

Załącznik nr 1 do uchwały Nr 1975/32a/2021  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 17 grudnia. 2021 r.

**KRAJOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH  
INNYCH NIŻ BADANIE I PRZEGLĄD 3001PL**

**BADANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH SPORZĄDZONYCH W JEDNOLITYM  
ELEKTRONICZNYM FORMACIE RAPORTOWANIA**

**KRAJOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ BADANIE  
I PRZEGLĄD 3001PL**

**BADANIE SPRAWOZDAŃ FINANSOWYCH SPORZĄDZONYCH W JEDNOLITYM  
ELEKTRONICZNYM FORMACIE RAPORTOWANIA**

**SPIS TREŚCI**

---

	Paragraf
	<b>Wprowadzenie</b>
.....	4
Zakres .....	4
Obowiązki zarządu sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF .....	5
Data wejścia w życie .....	6
<b>Cel</b> .....	6
<b>Definicje</b> .....	6
	<b>Wymogi</b>
.....	7
Przestrzeganie standardów, które są stosowne dla zlecenia .....	7
Wymogi w zakresie niezależności .....	8
Zaangażowanie biegłego rewidenta do badania ESEF .....	8
Planowanie badania ESEF.....	8
Istotność w badaniu ESEF .....	9
Przeprowadzanie badania .....	10
Warstwa sprawozdania finansowego czytelna dla człowieka .....	10
Przypadek A .....	11
Przypadek B .....	11
Informacje oznakowane .....	11
Uzyskanie zrozumienia okoliczności badania.....	11
Identyfikacja i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia.....	13
Kompletność.....	13
Dokładność.....	13
Uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów skuteczności kontroli wewnętrznej w zakresie sporządzania dokumentów ESEF .....	14
Procedury badania przeprowadzane w odpowiedzi na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia	14
Ocena prawidłowości technicznej dokumentów ESEF .....	15

Ocena znaczników iXBRL.....	16
Pisemne oświadczenia.....	17
Inne informacje .....	17
Ocena ustaleń badania i sformułowanie opinii z badania na temat zgodności z wymogami ESEF.....	18
Sprawozdawczość biegłego rewidenta.....	18
Opinia niezmodyfikowana i zmodyfikowana.....	21
Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór .....	22
Późniejsze zdarzenia.....	23
Załącznik 1 – Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF – przykład.....	24
Załącznik 2 – Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF – przykład opinii z zastrzeżeniem. ....	27
Załącznik 3 – Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF – przykład opinii negatywnej w zakresie oznakowania.....	30

## Wprowadzenie

### Zakres

- 1 Zgodnie z obowiązującymi regulacjami, w tym art. 3 Rozporządzenia delegowanego Komisji (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 – w formacie XHTML (zwanym dalej: „formatem ESEF”) – a ponadto do znakowania (za pomocą tzw. znaczników) skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości, Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej oraz związanymi z nimi interpretacjami ogłoszonymi w formie rozporządzeń Komisji Europejskiej (zwanymi dalej: „MSSF”), zgodnie z art. 4 i 6 Rozporządzenia ESEF w technologii Inline XBRL (zwanymi dalej: „znacznikami iXBRL” lub „znacznikami XBRL”). Jednocześnie zgodnie z ustawą z dnia 29 września 1994 o rachunkowości (dalej: „ustawa o rachunkowości”), sprawozdania finansowe jednostek oraz skonsolidowane sprawozdania finansowe jednostek niebędących emitentami papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym, sporządzane zgodnie z MSSF, mogą być sporządzane w formacie, o którym mowa w Rozporządzeniu ESEF, a skonsolidowane sprawozdania finansowe takich jednostek mogą być oznakowane zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF. Niniejszy standard stosuje się do badania sprawozdań finansowych emitentów i odpowiednio badania sprawozdań finansowych oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych jednostek niebędących emitentami, sporządzanych zgodnie z MSSF i w formacie ESEF. W związku z tym, ilekroć w niniejszym standardzie mowa o sporządzających sprawozdanie finansowe w formacie ESEF, dotyczy to również odpowiednio jednostek niebędących emitentami papierów wartościowych notowanych na rynkach regulowanych, które skorzystały z prawa do sporządzenia sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych w formacie, o którym mowa w Rozporządzeniu ESEF, oraz prawa do znakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z tym rozporządzeniem.
- 2 Biegły rewident ocenia w ramach badania, czy sprawozdanie finansowe i skonsolidowane sprawozdanie finansowe sporządzone w formacie ESEF spełnia 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 oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF w odpowiedniej sekcji sprawozdania z badania „Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji”. Zarząd sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF jest odpowiedzialny za przygotowanie raportów rocznych i skonsolidowanych raportów rocznych, 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 mającymi zastosowanie 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 tym wymogami związanymi ze specyfikacją techniczną oraz w zakresie oznakowania znacznikami iXBRL.
- 5 W związku z tym, usługę atestacyjną o racjonalnym stopniu pewności dotyczącą oceny zgodności z wymogami ESEF (dalej: „badanie ESEF” lub „badanie zgodności z wymogami ESEF”), w tym w zakresie oznakowania znacznikami iXBRL i specyfikacji technicznej, przeprowadza się w ramach badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego – zgodnie z niniejszym standardem oraz, gdzie jest to stosowne, z Krajowym Standardem Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Zmieniony) („KSUA 3000 (Z)”).
- 6 Niniejszy standard uwzględnia specyfikę badania zgodności z wymogami ESEF w kontekście stosowania KSUA 3000 (Z). Ponadto wymogi zawarte w KSUA 3000 (Z), które ze względu na szeroki zakres przeznaczenia są przedstawione w sposób ogólny, zostały w razie potrzeby uszczegółowione dla badania zgodności z wymogami ESEF. Jednocześnie w związku z faktem, że ocena zgodności z Rozporządzeniem ESEF nie jest zleceniem odrębnym od badania sprawozdania finansowego, niektóre wymogi KSUA 3000 (Z) mogą nie mieć zastosowania.
- 7 Niniejszy standard obejmuje załączniki zawierające przykłady treści raportu na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF. W celu spełnienia wymogów sprawozdawczych w odniesieniu do badania zgodności z wymogami ESEF, w ramach badania 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 były przygotowane w formacie XHTML, a także 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 sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF**

- 9 Zarząd sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF 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, a także za znakowanie rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego, sporządzonego według MSSF, zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

- 10 Ponadto zarząd sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF jest odpowiedzialny za zaprojektowanie, wdrożenie i utrzymanie systemu kontroli wewnętrznej zapewniającego sporządzenie dokumentów ESEF wolnych od istotnych nieprawidłowości (niezgodności z wymogami), w tym spowodowanych oszustwem lub błędem. Zarząd sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF jest zobowiązany do przedłożenia biegłemu rewidentowi dokumentów ESEF, sporządzonych zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF, w ramach 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 sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF oraz członkowie rady nadzorczej są zobowiązani do zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe, skonsolidowane sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności jednostki oraz sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej spełniały wymagania przewidziane w ustawie o rachunkowości.
- 11 Członkowie rady nadzorczej sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF są odpowiedzialni za nadzorowanie procesu sprawozdawczości finansowej, obejmującego również sporządzenie sprawozdań finansowych w formacie zgodnym z obowiązującymi przepisami prawa.

#### **Data wejścia w życie**

- 12 Niniejszy standard obowiązuje dla usług badania sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, za okresy sprawozdawcze kończące się dnia 31 grudnia 2021 r. i później.

#### **Cel**

- 13 Celem biegłego rewidenta jest uzyskanie racjonalnej pewności, czy dokumenty ESEF zostały:
- sporządzone zgodnie z formatem ESEF,
  - oznakowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF
- oraz wyrażenie opinii na ten temat w sprawozdaniu z badania.

#### **Definicje**

- 14 Dla celów niniejszego standardu następujące pojęcia mają znaczenie, jak przypisane poniżej:
- Taksonomia podstawowa* – połączony zbiór elementów taksonomii oraz zbiór powiązań określonych w Rozporządzeniu ESEF.
  - Taksonomia rozszerzona* – połączony zbiór elementów taksonomii oraz zbiór powiązań dodanych przez sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF jako rozszerzenie taksonomii podstawowej, określonej w Rozporządzeniu ESEF.
  - Dokumenty ESEF* – pojedynczy plik lub zbiór plików, zawierający odpowiednio roczne sprawozdanie finansowe lub skonsolidowane roczne 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.

- d. *Zgodność z ESEF* – zgodność zbadanych dokumentów ESEF, we wszystkich istotnych aspektach, z wymogami Rozporządzenia ESEF.
- e. *Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF* – wydzielona sekcja sprawozdania z badania, która zawiera opinię biegłego rewidenta na temat zgodności oznakowania dokumentów ESEF z wymogami Rozporządzenia ESEF.
- f. *Inline XBRL* (skrót: *iXBRL*) – technologia zapewniająca mechanizm wbudowywania znaczników XBRL w dokumentach XHTML.
- 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.
- p. *Istotne zniekształcenie* – istotna niezgodność z wymogami Rozporządzenia ESEF, w szczególności uniemożliwiająca prawidłowe odczytanie maszynowe treści znaczników iXBRL lub powodująca odczytanie danych istotnie niezgodnych z treścią sprawozdania finansowego czytelną dla człowieka.

## **Wymogi**

### **Przestrzeganie standardów, które są stosowne dla zlecenia**

- 15 Badanie zgodności z wymogami ESEF jest przeprowadzane w ramach badania rocznego sprawozdania finansowego lub rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego i nie stanowi odrębnej usługi biegłego rewidenta. W odniesieniu do dokumentów ESEF, badanie zgodności z wymogami ESEF przeprowadzane jest zgodnie z wymogami niniejszego standardu oraz, gdzie jest to stosowne, z wymogami KSUA 3000 (Z).

### **Wymogi w zakresie niezależności**

- 16 Podczas badania zgodności z wymogami ESEF, biegły rewident przestrzega tych samych wymogów dotyczących niezależności, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych.
- 17 Badanie zgodności z wymogami ESEF wykonuje się przy użyciu innego oprogramowania niż oprogramowanie służące do przygotowania dokumentów ESEF.

### **Zaangażowanie biegłego rewidenta do badania ESEF**

- 18 Badanie zgodności z wymogami ESEF, w ramach badania rocznego sprawozdania finansowego lub rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzających sprawozdanie finansowe w formacie ESEF, nie wymaga odrębnego wyboru firmy audytorskiej, wykraczającego poza wybór firmy audytorskiej do przeprowadzenia badania dokumentów ESEF, przez odpowiednie organy sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF.
- 19 Biegły rewident umieszcza w umowie postanowienia w zakresie odnoszącym się do badania ESEF, w szczególności dotyczące:
  - a. planowania badania zgodności z wymogami ESEF (np. termin przekazania biegłemu rewidentowi dokumentów ESEF),
  - b. planowanego dobrowolnego oznakowania, wykraczającego poza wymagane prawem znaczniki iXBRL,
  - c. odpowiedzialności zarządu i rady nadzorczej sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF w związku z wypełnieniem wymogów wynikających z rozporządzenia ESEF,
  - d. przekazania sprawozdania z badania w formacie XHTML,
  - e. publikowania lub przekazywania przez sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF, osobom trzecim, zbadanego rocznego sprawozdania finansowego oraz rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego wraz ze sprawozdaniem z badania, w innej formie, niż wymagana przepisami prawa,
  - f. odpowiedzialności biegłego rewidenta w odniesieniu do zastosowanych przez sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF dobrowolnych znaczników, jeśli dotyczy.
- 20 Biegły rewident upewnia 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**

- 21 Planując badanie zgodności z wymogami ESEF, biegły rewident bierze pod uwagę fakt, że część procedur badania, które należy przeprowadzić, może zostać przeprowadzona dopiero po sporządzeniu przez raportu rocznego zawierającego dokumenty ESEF.
- 22 W ramach planowania badania, biegły rewident określa strategię badania i decyduje, czy planuje uzyskać 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, dokumentów ESEF podlegających badaniu oraz innych procedur mających na celu ustalenie odpowiedniej reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia (niezgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF), lub
  - b. wyłącznie poprzez wykonanie innych procedur badania w odpowiedzi na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia (niezgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF).
- 23 Biegły rewident rozważa również, czy w związku z badaniem zgodności z wymogami ESEF konieczne jest zaangażowanie eksperta biegłego rewidenta, a podejmując tę 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, które są niezbędne do wykonania procedur badania.
- 24 Biegły rewident sprawuje nadzór nad pracą zaangażowanego przez siebie eksperta, ocenia wnioski z jego pracy oraz odpowiednio dokumentuje w aktach badania.
- 25 Zaangażowanie eksperta biegłego rewidenta do badania ESEF nie zwalnia biegłego rewidenta z odpowiedzialności za to badanie, również w części dotyczącej pracy wykonanej przez eksperta. Tym niemniej, jeżeli biegły rewident wykorzystując pracę takiego eksperta zgodnie z niniejszym standardem stwierdza, że praca eksperta jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta, wówczas może przyjąć ustalenia lub wnioski w dziedzinie wiedzy eksperta za odpowiednie dowody badania
- 26 Jeśli sporządzający sprawozdanie finansowe w formacie ESEF planuje umieścić w dokumentach ESEF dobrowolne znaczniki iXBRL (niewymagane przez Rozporządzenie ESEF), biegły rewident upewnia się, że zawarta ze sporządzającym sprawozdanie finansowe w formacie ESEF umowa obejmuje stosowne postanowienia.
- 27 Biegły rewident upewnia się, że zastosowane przez sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF dobrowolne znaczniki są zgodne z wymogami dotyczącymi stosowania dobrowolnych znaczników określonymi w art. 4 i art. 5 Rozporządzenia ESEF.
- 28 W przypadku zastosowania przez sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF dobrowolnych znaczników iXBRL, biegły rewident bierze ten fakt pod uwagę przy planowaniu badania ESEF.

### **Istotność w badaniu ESEF**

- 29 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.

- 30 Istotność badania zgodności z wymogami ESEF, określona w oparciu o istotność na poziomie sprawozdania finansowego, powinna być dostosowana do specyfiki dokumentów ESEF, z uwzględnieniem faktu, iż zamierzeni użytkownicy dokumentów ESEF mogą mieć określone oczekiwania co do kompletności i dokładności znaczników, a także, iż celem wprowadzenia wymogów w zakresie specyfikacji technicznej jest umożliwienie maszynowego odczytu informacji.
- 31 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 sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF.
- 32 Ocena relatywnego znaczenia aspektów jakościowych i ilościowych dla danego badania jest kwestią zawodowego osądu biegłego rewidenta.
- 33 Biegły rewident kieruje się istotnością podczas:
- planowania procedur do wykonania, określając ich rodzaj, zakres i czas przeprowadzenia, oraz
  - dokonywania oceny, czy dokumenty ESEF są wolne od istotnego zniekształcenia, zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

Niezbędnym elementem zgodności badanych dokumentów ESEF z Rozporządzeniem ESEF jest zgodność, we wszystkich istotnych aspektach, z techniczną specyfikacją określoną w tych regulacjach, przy czym niezgodność ze specyfikacją techniczną, uniemożliwiająca maszynowy odczyt informacji, jest uznawana za istotne zniekształcenie o rozległym charakterze. Przykładem istotnego zniekształcenia, o rozległym charakterze, jest sporządzanie przez jednostkę sprawozdania finansowego lub skonsolidowanego sprawozdania finansowego w innym, niż określony w art. 3 Rozporządzenie ESEF, formacie XHTML.

### **Przeprowadzanie badania**

- 34 Jednolity elektroniczny format raportowania został określony w Rozporządzeniu ESEF.
- 35 W celu wyrażenia opinii o tym, czy dokument ESEF sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF spełnia wymogi Rozporządzenia ESEF, biegły rewident:
- upewnia się, czy informacje, wobec których biegły rewident zastosował procedury badania, są zgodne z czytelnością dla człowieka (ang. *human readable*) warstwą sprawozdania finansowego, będącą częścią dokumentu ESEF sporządzonego w formacie XHTML,
  - ustala, 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.

### **Warstwa sprawozdania finansowego czytelna dla człowieka**

- 36 Zakres procedur biegłego rewidenta i ich rozłożenie w czasie zależy od tego, kiedy biegłemu rewidentowi zostanie udostępniona ostateczna wersja sporządzonego dokumentu ESEF w formacie XHTML, a także od przyjętego przez biegłego rewidenta podejścia do badania sprawozdania finansowego. W praktyce wyróżnić można dwie sytuacje, których konsekwencje opisane są poniżej:

*Przypadek A*

- 37 Dokument ESEF zostaje udostępniony biegłemu rewidentowi na wczesnym etapie badania sprawozdania finansowego.
- 38 W tej sytuacji biegły rewident może pracować bezpośrednio na treści czytelnej dla człowieka warstwy sprawozdania finansowego. Gdy biegły rewident bezpośrednio przeprowadza procedury badania w odniesieniu do dokumentu ESEF, nie są potrzebne żadne dodatkowe procedury badania, mające na celu uzgodnienie różnych formatów sprawozdania finansowego.

*Przypadek B*

- 39 Sporządzający sprawozdanie finansowe w formacie ESEF najpierw przekazuje biegłemu rewidentowi do badania sprawozdanie finansowe, które nie zostało jeszcze sporządzone zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF, a później przekazuje dokument ESEF.
- 40 W tej sytuacji biegły rewident przeprowadza uzgodnienie między czytelną dla człowieka warstwą dokumentu ESEF, a wstępnymi informacjami przekazanymi przez sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF, które zostały poddane przez biegłego rewidenta procedurom badania. Biegły rewident weryfikuje więc zgodność czytelnego dla człowieka dokumentu ESEF 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.
- 42 Biegły rewident sprawdza, czy wszystkie liczby, o których mowa w załączniku II ust. 1 Rozporządzenia ESEF zostały oznakowane. Brak oznaczenia którejkolwiek liczby jest istotnym zniekształceniem i powoduje modyfikację opinii biegłego rewidenta o oznakowaniu sprawozdania finansowego zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

**Uzyskanie zrozumienia okoliczności badania**

- 43 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:
- a. kontroli wewnętrznych dotyczących spełniania wymogów Rozporządzenia ESEF w sprawie prawidłowości technicznej dokumentów ESEF podlegających badaniu,
  - b. w stosownych przypadkach, kontroli wewnętrznych związanych ze sporządzeniem sprawozdania finansowego w formacie XHTML równoważnego pod względem treści z informacjami, wobec których zastosował procedury badania, oraz
  - c. w stosownych przypadkach, kontroli wewnętrznych mających na celu spełnienie wymogów Rozporządzenia ESEF dotyczących znaczników iXBRL.
- 44 Biegły rewident uzyskuje zrozumienie ogólnych kontroli informatycznych, istotnych dla badania zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF oraz stosownych kontroli wewnętrznych związanych z aplikacjami komputerowymi.
- 45 Biegły rewident uzyskuje zrozumienie terminów przygotowania dokumentów ESEF oraz innych okoliczności zlecenia, które mogą mieć wpływ na planowanie i przeprowadzenie badania.

- 46 Biegły rewident uzyskuje zrozumienie kontroli wewnętrznych, w tym aplikacji informatycznych, które mają znaczenie dla badania zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF oraz ocenia odpowiedniość zaprojektowania i wdrożenia tych kontroli wewnętrznych. 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 wykonać inne procedury badania, opisane w podrozdziale „Procedury badania przeprowadzane w odpowiedzi na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia”. Ważnym czynnikiem może być to, w jakim zakresie sporządzający sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zlecił sporządzenie dokumentów ESEF usługodawcy zewnętrznemu.
- 47 Inne okoliczności, które mogą mieć wpływ na zaplanowanie i przeprowadzenie badania zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF obejmują:
- doświadczenie i kompetencje zarządu oraz pracowników sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF uczestniczących w sporządzaniu dokumentów ESEF,
  - liczbę i zakres przeprowadzanych przez sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF testów dotyczących funkcjonowania oprogramowania dla sporządzenia dokumentów ESEF,
  - wykorzystanie oprogramowania do sporządzenia dokumentów ESEF.
- 48 Jeżeli sporządzający sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zleci częściowe lub całkowite przygotowanie dokumentów ESEF usługodawcy zewnętrznemu, biegły rewident uzyskuje zrozumienie sposobu, w jaki sporządzający sprawozdanie finansowe w formacie ESEF korzysta z usług tego dostawcy w celu przygotowania dokumentów ESEF, w tym:
- rodzaju usług świadczonych przez dostawcę,
  - znaczenia tych usług dla sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF (łącznie z wpływem na kontrole wewnętrzne sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF),
  - relacji pomiędzy sporządzającym sprawozdanie finansowe w formacie ESEF a dostawcą usług (łącznie ze stosownymi postanowieniami umownymi),
  - doświadczenia, kompetencji i zasobów dostawcy usług, w tym stosowanego oprogramowania.
- 49 Uzyskując zrozumienie okoliczności badania, biegły rewident ocenia zaprojektowanie i wdrożenie odpowiednich kontroli wewnętrznych sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF, odnoszących się do usług świadczonych przez dostawcę usług.
- 50 W przypadku, o którym mowa w paragrafie 48, jeśli biegły rewident nie jest w stanie uzyskać wystarczającego zrozumienia od sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF, 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 sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF 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,

- d. 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**

- 51 Na podstawie zrozumienia, uzyskanego zgodnie z podrozdziałem „Uzyskanie zrozumienia okoliczności badania”, biegły rewident identyfikuje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia dotyczącego:
  - a. nieprzedstawienia plików w formacie XHTML, oraz
  - b. niezgodności dokumentów ESEF ze specyfikacją techniczną, określoną w Rozporządzeniu ESEF,
  - c. oznakowania znacznikami iXBRL niezgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.
- 52 W odpowiedzi na tę ocenę, biegły rewident określa zakres pozostałych procedur badania (zob. podrozdział „Procedury badania przeprowadzane w odpowiedzi na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia”).
- 53 Biegły rewident określa i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia związane z oznakowanymi informacjami sporządzonymi przez sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF. Ocena ta opiera się na zrozumieniu zastosowanego przez sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF procesu znakowania informacji, w tym stosowanego przez sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF systemu kontroli wewnętrznej. Ryzyko związane ze znakowaniem może obejmować następujące stwierdzenia:

#### *Kompletność*

- a. ryzyko, że nie wszystkie wymagane kwoty ujawnione w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, sporządzonym zgodnie z MSSF, zostały oznakowane
- b. ryzyko, że 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 r. lub później, a Tabela 2 dla lat obrotowych rozpoczynających się 1 stycznia 2022 r. lub później),
- c. ryzyko, że wymagane znaczniki związane z identyfikacją podmiotu zostały pominięte.

#### *Dokładność*

- a. ryzyko, że oznakowane dane nie odpowiadają danym skonsolidowanego sprawozdania finansowego w warstwie czytelnej dla człowieka (XHTML),
- b. ryzyko, że 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. ryzyko, że nie zastosowano odpowiedniego elementu z podstawowej taksonomii,
- d. ryzyko, że błędnie przedstawiono znaczenie księgowego oznakowania liczby lub ujawnienia z powodu wybrania nieodpowiedniego elementu z podstawowej taksonomii,

- e. ryzyko, że 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 sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF,
- f. w przypadku, gdy element taksonomii rozszerzonej łączy w sobie szereg elementów taksonomii podstawowej, ryzyko, że sporządzający sprawozdanie finansowe w formacie ESEF 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**

- 54 Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody skuteczności kontroli wewnętrznej w zakresie sporządzania dokumentów ESEF, w tym mechanizmów kontrolnych dotyczących aplikacji informatycznych, jeżeli:
- a. 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
  - b. nie jest w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów wyłącznie na podstawie innych procedur badania.
- 55 Jeżeli zgodnie z paragrafem 54, 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 sporządzający sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zleca część lub całość sporządzenia dokumentów ESEF zewnętrznemu dostawcy usług, biegły rewident:
- a. ustala, czy możliwe jest uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów od sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF, oraz
  - b. jeśli nie jest to możliwe, 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**

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

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

### **Ocena prawidłowości technicznej dokumentów ESEF**

- 59 Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody na to, czy dokumenty ESEF spełniają wymogi prawidłowości technicznej, wynikające z Rozporządzenia ESEF.
- 60 Dokumenty ESEF uznaje się za technicznie prawidłowe, gdy są one technicznie i formalnie zgodne z wymogami (specyfikacjami), o których mowa w załączniku III, pkt od 1 do 3 oraz w załączniku IV, pkt 14 Rozporządzenia ESEF.
- 61 Prawidłowość techniczna wymaga, aby poszczególne pliki, zawarte w dokumentach ESEF, spełniały wymogi odpowiednich specyfikacji technicznych w zakresie rodzaju kodowania, umiejscowienia danych, formatu danych i powiązań między nimi.
- 62 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. Oprogramowanie walidacyjne nie może być tym samym oprogramowaniem, które służyło do utworzenia dokumentu ESEF.
- 63 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.
- 64 Biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody na to, czy dokumenty ESEF umożliwiają przedstawienie pliku zawierającego sprawozdanie finansowe w formacie XHTML.
- 65 ESEF wykorzystuje rozszerzalny język znaczników XHTML, jako podstawę elektronicznego formatu sprawozdawczego.

- 66 Ocena przedstawienia dokumentów ESEF w formacie XHTML (warstwa czytelna dla człowieka) jest dokonywana w celu uzyskania racjonalnej pewności, 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 biegły rewident zastosował procedury badania, a także że format sprawozdania finansowego jest zgodny z ustawą o rachunkowości. Aby uzyskać racjonalną pewność, że format sprawozdania finansowego jest zgodny z wymogami Rozporządzenia ESEF biegły rewident przeprowadza testy walidacyjne dokumentu ESEF. Biegły rewident przeprowadza te testy przy użyciu oprogramowania sprawdzonego testami zgodności opublikowanymi przez ESMA (ang. *conformance suites*) służącymi do testowania możliwości narzędzi w zakresie tworzenia/przetwarzania informacji sporządzonych zgodnie z wszystkimi wymogami ESEF. Testy zgodności pozwalają określić, czy oprogramowanie wykrywa i oznacza niezgodności z wymogami formatu ESEF. Biegły rewident dokumentuje wyniki przeprowadzonych testów.

### Ocena znaczników iXBRL

- 67 W przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z MSSF, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody na to, czy 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 dobrowolne znaczniki iXBRL, które zostały wprowadzone przez sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF.
- 68 Oceniając odpowiedniość znaczników iXBRL, biegły rewident ustala, czy metainformacje przypisane do informacji w formacie XHTML, w tym przypisanie elementów taksonomii podstawowej i rozszerzonej, oraz zawartość warstw powiązań i właściwości elementów tych taksonomii są zgodne z wymogami Rozporządzenia ESEF.
- 69 Ocena odpowiednich znaczników iXBRL wymaga analizy, czy metainformacje przypisane przez sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF 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.
- 70 Oceniając kompletność znaczników iXBRL, biegły rewident ustala, czy:
- sporządzający sprawozdanie finansowe w formacie ESEF oznakował wszystkie ujawniane informacje określone w załączniku II w Rozporządzeniu ESEF, oraz
  - w przypadkach określonych w załączniku IV zostały przez sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF utworzone odpowiednie elementy taksonomii rozszerzonej.
- 71 Gdy ujawnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym są prezentowane zgodnie z wymogami MSSF, z zastosowaniem odnośników do innych elementów dokumentów ESEF, przekazanych biegłemu rewidentowi przez sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF i te ujawnienia są objęte zakresem obowiązkowych znaczników iXBRL, biegły rewident uwzględnia to w swojej ocenie kompletności znaczników iXBRL.
- 72 Do oceny oznakowania dokumentów ESEF za pomocą standardu iXBRL niezbędne jest odpowiednie oprogramowanie. Oprogramowanie jest odpowiednie, gdy:



- a. 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, rejestrem jednostek XBRL, specyfikacją XBRL 2.1 oraz specyfikacją XBRL Dimensions 1.0, oraz
  - b. prezentuje zapisy danych w formacie XBRL wraz z przypisaną zawartością podstawowej i rozszerzonej taksonomii XBRL, odpowiednią do odczytu maszynowego w formie czytelnej dla człowieka,
  - c. nie jest tym samym oprogramowaniem, które służyło do utworzenia dokumentu ESEF.
- 73 Biegły rewident dokumentuje odpowiedniość użytego oprogramowania do oceny dokumentów ESEF.

### **Pisemne oświadczenia**

- 74 Obok pisemnych oświadczeń wymaganych w związku z ustawowym badaniem sprawozdania finansowego, biegły rewident kieruje prośbę i uzyskuje od zarządu sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF pisemne oświadczenia, w rozumieniu paragrafów od 56 do 59 KSUA 3000 (Z), w których zarząd oświadcza, że:
- a. jest odpowiedzialny za:
    - i. sporządzenie dokumentów ESEF zgodnie z wymogami ESEF, oraz
    - ii. kontrolę wewnętrzną, którą uznaje za niezbędną do umożliwienia sporządzenia dokumentów ESEF wolnych od istotnego zniekształcenia, tj. niezgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF dotyczącymi Jednolitego Elektronicznego Formatu Raportowania, niezależnie od tego, czy jest to spowodowane oszustwem, czy błędem,
  - b. przekazał biegłemu rewidentowi wszystkie informacje, wyjaśnienia i dowody wymagane w trakcie badania dokumentów ESEF.
- 75 Dodatkowo biegły rewident rozważa uzyskanie pisemnych oświadczeń w odniesieniu do otrzymanych informacji lub potwierdzeń, na przykład dotyczących:
- a. oprogramowania wykorzystanego do sporządzenia dokumentów ESEF,
  - b. zlecenia sporządzenia dokumentów ESEF usługodawcy zewnętrznemu,
  - c. przeglądarki internetowej, wykorzystywanej podczas badania zgodności informacji w formacie XHTML z wymogami ESEF.

### **Inne informacje**

- 76 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 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. Metainformacje przypisane do informacji w formacie XHTML, w znacznikach iXBRL, i przedstawione w dokumencie sporządzonym w formacie XHTML, takie jak identyfikacja podmiotu, nie są innymi informacjami, ponieważ wchodzą w zakres badania zgodności z wymogami ESEF.

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

- 77 Formułując swoją opinię, zgodnie z paragrafami od 64 do 66 KSUA 3000 (Z), na temat zgodności dokumentu ESEF, we wszystkich istotnych aspektach, z wymogami ESEF, biegły rewident ocenia, czy:
- a. dokument ESEF spełnia wymogi techniczne wynikające z Rozporządzenia ESEF,
  - b. dokument ESEF jest równoważny z informacjami, wobec których biegły rewident zastosował procedury badania, oraz
  - c. oznakowanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego za pomocą technologii Inline XBRL oraz pozostałych dokumentów ESEF, gdzie to jest stosowne, umożliwia uzyskanie odpowiedniej i kompletnej, możliwej do odczytu maszynowego informacji XBRL w formacie XHTML, zgodnie z art.3, 4 i 6 Rozporządzenia ESEF.

### **Sprawozdawczość biegłego rewidenta**

- 78 Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF stanowi część sprawozdania z badania.
- 79 Biegły rewident przedstawia raport zawierający opinię na temat zgodności oznakowania skonsolidowanego 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”).
- 80 Sprawozdanie z badania zawierające Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF jest sporządzane w formacie XHTML.
- 81 Jak przedstawiono w paragrafie 15 niniejszego standardu, badanie zgodności oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego z wymogami Rozporządzenia ESEF jest wykonywane zgodnie z niniejszym standardem oraz, gdzie jest to stosowne, z KSUA 3000 (Z) w ramach badania rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego.
- 82 Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia 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 niniejszym standardem oraz, gdzie jest to stosowne, z KSUA 3000 (Z),

- h. stwierdzenie, że firma audytorska, w imieniu której biegły rewident przeprowadził badanie, stosuje KSKJ<sup>1</sup>,
  - i. stwierdzenie, że biegły rewident oraz firma audytorska przestrzega wymogów niezależności i innych wymogów etycznych Kodeksu IESBA lub innych wymogów zawodowych,
  - 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).
- 83 W opisie odpowiedzialności biegłego rewidenta, zawartym w Raporcie na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF, biegły rewident oświadcza, że wykonał procedury badania zgodnie z niniejszym standardem oraz, gdzie jest to stosowne, 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.
- 84 W opisie przedmiotu procedur badania, biegły rewident wyraźnie identyfikuje skonsolidowane sprawozdanie finansowe (plik) w formacie ESEF, na temat którego wydaje opinię („skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF”).
- 85 Opis przedmiotu procedur badania zawiera między innymi stwierdzenie, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało sporządzone przez zarząd sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF w celu spełnienia wymogów art. 3 i 4 Rozporządzenia 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.
- 86 Odpowiednimi kryteriami do sformułowania opinii biegłego rewidenta, dającej racjonalną pewność, są wymogi opisane w paragrafie 85 niniejszego standardu, 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 określoną w Rozporządzeniu ESEF oraz, czy zostało oznakowane z zastosowaniem odpowiednich znaczników iXBRL i z wykorzystaniem taksonomii zawartej w Rozporządzeniu ESEF.
- 87 W przypadku, gdy biegły rewident wydaje niezmodyfikowaną opinię na temat zgodności sprawozdania finansowego w formacie ESEF z odpowiednimi wymogami, opis odpowiedzialności biegłego rewidenta ma następujące brzmienie:
- Naszym celem było wyrażenie opinii, na podstawie przeprowadzonej usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało oznakowane zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

---

<sup>1</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.

Wykonaliśmy usługę zgodnie z Krajowym Standardem Usług Atestacyjnych dotyczących badania sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania (dalej: „KSUA 3001PL”) oraz, gdzie jest to stosowne, 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 oznakowane zgodnie z określonymi kryteriami.

Racjonalna pewność jest wysokim poziomem pewności, ale nie gwarantuje, że usługa przeprowadzona zgodnie z KSUA 3001PL oraz, gdzie jest to stosowne, 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.

88 Ponadto Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia 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.

89 Sekcja, o której mowa w paragrafie 88 niniejszego standardu, ma 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 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.

90 Biegły rewident w Raporcie na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia 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.

91 Wykonane procedury zależą od oceny biegłego rewidenta i są zazwyczaj określane na etapie planowania przeprowadzenia badania, co nie wyklucza możliwości ich późniejszej modyfikacji. Przykładowe procedury, których przeprowadzenie, a następnie opisanie w Raporcie na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia 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 utworzonych 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.
- 92 W odniesieniu do odpowiedzialności zarządu oraz członków rady nadzorczej, Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia 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, 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.

### **Opinia niezmodyfikowana i zmodyfikowana**

- 93 Biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, gdy na podstawie przeprowadzonych prac i zgromadzonej dokumentacji wyciąga wnioski, że skonsolidowane sprawozdanie w formacie ESEF jest oznakowane zgodnie, we wszystkich istotnych aspektach, z wymogami Rozporządzenia ESEF. Opinia ta ma następujące brzmienie:
- Naszym zdaniem skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało oznakowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.
- Biegły rewident wyraża opinię zmodyfikowaną, gdy:
- a. zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta, występuje ograniczenie zakresu badania oznakowania 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.3 lub art. 4 Rozporządzenia ESEF. Na przykład:
  - i. brak znakowania informacji według załącznika II (art 4 pkt 2),
  - ii. brak którejkolwiek z warstw powiązań (prezentacji, kalkulacji, etykiet lub definicji) w ramach taksonomii podstawowej i/lub rozszerzonej (załącznik IV),
  - iii. żaden element taksonomii rozszerzonej stosowany do znakowania ujawnień w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym nie został uwzględniony w co najmniej jednej warstwie powiązań prezentacji i warstwie powiązań definicji (załącznik IV pkt 5),
  - iv. brak znakowania danych porównawczych,
  - v. brak ważności dokumentu instancji Inline XBRL w odniesieniu do specyfikacji wymienionych w załączniku III do rozporządzenia.
- c. W takich przypadkach biegły rewident wyraża opinię z zastrzeżeniem lub wyraża opinię negatywną. Przykłady raportów biegłego rewidenta są przedstawione w załącznikach do niniejszego standardu.

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. Opinia z zastrzeżeniem jest wyrażana w sformułowaniu „za wyjątkiem” 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(ą) istotną niezgodność oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF z odpowiednimi wymogami, zawiera on w raporcie wyraźny opis ograniczenia zakresu lub opis sprawy (spraw), która(e) powoduje(ą), 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. Przykładowy raport z opinią z zastrzeżeniem przedstawiono w Załączniku 2.

- 94 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 47 KSB 700 (Z).
- 95 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 biegłego rewidenta z badania sprawozdania finansowego. Data ta musi być zgodna z wymogami paragrafu 49 KSB 700 (Z).

### **Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór**

- 96 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.

- 97 W przypadku istotnej niezgodności dokumentu ESEF z wymogami Rozporządzenia ESEF, biegły rewident przekazuje te ustalenia osobom sprawującym nadzór.

#### **Późniejsze zdarzenia**

- 98 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 sporządzającego sprawozdanie finansowe w formacie ESEF oraz, jeśli to jest stosowne, z osobami sprawującymi nadzór, i ocenia, czy konieczne jest wprowadzenie zmian w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF.
- 99 Jeżeli po wydaniu sprawozdania niezależnego biegłego rewidenta z badania zawierającego Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia 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 rozważa, 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 Rozporządzenia ESEF.
- 100 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 oznakowania 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 Kapitałowej na dzień i za rok zakończony 31 grudnia 2020 roku, sporządzone w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zawarte w pliku o nazwie [nazwa pliku] („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”).

#### *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 oznakowania 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 przeprowadzonej usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało oznakowane zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.



Wykonaliśmy usługę zgodnie z Krajowym Standardem Usług Atestacyjnych dotyczącym badania sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania 3001PL (dalej: "KSUA 3001PL") oraz, gdzie jest to, stosownie 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 3001PL oraz, gdzie jest to stosownie, 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 procedury inne, 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] ocenę spełnienia standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, ocenę kompletności oznakowania informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF znacznikami XBRL;
- ocenę, czy zastosowane znaczniki XBRL z taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF zostały odpowiednio zastosowane oraz, czy użyto rozszerzeń taksonomii w sytuacjach, gdy w podstawowej taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF nie zidentyfikowano odpowiednich elementów;
- ocenę 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 na temat zgodności oznakowania z wymogami rozporządzenia ESEF.

*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. Przestrzegaliśmy 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 na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF*

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 oznakowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

**Załącznik 2 – Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF – przykład opinii z zastrzeżeniem.**

**Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji**

.....

*Opinia z zastrzeżeniem na temat zgodności oznakowania 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 Kapitałowej na dzień i za rok zakończony 31 grudnia 202X r., sporządzone w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zawarte w pliku o nazwie [nazwa pliku] („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”).

*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 oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF z wymogami Rozporządzenia ESEF, a wymogi tam określone 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 przeprowadzonej usługi atestacyjnej, dającej racjonalną pewność, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało oznakowane zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

Wykonaliśmy usługę zgodnie z Krajowym Standardem Usług Atestacyjnych dotyczącym badania sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania (dalej: „KSUA 3001PL”) oraz, gdzie jest to stosowne, 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 3001PL oraz, gdzie jest to stosowne, 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 procedury inne, 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] ocenę spełnienia standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania; ocenę kompletności oznakowania informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF znacznikami XBRL;
- ocenę, czy zastosowane znaczniki XBRL z taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF, zostały odpowiednio zastosowane oraz, czy użyto rozszerzeń taksonomii w sytuacjach, gdy w podstawowej taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF nie zidentyfikowano odpowiednich elementów;
- ocenę 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 zastrzeżeniem na temat zgodności z wymogami rozporządzenia ESEF.

#### *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. Przestrzegaliśmy 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.

#### *Podstawa opinii z zastrzeżeniem*

Skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF, na dzień 31 grudnia 202X r. i za rok zakończony tego dnia, nie zawiera kompletnej warstwy powiązań obliczeń taksonomii rozszerzonej w celu dokumentowania zależności arytmetycznych między numerycznymi elementami taksonomii podstawowej lub rozszerzonej. Naszym zdaniem, zgodnie z punktem 6 załącznika IV rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 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, Kierownik Jednostki dominującej powinien był zapewnić kompletność warstwy powiązań obliczeń taksonomii rozszerzonej w celu dokumentowania zależności arytmetycznych między elementami taksonomii podstawowej lub rozszerzonej ze sprawozdania z sytuacji finansowej, rachunku zysków i strat, sprawozdania z całkowitych dochodów, sprawozdania ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdania z przepływów pieniężnych.

#### *Opinia na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF*

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

Naszym zdaniem, za wyjątkiem skutków sprawy opisanej w sekcji: „Podstawa opinii z zastrzeżeniem”, załączone skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF, na dzień 31 grudnia 202X r. i za rok zakończony tego dnia, zostało oznakowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

**Załącznik 3 – Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF – przykład opinii negatywnej w zakresie oznakowania.**

**Sprawozdanie na temat innych wymogów prawa i regulacji**

.....

***Opinia negatywna na temat zgodności oznakowania 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 Kapitałowej, na dzień i za rok zakończony 31 grudnia 202X roku, sporządzone w jednolitym elektronicznym formacie raportowania, zawarte w pliku o nazwie [nazwa pliku] („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”).

*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 oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w formacie ESEF z wymogami Rozporządzenia ESEF, a wymogi tam określone 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 przeprowadzonej usługi atestacyjnej dającej racjonalną pewność, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało oznakowane zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.

Wykonaliśmy usługę zgodnie z Krajowym Standardem Usług Atestacyjnych dotyczącym badania sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania (dalej: „KSUA 3001PL”) oraz, gdzie jest to stosowne, 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 3001PL oraz, gdzie jest to stosowne, 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] ocenę spełnienia standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu raportowania, ocenę kompletności oznakowania informacji w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF znacznikami XBRL;
- ocenę, czy zastosowane znaczniki XBRL z taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF, zostały odpowiednio zastosowane oraz, czy użyto rozszerzeń taksonomii w sytuacjach, gdy w podstawowej taksonomii określonej w Rozporządzeniu ESEF nie zidentyfikowano odpowiednich elementów;
- ocenę 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 negatywnej na temat zgodności z wymogami rozporządzenia ESEF.

#### *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. Przestrzegaliśmy 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.

#### *Podstawa opinii negatywnej*

Ujawnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF, na dzień 31 grudnia 202X r. i za rok zakończony tego dnia, nie zostały oznakowane przy użyciu rozszerzalnego języka sprawozdawczości finansowej XBRL w zakresie obowiązkowych elementów taksonomii podstawowej. Naszym zdaniem, zgodnie z art. 4 pkt 2 rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 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, Kierownik Jednostki dominującej powinien był oznakować ujawniane informacje w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym w formacie ESEF w zakresie ujawnień określonych w załączniku II (tabela 1 (2)) do tego rozporządzenia, w przypadku gdy ujawniane informacje są zawarte w tym sprawozdaniu oraz przy zastosowaniu języka znaczników XBRL i taksonomii podstawowej.

#### *Opinia negatywna*

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

Naszym zdaniem, ze względu na znaczenie sprawy omówionej w sekcji: „Podstawa opinii negatywnej”, załączone skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF, na dzień 31 grudnia 202X r. i za rok zakończony tego dnia, nie zostało oznakowane, we wszystkich istotnych aspektach, zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF.