

Warszawa, 24 marca 2026 r.

Krajowa Rada Biegłych Rewidentów
Polska Izba Biegłych Rewidentów

Dotyczy: uwagi do do standardu badania sprawozdań finansowych sporządzonych w formacie ESEF

Szanowni Państwo,

w odpowiedzi na opublikowane na stronie internetowej zaproszenie do udziału w przeglądzie powdrożeniowym *Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL* („KSUA 3001PL”) przekazujemy w załączonej tabeli nasze uwagi oraz propozycje zmian wraz z uzasadnieniami.

Nasze uwagi koncentrują się między innymi na usunięciu zauważonych w praktyce niejednoznaczności interpretacyjnych oraz luk operacyjnych, które prowadzą do rozbieżności w sposobie jego stosowania – w szczególności w zakresie definicji i zakresu „dokumentów ESEF”, relacji między warstwą merytoryczną a techniczną (XHTML/iXBRL), wymogów walidacyjnych oraz użycia narzędzi informatycznych.

Szczególnie istotnie jest naszym zdaniem doprecyzowanie odpowiedzialności biegłego rewidenta, urealnienie wymogów dokumentacyjnych i technologicznych oraz wyraźne rozdzielenie obszarów, w których ocena ma charakter zero-jedynkowy (zgodność techniczna), od tych wymagających profesjonalnego osądu (np. istotność czy adekwatność oznakowania), tak aby ograniczyć uznaniowość i zwiększyć porównywalność praktyki.

Z poważaniem

Agnieszka Baklarz
Prezes

Monte Vero Audit and Advisory sp. z o.o.

Uwagi i komentarze dotyczące [Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL](#) – „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” („KSUA 3001PL”)

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
1	Par. 2: opisuje ocenę, czy sprawozdanie finansowe i skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF spełnia wymogi rozporządzenia ESEF; wskazuje, że jest to część obowiązków w ramach badania ustawowego.	Dopisek do par. 2 (po pierwszym zdaniu): „Ocena, o której mowa w niniejszym paragrafie, stanowi element realizacji celu badania ESEF określonego w par. 13 i nie wyczerpuje zakresu badania zgodności z wymogami ESEF.”	W obecnym układzie par. 2 bywa odczytywany jako zawężenie zakresu do „oceny sprawozdań finansowych”, podczas gdy cel z par. 13 jest szerszy (dotyczy „dokumentów ESEF”). Dopisek zmniejsza ryzyko błędnej interpretacji zakresu. 2
2	Par. 14 lit. c: „Dokumenty ESEF” to pojedynczy plik lub zbiór plików zawierający sprawozdanie finansowe / skonsolidowane sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności w XHTML; może też	Propozycja doprecyzowania par. 14 lit. c (dopisek końcowy): „Przez ‘inne wymagane obowiązującymi przepisami dokumenty elektroniczne’ rozumie się w szczególności elementy raportu rocznego/skonsolidowanego raportu rocznego	Zwrot „inne wymagane... dokumenty elektroniczne” jest nieostry i w praktyce wywołuje pytania o granice zestawu plików wchodzących w „dokumenty ESEF”. Dopisek sugeruje kierunek interpretacji spójny z logiką „raportu rocznego w XHTML”.

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
	zawierać inne wymagane dokumenty elektroniczne.	sporządzane i publikowane w formacie XHTML razem z dokumentami ESEF, o ile są objęte wymogiem prezentacji w XHTML.”	
3	Par. 8: wskazuje, że sprawozdanie z badania jest elementem raportu rocznego/skonsolidowanego raportu rocznego i jest wydawane w formacie XHTML. Dodatkowo par. 80 potwierdza, że sprawozdanie z badania zawierające raport dot. ESEF jest sporządzane w XHTML.	Dopisek do par. 8: „Wymóg formatu XHTML dotyczy również części sprawozdania z badania (w tym sekcji dotyczącej ESEF), która jest dołączana do raportu rocznego/skonsolidowanego raportu rocznego w formacie XHTML.”	W praktyce potrzebne jest jasne zdanie wprost spinające odpowiedzialność za techniczną poprawność XHTML także dla sprawozdania z badania (jako komponentu pakietu raportowego), aby uniknąć traktowania tego elementu jako „poza zakresem” prac ESEF.
4	Par. 59–65 (sekcja „Ocena prawidłowości technicznej”): wymagają uzyskania dowodów, że dokumenty ESEF spełniają wymogi prawidłowości technicznej; wskazują m.in. na	Uzupełnienie materiału aplikacyjnego w sekcji 59–66 (np. po par. 62 lub po par. 63): „Otwarcie pliku w przeglądarce internetowej służy ocenie warstwy czytelnej dla człowieka, lecz	Standard wymaga walidacji, ale dopisek praktyczny zmniejsza ryzyko, że „wyświetla się w przeglądarce” będzie traktowane jako substytut walidacji technicznej. Sama struktura XHTML może zawierać błędy, których przeglądarka nie ujawnia wprost.

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
	konieczność badania całości dokumentów ESEF (nie fragmentu), oraz że ocena dotyczy zgodności/specyfikacji technicznych.	samo w sobie nie stanowi dowodu prawidłowości technicznej. Dowód taki wymaga wykonania i udokumentowania testów walidacyjnych (np. raport z narzędzia walidacyjnego) dla wszystkich plików wchodzących w skład dokumentów ESEF."	
5	Par. 16: niezależność w badaniu zgodności z ESEF jest taka sama jak w badaniu sprawozdań finansowych.	Dopisek do par. 16: „Wymogi te odnoszą się do wszystkich osób zaangażowanych w wykonanie procedur badania ESEF (w tym specjalistów IT/ekspertów biegłego rewidenta), w zakresie, w jakim wykonują oni czynności w ramach zlecenia badania.”	Dopisek usuwa praktyczną wątpliwość, czy „część ESEF” wykonywana przez osoby wyspecjalizowane (np. IT) wymaga analogicznego podejścia do niezależności i zasad etycznych jak reszta zespołu.
6	Par. 17: badanie ESEF wykonuje się przy użyciu	Doprecyzowanie par. 17 (ujęcie definicyjne): „...innego	W praktyce rynkowej spotyka się pakiety „tworzenie + walidacja” od tego samego dostawcy; literalne spełnienie par. 17 (inny moduł) może

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
	<p>innego oprogramowania niż to użyte do przygotowania dokumentów ESEF. Analogiczne wymaganie pojawia się przy ocenie prawidłowości technicznej (par. 62) oraz przy ocenie oznakowania iXBRL (par. 72 lit. c).</p>	<p>oprogramowania (tj. narzędzia wykorzystującego niezależny mechanizm walidacji/konwersji iXBRL), niż oprogramowanie/środowisko użyte do utworzenia dokumentów ESEF." Dopisek aplikacyjny: „Jeżeli stosowane są moduły pochodzące z jednego pakietu producenta (tworzenie i walidacja), biegły rewident stosuje dodatkowe procedury kompensujące (np. niezależna walidacja drugim narzędziem).”</p>	<p>nadal prowadzić do ryzyka „samokontroli” (wspólny silnik walidacji). Doprecyzowanie ogranicza to ryzyko i harmonizuje sens par. 17/62/72.</p>
7	<p>Par. 19 lit. a: umowa powinna obejmować m.in. planowanie badania zgodności z ESEF (np.</p>	<p>Modyfikacja przykładu w par. 19 lit. a (uproszczyć): „...w tym ustalenie, że biegły rewident przeprowadzi badanie zgodności sprawozdania</p>	<p>Zmiana skraca i ujednoznacza „co” ma być przekazane oraz który element ESEF podlega badaniu w zależności od typu sprawozdania (jednostkowe vs skonsolidowane).</p>

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
	termin przekazania dokumentów ESEF).	finansowego (oraz – jeśli dotyczy – oznakowania skonsolidowanego sprawozdania finansowego) z wymogami ESEF oraz termin przekazania kompletnego zestawu dokumentów ESEF do badania.”	
8	Par. 19 lit. b oraz lit. f i par. 67: standard odnosi się do „dobrowolnych znaczników” / „dobrowolnego oznakowania”, ale bez definicji. Par. 67 wskazuje też, że biegły rewident ocenia dobrowolne znaczniki iXBRL pod kątem zgodności.	Dodać definicję w par. 14: „Dobrowolne oznakowanie (dobrowolne znaczniki iXBRL) – oznakowanie wykraczające poza minimalny wymagany prawem zakres oznakowania, wykonywane zgodnie z dopuszczalnymi opcjami rozporządzenia ESEF (np. oznakowanie dodatkowych ujawnień lub zastosowanie rozszerzeń), wraz z określeniem, czy i kiedy	Brak definicji powoduje rozbieżność interpretacji: czy chodzi o (a) rozszerzenia taksonomii, (b) dobrowolne znakowanie innych części raportu, czy (c) oba elementy. Doprecyzowanie uspoźnia par. 19 i par. 67.

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
		podlega ono ocenie biegłego rewidenta.”	
9	Par. 19 lit. e: umowa ma uwzględniać kwestie publikowania/przekazywania zbadanego raportu rocznego wraz ze sprawozdaniem z badania w innej formie niż wymagana prawem.	Dopisek objaśniający (materiał aplikacyjny do par. 19 lit. e): „Przykład: jeśli jednostka publikuje równoległe wersję PDF/druk, powinna zapewnić jednoznaczne wskazanie, że wersją ‘oficjalną’ w rozumieniu ESEF jest wersja XHTML, oraz zapewnić spójność treści między wersjami, tak aby nie powstało ryzyko wprowadzenia odbiorców w błąd co do przedmiotu badania.”	Par. 19 lit. e jest praktycznie ważny, ale bardzo ogólny – brak przykładu powoduje trudność w formułowaniu postanowień umownych i w rozmowach z klientami.
10	Par. 13 lit. a dotyczy „sporządzenia w formacie ESEF”, a lit. b dotyczy oznakowania (w praktyce – skonsolidowanego	Dopisek do par. 13 (po lit. b): „Lit. b ma zastosowanie do badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z	W praktyce największe różnice nakładu pracy wynikają z tego, że sprawozdania jednostkowe w ESEF wymagają w zasadzie oceny formatu i poprawności technicznej XHTML, natomiast skonsolidowane – dodatkowo czasochłonnej oceny oznakowania

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
	sprawozdania finansowego). Par. 67 wprost odnosi obowiązki oznakowania do skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF.	MSSF, jeśli podlega obowiązkowi oznakowania iXBRL.”	iXBRL. Wyraźny dopisek poprawia czytelność standardu i planowanie zasobów.
11	Par. 66 i par. 72–73: przewidują użycie oprogramowania i testów zgodności (conformance suites) oraz obowiązek dokumentowania wyników testów i odpowiedniości oprogramowania.	Uzupełnienie (dopisek do par. 73): „Dokumentowanie odpowiedniości oprogramowania obejmuje co najmniej: identyfikację narzędzia, wersji, daty testów zgodności (conformance suites) oraz zachowanie/protokół wyników walidacji dla badanych dokumentów.”	Standard nakłada obowiązek dokumentowania, ale w praktyce zespoły różnie rozumieją „zakres” tej dokumentacji. Minimalna lista elementów zwiększa porównywalność i jakość akt badania.
12	Par. 70 lit. b: „...w przypadkach określonych w załączniku IV (...) utworzone	Proponowane brzmienie par. 70 lit. b: „b. w przypadkach określonych w załączniku IV Rozporządzenia ESEF sporządzający utworzył	W obecnym brzmieniu pkt b jest ogólny („odpowiednie elementy”) i może być interpretowany niejednolicie; w uwagach zespołu wskazano też wątpliwość, czy pkt b jest częścią „kompletności”, czy „poprawności” oznakowania. 1 Doprecyzowanie wiąże pkt b z wymogami załącznika IV (rozszerzenia i kotwiczenia) oraz porządkuje

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
	odpowiednie elementy taksonomii rozszerzonej.”	elementy taksonomii rozszerzonej wymagane do prawidłowego oznakowania ujawnień (w szczególności gdy brak jest elementu taksonomii podstawowej odpowiadającego znaczeniu ujawnienia); ocena zasadności i poprawności utworzenia tych rozszerzeń (w tym brak dublowania i – tam gdzie wymagane – zakotwiczenie) stanowi element oceny odpowiedniości znaczników iXBRL zgodnie z par. 68–69.”	logikę: kompletność = czy wymagane rozszerzenia istnieją, a poprawność/zasadność = czy są właściwie zaprojektowane i użyte.
13	Par. 20: biegły rewident upewnia się, że umowa zawiera postanowienia dot. badania ESEF lub czy wymaga modyfikacji.	Dopisek do par. 20: „Czynności, o których mowa w niniejszym paragrafie, wykonywane są w ramach odpowiedzialności firmy audytorskiej za właściwe uzgodnienie warunków	Obecnie powstaje wątpliwość: kto odpowiada za kompletność umowy i konsekwencje braków (biegły vs firma audytorska). Doprecyzowanie ogranicza ryzyko „przerzucania” odpowiedzialności i ujednolica praktykę.

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
		zlecenia. W przypadku braku wymaganych postanowień, firma audytorska zapewnia ich uzupełnienie (modyfikację umowy) przed zakończeniem prac dotyczących ESEF.”	
14	Par. 22: przy planowaniu biegły rewident określa strategię i decyduje, czy polega na kontrolach wewnętrznych, czy na innych procedurach.	Dopisek do par. 22: „Biegły rewident dokumentuje przyjętą strategię planowania badania ESEF (w tym decyzję o poleganiu na kontrolach lub ich braku), zakres i moment wykonania walidacji XHTML oraz ocenę ryzyk istotnej niezgodności z wymogami ESEF.”	W praktyce (zwłaszcza przy JSF) często brakuje śladów zaplanowania i weryfikacji XHTML w aktach. Dopisek wzmacnia wymagania dokumentacyjne w obszarze, który bywa pomijany.
15	Par. 23: biegły rewident rozważa zaangażowanie eksperta, uwzględniając m.in. „oprogramowanie i	Doprecyzować par. 23 lit. c: „...dostępność odpowiednich narzędzi oraz kompetencje zespołu do ich użycia; w razie braku – rozważa zaangażowanie eksperta	Obecny zapis „narzędziowy” jest niejasny: samo zaangażowanie eksperta bez narzędzi nie rozwiązuje problemu, a kluczowe jest, czy ekspert ma kompetencje i narzędzia.

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
	narzędzia niezbędne do wykonania procedur”.	dysponującego odpowiednimi umiejętnościami i narzędziami.”	
16	Par. 29–33 (istotność): rozważania o istotności naruszeń ESEF.	Uzupełnienie sekcji par. 29–33 (materiał aplikacyjny): dopisać wytyczne dla znakowania blokowego oraz wskazać, że część niezgodności ma charakter „zero-jedynkowy” (np. błędy techniczne uniemożliwiające odczyt maszynowy; brak wymaganego oznakowania), a ocena istotności jest wówczas przede wszystkim jakościowa.	Obecnie brak praktycznych wskazówek: jak oceniać istotność dla tagowania blokowego i dla sytuacji, gdy plik „się otwiera”, ale walidacja jest negatywna. Dodatkowo podniesiono, że technika/kompletność często nie daje się sensownie ocenić ze względu na istotność
17	Par. 35: opisuje kroki do wyrażenia opinii o spełnieniu wymogów ESEF (zgodność warstwy	Doprecyzować par. 35 poprzez dodanie trzeciego punktu: „(c) uzyskuje dowody prawidłowości technicznej dokumentów ESEF (walidacja	Par. 35 może być mylący, bo „nie wyczerpuje” obowiązków (np. nie mówi o poprawności technicznej). Dopisek minimalizuje ryzyko zawężenia zakresu prac do dwóch punktów.

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
	czytelnej dla człowieka; oznakowanie w SSF).	XHTML/iXBRL zgodnie z wymogami Rozporządzenia ESEF), zgodnie z paragrafami dotyczącymi prawidłowości technicznej.”	
18	Par. 66: wymaga testów walidacyjnych i użycia oprogramowania sprawdzonego testami zgodności ESMA (conformance suites) oraz dokumentowania wyników.	Dopisek do par. 66 (lub materiał aplikacyjny): „Testy zgodności narzędzia (conformance suite) mogą być wykonywane okresowo na poziomie firmy audytorskiej (np. co najmniej raz w roku oraz przy istotnej aktualizacji narzędzia). W aktach zlecenia biegły rewident dokumentuje odniesienie do aktualnych wyników tych testów, zamiast każdorazowego powtarzania pełnego pakietu testów.”	Pełne testowanie conformance suite przy każdym zleceniu jest czasochłonne i objętościowo trudne. Proponowane doprecyzowanie zachowuje intencję standardu (poleganie na właściwym narzędziu), a zwiększa wykonalność i spójność praktyki.

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
19	Par. 74–75 (pisemne oświadczenia): umiejscowione w części dot. SSF; standard wymaga oświadczeń zarządu dot. ESEF i dodatkowych oświadczeń (m.in. oprogramowanie, przeglądarka).	Doprecyzować nagłówek/treść par. 74–75: „Wymogi dotyczące pisemnych oświadczeń odnoszą się do badania dokumentów ESEF zarówno dla rocznego sprawozdania finansowego, jak i rocznego skonsolidowanego sprawozdania finansowego (o ile mają zastosowanie).”	Ryzyko błędnego wniosku, że oświadczenia dotyczą tylko SSF (bo sekcja jest w tej części). Dopisek ułatwi prawidłowe stosowanie do JSF w ESEF.
20	Par. 77: przy formułowaniu opinii biegły rewident ocenia m.in. równowagę dokumentu ESEF z informacjami, wobec których zastosował procedury.	Doprecyzować par. 77 (materiał aplikacyjny): wprost wskazać, że procedury równowagi mogą dotyczyć nie tylko XHTML SF/SSF, ale także innych dokumentów ESEF przekazanych do badania (np. sprawozdania z działalności), zależnie od zakresu zlecenia i definicji dokumentów ESEF.	Logicznie „równowaga” powinna obejmować także inne pliki XHTML (np. sprawozdanie z działalności), a nie wyłącznie SF/SSF. Doprecyzowanie porządkuje spójność z definicją dokumentów ESEF.

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
21	Par. 78: „Raport na temat zgodności z wymogami Rozporządzenia ESEF” stanowi część sprawozdania z badania.	Doprecyzować par. 78: „W przypadku badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego objętego obowiązkiem oznakowania iXBRL, raport/opinia dotycząca zgodności z wymogami ESEF jest prezentowana w sprawozdaniu z badania w odrębnej sekcji. W pozostałych przypadkach (np. JSF w XHTML bez iXBRL) wnioski dotyczące formatu XHTML są ujęte odpowiednio w sprawozdaniu z badania.”	Obecne brzmienie może być błędnie rozumiane jako wymóg oddzielnej części zawsze, podczas gdy osobna sekcja dotyczy praktycznie SSF z iXBRL. Doprecyzowanie ogranicza niejednorodność raportowania.
22	Par. 78–81 (spójność pojęć) + Par. 79: w jednych miejscach mowa o raporcie „zgodności z wymogami ESEF”, w innych o „zgodności oznakowania”;	Doprecyzować terminologię w par. 78–81 oraz tytuły sekcji: ujednoczyć nazewnictwo tak, aby jasno obejmowało zarówno wymóg XHTML (format/technika), jak i oznakowanie (iXBRL) –	Obecnie część paragrafów mówi o „zgodności z ESEF”, a część sprowadza to do „zgodności oznakowania”, co może dezorientować i zawęźać cel prac.

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
	ryzyko zrównania ESEF tylko z tagowaniem.	zgodnie z zakresem Rozporządzenia ESEF.	
23	Par. 88–89: standard zawiera literalne, szczegółowe brzmienie sekcji o KSKJ i Kodeksie IESBA; odnosi się do standardu kontroli jakości w brzmieniu, które zostało zastąpione nowszymi standardami zarządzania jakością.	Zmienić par. 88–89 z „ma następujące brzmienie” na „zawiera co najmniej” oraz zastąpić wskazanie nieaktualnego standardu jakości odniesieniem do „obowiązujących krajowych standardów zarządzania jakością/ kontroli jakości” (bez hard-coding nazwy/wersji).	Obecnie literalny zapis zmusza do użycia sformułowań, które mogą nie odpowiadać aktualnemu stanowi prawnemu/standardom jakości, przez co wierny opis stanu faktycznego paradoksalnie wygląda jak „naruszenie” KSUA.
24	Par. 85–87 i inne paragrafy z literalnymi formułami („ma następujące brzmienie”): standard narzuca bardzo długie, trudne w odbiorze cytaty (m.in. odniesienia do aktu prawnego), przy czym skracanie/redakcja może	Zmienić w standardzie formuły literalne: „ma następujące brzmienie” → „przykładowo może mieć następujące brzmienie” albo „zawiera co najmniej następujące elementy”. Dodatkowo rozważyć nieutrwalanie na stałe pełnej nazwy/numeru	Obecnie można zauważyć dwa ryzyka: (1) zbyt długie, „nieczytelne” fragmenty w sprawozdaniu dla użytkownika oraz (2) przyszłe zmiany Rozporządzenia ESEF (numer/tytuł) mogą powodować problemy redakcyjne i interpretacyjne.

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
	być traktowana jako naruszenie.	rozporządzenia tam, gdzie wystarczy odwołanie do „Rozporządzenia ESEF”.	
25	Par. 93 (opinia zmodyfikowana) + spójność z par. 42: par. 93 nie wymienia wprost scenariusza „brak oznaczenia jakiegokolwiek liczby”, a sformułowania dot. „braku warstw powiązań” sugerują tylko całkowity brak (a nie niekompletność).	Uzupełnić par. 93 o: (a) wprost wskazany przypadek modyfikacji: brak oznaczenia którejkolwiek liczby (spójnie z par. 42), (b) doprecyzowanie, że podstawą modyfikacji może być również istotna niekompletność warstw powiązań, nie tylko ich całkowity brak, oraz (c) doprecyzowanie, że wymóg dotyczy „każdego” elementu rozszerzenia (nie „choć jednego”).	Obecnie można zauważyć niespójność wewnętrzną (par. 42 vs 93) oraz lukę logiczną: niekompletna warstwa (lub „prawie pusta”) w skrajnym przypadku nie spełnia sensu wymogów ESEF, a jednak literalnie nie podpada pod „brak warstwy”.
26	Załączniki (przykłady raportów/sprawozdań): w pliku wskazano, że przykłady/załączniki nie spełniają wymogów samego	Dodać zadanie przeglądu i aktualizacji załączników: (a) uzupełnić przykładowe raporty o kluczowe procedury (w tym	Warto zauważyć istotny problem praktyczny: biegły stosujący przykład może nieświadomie naruszać KSUA. Aktualizacja załączników jest krytyczną, bo to one najczęściej „ustawiają praktykę” w firmach audytorskich.

L.p.	Obecne brzmienie paragrafu KSUA 3001PL	Propozycja zmienionego brzmienia tego paragrafu	Uzasadnienie lub komentarz
	standardu (m.in. braki w treści, nieaktualne odniesienia, brak wskazania sprawdzenia XHTML).	sprawdzenie formatu XHTML), (b) ujednoczyć tytuły sekcji zgodnie z par. 79/92, (c) zaktualizować odniesienia do standardów jakości/etyki, (d) zapewnić spójność przykładów z wymogami KSUA (w tym z par. 85–87, 91–92).	
27	Par. 82 lit. m vs par. 95: par. 82 wymaga elementu „data raportu atestacyjnego (data sprawozdania z badania)”, a par. 95 mówi, że raport ESEF nie ma odrębnej daty i nie może być z inną datą niż sprawozdanie z badania.	Ujednoczyć par. 82 i par. 95: albo wykreślić lit. m z par. 82 (jeżeli intencją jest brak odrębnej daty), albo doprecyzować w par. 82, że chodzi o tę samą datę co sprawozdanie z badania, bez prezentowania jej jako „odrębnego elementu”.	Obecnie w standardzie występuje sprzeczność redakcyjną, która może prowadzić do błędnych wniosków przy sporządzaniu raportu i kontroli jakości.

Uwagi i komentarze dotyczące [przykładowych procedur badania zgodnie z KSUA 3001PL](#) („procedury badania ESEF”)

L.p.	Obecne brzmienie procedur badania ESEF	Propozycja zmienionego brzmienia	Uzasadnienie lub komentarz
1	Sekcja o zrozumieniu narzędzia i testach (conformance suite) – procedury sugerują weryfikację funkcjonalności narzędzia oraz możliwość skorzystania z testów zgodności publikowanych przez ESMA.	Dopisać po akapicie o conformance suite: „W przypadku gdy jednostka sporządza dokumenty ESEF w narzędziu pochodzącym od tego samego dostawcy, co narzędzie używane przez biegłego rewidenta, zespół rozważa dodatkową niezależną walidację drugim narzędziem lub inną procedurę kompensującą.”	Spójność z KSUA 3001PL (wymóg „innego oprogramowania”) i redukcja ryzyka wspólnego błędu walidatora w pakietach jednego producenta.
2	Procedura dla art. 3 (XHTML): przewiduje kontrolę techniczną kodu XHTML i struktury pliku dla wszystkich elementów raportu rocznego/skonsolidowanego raportu rocznego oraz sprawdzenie, czy wszystkie elementy zostały	Doprecyzować w nawiasie: „(w tym sprawozdania z badania dołączonego do raportu rocznego/skonsolidowanego raportu rocznego w formacie XHTML)”.	W KSUA 3001PL jest wprost wskazane, że sprawozdanie z badania (z częścią ESEF) sporządza się w XHTML, co w praktyce oznacza, że powinno również przejść kontrolę techniczną w ramach pakietu raportowego.

L.p.	Obecne brzmienie procedur badania ESEF	Propozycja zmienionego brzmienia	Uzasadnienie lub komentarz
	przygotowane w formacie XHTML.		
3	Procedury walidacyjne: wskazują walidację dokumentów ESEF w celu identyfikacji błędów i ostrzeżeń; sugerują, że dokumenty ESEF powinny być wolne od błędów walidacyjnych.	Dopisać krótką legendę klasyfikacji: „Błędy walidacyjne (errors) co do zasady wymagają korekty przed wydaniem opinii; ostrzeżenia (warnings) wymagają oceny ich wpływu na zgodność i mogą wskazywać na potencjalną niezgodność lub ryzyko niespójności danych.”	W praktyce narzędzia ESEF generują liczne ostrzeżenia; jednolite podejście do ich oceny zmniejsza rozbieżność w praktyce i lepiej wiąże procedury z pojęciem „istotnej niezgodności” (materialnej) oraz oceną skutków w sprawozdawczości.
4	Fragment o dobrowolnym znakowaniu (art. 5) zawiera informację, że na chwilę obecną władze polskie nie zapewniły odpowiedniej taksonomii dla dobrowolnego znakowania innych części raportu poza art. 4.	Dopisać do procedur planowania: „Jeżeli jednostka mimo braku taksonomii krajowej deklaruje dobrowolne znakowanie innych części raportu, zespół uzgadnia z jednostką zakres i odpowiedzialności oraz ocenia, czy i w jakim	Procedury wskazują stan faktyczny (brak taksonomii), ale nie domykają scenariusza, gdy jednostka i tak wykona nietypowe znakowanie. Dopisek porządkuje reakcję zespołu i wiąże ją z logiką KSUA (dobrowolne znaczniki).

L.p.	Obecne brzmienie procedur badania ESEF	Propozycja zmienionego brzmienia	Uzasadnienie lub komentarz
		zakresie powstają dobrowolne znaczniki iXBRL podlegające ocenie.”	

Uwagi i komentarze dotyczące [Odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania przez biegłych rewidentów w zakresie znakowania zbiorowego](#)

[skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów za 2022 rok](#) („odpowiedzi na pytania dotyczące znakowania”)

L.p.	Obecne brzmienie odpowiedzi na pytania dotyczące znakowania	Propozycja zmienionego brzmienia	Uzasadnienie lub komentarz
1	Sekcja 2 wskazuje, że Podręcznik ESMA ma charakter rekomendacji i odpowiedzi należy czytać łącznie z wymogami rozporządzenia 2019/815.	Dopisać na początku rozdziałów 3–5 jednolinijkową legendę: „[Wymóg prawa/RTS] – fragment wyniku bezpośrednio z rozporządzenia 2019/815; [Rekomendacja ESMA] – fragment jest rekomendacją	W samym tekście Q&A część odpowiedzi miesza „wymóg” i „rekomendację” – legenda ograniczy ryzyko nadawania rekomendacjom rangi obowiązku.

L.p.	Obecne brzmienie odpowiedzi na pytania dotyczące znakowania	Propozycja zmienionego brzmienia	Uzasadnienie lub komentarz
		Podręcznika ESMA i służy jako dobra praktyka."	
2	Pyt. 3.1 opisuje zasady stosowania taksonomii MSSF 2021/2022 i wskazuje, że wybrana taksonomia powinna być stosowana spójnie i w całości; odnosi się też do obowiązkowości określonego znacznika przy taksonomii 2021.	Dopisać do przykładowych procedur w tej odpowiedzi: „Udokumentuj (np. ze zrzutu ustawień narzędzia / pakietu taksonomii), jaką wersję taksonomii jednostka zastosowała, i że nie łączy elementów z różnych wersji w sposób selektywny.”	Q&A rekomenduje spójność, ale dopisek przekłada to na „dowód praktyczny”, który jest szczególnie przydatny w badaniu (i w rozmowach z jednostką przy korektach).
3	Pyt. 3.2 opisuje „unit of account” i wskazuje, że dla tabel emitenci powinni stosować element dla całej tabeli; definiuje też (w ujęciu praktycznym), co	Doprecyzować definicję tabeli (dopisek): „Jeżeli jedna nota zawiera tabelę ‘łamana’ na kilka fragmentów (np. z powodu podziału na strony/sekcje), a w warstwie czytelnej dla człowieka stanowi ona	Najczęstsze ryzyko praktyczne w block tagging to rozbieżność między strukturą wizualną (dla człowieka) a strukturą techniczną (HTML), zwłaszcza przy tabelach „łamanych”. Dopisek dostarcza regułę interpretacyjną.

L.p.	Obecne brzmienie odpowiedzi na pytania dotyczące znakowania	Propozycja zmienionego brzmienia	Uzasadnienie lub komentarz
	rozumieć przez pojedynczą tabelę.	logicznie jeden układ z jednym nagłówkiem, należy traktować ją jako jedną tabelę do celów znakowania blokowego – o ile narzędzie techniczne na to pozwala.”	
4	Pyt. 3.5 omawia istotność w kontekście błędów technicznych, kompletności i dokładności oznaczonych informacji; podaje przykład, że błędy uniemożliwiające przetwarzanie przez oprogramowanie mogą być istotne.	Dopisać (jedno zdanie): „Przy ocenie istotności warto odnieść się również do definicji ‘istotnego zniekształcenia’ w KSUA 3001PL (w tym kryterium odczytu maszynowego i ryzyka odczytu danych istotnie niezgodnych z warstwą czytelną dla człowieka).”	Zmniejsza ryzyko, że „istotność” będzie oceniana wyłącznie ilościowo; domyka logiczne powiązanie Q&A z definicją standardową dotyczącą odczytu maszynowego i zgodności warstw.
5	Pyt. 4.6 dotyczy duplikatów nienumerycznych; wskazuje, że co do zasady	Dopisać krótkie doprecyzowanie terminów: „Przez ‘duplikaty pełne/spójne’	Ujednolicenie języka (co jest „spójne”, co „niespójne”) pomaga biegłym rewidentom w komunikacji z jednostką i z dostawcą narzędzia, zwłaszcza gdy raport walidacyjny identyfikuje duplikaty nienumeryczne.

L.p.	Obecne brzmienie odpowiedzi na pytania dotyczące znakowania	Propozycja zmienionego brzmienia	Uzasadnienie lub komentarz
	zduplikowane ujawnienie nie wymaga podwójnego oznakowania, oraz że nie powinny występować niespójne duplikaty nienumeryczne.	rozumie się identyczne (merytorycznie) ujawnienia; 'duplikaty niespójne' to ujawnienia oznakowane jako ten sam fakt, lecz o różnej treści – takie przypadki wymagają korekty, gdyż zaburzają odczyt maszynowy."	