



Polska Agencja Nadzoru Audytowego

**PODSUMOWANIE
KONTROLI
PRZEPROWADZONYCH DO
KOŃCA CZERWCA 2022 R.
W ZAKRESIE BADANIA
SPRAWOZDAŃ
W FORMACIE ESEF
WYBRANE ZAGADNIENIA**

Autorzy:
dr Agnieszka Baklarz
Marcin Kreis

**DEPARTAMENT KONTROLI
WARSZAWA 2022**

Spis treści

Streszczenie	4
Wstęp	5
1 Główne ujawnione nieprawidłowości	7
1.1 Główne ujawnione nieprawidłowości w fazie planowania badania	7
1.2 Główne ujawnione nieprawidłowości w zakresie dowodów badania w odniesieniu do formy sprawozdania finansowego i skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnej z ESEF.....	7
1.3 Główne ujawnione nieprawidłowości w zakresie dowodów badania w odniesieniu do znakowania.....	8

Wykaz skrótów

Skrót	Rozwinięcie
Agencja, PANA	Polska Agencja Nadzoru Audytowego
Zgodne z ESEF	Zgodne z wymogami Rozporządzenia delegowanego 2019/815
Dokumenty ESEF	Plik lub pliki zawierający sprawozdanie finansowe lub skonsolidowane roczne sprawozdanie finansowe, sprawozdanie z działalności lub sprawozdanie z działalności grupy kapitałowej lub sprawozdanie z badania, w formacie XHTML zgodnym z ESEF.
KBR	Kluczowy biegły rewident
Dyrektywa Transparency	Dyrektywa 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczone są do obrotu na rynku regulowanym oraz zmieniająca dyrektywę 2001/34/WE (Dz.U. L 390 z 31.12.2004, s. 38 ze zm.)
FA	Firma audytorska w rozumieniu art. 46 UOBR
JZP	Jednostki zainteresowania publicznego
Rozporządzenie delegowane 2019/815	Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2018/815 z dnia 17 grudnia 2018 r. uzupełniające dyrektywę 2004/109/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w odniesieniu do regulacyjnych standardów technicznych dotyczących specyfikacji jednolitego elektronicznego formatu sprawozdawczego (Dz. Urz. UE L 143 z 29.05.2019 r., ze zm.)
SF	Sprawozdanie finansowe
SSF	Skonsolidowane sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej
Ustawa o rachunkowości (UoR)	Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.)
Ustawa o biegłych rewidentach (UOBR)	Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 poz. 1302)

Streszczenie

Niniejsza publikacja ma na celu informowanie, zgodnie z art. 90 ust. 1 pkt 15a) ppkt d) UOBR, o głównych problemach w odniesieniu do badania dokumentów ESEF (Jednolity elektroniczny format raportowania, ang. European Single Electronic Format), zaobserwowanych w trakcie kontroli w okresie do końca czerwca 2022 r. Opracowanie skupia się wyłącznie na zakresie badania w odniesieniu do zgodności z Rozporządzeniem delegowanym 2019/815.

Przeprowadzona analiza protokołów kontroli wskazała główne nieprawidłowości w rozumieniu przez kontrolowanych biegłych rewidentów zasad standaryzacji plików dokumentów ESEF. Zgodnie z Rozporządzeniem delegowanym 2019/815 cały raport roczny powinien być przygotowywany w formacie XHTML. W szczególności (oprócz SF czy SSF) w formacie tym powinny zostać przygotowane Sprawozdanie z działalności oraz Sprawozdanie z badania (co wynika z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz. U. z 2018 r. poz. 757)). Format XHTML zawiera szereg wymagań technicznych, jakie musi spełniać dokument ESEF. Sam fakt, że rozszerzenie pliku zostało oznaczone znakami „XHTML” czy nawet możliwość otwarcia tego pliku w przeglądarce nie gwarantują, że format jest prawidłowy. Dlatego konieczna jest jego walidacja np. przy pomocy dostępnego walidatora. Co za tym idzie biegły rewident poświadczający w opinii prawidłowość formy sprawozdania musi poddać je stosownej walidacji.

Częstym błędem są również nieprawidłowe oznakowania w zakresie etykiet, obowiązkowych w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych. Ideą ESEF jest bowiem umożliwienie odczytu maszynowego, a przez to ułatwienie analizowania danych, w tym również ich agregowanie. Obowiązkowe etykiety (obecnie jest ich 10) zawierają dane, które są niezwykle ważne do analizy – grupowania danych itp. Błędne oznaczenie danych takich jak kraj, forma działalności czy jednostka nadrzędna, uniemożliwiają agregowanie danych po tych kryteriach i ich analizę. Duża liczba błędów powoduje, że zagregowanie czy porównanie danych staje się bardzo trudne, wręcz czasem niemożliwe.

Zdarzają się również przypadki, że badanie przeprowadzone było w oparciu o plik niebędący dokumentem ESEF i w odniesieniu do takiego pliku było wydane sprawozdanie z badania.

Samodzielna analiza najczęściej występujących nieprawidłowości wskazanych w dalszej części opracowania powinna pozwolić na lepsze dostosowanie przez FA swoich procedur badania w odniesieniu do zgodności z ESEF. Wskazane nieprawidłowości powinny również wspomagać dalszą pracę nad doskonaleniem Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych innych niż badanie i przegląd 3001PL.

Wstęp

Celem każdej standaryzacji informatycznej jest wprowadzenie takiego sposobu tworzenia plików, aby inne oprogramowanie mające taką opcję potrafiło bez wsparcia człowieka zinterpretować jego zawartość. W związku z tym tworzone są ścisłe reguły tworzenia plików, a w przypadku uregulowanej prawem zawartości, również reguły dotyczące sposobu oznakowania danych. Zasady te muszą być ściśle przestrzegane, aby informatycy z całego świata byli w stanie dopasować swoje oprogramowanie do odczytu i interpretacji danych podanych w sposób jednolity.

W 2004 r. Dyrektywa Transparency rozpoczęła proces związany z ujednocnieniem plików raportów rocznych emitentów. W 2013 r. w Dyrektywie Transparency wprowadzono zapis stanowiący, że ze skutkiem od 1 stycznia 2020 r. wszystkie roczne sprawozdania finansowe będą przygotowywane w jednolitym elektronicznym formacie sprawozdawczym. W 2018 r. pojawiła się pierwsza wersja Rozporządzenia Delegowanego 2019/815 (z oznaczeniem 2018/815), w której określono zasady tworzenia plików jednolitego formatu sprawozdawczego.

Należy na marginesie zauważyć, że elektronizacja i standaryzacja sprawozdań finansowych w Polsce ma dłuższą tradycję. Już w październiku 2018 r. zapisy UoR wskazywały na konieczność zachowania przez większość podmiotów określonej ustrukturalizowanej formy elektronicznej z koniecznością przestrzegania tak struktury plików, jak i oznakowania poszczególnych danych zgodnie z obowiązującym prawem.

W związku z wejściem w życie Rozporządzenia Delegowanego 2019/815 wszyscy emitenci objęci zostali obowiązkiem przygotowania raportów rocznych zgodnie ze standardem ESEF w odniesieniu do raportów finansowych zawierających sprawozdania finansowe za lata obrotowe rozpoczynające się 1 stycznia 2020 r. lub później.

W Polsce obowiązek ten został przesunięty¹ i emitenci mogli w odniesieniu do sprawozdań za rok 2020 zdecydować o sporządzaniu sprawozdań na zasadach dotychczasowych. Tym niemniej, ze względu na znaczne zaawansowanie prac część emitentów² zdecydowała się na przygotowanie raportów rocznych w formacie ESEF już w roku 2021 - w odniesieniu do sprawozdań za rok 2020.

Format ESEF oparty jest o:

- zestandaryzowany typ pliku w formacie XHTML (co umożliwia z technicznego punktu widzenia przewidzenie struktury i sposobu kodowania plików raportu),
- w przypadku SSF:
 - oznakowanie wskazujące za pomocą znaczników (czyli informatycznie zestandaryzowany i przyjęty sposób wskazywania poszczególnych ujawnień sprawozdania) m.in. przypisanie do zestandaryzowanego elementu (np. pozycji wyniku finansowego brutto czy też przepływów pieniężnych z działalności inwestycyjnej), w przypadku kwot wskazujący również stronę (debet / kredyt), znak (o ile inny niż naturalny), czy też okres jakiego dotyczy,
 - powiązania pomiędzy tymi oznakowaniami,
 - sposób obliczenia wartości sumarycznych.

¹ Art. 24 ust. 1 Ustawy z dnia 25 lutego 2021 r. o zmianie ustawy – Prawo bankowe oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2021 r. poz. 680)

² Zgodnie z danymi KNF do końca pierwszego półrocza 2021 r. raporty w formacie ESEF za 2020 r. przekazało 149 emitentów (https://www.knf.gov.pl/komunikacja/komunikaty?articleId=74277&p_id=18)

Rozporządzenie Delegowane 2019/815 opisuje dokładnie każdy element budowy technicznej raportu rocznego. Zgodność z formatem ESEF wskazuje więc na konieczność zachowania całości wymagań wskazanych w tym rozporządzeniu zgodnie z zasadami standaryzacji plików informatycznych.

Zgodnie z obowiązującym w 2021 r. stanem prawnym, jeśli sprawozdanie finansowe, czy też skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało sporządzone w formacie ESEF, to KBR był zobowiązany poświadczyć m.in. zgodność z formą wskazaną m.in. w Rozporządzeniu Delegowanym 2019/815 (art. 83 ust. 3 pkt 9 UOBR) oraz wyrazić opinię, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało oznakowane zgodnie z wymogami określonymi w Rozporządzeniu Delegowanym 2019/815 (art. 83 ust. 6 pkt. 6 UOBR).

Należy zwrócić uwagę, że pomimo tego, że określenie „zgodne co do formy i treści z przepisami prawa, statutem lub umową” zawiera w sobie wymaganie weryfikowania całości wymogów Rozporządzenia delegowanego 2019/815, to zapisy UOBR dotyczące konieczności wyrażenia dodatkowej opinii o prawidłowości oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego podkreślają wagę prawidłowości tych ujawnień.

W odniesieniu do badań za okresy sprawozdawcze kończące się 31 grudnia 2021 r. i później został w Polsce wprowadzony standard KSUA 3001PL - [Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania](#) jednakże w odniesieniu do badań dla okresów wcześniejszych standard ten jeszcze nie obowiązywał.

Warto zwrócić uwagę na nieco odmienne w prawie polskim od Dyrektywy Transparency uregulowania w zakresie zawartości raportu rocznego. Zgodnie z Dyrektywą Transparency (art. 4 par. 2) w skład raportu rocznego wchodzi zbadane sprawozdanie finansowe, sprawozdanie zarządu oraz oświadczenie osób upoważnionych przez emitenta. Zgodnie natomiast z par. 70 ust. 1 pkt. 9 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 marca 2018 r. w sprawie informacji bieżących i okresowych przekazywanych przez emitentów papierów wartościowych oraz warunków uznawania za równoważne informacji wymaganych przepisami prawa państwa niebędącego państwem członkowskim (Dz. U. z 2018 r. poz. 757) w skład raportu rocznego wchodzi również sprawozdanie z badania rocznego sprawozdania finansowego.

Podczas kontroli prowadzonych w pierwszym półroczu 2022 r., które dotyczyły badań sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych za rok 2020, Agencja zwracała szczególną uwagę na tego typu procedury atestacyjne prowadzące do wydania opinii tak o zgodności z formą i treścią z Rozporządzeniem delegowanym 2019/815, jak i prowadzące do wydania opinii o prawidłowości oznakowania. Szczególną uwagę Agencja zwracała również na zgodność formatu sprawozdań z badania z Rozporządzeniem delegowanym 2019/815.

1 Główne ujawnione nieprawidłowości

1.1 Główne ujawnione nieprawidłowości w fazie planowania badania

W odniesieniu do fazy planowania (obejmującej również kontraktowanie usługi) warto zwrócić uwagę na:

1. Brak umieszczenia w zakresie umowy konieczności wykonania dodatkowych procedur w odniesieniu do badania w zakresie ESEF.
2. Brak zmiany wyceny badania w przypadku podpisania aneksu rozszerzającego zakres wykonanych usług o wyrażenie opinii, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało oznakowane zgodnie z wymogami określonymi w Rozporządzeniu delegowanym 2019/815.
3. W przypadku gdy umowa była podpisana przed odroczeniem obowiązku przygotowania sprawozdania w formacie ESEF - brak umieszczenia w planie badania procedur dotyczących zgodności z ESEF, a w przypadku podjęcia przez emitenta decyzji o przygotowaniu sprawozdania finansowego w dotychczasowej formie (po wejściu w życie takiej możliwości) – brak zmiany planu badania w sposób uwzględniający taką decyzję. Dodatkowo w tym kontekście, należy wskazać na brak udokumentowania komunikacji z odpowiednimi organami emitenta wskazującymi na podjętą przez emitenta decyzję.
4. Zaplanowanie wykonania (oraz również wykonanie) badania w oparciu o to samo oprogramowanie, którego użył podmiot badany do przygotowania sprawozdania finansowego. Należy zauważyć, że podczas tworzenia oprogramowania do przygotowania sprawozdania finansowego, nieodłącznym elementem takiego oprogramowania jest jego część wykonująca testy sprawdzające. Taki element jest często przez dostawców oprogramowania wydzielany i sprzedawany pod odrębną nazwą handlową. Nie zmienia to jednak faktu, że bazuje on na kodzie przygotowanym przez te same osoby, które przygotowały oprogramowanie do tworzenia sprawozdań finansowych. Pomimo więc zmiany nazwy handlowej może to budzić wątpliwości u odbiorców sprawozdań finansowych co do faktycznej niezależności testów weryfikujących prawidłowość dokumentów ESEF.

1.2 Główne ujawnione nieprawidłowości w zakresie dowodów badania w odniesieniu do formy sprawozdania finansowego i skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnej z ESEF

W odniesieniu do badania prawidłowości formy warto zwrócić uwagę na:

1. Przeprowadzenie badania SF wyłącznie w oparciu o plik w formacie pdf a następnie w oparciu o ten plik wydanie sprawozdania z badania w formacie pdf (co narusza art. 3 Rozporządzenia Delegowanego 2019/815, w którym wskazane jest, że sprawozdanie roczne jest sporządzane w formacie XHTML) – w związku z tym sprawozdanie z badania zostało wydane w odniesieniu do pliku niebędącego sprawozdaniem finansowym,

2. Całkowity brak walidacji zgodności plików z formatem XHTML sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności lub sprawozdania z badania. Niezwykle często KBR wskazywali niewłaściwie, że jeśli plik ma rozszerzenie XHTML to jest w formacie XHTML (lub alternatywnie, że jeśli plik ma format przeszukiwalny to ma format XHTML). Należy wyraźnie podkreślić, że format XHTML jest formatem ściśle i precyzyjnie opisanym i jako taki może zostać zwalidowany pod kątem prawidłowości samego formatu. Rozszerzenie pliku XHTML nie gwarantuje w żaden sposób, że plik ma prawidłową strukturę. Również fakt, że plik jest przeszukiwalny nie gwarantuje, że plik ten ma strukturę XHTML. W dokumentacjach badania nie można było odnaleźć śladów walidacji, jak również opisów wykonanych procedur oraz wskazania narzędzia i osoby, która taką walidację wykonała. Bardzo często można było jedynie zauważyć stwierdzenie „OK” „walidacja poprawna”. Nie wskazywało to na sposób testowania (zakres czy narzędzia oraz poziom testu) ani też na to, który plik podlegał testom (zazwyczaj w toku badania KBR miał do czynienia z kilkoma wersjami takich plików). Szczególnie w dokumentacji brakowało testów sprawozdań z działalności, jak również samych sprawozdań z badania pod kątem zgodności z formatem XHTML. W niektórych przypadkach testom podlegał szablon sprawozdania z badania bez przetestowania końcowej wersji sprawozdania z badania.
3. Umieszczenie walidacji plików wyłącznie w dokumentacji badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. W części przypadków walidacje zgodności plików sprawozdań finansowych z formatem XHTML zostały umieszczone w dokumentacji badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego. Nie pozwalało to na przedsięwzięcie całości dokumentacji (KSB 230 par. 8 oraz art. 84 UOBR) tak, aby potwierdzić prawidłowość wydanej opinii na podstawie akt badania.
4. W części skontrolowanych dokumentacji brakowało oświadczenia podmiotu badanego o zgodności formatu sprawozdania z formatem XHTML.
5. Brak umieszczenia w aktach badania plików sprawozdania finansowego, sprawozdania z działalności w formacie XHTML wraz z podpisami odpowiednich osób.
6. Negatywną walidację w zakresie zgodności z formatem XHTML sprawozdania z badania – podczas kontroli PANA przeprowadziło testową walidację, w czasie której wystąpiły komunikaty o błędach.

1.3 Główne ujawnione nieprawidłowości w zakresie dowodów badania w odniesieniu do znakowania

W odniesieniu do badania prawidłowości znakowania warto zwrócić uwagę na:

1. Nieprawidłowości w odniesieniu do obowiązkowych znaczników taksonomii podstawowej, które należało znakować dla roku 2020 (Tabela nr 1 Załącznika II Rozporządzenia Delegowanego 2019/815)
Dla skonsolidowanych sprawozdań finansowych za rok 2020 było wskazanych jedynie 10 elementów taksonomii podstawowej, które należało użyć obowiązkowo.
Należy zauważyć, że podmioty badane nie do końca zrozumiały zapisy punktu 2 Załącznika II Rozporządzenia delegowanego 2019/815. Punkt 2 wskazuje bowiem, że jeśli w sprawozdaniu skonsolidowanym zostało wpisane ujawnienie odpowiadające elementom wskazanym w Tabeli nr 1, to ujawnienie to powinno być obowiązkowo oznakowane właściwym elementem.

Najczęstsze nieprawidłowości w tym zakresie:

- a) Podmiot badany wyraźnie wskazywał, że nie ma ujawnienia w zakresie zmian nazwy jednostki, ale w sposób niewłaściwy oznakowywał taką informację poprzez użycie etykiety „ExplanationOfChangeInNameOfReportingEntityOrOtherMeansOfIdentificationFromEndOfPrecedingReportingPeriod” do oznaczenia tekstu wskazującego na brak zmian w nazwie.
 - b) Podmiot badany był jednostką najwyższego szczebla, co wyraźnie wskazywał w sprawozdaniu, ale w sposób niewłaściwy oznakowywał taką informację poprzez użycie etykiety „NameOfParentEntity” oraz „NameOfUltimateParentOfGroup” do oznaczenia tekstu, że podmiot nie jest jednostką zależną, gdyż sam jest jednostką najwyższego szczebla.
 - c) Oznakowanie etykietą „DomicileOfEntity” oznaczającą kraj, w którym znajduje się siedziba jednostki np. miejscowości, w której siedzibę ma podmiot.
 - d) Oznakowanie etykietą „CountryOfIncorporation” oznaczającą kraj, w którym jednostka została zarejestrowana np. ujawnienia dotyczącego wpisu do KRS.
 - e) Oznakowanie etykietą „AddressOfRegisteredOfficeOfEntity” oznaczającą adres zarejestrowanego biura jednostki np. niepełnego adresu biura bez wskazania miejscowości.
 - f) Oznakowanie etykietą „PrincipalPlaceOfBusiness” oznaczającą miejsce zasadniczego prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności, gdy jest ono inne od adresu pod którym została ona zarejestrowana np. stwierdzenia o działalności ogólnopolskiej, czyli bez podania takiego adresu.
2. Nieprawidłowości w dokumentowaniu procesu badania znakowania polegające na braku możliwości prześledzenia toku badania. W dokumentacji zamieszczone zostały liczne wersje plików sprawozdań oraz ich eksportów do sprawdzenia znakowania. Jednakże w odpowiedzi na poszczególne kroki procedur takiego badania umieszczana była lakoniczna uwaga „Weryfikacja poprawna” bądź też wskazanie folderu z dokumentacją, którego zawartość nie pozwalała na zrozumienie kto, w jaki sposób i na jakiej podstawie stwierdził fakt poprawności weryfikacji. Podczas kontroli zespoły badające udzielały wyjaśnień, które jednakże nie znalazły się w dokumentacji badania i przez to nie można było prześledzić prowadzonych prac ani też wyciągnąć wniosku zgodnego z wnioskiem KBR.
3. Brak udokumentowania oceny KBR odnoszącej się do kompetencji eksperta biegłego rewidenta. Część procesów związanych z weryfikacją prawidłowości formatu sprawozdań finansowych wykonywali specjaliści zaangażowani przez zespół wykonujący zlecenie. W dokumentacji badania brak jest jednak udokumentowania oceny KBR odnoszącej się do tego, czy ekspert biegłego rewidenta posiada niezbędne kompetencje, umiejętności i obiektywizm, co stanowi naruszenie par. 9 KSB 620. Ma to szczególne znaczenie w związku z niezidentyfikowaniem błędów oznaczenia obowiązkowych elementów taksonomii podstawowej.

Jednocześnie Agencja w czasie kontroli zwracała szczególną uwagę na nieprawidłowości wskazane przez KNF w raporcie [Nadzór nad wypełnianiem obowiązków informacyjnych przez emitentów papierów wartościowych prowadzony w 2021 roku](#) czyli na:

- zastosowanie niewłaściwych znaków przy tagowanych wartościach (wartość ujemna zamiast dodatniej lub odwrotnie);

- niezgodności w warstwie kalkulacji, tj. wartości zawarte w sprawozdaniu finansowym nie były zgodne z kalkulacją zdefiniowaną w taksonomii.

W odniesieniu do kontrolowanych dokumentacji te nieprawidłowości nie zostały stwierdzone (zgodnie z dokumentacją badania zostały one zidentyfikowane przez KBR w procesie badania).