowego zgodnie ze specyfikacją Inline XBRL 1.1 za pomocą odpowiedniego oprogramowania.
- 73 Oceniając kompletność znaczników iXBRL, biegły rewident ustala, czy:
- emitent oznakował wszystkie informacje podlegające badaniu, oraz
  - zostały przez emitenta utworzone wszystkie obowiązkowe elementy taksonomii rozszerzonej.
- 74 Gdy ujawnienia dokonywane zgodnie z MSSF są prezentowane zgodnie z wymogami MSSF z zastosowaniem odnośników do innych części dokumentów ESEF przekazanych biegłemu rewidentowi przez emitenta i te ujawnienia są objęte zakresem obowiązkowych znaczników iXBRL, biegły rewident uwzględnia to w swojej ocenie kompletności znaczników iXBRL.
- 75 W celu oceny kompletności znaczników iXBRL biegły rewident ocenia, czy wymogi załącznika II do Rozporządzenia ESEF dotyczące obowiązkowego znakowania informacji zostały spełnione. Jeśli w dokumentach ESEF znajdują się oznakowane informacje, które nie są wymienione w załączniku II do Rozporządzenia ESEF, informacje te należy zaklasyfikować jako dobrowolne.
- 76 Do oceny oznakowania dokumentów ESEF za pomocą standardu iXBRL niezbędne jest odpowiednie oprogramowanie. Oprogramowanie jest odpowiednie, gdy:
- w sposób kompletny i bezbłędny konwertuje znaczniki iXBRL znajdujące się w dokumentach ESEF na odpowiadające im nadające się do odczytu maszynowego zapisy danych w formacie XBRL zgodnie ze specyfikacją Inline XBRL 1.1; oraz
  - prezentuje zapisy danych w formacie XBRL wraz z przypisaną zawartością taksonomii nadającą się do odczytu maszynowego w formie czytelnej dla człowieka. Rozporządzenie ESEF i specyfikacje techniczne XBRL nie zawierają znormalizowanej, jednolitej lub standardowej specyfikacji prezentacji wizualnej danych XBRL, więc dostawcy odpowiedniego oprogramowania proponują różne podejścia do wizualizacji. Podejście do wizualizacji umożliwia biegłemu rewidentowi uzyskanie dowodów badania w zakresie odpowiedniości oprogramowania.
- 77 W pewnych okolicznościach biegły rewident może rozważyć również wykorzystanie oprogramowania użytego przez emitenta do znakowania dokumentów ESEF. W takich sytuacjach biegły rewident dokumentuje zakres wykorzystania tego oprogramowania i podstawę na jakiej uznał, że może go użyć w swoich procedurach.

## Pisemne oświadczenia

**78** Obok pisemnych oświadczeń wymaganych w związku z ustawowym badaniem sprawozdania finansowego biegły rewident kieruje prośbę i uzyskuje od zarządu emitenta pisemne oświadczenia w rozumieniu paragrafów 56 do 59 KSUA 3000 (Z), w których zarząd oświadcza, że:

- a. jest odpowiedzialny:
  - i. za sporządzenie dokumentów ESEF zgodnie z wymogami ESEF, oraz
  - ii. za kontrolę wewnętrzną, którą uznaje za niezbędną do umożliwienia sporządzenia dokumentów ESEF wolnych od istotnej niezgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF dotyczącymi Jednolitego Elektronicznego Formatu Raportowania, niezależnie od tego czy jest to spowodowane oszustwem czy błędem, oraz
- b. przekazał biegłemu rewidentowi wszystkie wyjaśnienia i dowody wymagane w trakcie badania dokumentów ESEF.

**79** Pisemne oświadczenia mogą być rozpatrywane w szczególności w odniesieniu do otrzymanych informacji lub potwierdzeń dotyczących na przykład:

- a. oprogramowania wykorzystywanego do tworzenia dokumentów ESEF,
- b. (częściowego) zlecenia przygotowania dokumentów ESEF usługodawcy zewnętrznemu,
- c. przeglądarki internetowej wykorzystywanej podczas badania zgodności z wymogami ESEF informacji w formacie XHTML.

## Inne informacje

**80** Biegły rewident upewnia się, że dokumenty ESEF przedstawione mu do badania zgodności z wymogami ESEF zawierają wyłącznie dokumenty, które mają być objęte badaniem.

**81** Jeżeli dokumenty ESEF zawierają inne elementy niż wymagane prawem, biegły rewident traktuje te dodatkowe dokumenty (chyba, że są dobrowolnie objęte badaniem zgodności z wymogami ESEF), jako inne informacje zgodnie z paragrafem 62 KSUA 3000 (Z), chyba że te dodatkowe dokumenty spełniają definicję innych informacji podaną w KSB 720 (Z)<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Zob. KSB 720 (Zmieniony) „Obowiązki biegłego rewidenta dotyczące innych informacji”.

- 82 Inne informacje obejmują również te znaczniki iXBRL informacji zawartych w dokumencie Inline XBRL, które zostały dobrowolnie wprowadzone, ale nie zostały objęte badaniem zgodności z wymogami ESEF, które nie są widoczne w zbadanym pliku w formacie XHTML. W takich przypadkach biegły rewident informuje o tym w sprawozdaniu z badania.
- 83 Przykładami innych informacji mogą być dobrowolne znaczniki iXBRL, które nie zostały uwzględnione w badaniu.
- 84 Inne informacje to inne informacje w rozumieniu paragrafu 62 KSUA 3000 (Z). W związku z tym KSB 720 (Z) nie ma zastosowania dla celów badania zgodności z wymogami ESEF, chyba że dana informacja spełnia definicję innych informacji zawartą w KSB 720 (Z).
- 85 Specyfikacja Inline XBRL 1.1 zapewnia możliwość osadzenia informacji w formacie innym niż XHTML w dokumencie Inline XBRL w sposób ukryty tak, że gdy jest on konwertowany do zapisu danych XBRL, informacje te są zawarte w formie czytelnej dla maszyny. W efekcie dokument Inline XBRL może zawierać więcej informacji czytelnych dla maszyny niż przedstawione w czytelnym dla człowieka formacie XHTML. O ile te znaczniki iXBRL nie były objęte zakresem badania, reprezentują one inne informacje, które kolidują z przeglądanyimi informacjami w formacie XHTML. Metainformacje przypisane do informacji w formacie XHTML w znacznikach iXBRL i przedstawione w dokumencie sporządzonym w formacie XHTML, takie jak identyfikacja podmiotu do odczytu maszynowego, nie są innymi informacjami, ponieważ wchodzą one w zakres badania zgodności z wymogami ESEF.

### Ocena ustaleń badania i sformułowanie opinii z badania na temat zgodności z wymogami ESEF

- 86 Formułując swoją opinię zgodnie z paragrafami 64 do 66 KSUA 3000 (Z) na temat zgodności, we wszystkich istotnych aspektach, skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF z wymogami ESEF, biegły rewident ustala, czy
- skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF spełnia wymogi techniczne wynikające z Rozporządzenia ESEF,
  - skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF jest równoważne z informacjami, wobec których biegły rewident zastosował procedury badania, oraz
  - oznakowanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego za pomocą technologii inline XBRL oraz pozostałych dokumentów ESEF, o ile ma to zastosowanie, umożliwia uzyskanie odpowiedniej i kompletnej, możliwej do odczytu maszynowego informacji XBRL w formacie XHTML zgodnie z art. 4 i 6 Rozporządzenia ESEF.

## Sprawozdawczość biegłego rewidenta

- 87** Biegły rewident przedstawia raport zawierający opinię na temat zgodności formatu elektronicznego raportowania sprawozdania finansowego z wymogami Rozporządzenia ESEF w osobnej sekcji sprawozdania niezależnego biegłego rewidenta z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zatytułowanej „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji” w rozumieniu paragrafu 43 KSB 700 (Z). Sekcja ta jest zatytułowana „Opinia na temat zgodności skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego w jednolitym elektronicznym formacie raportowania z wymogami rozporządzenia o standardach technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania” („Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF”).
- 88** Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF jest sporządzany w formacie XHTML tj. w tym samym formacie co sprawozdanie z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- 89** Jak przedstawiono w punkcie 15 niniejszych wskazówek usługa atestacyjna dotycząca zgodności formatu elektronicznego raportowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego z wymogami Rozporządzenia ESEF jest wykonywana zgodnie z KSUA 3000 (Z).
- 90** Raport na temat zgodności z wymogami ESEF powinien zawierać co najmniej następujące elementy:
- a. tytuł, który jasno wskazuje, że raport jest niezależnym raportem atestacyjnym,
  - b. adresata,
  - c. identyfikację lub opis poziomu zapewnienia uzyskanego przez biegłego rewidenta,
  - d. informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,
  - e. identyfikację mających zastosowanie kryteriów,
  - f. stwierdzenie identyfikujące stronę odpowiedzialną,
  - g. stwierdzenie, że zlecenie zostało wykonane zgodnie z KSUA 3000 (Z),
  - h. stwierdzenie, że firma audytorska, której członkiem jest biegły rewident, stosuje KSKJ<sup>2</sup>,
  - i. stwierdzenie, że biegły rewident przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IESBA lub innych wymogów zawodowych,

---

<sup>2</sup> Krajowe Standardy Kontroli Jakości w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 - „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych” przyjęte uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.

- j. podsumowanie wykonanej pracy będącej podstawą opinii biegłego rewidenta,
- k. opinię biegłego rewidenta,
- l. podpis biegłego rewidenta (w ramach podpisu na sprawozdaniu z badania),
- m. datę raportu atestacyjnego (data sprawozdania z badania).

- 91** W opisie odpowiedzialności biegłego rewidenta zawartym w Raporcie na temat zgodności z wymogami ESEF biegły rewident oświadcza, że przeprowadził usługę atestacyjną zgodnie z KSUA 3000 (Z) w celu uzyskania racjonalnej pewności czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF jest, we wszystkich istotnych aspektach, zgodne z wymogami Rozporządzenia ESEF.
- 92** W opisie przedmiotu usługi atestacyjnej biegły rewident powinien wyraźnie zidentyfikować skonsolidowane sprawozdanie finansowe (plik) w formacie ESEF na temat, którego wydaje opinię („skonsolidowane sprawozdanie w formacie ESEF”).
- 93** Opis przedmiotu powinien zawierać między innymi stwierdzenie, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało sporządzone przez zarząd emitenta w celu spełnienia wymogów art. 3 i 4 Rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) nr 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 r. uzupełniającego dyrektywę 2004/109 / WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania („Rozporządzenie ESEF”), a obowiązujące szczegółowe wymagania dotyczące formatu ESEF zawarte są w Rozporządzeniu ESEF.
- 94** Odpowiednimi kryteriami do sformułowania opinii biegłego rewidenta dającej racjonalną pewność są wymogi opisane w punkcie 93, które określają podstawę stosowania formatu ESEF. W szczególności kryteria te obejmują wymogi czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF jest zgodne z formatem XHTML i specyfikacją techniczną Rozporządzenia ESEF oraz czy zostało oznakowane z zastosowaniem odpowiednich znaczników iXBRL i z wykorzystaniem taksonomii Rozporządzenia ESEF.
- 95** W przypadku gdy biegły rewident wydaje niezmodyfikowaną opinię na temat zgodności sprawozdania finansowego w formacie ESEF z odpowiednimi wymogami, opis odpowiedzialności biegłego rewidenta powinien mieć następujące brzmienie:
- Naszym celem było wyrażenie opinii, na podstawie przeprowadzenia usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało oznakowane zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF oraz jest zgodne ze standardami technicznymi dotyczącymi specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania określonymi w tych regulacjach.

Wykonaliśmy usługę zgodnie z Krajowym Standardem 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” (dalej: „KSUA 3000 (Z)”).

Standard ten nakłada na biegłego rewidenta obowiązek zaplanowania i wykonania procedur w taki sposób, aby uzyskać racjonalną pewność, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało przygotowane zgodnie z określonymi kryteriami.

Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że usługa przeprowadzona zgodnie z KSUA 3000 (Z) zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie (istotną niezgodność z wymogami).

Wybór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od jego oszacowania ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem. Przeprowadzając oszacowanie tego ryzyka biegły rewident bierze pod uwagę kontrolę wewnętrzną związaną ze sporządzeniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF, w celu zaplanowania stosownych procedur, które mają zapewnić biegłemu rewidentowi wystarczające i odpowiednie do okoliczności dowody. Ocena funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej nie została przeprowadzona w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności jej działania.

**96** Ponadto Raport na temat zgodności z wymogami ESEF zawiera sekcję odnoszącą się do stosowania przez firmę audytorską wymogów Krajowego Standardu Kontroli Jakości oraz stwierdzenie, że biegły rewident przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IESBA.

**97** Sekcja, o której mowa w punkcie 96 może mieć następujące brzmienie:

Firma audytorska stosuje Krajowe Standardy Kontroli Jakości w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 - „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych” przyjęte uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (dalej „KSKJ”).



Zgodnie z wymogami KSKJ firma audytorska utrzymuje kompleksowy system kontroli jakości obejmujący udokumentowane polityki i procedury odnośnie do zgodności z wymogami etycznymi, standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi. Przeprowadzając usługę biegły rewident i firma audytorska przestrzegali wymogów niezależności i innych wymogów etycznych określonych w Kodeksie IESBA. Kodeks IESBA oparty jest na podstawowych zasadach dotyczących uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności, zachowania poufności oraz profesjonalnego postępowania. Przestrzegaliśmy również innych wymogów niezależności i etyki, które mają zastosowanie dla niniejszej usługi atestacyjnej w Polsce.

- 98** Biegły rewident w Raporcie na temat zgodności z wymogami ESEF zawiera sekcję zawierającą opis podsumowania wykonanej pracy będącej podstawą jego opinii. Podsumowanie wykonanej pracy pomaga zamierzonym użytkownikom zrozumieć opinię biegłego rewidenta. Nie jest konieczne podawanie opisu wszystkich przeprowadzonych procedur.
- 99** Wykonane procedury zależą od oceny biegłego rewidenta i są zazwyczaj określane na etapie planowania przeprowadzenia usługi, co nie wyklucza możliwości ich późniejszej modyfikacji. Przykładowe procedury, których przeprowadzenie, a następnie opisanie w Raporcie na temat zgodności z wymogami ESEF, może być rozważone przez biegłego rewidenta przedstawiono poniżej:
- a. uzyskanie zrozumienia procesu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF obejmującego proces wyboru i zastosowania przez Spółkę znaczników XBRL i zapewniania zgodności z Rozporządzeniem ESEF, w tym zrozumienie mechanizmów systemu kontroli wewnętrznej związanych z tym procesem;
  - b. sprawdzenie poprawności zastosowania formatu XHTML;
  - c. uzgodnienie oznakowanych informacji umieszczonych w pakiecie sprawozdawczym zawierającym skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF do czytelnego dla człowieka formatu skonsolidowanego sprawozdania finansowego;
  - d. sprawdzenie, przy użyciu odpowiednich narzędzi IT, kompletności oznakowania sprawozdania finansowego przy użyciu języka znaczników iXBRL zgodnie z wymogami implementacji formatu elektronicznego opisanymi w Rozporządzeniu ESEF;

- e. sprawdzenie odpowiedniości zastosowania przez jednostkę znaczników XBRL taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF oraz prawidłowości stworzonych znaczników, w przypadku których nie zidentyfikowano odpowiednich elementów w taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF;
- f. ocena prawidłowości zakotwiczenia zastosowanych rozszerzeń taksonomii w podstawowej taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF.

**100** W odniesieniu do odpowiedzialności zarządu oraz członków rady nadzorczej Raport na temat zgodności z wymogami ESEF zawiera następujący opis tych odpowiedzialności w osobnej sekcji zatytułowanej „Odpowiedzialność zarządu i osób sprawujących nadzór”:

Zarząd jednostki dominującej jest odpowiedzialny za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF zgodnie z wymogami dotyczącymi oznakowania oraz wymogami technicznymi dotyczącymi specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, które są określone w Rozporządzeniu ESEF. Odpowiedzialność ta obejmuje wybór i zastosowanie odpowiednich znaczników XBRL, przy użyciu taksonomii określonej w tych regulacjach.

Odpowiedzialność Zarządu obejmuje również zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej zapewniającego sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF wolnego od istotnych niezgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF.

Członkowie Rady Nadzorczej jednostki dominującej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, obejmującego również sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z formatem wynikającym z obowiązujących przepisów prawa.

**101** Biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, gdy, na podstawie przeprowadzonych prac i zgromadzonej dokumentacji, wyciąga wniosek, że skonsolidowane sprawozdanie w formacie ESEF jest zgodne, we wszystkich istotnych aspektach, z wymogami Rozporządzenia ESEF. Opinia ta powinna mieć następujące brzmienie:

Naszym zdaniem skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało przygotowane we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

- 102** Biegły rewident wyraża opinię zmodyfikowaną, gdy:
- a. zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, występuje ograniczenie zakresu badania ESEF, a skutek tej sprawy może być istotny. W takich przypadkach biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub odmawia wyrażenia opinii;
  - b. zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, oznakowania lub zastosowana taksonomia w przedstawionym do badania skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF nie są zgodne z wymogami art. 4 Rozporządzenia ESEF.
- 103** Biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem, gdy zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta skutki lub możliwe skutki danej sprawy nie są tak istotne i rozległe, aby wymagały opinii negatywnej lub odmowy wyrażenia opinii. Opinia z zastrzeżeniem jest wyrażana w sformułowaniu „za wyjątkiem” wpływu lub możliwego wpływu sprawy, do której odnosi się zastrzeżenie. Jeżeli biegły rewident wyraża opinię zmodyfikowaną ze względu na ograniczenie zakresu zlecenia lub jest świadomy sprawy (spraw), która(e) powoduje(a) istotną niezgodność skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF z odpowiednimi wymogami, zawiera on w raporcie wyraźny opis ograniczenia zakresu lub opis sprawy (spraw), która(e) powoduje(a), że skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF nie jest zgodne z odpowiednimi wymogami. Opisy te zawarte są w osobnej sekcji Raportu na temat zgodności z wymogami ESEF zatytułowanej „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, zamieszczonej bezpośrednio przed sekcją zawierającą Opinię. W takim przypadku zastosowanie mają wymogi, o których mowa w art. 12 ust. 1 Rozporządzenia UE nr 537/2014 i art. 138 Ustawy o biegłych rewidentach.
- 104** W przypadku, gdy przedstawione do badania sprawozdanie finansowe w formacie ESEF nie odpowiada wymogom XHTML, czyli jest niezgodne z wymogami art. 3 Rozporządzenia ESEF, biegły rewident rozważa odpowiednią modyfikację sprawozdania z badania w paragrafie opiniującym sprawozdania z badania – zastrzeżenie dotyczące formatu sprawozdania finansowego. W takim przypadku zastosowanie mają wymogi, o których mowa w art. 12 ust. 1 Rozporządzenia UE nr 537/2014 i art. 138 Ustawy o biegłych rewidentach.
- 105** Przez podpis biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem 69 m) KSUA 3000 (Z) rozumie się podpis biegłego rewidenta dotyczący sprawozdania niezależnego biegłego rewidenta z badania w rozumieniu paragrafu 49 KSB 700 (Z).
- 106** Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF nie zawiera odrębnej daty jego sporządzenia i nie może zostać wydany z inną datą niż data sprawozdania niezależnego z badania z badania sprawozdania finansowego. Data ta musi być zgodna z wymogami paragrafu 49 KSB 700 (Z).

## Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

- 107** W celu spełnienia swoich obowiązków w zakresie komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z paragrafem 78 KSUA 3000 (Z), biegły rewident rozważa przekazanie osobom sprawującym nadzór informacji o ewentualnych trudnościach związanych z badaniem zgodności z wymogami ESEF.
- 108** W przypadkach istotnej niezgodności skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF z wymogami Rozporządzenia ESEF, biegły rewident przekazuje te ustalenia osobom sprawującym nadzór.

## Późniejsze zdarzenia

- 109** Paragraf 61 KSUA 3000 (Z) wymaga, aby biegły rewident odpowiednio reagował na fakty, o których dowiedział się po dacie sprawozdania z badania, a które, gdyby były znane biegłemu rewidentowi w tej dacie, mogłyby spowodować, że dokonałby modyfikacji opinii zawartej w Raporcie na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF. W takim przypadku biegły rewident omawia te kwestie z zarządem emitenta oraz, jeśli to niezbędne, z osobami sprawującymi nadzór, i ocenia, czy konieczne jest wprowadzenie zmian w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF.
- 110** Jeżeli po wydaniu sprawozdania niezależnego biegłego rewidenta z badania zawierającego Raport na temat zgodności z wymogami ESEF, a przed zatwierdzeniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF przez organ zatwierdzający biegły rewident otrzymał informację, że format elektronicznego raportowania sprawozdania finansowego, w tym zastosowane oznaczenia czy taksonomia zostały zmienione, biegły rewident powinien rozważyć, czy wprowadzone zmiany po dacie sprawozdania niezależnego biegłego rewidenta z badania mają wpływ na to sprawozdanie, w tym na Raport na temat zgodności z wymogami ESEF.
- 111** Jeżeli zmiany dokonane przez jednostkę w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF mają wpływ na sprawozdanie niezależnego biegłego rewidenta z badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF stosuje się ogólne zasady przewidziane w art. 54. Ustawy o rachunkowości.

## Załącznik 1 - Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF - przykład

### Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji

.....

#### ***Opinia na temat zgodności skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego w jednolitym elektronicznym formacie raportowania z wymogami rozporządzenia o standardach technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania***

W związku z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego zostaliśmy zaangażowani do przeprowadzania usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność w celu wyrażenia opinii czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe Grupy na dzień i za rok zakończony 31 grudnia 2020 roku sporządzone w jednolitym elektronicznym formacie raportowania zawarte w pliku o nazwie [nazwa pliku.zip] („skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF”) zostało oznakowane zgodnie z wymogami określonymi w rozporządzeniu delegowanym Komisji (UE) nr 2019/815 z dnia 17 grudnia 2018 r. uzupełniającym dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania („Rozporządzenie ESEF”) oraz spełnia wymogi techniczne dotyczące specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, które są określone w tych regulacjach.

#### *Identyfikacja kryteriów i opis przedmiotu usługi*

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało sporządzone przez Zarząd jednostki dominującej w celu spełnienia wymogów dotyczących oznakowania oraz wymogów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, które są określone w Rozporządzeniu ESEF.

Przedmiotem naszej usługi atestacyjnej jest zgodność skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF z wymogami Rozporządzenia ESEF, a wymogi określone w tych regulacjach stanowią, naszym zdaniem, odpowiednie kryteria do sformułowania przez nas opinii.

#### *Odpowiedzialność Zarządu oraz Rady Nadzorczej jednostki dominującej*

Zarząd jest odpowiedzialny za sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF zgodnie z wymogami dotyczącymi oznakowania oraz wymogami technicznymi dotyczącymi specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, które są określone w Rozporządzeniu ESEF. Odpowiedzialność ta obejmuje wybór i zastosowanie odpowiednich znaczników XBRL, przy użyciu taksonomii określonej w tych regulacjach.

Odpowiedzialność Zarządu obejmuje również zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej zapewniającego sporządzenie skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF wolnego od istotnych niezgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF.

Członkowie Rady Nadzorczej jednostki dominującej są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, obejmującego również sporządzenie sprawozdań finansowych zgodnie z formatem, wynikającym z obowiązujących przepisów prawa.

### *Odpowiedzialność biegłego rewidenta*

Naszym celem było wyrażenie opinii, na podstawie przeprowadzenia usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało oznakowane zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF oraz jest zgodne ze standardami technicznymi dotyczącymi specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania określonymi w tych regulacjach.

Wykonaliśmy usługę zgodnie z Krajowym Standardem 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”, (dalej: „KSUA 3000 (Z)”).

Standard ten nakłada na biegłego rewidenta obowiązek zaplanowania i wykonania procedur w taki sposób, aby uzyskać racjonalną pewność, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało przygotowane zgodnie z określonymi kryteriami.

Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że usługa przeprowadzona zgodnie z KSUA 3000 (Z) zawsze wykryje istniejące istotne zniekształcenie.

Wybór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od jego oszacowania ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem. Przeprowadzając oszacowanie tego ryzyka biegły rewident bierze pod uwagę kontrolę wewnętrzną związaną ze sporządzeniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF, w celu zaplanowania stosownych procedur, które mają zapewnić biegłemu rewidentowi wystarczające i odpowiednie do okoliczności dowody. Ocena funkcjonowania systemu kontroli wewnętrznej nie została przeprowadzona w celu wyrażenia opinii na temat skuteczności jej działania.

### *Podsumowanie wykonanych prac*

Zaplanowane i przeprowadzone przez nas procedury obejmowały między innymi:

- uzyskanie zrozumienia procesu sporządzenia skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF obejmującego proces wyboru i zastosowania przez Spółkę znaczników XBRL i zapewniania zgodności z Rozporządzeniem ESEF, w tym zrozumienie mechanizmów systemu kontroli wewnętrznej związanych z tym procesem;
- [uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów związanych z operacyjną efektywnością mechanizmów kontrolnych związanych ze znakowaniem znacznikami XBRL, gdy (jeżeli, gdzie) w ramach procesu oceny ryzyka uznaliśmy, że inne procedury niż testowanie mechanizmów kontrolnych nie pozwolą uzyskać wystarczających dowodów badania]\* [jeśli przeprowadzono];
- uzgodnienie oznakowanych [na wybranej próbie] informacji zawartych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF do zbadanego skonsolidowanego sprawozdania finansowego;
- [przy użyciu specjalistycznego narzędzia informatycznego/ (i) przy wsparciu eksperta z zakresu IT] ocena spełnienia standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, w tym zastosowania formatu XHTML;
- ocena kompletności oznakowania informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF znacznikami XBRL;
- ocena czy zastosowane znaczniki XBRL z taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF zostały odpowiednio zastosowane oraz, że użyto rozszerzeń taksonomii w sytuacjach, gdy w podstawowej taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF nie zidentyfikowano odpowiednich elementów;
- ocena prawidłowości zakotwiczenia zastosowanych rozszerzeń taksonomii w podstawowej taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF;
- [wymienić inne, jeśli je wykonano].

Uważamy, że uzyskane przez nas dowody stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia przez nas opinii z wykonania usługi atestacyjnej.

### *Wymogi etyczne, w tym niezależność*

Przeprowadzając usługę biegły rewident i firma audytorska przestrzegali wymogów niezależności i innych wymogów etycznych określonych w Kodeksie IESBA. Kodeks IESBA oparty jest na podstawowych zasadach dotyczących uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności, zachowania poufności oraz profesjonalnego postępowania. Przestrzegliśmy również innych wymogów niezależności i etyki, które mają zastosowanie dla niniejszej usługi atestacyjnej w Polsce.

### *Wymogi kontroli jakości*

Firma audytorska stosuje krajowe standardy kontroli jakości w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Kontroli Jakości 1 - „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych” przyjęte uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów (dalej „KSKJ”).

Zgodnie z wymogami KSKJ firma audytorska utrzymuje kompleksowy system kontroli jakości obejmujący udokumentowane polityki i procedury odnośnie do zgodności z wymogami etycznymi, standardami zawodowymi oraz mającymi zastosowanie wymogami prawnymi i regulacyjnymi.

### *Opinia*

Podstawę sformułowania opinii biegłego rewidenta stanowią kwestie opisane powyżej, dlatego opinia powinna być czytana z uwzględnieniem tych kwestii.

Naszym zdaniem skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało przygotowane we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.