

# (Nie)poprawność raportów finansowych w formacie ESEF wybranych polskich emitentów giełdowych

## The (in)correctness of financial reports in the ESEF format of selected Polish listed companies

KATARZYNA KOBIELA-PIONNIER\*

Otrzymano: 12.04.2023 – Poprawiono: 13.05.2023 – Zaakceptowano: 14.05.2023

### Streszczenie

**Cel:** Celem artykułu jest określenie, czy krajowi emitenci giełdowi poprawnie zrealizowali obowiązek zastosowania znaczników (tagów) XBRL w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z nowymi wymogami Unii Europejskiej (sprawozdania w formacie ESEF, tj. European Single Electronic Format).

**Metodyka/podejście badawcze:** Zastosowaną metodą badawczą była szczegółowa analiza znaczników XBRL wykorzystanych przez 10 losowo wybranych podmiotów notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych (GPW) w Warszawie w ich pierwszych raportach rocznych sporządzonych w formacie ESEF.

**Wyniki:** Emitenci sporządzający sprawozdania finansowe z wykorzystaniem tagów XBRL popełniali różnorodne błędy merytoryczne w ich doborze, polegające zwłaszcza na zastosowaniu nieodpowiedniego znacznika lub stworzeniu niepotrzebnego rozszerzenia. Wszystkie rozpoznane błędy naruszają zasady tagowania zawarte w Rozporządzeniu Delegowanym KE 2019/815 (Rozporządzeniu ESEF). Na podstawie uzyskanych wyników zaproponowano klasyfikację (systematykę) błędów merytorycznych, jakie mogą wystąpić w sprawozdaniach finansowych tagowanych znacznikami XBRL z taksonomii ESMA ESEF.


**Praktyczne implikacje:** artykuł może być przydatny zarówno emitentom sporządzającym sprawozdania finansowe z wykorzystaniem języka XBRL, jak i biegłym rewidentom, którzy w ramach prowadzonego audytu mają obowiązek weryfikacji poprawności użytych znaczników.

**Ograniczenia badawcze:** stosunkowo nieliczna grupa badawcza (10 spółek).

**Oryginalność/wartość:** Artykuł stanowi pierwsze polskojęzyczne opracowanie naukowe na temat błędów w znacznikach XBRL, co wynika z nowości poruszanej tematyki. Ponadto ze względu na istotne różnice w regulacjach dotyczących zastosowania XBRL między obszarem UE a innymi jurysdykcjami (zwłaszcza USA), część zidentyfikowanych w trakcie badania nieprawidłowości nie została jeszcze opisana w literaturze, dlatego ich zaproponowana kategoryzacja może stanowić istotny wkład do literatury przedmiotu.

**Słowa kluczowe:** ESEF, XBRL, błędy, tagowanie, rozszerzenia, polskie spółki publiczne.

---

\* Dr Katarzyna Kobiela-Pionnier, adiunkt, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Instytut Rachunkowości,  <https://orcid.org/0000-0002-9776-5581>, [kkobie1@sgh.waw.pl](mailto:kkobie1@sgh.waw.pl)

## Abstract

**Purpose:** The purpose of this article is to determine whether Polish stock exchange issuers have correctly fulfilled the obligation to use XBRL tags in consolidated financial statements prepared in accordance with the new European Union requirement, i.e. in the European Single Electronic Format (ESEF).

**Methodology/approach:** The research method used was a detailed analysis of XBRL tags used by ten randomly selected entities listed on the Warsaw Stock Exchange in their first annual reports prepared in the ESEF format.

**Findings:** Issuers preparing financial statements using XBRL labels made various substantive errors in their selection, in particular, by using an inappropriate tag or creating an unnecessary extension. All identified errors violated the tagging rules contained in EC Delegated Regulation 2019/815 (ESEF Regulation). Based on the results, a classification (taxonomy) of substantive errors that may occur in financial statements tagged with XBRL tags from the ESMA ESEF taxonomy is proposed.

**Practical implications:** the article may be useful both for issuers preparing financial statements using XBRL tags and for statutory auditors who are required to verify the correctness of the tags used as part of their audit obligation.

**Research limitations:** A relatively small research group (10 companies) was used.

**Originality/value:** This article is the first Polish-language study on errors in XBRL tags, which results from the novelty of the subject matter. In addition, due to significant differences in regulations regarding the use of XBRL between the EU and other jurisdictions (especially the US), some errors identified during the study have not yet been described in the literature; hence their proposed categorization may be a significant contribution to the literature.

**Keywords:** European Single Electronic Format (ESEF), XBRL, errors, tagging, extensions, Polish listed companies.

## Wprowadzenie

Rozwój technologii informacyjno-komunikacyjnych na przestrzeni ostatnich dwóch dekad doprowadził do rewolucyjnych zmian w życiu społecznym i gospodarczym na całym świecie. Rewolucja informatyczna nie mogła zatem ominąć sprawozdawczości finansowej. Z jednej strony inwestorzy i inni interesariusze oczekują informacji, które będą nie tylko wiarygodne, ale też terminowe, przydatne i łatwo dostępne. Z drugiej strony mało czytelne i nie w pełni porównywalne, tradycyjnie sporządzane sprawozdania często zaciemniają obraz zarówno w odniesieniu do danych finansowych, jak też w kwestii działań zarządu dotyczących przyszłych wyników, co dobitnie pokazały spektakularne upadki wielkich firm w Stanach Zjednoczonych i Europie na przełomie XX i XXI wieku.

Właśnie tzw. „afera Enronu” stała się niejako punktem zwrotnym dla amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (US SEC), która w zmianach technologicznych dostrzegła nowe możliwości wypełniania swojej misji: ochrony inwestorów, zachęcania do pozyskiwania kapitałów i promowania przejrzystych rynków kapitałowych. Tym narzędziem zmiany technologicznej w USA stał się XBRL, język elektronicznej transmisji danych biznesowych i finansowych, którego obowiązkowe zastosowanie przez wszystkie podmioty notowane na amerykańskiej giełdzie wprowadzono z początkiem 2009 roku. W ślady USA poszły inne kraje na świecie (jak np. Japonia, Australia, Korea czy Chiny), a w 2013 roku także Unia

Europejska, która nakazała emitentom giełdowym sporządzanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych z wykorzystaniem znaczników XBRL<sup>1</sup> począwszy od raportów za 2020 rok.

Na tym tle głównym celem opracowania jest określenie, czy krajowi emitenci giełdowi poprawnie zrealizowali wymóg zastosowania znaczników XBRL w sprawozdaniach finansowych sporządzonych w nowym formacie. W ramach prowadzonych rozważań poszukiwano odpowiedzi na następujące pytania badawcze:

- Czy krajowi emitenci giełdowi popełniali błędy merytoryczne w doborze znaczników?
- Jeśli tak, to jaki miały one charakter?
- Czy błędy te różniły się od błędów opisanych w literaturze przedmiotu?

W artykule przyjęto następującą strukturę rozważań: na początek scharakteryzowano sam język XBRL oraz krótko przybliżono jego historię i zastosowanie w Stanach Zjednoczonych i Unii Europejskiej. Następnie omówiono zasady znakowania sprawozdań finansowych w formacie ESEF znacznikami XBRL. Kolejne punkty rozważań dotyczą: przeglądu literatury w zakresie poprawności tagowania znacznikami XBRL, omówienia przeprowadzonego badania, jego celu i metodyki, a następnie uzyskanych rezultatów. Rozważania zamyka podsumowanie, w którym ukazano dalsze możliwe kierunki badań.

Zastosowaną metodą badawczą była szczegółowa analiza znaczników XBRL wykorzystanych przez 10 losowo wybranych podmiotów notowanych na GPW w Warszawie w ich pierwszych raportach rocznych sporządzonych w formacie ESEF. Przeprowadzone badanie mieści się w paradygmacie użyteczności informacji finansowych zorientowanym na zachowanie rynku. Ze względów praktycznych dobrana próba badawcza nie była liczna. Wydaje się jednak, że mimo tego ograniczenia uzyskano interesujące rezultaty. Odpowiedź na pierwsze pytanie badawcze okazała się twierdząca: niemal wszystkie badane podmioty miały trudność z prawidłowym zastosowaniem znaczników XBRL (w badanej próbie nie wystąpiło sprawozdanie bez żadnego błędu). Jeśli chodzi o charakter popełnianych błędów, to był on zróżnicowany: najczęściej występowało dobranie niewłaściwego merytorycznie znacznika lub stworzenie niepotrzebnego rozszerzenia. Choć takie nieprawidłowości były już opisywane w literaturze naukowej dotyczącej rynku amerykańskiego, to jednak bliższa analiza popełnianych błędów, zwłaszcza w odniesieniu do rozszerzeń, wskazuje na ich odmienność od dotychczas obserwowanych w USA. Źródłem tych odmienności jest inne podejście regulacyjne do stosowania rozszerzeń w Stanach Zjednoczonych i w Unii Europejskiej.

Na bazie zaobserwowanych nieprawidłowości podjęto próbę stworzenia autorskiej systematyki błędów tagowania danych prezentowanych w podstawowych sprawozdaniach finansowych<sup>2</sup>. Pod uwagę wzięto wyłącznie błędy w doborze znaczników, a więc takie, których automatyczne wykrycie za pomocą odpowiedniej aplikacji (tzw. walidatora) nie jest możliwe.

<sup>1</sup> W niniejszym artykule terminy: znaczniki (XBRL) oraz tagi stosowane są zamiennie.

<sup>2</sup> Podstawowe sprawozdania finansowe (*Primary Financial Statements* – PFS) obejmują sprawozdanie z sytuacji finansowej, sprawozdanie z zysków lub strat i innych całkowitych dochodów, sprawozdanie ze zmian w kapitale własnym oraz sprawozdanie z przepływów pieniężnych.

Uzyskane wyniki badania i sformułowane na jego podstawie wnioski mogą być przydatne nie tylko jednostkom sporządzającym sprawozdania finansowe z wykorzystaniem znaczników XBRL, ale także biegłym rewidentom, którzy – zgodnie z europejskimi regulacjami – w ramach prowadzonego badania muszą dokonać oceny prawidłowości zastosowanych znaczników XBRL.

## 1. XBRL i jego zastosowanie w USA i w UE

Rozszerzony język sprawozdawczości biznesowej (XBRL – *eXtensible Business Reporting Language*) to oparta na technologiach XML specyfikacja definiująca sposób opisu wspólnych pojęć występujących w sprawozdaniach biznesowych oraz zachodzące między nimi zależności (Reimschuessel-Wąs, 2009). Jako język (elektroniczny i interaktywny standard opisu danych) XBRL pozwala odgórnie zdefiniować pojęcia związane z raportowaniem, a następnie wykorzystać je do jednoznacznego przedstawienia treści sprawozdań finansowych lub innych rodzajów raportów (np. dotyczących zgodności, wyników i działalności biznesowej). Efektem jest szybkie, dokładne i cyfrowe przenoszenie informacji sprawozdawczych pomiędzy różnymi organizacjami (XBRL International, 2023). Ze względu na fakt, iż jest on czytelny maszynowo, język XBRL przedstawia się niekiedy jako „sposób raportowania biznesowego równoznaczny z kodem kreskowym” (Lester, 2007).

Pomysłodawcą ustrukturyzowania danych na potrzeby informacji biznesowych jest Amerykanin Charles Hoffman, który stworzył pierwszy prototyp XBRL już w 1998 roku. Koncepcją Hoffmana zainteresował się Amerykański Instytut Dyplomowanych Biegłych Księgowych (AICPA – American Institute of Certified Public Accountants). Instytut utworzył specjalny komitet badawczy oraz zapewnił niezbędne finansowanie dalszych prac nad standardem (Kobiela-Pionnier, 2021, s. 73). Od 2006 roku XBRL rozwijany jest przez konsorcjum XBRL International – jednostkę non-profit skupiającą kilkaset firm i instytucji z całego świata w ramach tzw. jurysdykcji<sup>3</sup>. W 2007 roku zakończono projekt taksonomii<sup>4</sup> opartej na US

---

<sup>3</sup> Według aktualnych danych dostępnych na stronie XBRL International, język XBRL jest stosowany w ponad 60 krajach, <https://www.xbrl.org/the-consortium/about/> (dostęp 01.04.2023).

<sup>4</sup> Z naukowego punktu widzenia taksonomia to nauka o zasadach i metodach klasyfikowania, w szczególności o tworzeniu i opisywaniu jednostek systematycznych (taksonów) i włączaniu ich w układ kategorii taksonomicznych. W odniesieniu do XBRL taksonomia określa reguły dotyczące danych, atrybuty (cechy) każdej pozycji, związki zachodzące pomiędzy poszczególnymi pozycjami oraz zasady stosowane do obliczania poszczególnych wartości (Kobiela-Pionnier, 2020). W istocie taksonomię można traktować jako swego rodzaju słownik, który zawiera terminy stosowane w sprawozdaniu finansowym wraz z odpowiadającymi im znacznikami oraz definiuje rządzące nimi zasady (Wilusz, 2010). Oznaczenie pozycji sprawozdawczej znacznikiem z taksonomii XBRL (czyli tzw. otagowanie) pozwala na automatyczne rozpoznanie jej znaczenia przez stosowane do tego celu narzędzia informatyczne i to niezależne od miejsca, w którym ta pozycja znajduje się w sprawozdaniu finansowym. W rezultacie możliwe staje się bardzo szybkie importowanie i przetwarzanie informacji przez jej docelowego użytkownika.

GAAP, a w sierpniu 2008 roku SEC otrzymała całkowicie nowy system, zbudowany od podstaw na bazie XBRL. Z początkiem 2009 roku, nieco ponad 10 lat od powstania prototypu języka, SEC nałożył obowiązek raportowania w XBRL na spółki publiczne notowane na amerykańskiej giełdzie. W pierwszym etapie wdrożenia XBRL grupa 500 największych amerykańskich emitentów została zobligowana do otagowania informacji w podstawowych sprawozdaniach finansowych za okres kończący się 15 czerwca 2009 roku lub później. W następnym roku grono to powiększyło się o kolejne 900 podmiotów. Jednocześnie emitenci z pierwszej grupy zostali zobowiązani do poszerzenia zakresu tagowania swoich raportów o wszystkie kwoty i tabele zawarte w informacji dodatkowej (McCann, 2010).

Na poziomie UE zainteresowanie językiem XBRL pojawiło się już w 2008 roku (Gierczak, Kobiela-Pionnier, 2021). W 2013 roku znowelizowano dyrektywę o przejrzystości (2004/109/WE), wpisując do art. 4 obowiązek publikowania raportów rocznych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania (*European Single Electronic Format – ESEF*) dla emitentów notowanych na rynkach UE począwszy od 1.01.2020 roku<sup>5</sup>. W 2019 roku opublikowano kluczowy akt wykonawczy do dyrektywy: rozporządzenie delegowane 2019/815 (tzw. Rozporządzenie ESEF), w którym sprecyzowano, że „format ESEF” (alternatywnie: inlineXBRL) obejmuje:

- sporządzenie rocznego raportu finansowego (zarówno jednostkowego, jak i skonsolidowanego) w formacie XHTML, co umożliwia jego wyświetlenie w postaci strony internetowej za pomocą standardowej przeglądarki zainstalowanej na dowolnym urządzeniu;
- oznakowanie informacji zawartych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym według MSSF, wchodzącym w skład raportu rocznego, przy użyciu języka znaczników XBRL oraz słownika pojęć zamieszczonego w rozporządzeniu ESEF (tzw. taksonomii), co pozwala na maszynowy odczyt dokumentu.

Amerykańska SEC nieco później niż Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych (ESMA) zdecydowała o wdrożeniu formatu inlineXBRL. Przyjęcie tego nowego podejścia do raportowania jednostek, łączącego XHTML z XBRL, ogłoszono w połowie 2018 roku, a wymóg raportowania w tym standardzie rozłożony został na trzy lata. Podobnie jak przy wdrożeniu XBRL w 2009 roku, obowiązek zastosowania inlineXBRL dotyczył początkowo jedynie największych rynkowych podmiotów giełdowych (US SEC, 2018). Obecnie wszystkie jednostki notowane na giełdach w USA muszą wykorzystywać technologię inlineXBRL do swoich raportów rocznych za lata obrotowe rozpoczynające się po 15 czerwca 2021 roku.

Opisane w literaturze korzyści z zastosowania XBRL obejmują: redukcję asymetrii informacyjnej na rynku kapitałowym (Yoon i in., 2011; Geiger, North, Selby, 2014; Liu i in., 2017);

- zwiększenie płynności akcji (Liu i in., 2017);
- redukcję kosztów kapitału własnego (Chen i in., 2015);
- usprawnienie wymiany informacji sprawozdawczych pomiędzy uczestnikami finansowego łańcucha dostaw (Beerbaum i in., 2021);

---

<sup>5</sup> Na skutek pandemii SARS-COV-2 KE zezwoliła chętnym państwom członkowskim UE na odroczenie tego obowiązku o rok (Gierczak, Kobiela-Pionnier, 2021; Kobiela-Pionnier, 2022).

- znormalizowany format, umożliwiający aplikacjom wymianę informacji bez migracji danych (Alles, Piechocki, 2012);
- automatyczne przetwarzanie informacji za pomocą odpowiednich aplikacji (Matherne, Coffin, 2001);
- redukcję kosztów jako rezultat automatycznego przetwarzania informacji finansowych i niefinansowych (Jones, Willis, 2003);
- dostęp do bardziej szczegółowych danych, w tym odwołania do tzw. domeny (np. standardu rachunkowości) (Müller-Wickop i in., 2013);
- ujęcie metadanych, w tym specyfikacji dotyczących podmiotu sprawozdawczego, które są wymagane do sporządzania miesięcznych sprawozdań zarządczych i interpretacji informacji (Rezaee, Hoffman, 2001);
- obsługę wielu języków i tłumaczeń dla wszystkich istniejących uznanych taksonomii międzynarodowych (Ramin, Pratcher, 2003);
- elastyczność tworzenia rozszerzeń dla raportowanych treści, uwzględniających specyfikę działalności jednostki (Debreceeny i in., 2011).

Należy podkreślić, że zgodność pomiędzy raportowaniem informacji sprawozdawczej w XBRL według regulacji SEC a obowiązkiem wprowadzonym na obszarze UE dotyczy przede wszystkim znakowania danych w podstawowych sprawozdaniach finansowych. Bliższa analiza obydwu regulacji ujawnia jednak występowanie pomiędzy nimi znaczących różnic, dotyczących takich kluczowych obszarów, jak:

- 1) zakres raportowania (rodzaje sprawozdań finansowych i ich zawartość);
- 2) tworzenie i kotwiczenie rozszerzeń;
- 3) badanie przez biegłego rewidenta.

Szczegółowy opis różnic dotyczących stosowania znaczników XBRL pomiędzy regulacjami europejskimi a amerykańskimi przedstawiono w tabeli 1.

**Tabela 1.** Różnice w stosowaniu znaczników XBRL w raportowaniu według wymogów SEC (Stany Zjednoczone) i ESMA (Unia Europejska)

| Wyszczególnienie   | Stany Zjednoczone<br>(wymagania SEC)  | Unia Europejska<br>(wymagania ESMA)  |
|--|---|--|
| Rodzaje tagowanych raportów                                | Raporty kwartalne (formularze 10–Q),<br>Raporty roczne (formularze 10–K)  | Raporty roczne (tylko SSF)   |
| Tagowanie danych w podstawowych sprawozdaniach finansowych | Szczegółowo: każda kwota oznaczona oddzielnym tagiem oraz każda liczba, która nie jest kwotą, ale pojawiła się w zestawieniu (np. liczba akcji) | Szczegółowo: każda kwota oznaczona oddzielnym tagiem, znakowanie innych liczb (np. liczby akcji) nie jest wymagane |
| Tagowanie treści opisowej (tekstu) informacji dodatkowej   | Tagowanie blokowe jednowarstwowe (jeden znacznik blokowy pasujący do danego fragmentu tekstu)   | Tagowanie blokowe wielowarstwowe (wiele znaczników blokowych pasujących do danego fragmentu tekstu)                |

| Wyszczególnienie  | Stany Zjednoczone<br>(wymagania SEC)   | Unia Europejska<br>(wymagania ESMA)  |
|---|--|--|
| Tagowanie danych w tabelach ujętych w informacji dodatkowej | Szczegółowo: każda kwota oznaczona oddzielnym tagiem, Dodatkowo każda tabela musi być oznaczona osobnym znacznikiem blokowym | Tagowanie blokowe wielowarstwowe – dotyczy całych tabel (tylko jeśli dany znacznik pasuje do danych prezentowanych w tabeli), brak obowiązku szczegółowego tagowania kwot ujętych w tabelach   |
| Kotwiczenie rozszerzeń                                      | Żadne rozszerzenia nie muszą być kotwiczone  | Rozszerzenia dotyczące kwot w podstawowych sprawozdaniach finansowych muszą być kotwiczone (wyjątkiem są tzw. podsumy, których nie trzeba kotwiczyć), rozszerzenia dla znaczników blokowych w informacji dodatkowej nie muszą być kotwiczone |
| Badanie poprawności znaczników przez biegłego rewidenta     | Nieobowiązkowe   | Obowiązkowe  |

Źródło: opracowanie własne.

W związku z wdrożeniem w krajach UE od 2021 roku wymogu sporządzania sprawozdań finansowych z wykorzystaniem znaczników XBRL przez spółki giełdowe nasuwa się pytanie, jak poradzić sobie z jego realizacją krajowi emitenci. Aby to ocenić, należy najpierw zaznajomić się z zasadami znakowania wprowadzonymi w UE.

## 2. Zasady znakowania sprawozdań finansowych w formacie ESEF znacznikami XBRL

Zasady tagowania sprawozdań finansowych w formacie ESEF zostały zawarte w rozporządzeniu delegowanym KE nr 2019/815 (rozporządzenie ESEF). Podstawę obowiązku sprawozdawczego stanowi artykuł 4. tego aktu, który wskazuje, że w przypadku, gdy roczne raporty finansowe zawierają skonsolidowane sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z MSSF, emitenci muszą znakować te sprawozdania stosując język znaczników XBRL oraz taksonomię, której elementami są elementy określone w taksonomii podstawowej przygotowanej przez regulatora (w tym przypadku ESMA) i znajdujące się w załączniku VI do Rozporządzenia. W przypadku, gdy nie jest możliwe zastosowanie znacznika z taksonomii, emitenci powinni tworzyć własne elementy taksonomii i wykorzystać je do tagowania danej pozycji sprawozdawczej.

Szczegółowe zasady użycia znaczników XBRL opisano w załączniku IV. Zgodnie z nimi, tagując informacje sprawozdawcze, emitenci mają obowiązek zastosować

element taksonomii podstawowej o znaczeniu rachunkowym najbliższym znakowanemu ujawnieniu. W przypadku gdy wydaje się, że istnieje wybór między różnymi elementami taksonomii podstawowej (w taksonomii istnieje kilka możliwych alternatyw), emitenci powinni wybrać element o najwęższym znaczeniu rachunkowym lub zakresie najbardziej zbliżonym do znakowanego ujawnienia.

W rozporządzeniu przewiduje się także możliwość wystąpienia sytuacji, w której najbliższy merytorycznie element taksonomii nie będzie odpowiadał znaczeniu tagowanej pozycji sprawozdawczej. Wtedy, aby nie wprowadzać użytkowników informacji w błąd, emitenci powinni utworzyć nowy, własny element taksonomii (tzw. rozszerzenie, *extension*) i wykorzystać go do oznakowania danego ujawnienia. Co ważne, utworzone elementy nie mogą powielać znaczenia ani zakresu żadnego z elementów taksonomii podstawowej. Dodatkowo rozszerzenia, które odnoszą się do kwot prezentowanych w podstawowych sprawozdaniach finansowych, muszą zostać zakotwiczone, czyli powiązane systemowo z innym elementem pochodzącym z taksonomii podstawowej. Dzięki temu możliwa jest lepsza identyfikacja znaczenia merytorycznego nowego znacznika. Zgodnie z rozporządzeniem emitent:

- ma obowiązek zakotwiczenia nowego elementu do elementu taksonomii podstawowej o szerszym znaczeniu rachunkowym lub zakresie najbardziej zbliżonym do tego elementu taksonomii rozszerzonej emitenta (jest to tzw. „zakotwiczenie w górę”);
- może (ale nie musi) zakotwiczyć element taksonomii rozszerzonej do elementu taksonomii podstawowej lub elementów o węższym znaczeniu rachunkowym lub zakresie najbardziej zbliżonym do tego elementu taksonomii rozszerzonej (jest to tzw. „zakotwiczenie w dół”).

Wyjątkiem od powyższej zasady jest sytuacja, gdy rozszerzenie jest tzw. „kombinacją”, a zatem stanowi ono połączenie kilku znaczników występujących w taksonomii podstawowej. W takim przypadku emitent ma obowiązek zakotwiczenia swojego rozszerzenia „w dół” do każdego z tych węższych elementów, z wyjątkiem tych, które w danym przypadku zasadnie można uznać za nieistotne.

Rozporządzenie zwalnia natomiast całkowicie emitenta z obowiązku zakotwiczenia rozszerzenia w sytuacji, gdy jest ono stosowane do znakowania pozycji sprawozdawczej, która stanowi jedynie sumę częściową („podsumę”) kilku innych pozycji, co jest odzwierciedlone za pomocą tzw. warstwy kalkulacyjnej taksonomii. Emitent nie ma obowiązku kotwiczenia takiego rozszerzenia ani „w górę”, ani „w dół” (Rozporządzenie ESEF).

### **3. Przegląd literatury w zakresie poprawności tagowania sprawozdań finansowych znacznikami XBRL**

Jak wskazano wcześniej, rynek amerykański był pierwszym, na którym wprowadzono obowiązek raportowania w XBRL. Według danych udostępnionych przez Stowarzyszenie XBRL US, w liczbie 3400 raportów złożonych w XBRL do końca września 2010 roku wystąpiło łącznie 18 695 błędów. Zdaniem Stowarzyszenia nie była to jednak znacząca wartość, ponieważ przesłane raporty zawierały łącznie 1,6 mln otagowanych treści (tzw. faktów), a zatem wskaźnik błędów wyniósł zaledwie nieco



ponad 1% (McCann, 2010). Należy jednak dodać, że były to błędy wykryte automatycznie przez dedykowany program (aplikację), a zatem błędy o charakterze wyłącznie technicznym. Liczba ta nie obejmuje zatem nieprawidłowości o charakterze merytorycznym, jak np. przypisanie niewłaściwego znacznika czy stworzenie niepotrzebnego rozszerzenia, które często powstają na etapie mapowania pozycji ze sprawozdań finansowych z elementami stosowanej taksonomii.

Błędy i niespójności w raportowaniu XBRL były przedmiotem zainteresowania badaczy jeszcze zanim US SEC nałożyła obowiązek sprawozdawczy dla całego rynku amerykańskiego. Już w latach 2006–2008 Komisja prowadziła program dobrowolnego raportowania (*Voluntary Filing Program – VFP*), który umożliwił chętnym jednostkom pozyskanie praktycznego doświadczenia związanego z XBRL. Jednocześnie SEC zbierała komentarze od uczestników programu i innych stron zaangażowanych w proces raportowania, ale nigdy nie opublikowała systematycznej analizy uzyskanych wyników.

Tę lukę wypełnili J. Bartley i in. (2010, 2011), badając raporty 22 podmiotów, które przystąpiły do programu w 2006 roku i sporządziły swoje sprawozdania w XBRL. Dodatkowo, w przypadku 11 jednostek, które sporządziły raport w XBRL także za 2008 rok, cytowani autorzy porównali jakość tagowania z obydwu okresów. Na podstawie przeprowadzonego badania Bartley i in. wyodrębnili sześć głównych typów błędów występujących w raportach XBRL, do których zaliczyli (2010, 2011):

- brakujące elementy (element/koncept pojawił się w formularzu składanym do SEC, ale nie w dokumencie w formacie XBRL);
- nieprawidłowe kwoty (element w dokumencie XBRL miał nieprawidłową kwotę lub datę);
- odwrócenie znaku (oznakowany element miał przypisany niewłaściwy znak lub wagę do kalkulacji);
- zduplikowanie elementów (te same pojęcia zostały otagowane kilka razy);
- niewłaściwe elementy (pozycje sprawozdawcze zostały oznaczone za pomocą nieprawidłowego elementu z taksonomii US GAAP lub niepotrzebnie utworzono rozszerzenie);
- niewłaściwe wyświetlenie (elementy wyświetlały się z błędną nazwą, w niewłaściwym miejscu lub w ogóle nie były widoczne w wygenerowanych raportach XBRL).

Porównując sprawozdania finansowe 11 podmiotów, które sporządziły raport w XBRL również za 2008 rok, cytowani autorzy odnotowali znaczący spadek liczby popełnionych błędów, co przypisują rozwojowi standardu XBRL i narzędzi informatycznych wykorzystywanych do raportowania w XBRL. Jednak J.E. Boritz i W.G. No (2008), również analizujący raporty uczestników programu VFP, zakwestionowali zmniejszenie liczby błędów wraz z upływem czasu. Z badanej przez nich liczby 304 raportów z lat 2005–2007 aż 200 (ok. 65%) zawierało różnego typu błędy i niespójności. Trend spadkowy występowania nieprawidłowości potwierdzili natomiast H. Du i in. (2013), którzy w swoim badaniu wzorców błędów w raportach udokumentowali znaczącą krzywą uczenia się przez osoby zajmujące się raportowaniem w XBRL. Jest to o tyle istotne, że badanie przeprowadzono już po wprowadzeniu obowiązku sprawozdawczości w XBRL przez SEC. Co więcej, wskazani autorzy odnotowali spadek liczby błędów w odniesieniu do tego zakresu raportowania, który był jednostkom

już wcześniej znany (podstawowe sprawozdania finansowe), ale jednocześnie zaobserwowali wzrost liczby nieprawidłowości dla nowych obowiązków raportowych (znakowanie informacji dodatkowej).

Szczególna uwaga naukowców badających sprawozdawczość w XBRL skupia się zwykle na zagadnieniu rozszerzeń, gdyż stanowią one swego rodzaju „odstępstwo” od taksonomii podstawowej, opracowanej zwykle w zgodzie z obowiązującymi standardami sprawozdawczości finansowej. Zdaniem Boritza i No, nadmierne tworzenie rozszerzeń zagraża porównywalności i wiarygodności dokumentów w XBRL. Zwrócili oni uwagę, że badane przez nich podmioty masowo korzystały z rozszerzeń, jednak aż 10% spośród tych specyficznych pozycji zawierało różnego rodzaju wyjątki walidacji, niespójności i błędy (Boritz, No, 2008).

Problematyczność kwestii tworzenia rozszerzeń już po wprowadzeniu obowiązku raportowania przez US SEC potwierdzili R. Debreceny i in. (2011). Analiza sprawozdań 67 wielkich amerykańskich firm raportujących w okresie od kwietnia 2009 roku do czerwca 2010 roku wykazała, że w pierwszym okresie raportowym aż 40% całkowitej liczby utworzonych rozszerzeń okazało się zbędnych ze względu na obecność semantycznie równoważnych elementów w taksonomii podstawowej. Kolejne 21% badanych rozszerzeń agregowało (17%) lub dezagregowało (4%) elementy występujące w taksonomii. Nowe koncepty, które rzeczywiście można byłoby uznać za specyficzne pozycje sprawozdawcze emitentów, stanowiły jedynie 30% badanych rozszerzeń, choć wiele z nich było wariantami elementów już istniejących w taksonomii (Debreceny i in., 2011). Przytoczone wyniki ujawniły zatem znaczne pole do redukcji liczby rozszerzeń, a w rezultacie możliwość zwiększenia porównywalności sprawozdań. Z tego względu E. Bonsón i in. (2009) podkreślają, że w przypadku rozbieżności między elementami dostępnymi w taksonomii podstawowej a pozycjami sprawozdawczymi wskazanymi do oznakowania, niezwykle ważne jest wnikliwe zbadanie przyczyn tych rozbieżności.

Tematyka błędów i niespójności w raportach XBRL nie była jeszcze przedmiotem szerszych rozważań w krajowej literaturze przedmiotu, zapewne z racji jej nowości. Wyjątkiem jest tu artykuł K. Kobieli-Pionnier (2022), w którym opisano wybrane przykłady nieprawidłowości w doborze merytorycznym tagów przez polskich emitentów, jednak bez ich szerszej, naukowej interpretacji.

## 4. Cel badania i zastosowana metoda badawcza

Choć proces przygotowania raportu w XBRL jest niemożliwy bez zastosowania dedykowanych narzędzi IT (Gierczak, Kobiela-Pionnier 2021), to wymaga on co najmniej jednego etapu pośredniego, którym jest tzw. ręczne tagowanie, czyli przypisywanie znakowanym kwotom lub treściom odpowiednich znaczników z taksonomii. Tagowanie zwykle poprzedzone jest mapowaniem, oznaczającym proces identyfikowania i dopasowywania do kwoty każdej pozycji z podstawowych sprawozdań finansowych firmy odpowiedniego dla niej elementu z taksonomii XBRL. Błędy w mapowaniu należą do najpoważniejszych typów błędów, ponieważ zniekształcają znaczenie danych pobieranych do oprogramowania analitycznego (Bartley i in., 2010; 2011). Pozycje sprawozdań finansowych, którym przypisano nieprawidłowe

znaczniki XBRL, są dość trudne do wykrycia przez użytkowników, ponieważ wymagają przeprowadzenia szczegółowej analizy merytorycznej znaczenia pozycji sprawozdawczej i porównania z definicją użytego znacznika z danej taksonomii.

Z tego względu celem prowadzonego badania było sprawdzenie, czy tagowanie sprawozdań finansowych opublikowanych przez krajowych emitentów w pierwszym roku obowiązywania wymogu ESEF było merytorycznie poprawne. W przypadku wykrycia błędów kolejnym celem badania była identyfikacja ich charakteru. Autorka skupiła się wyłącznie na błędach związanych z doбором znaczników, ignorując inne możliwe błędy (szczególnie techniczne, jak np. brak lub nieprawidłowości w warstwie kalkulacyjnej taksonomii, dobór niewłaściwego znaku dla danej pozycji, nieprawidłowa składnia pliku etc.).

Próbie badawczą stanowiło 10 emitentów notowanych na warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych, sporządzających skonsolidowane sprawozdania finansowe dla swoich grup kapitałowych. Dobór próby badawczej był losowy spośród wszystkich podmiotów raportujących w 2020 i 2021 roku w formacie ESEF, bez względu na audytora badającego sprawozdanie finansowe, jednak z zastrzeżeniem, że raport poddany badaniu jest pierwszym raportem sporządzonym w tym formacie<sup>6</sup>. W tabeli 2 podano listę spółek, których skonsolidowane sprawozdanie poddano szczegółowej analizie pod kątem zastosowania znaczników XBRL dla kwot w podstawowych sprawozdaniach finansowych.

**Tabela 2.** Próba badawcza emitentów w zakresie weryfikacji poprawności wykorzystania znaczników XBRL w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych

| Nazwa emitenta | Rok raportu | Podmiot badający sprawozdanie finansowe |
|----------------|-------------|---|
| Arctic Paper   | 2020        | KPMG                                    |
| Dino           | 2020        | EY                                      |
| GPW            | 2020        | BDO                                     |
| KGHM           | 2020        | PWC                                     |
| Bowim          | 2021        | UHY ECA                                 |
| Budimex        | 2020        | EY                                      |
| Cyfrowy Polsat | 2020        | EY                                      |
| Trakcja        | 2021        | BDO                                     |
| Rafako         | 2020        | Grant Thornton                          |
| Agora          | 2020        | KPMG                                    |

Źródło: opracowanie własne.

<sup>6</sup> Do losowania próby badawczej wybrano tych emitentów, którzy spełnili wszystkie następujące kryteria: notowanie na Głównym Rynku GPW jako jedynym rynku kapitałowym, sporządzanie skonsolidowanych sprawozdań finansowych, rok obrotowy rozpoczynający się 1 stycznia i kończący się 31 grudnia, jednostka spoza sektora finansowego, brak zastrzeżenia w opinii niezależnego biegłego rewidenta o sprawozdaniu finansowym oraz sporządzenie pierwszego sprawozdania finansowego w formacie XBRL. Dodatkowo z próby wyłączono te jednostki giełdowe, z którymi autorka niniejszego artykułu współpracowała przy tworzeniu indywidualnych taksonomii. W efekcie zbiór do losowania objął 195 emitentów.

W celu realizacji badania autorka skorzystała z ogólnodostępnej bazy raportów filings.xbrl.org, udostępnionej publicznie przez Stowarzyszenie XBRL International. W ramach oceny eksperckiej dokonano analizy zastosowania znaczników XBRL we wszystkich podstawowych sprawozdaniach finansowych. Przedmiotem szczególnego zainteresowania były wszelkie nietypowe zastosowania znaczników (a zwłaszcza utworzone i zakotwiczone rozszerzenia).

Niniejsze badanie mieści się w paradygmacie użyteczności informacji finansowych zorientowanym na zachowanie rynku (Riahi-Belkaoui, 2004, s. 464–465). W ramach tego paradygmatu rachunkowość rozumiana jest jako źródło użytecznych informacji dla rynków finansowych do podejmowania przez nie decyzji inwestycyjnych. Im wyższa jakość prezentowanych informacji sprawozdawczych, tym bardziej wiarygodna ocena kondycji finansowej podmiotu gospodarczego dokonywana przez odbiorców (a zwłaszcza inwestorów).

## 5. Wyniki badania poprawności tagowania znacznikami taksonomii ESMA ESEF

W trakcie badania otagowanych podstawowych sprawozdań finansowych wybranych emitentów ujawniono liczne i zróżnicowane błędy merytoryczne w doborze znaczników. Rodzaje rozpoznanych nieprawidłowości ujęto w tabeli 3<sup>7</sup>.

**Tabela 3.** Nieprawidłowości tagowania znacznikami XBRL skonsolidowanych sprawozdań finansowych w badanej grupie jednostek

| Typ nieprawidłowości   | Charakterystyka   | Liczba raportów |
|--|---|-----------------|
| Niewłaściwy znacznik taksonomii  | Wybór z taksonomii podstawowej ESMA ESEF znacznika (tagu) o innym znaczeniu merytorycznym niż znakowana pozycja                             | 6               |
| Stworzenie niepotrzebnego rozszerzenia   | Utworzenie rozszerzenia dla pozycji sprawozdawczej, dla której istnieje w taksonomii adekwatny znacznik                                     | 7               |
| Niewłaściwe zakotwiczenie rozszerzenia „w górę”  | Wykorzystanie niewłaściwej pozycji z taksonomii jako podstawy zakotwiczenia (najczęściej wybrany znacznik był zbyt szeroki znaczeniowo)     | 7               |
| Brak zakotwiczenia „w dół” lub niewłaściwe/nieppełne zakotwiczenie rozszerzenia „w dół” (niewłaściwa agregacja pozycji z taksonomii) | Jednostka nie zastosowała zakotwiczenia do węższych pozycji z taksonomii, choć według zapisów Rozporządzenia ESEF powinna była tego dokonać | 3               |

<sup>7</sup> O zaliczeniu raportu do poszczególnych kategorii wyszczególnionych w tabeli 2 decydowało znalezienie w nim co najmniej jednego błędu określonego typu.

| Typ nieprawidłowości                          | Charakterystyka   | Liczba raportów |
|---|---|-----------------|
| Niewłaściwa dezagregacja pozycji z taksonomii | Wykorzystanie tego samego znacznika raz wprost do tagowania pozycji, a drugi raz jako szerszej pozycji do zakotwiczenia rozszerzenia, przy czym obydwie pozycje stanowiły dezagregację tego znacznika                             | 2               |
| Kotwiczenie pozycji sumującej                 | Pozycja sumująca (podsuma) jest wynikiem innych pozycji, co ma przełożenie na tzw. warstwę kalkulacyjną, a w związku z tym nie ma potrzeby zakotwiczenia jej ani do pozycji szerszej („w górę”), ani do pozycji węższej („w dół”) | 2               |
| Pominięcie pozycji w tagowaniu                | Jednostka pozostawiła kwotę/kwoty bez żadnego otagowania  | 2               |

Źródło: opracowanie własne.

Wyniki badania wskazują, że stworzenie pierwszego raportu w nowym formacie z wykorzystaniem znaczników XBRL z taksonomii ESMA ESEF przysporzyło problemów wszystkim emitentom, nie tylko mniejszym (Trakcja, Bowim), ale nawet największym jednostkom z indeksu WIG20 (KGHM, Dino), audytowanym przez największe firmy z grupy Big4.

Najpowszechniej występującymi nieprawidłowościami w tagowaniu były: dobór niewłaściwych znaczników, tworzenie niepotrzebnych rozszerzeń oraz niewłaściwe ich kotwiczenie. Zaskakująco wiele błędów tego typu popełniono w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym Dino, gdzie pojawiły się one aż w trzech sprawozdaniach (bilans, rachunek przepływów pieniężnych i zestawienie zmian w kapitałach). Podobna sytuacja dotyczy sprawozdania Bowim, gdzie dodatkowo pojawiło się zjawisko, które można byłoby określić „kaskadowaniem błędów”, gdy jeden błąd pociąga za sobą inny. W tym przypadku niewłaściwe otagowanie jednej linii w rachunku zysków i strat: pozostałych kosztów operacyjnych jako „koszty operacyjne” (suma wszystkich kosztów operacyjnych) uniemożliwiło wykorzystanie go po raz drugi<sup>8</sup>, a następnie spowodowało konieczność utworzenia rozszerzenia dla pozycji sumującej wszystkie koszty operacyjne, dla której ten znacznik właśnie był przeznaczony. W efekcie obok siebie pojawiły się aż dwa błędy: wykorzystanie niewłaściwego tagu z taksonomii dla pozostałych kosztów operacyjnych (jednostka powinna była zastosować znacznik z taksonomii o nazwie „różne inne koszty operacyjne”) i stworzenie nieuprawnionego rozszerzenia dla sumy kosztów operacyjnych (jednostka powinna była wykorzystać znacznik „koszty operacyjne”).

<sup>8</sup> Każdy znacznik może być wykorzystany tylko dla jednej określonej kwoty w danym kontekście czasowym (rok). Jeśli kwota powtarza się w kilku miejscach sprawozdania finansowego (jak np. wartość zysku netto), wtedy należy wykorzystywać cały czas ten sam znacznik. Jeśli jednak ten sam znacznik będzie wykorzystany w kilku miejscach dla różnych kwot, wtedy wystąpi błąd (niezgodność danych)

Warto wskazać, że podstawowym powodem tworzenia rozszerzeń powinna być prezentacja pozycji nietypowych (specyficznych dla emitenta), dla których nie odnaleziono w taksonomii adekwatnych odpowiedników. Taka sytuacja występuje w dwóch dużych podmiotach (KGHM i Cyfrowy Polsat), gdzie specyfika działalności do pewnego stopnia uzasadnia tworzenie wielu (aczkolwiek nie wszystkich) rozszerzeń. Na tym tle zupełnie inaczej przedstawia się sprawozdanie Bowim, którego układ – jako bardzo zbliżony do ustawy o rachunkowości (szczególnie w zakresie rachunku zysków i strat czy rachunku przepływów pieniężnych) – niejako wymusza tworzenie rozszerzeń dla pozycji, które nie mają swoich odpowiedników w MSSF. W tym przypadku omawiana jednostka powinna zastanowić się nad zmianą prezentacji swoich podstawowych sprawozdań finansowych, która, jak np. sprawozdanie z innych całkowitych dochodów czy rachunek przepływów pieniężnych – stoi w znacznej sprzeczności z zapisami MSSF<sup>9</sup>.

Dość nieoczekiwanymi nieprawidłowościami wykrytymi w trakcie badania były jednak dwie ostatnie kategorie wskazane w tabeli 2. Pierwsza z nich dotyczy kotwiczenia pozycji sumującej. Przewidziane w Rozporządzeniu ESEF dla tego przypadku zwolnienie z kotwiczenia wynika z faktu, iż powieliła ono znaczenie rozszerzenia zdefiniowane w warstwie kalkulacyjnej przez tagi wchodzące w skład takiej pozycji, co nie jest konieczne.

Kolejnym nieoczywistym błędem okazało się pominięcie pozycji w tagowaniu. Taka sytuacja zaistniała w Dino, gdzie pominięto tagowanie zysku netto w rachunku zysków i strat – wartości wydawałoby się kluczowej w tym sprawozdaniu. Z kolei w sprawozdaniu Rafako pominięto znakowanie dwóch linii z sprawozdaniu ze zmian w kapitałach: kapitału na dzień 1 stycznia 2020 roku oraz korekty błędów dotyczących lat ubiegłych, co wpłynęło również na pominięcie w dalszym etapie tagowania jednej kolumny (kapitału zapasowego). W efekcie nieoznakowanych pozostało aż 16 pozycji sprawozdawczych.

Na podstawie przeprowadzonego badania autorka podjęła próbę stworzenia ogólnej systematyki błędów merytorycznych popełnianych przez emitentów giełdowych w procesie raportowania w formacie ESEF z wykorzystaniem znaczników XBRL. Propozycję tej systematyki zawiera tabela 4.

---

<sup>9</sup> Przykładowo: inne całkowite dochody w tej jednostce nie są prezentowane w podziale na dwie grupy (składniki innych całkowitych dochodów, które w przyszłości mogą zostać przeklasyfikowane do zysku lub straty oraz takie, które nie będą przeklasyfikowane do zysku lub straty), czego wymaga MSR 1. Ponadto Bowim, prezentując rachunek przepływów pieniężnych, ściśle trzyma się układu z załącznika nr 1 Ustawy o rachunkowości, co z kolei powoduje, że pojawia się wiele linii z kwotami zerowymi, dla których stworzono rozszerzenia. Nie tylko narusza to zapisy MSR 1 (jednostka prezentuje pozycje nieistotne), ale również przysparza działowi sprawozdawczości dodatkowej, niepotrzebnej pracy (tagowanie znacznikami i tworzenie rozszerzeń).

**Tabela 4.** Propozycja systematyki błędów w stosowaniu znaczników XBRL do tagowania podstawowych sprawozdań finansowych

| Ogólna kategoria błędu  | Charakterystyka kategorii /podkategorii   | Możliwe przypadki szczegółowe  |
|---|---|--|
| Błędy związane z zastosowaniem znaczników (tagów) z taksonomii podstawowej ESMA ESEF  | Wybór z taksonomii podstawowej tagu o innym znaczeniu merytorycznym niż znakowana pozycja                           | Wybór tagu zbyt szerokiego w stosunku do znaczenia merytorycznego danej pozycji sprawozdawczej, ale pasującego znaczeniowo do danego typu sprawozdania |
|   |   | Wybór tagu zbyt wąskiego w stosunku do znaczenia merytorycznego danej pozycji sprawozdawczej, ale pasującego znaczeniowo do danego sprawozdania        |
|   |   | Wybór tagu o zupełnie innym znaczeniu merytorycznym niż tagowana pozycja i nie pasującego znaczeniowo do danego typu sprawozdania                      |
| Błędy związane z tworzeniem indywidualnych pozycji w taksonomii emitenta (rozszerzeń) | Niewłaściwe zakotwiczenie rozszerzenia  | Pozycja zakotwiczona do pozycji zbyt szerokiej znaczeniowo   |
|   |   | Pozycja zakotwiczona do pozycji zbyt wąskiej znaczeniowo   |
|   |   | Brak wymaganego zakotwiczenia w dół  |
|   |   | Brak wskazania wszystkich tagów składających się na zakotwiczenie w dół (niewłaściwa agregacja pozycji z taksonomii)                                   |
|   |   | Niewłaściwa dezagregacja pozycji z taksonomii  |
|   | Zakotwiczenie pozycji sumującej (podsumy)   |  |
| Nieuprawnione rozszerzenie  | Utworzenie rozszerzenia dla pozycji sprawozdawczej, dla której istnieje adekwatny znacznik w taksonomii podstawowej |  |

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawiona propozycja obejmuje dwie główne grupy błędów: błędy związane z zastosowaniem tagów taksonomii podstawowej oraz błędy związane z tworzeniem indywidualnych rozszerzeń. W ramach pierwszej kategorii możliwe są trzy przypadki szczegółowe: dwa pierwsze dotyczą sytuacji, gdy wybrany znacznik XBRL jest zbyt szeroki lub zbyt wąski znaczeniowo, ale jego ogólny sens jest zgodny z tagowaną pozycją. W trzecim przypadku następuje wybór znacznika XBRL, który ma zupełnie inne znaczenie niż tagowana pozycja. Przykładem takiej sytuacji może być zastosowanie znaczników opisujących elementy z rachunku zysków i strat dla pozycji znajdujących się w bilansie.

W ramach drugiej kategorii błędów (błędy związane z tworzeniem indywidualnych rozszerzeń) możliwe jest wyodrębnienie dwóch podkategorii. Pierwsza z nich

dotyczy niewłaściwego zakotwiczenia rozszerzeń i obejmuje pięć możliwych przypadków szczegółowych: zakotwiczenie „w górę” do pozycji zbyt szerokiej lub zbyt wąskiej znaczeniowo, brak lub niepełne zakotwiczenie „w dół”, niewłaściwa deagregacja pozycji z taksonomii oraz zakotwiczenie pozycji sumującej.

Ostatnią kategorią błędów jest stworzenie nieuprawnionego rozszerzenia, które w powyższej propozycji zaliczono do grupy błędów związanych z tworzeniem indywidualnych rozszerzeń. W cytowanej wcześniej literaturze zagranicznej ten typ błędów wymieniany jest obok błędów w doborze znaczników z taksonomii podstawowej, jednak w ramach regulacji SEC dla rynku amerykańskiego brak jest wymogu kotwiczenia rozszerzeń. Z tego względu badacze nie rozpoznają innych błędów związanych z rozszerzeniami, które opisano powyżej. Z uwagi na odmienność regulacji unijnych w zakresie tworzenia i kotwiczenia rozszerzeń, wszystkie błędy związane z rozszerzeniami ujęte w tabeli 3 przypisano do jednej grupy głównej.

## Podsumowanie

Język XBRL jest bezpłatnym, międzynarodowym, elektronicznym i interaktywnym standardem opisu danych, który pozwala w sposób uporządkowany i systematyczny organizować dane w raporty, automatycznie je przysyłać i weryfikować oraz stosować zaawansowane metody analityczne. Zgodnie z dyrektywą i rozporządzeniem delegowanym 2019/815, format ESEF (inlineXBRL, łączący w sobie języki XHTML i XBRL) stał się podstawowym formatem raportowania spółek giełdowych w Unii Europejskiej począwszy od lat obrotowych rozpoczynających się w dniu 1 stycznia 2021 roku lub później.

Badanie zastosowania znaczników XBRL w pierwszych raportach sporządzonych w formacie ESEF na grupie 10 krajowych podmiotów ujawniło znaczące problemy związane z ich poprawnością. Emitenci popełniali różnorodne błędy merytoryczne, polegające zwłaszcza na wyborze nieodpowiedniego merytorycznie znacznika, tworzeniu niepotrzebnego rozszerzenia i niepoprawnym kotwiczeniu rozszerzeń. Wszystkie rozpoznane błędy naruszają zasady tagowania ujęte w rozporządzeniu ESEF. Choć próba badawcza nie była zbyt liczna, to jednak uzyskane wyniki pozwoliły autorce sformułować propozycję kategoryzacji błędów w doborze znaczników XBRL dla pozycji sprawozdawczych ujawnianych w podstawowych sprawozdaniach finansowych. Część z tych nieprawidłowości nie została wcześniej zdefiniowana w literaturze ze względu na odmienne regulacje dotyczące zastosowania znaczników XBRL w innych jurysdykcjach.

Wyniki badania przedstawione w niniejszym artykule mogą być przydatne w dalszych badaniach stosowania XBRL w Polsce i w Unii Europejskiej. Przede wszystkim badanie to może zostać powtórzone na dużej grupie jednostek, zarówno krajowych, jak i zagranicznych. Kolejne wskazane kierunki badań nad zastosowaniem znaczników XBRL mogą dotyczyć:

- częstości występowania konkretnych typów błędów, a także ich zmienności w czasie;
- badania procesu uczenia się jednostki (występowania efektu doświadczeń) i jego wpływu na dobór znaczników oraz tworzenie i kotwiczenie rozszerzeń;



- badania wpływu stron trzecich (np. doradców, dostawców oprogramowania i firm wdrożeniowych, audytorów) na poprawność wyboru znaczników XBRL;
- badania wpływu różnic prezentacyjnych wynikających z lokalnych praktyk sprawozdawczości na wybór znaczników.

Raportowanie w XBRL nie jest procesem łatwym, dlatego występowanie błędów w pierwszych sprawozdaniach w nowym formacie stanowi potwierdzenie zjawiska występującego wcześniej na innych rynkach. Biorąc pod uwagę efekt doświadczeń zarówno po stronie emitentów, jak i audytorów, a także uwzględniając przyjęty pod koniec 2021 roku standard badania KSUA 3001PL – *Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania*, należy mieć nadzieję, że jakość znakowania danych w kolejnych raportach znacząco wzrośnie.

### Literatura

- Alles M., Piechocki M. (2012), *Will XBRL improve corporate governance? A framework for enhancing governance decision making using interactive data*, „International Journal of Accounting Information Systems” 2, s. 91–108, DOI: 10.1016/j.acinf.2010.09.008.
- Bartley J., Chen A.Y.S., Taylor E. (2010), *Lessons from the field*, „Financial Executive”, 26 (8), s. 30–34.
- Bartley J., Chen A.Y.S., Taylor E. (2011), *A comparison of XBRL filings to corporate 10-Ks—Evidence from the voluntary filing program*, „Accounting Horizons”, 25 (2), s. 227–245.
- Beerbaum D.O., Piechocki M., Weber C. (2021), *Is there a conflict between principles-based standard setting and structured electronic reporting with XBRL?* Available at SSRN 3837235.
- Bonsón E., Cortijo V., Escobar T. (2009), *Towards the global adoption of XBRL using International Financial Reporting Standards (IFRS)*, „International Journal of Accounting Information Systems”, 10 (1), s. 46–60, DOI: 10.4192/1577–8517–v9\_7.
- Boritz J.E., No W.G. (2008), *The SEC’s XBRL voluntary filing program on EDGAR: A case for quality assurance*, „Current Issues in Auditing”, 2 (2), s. A36–A50.
- Chen S., Harris L., Li W., Wu D. (2015), *How Does XBRL Affect the Cost of Equity Capital? Evidence from an Emerging Market*, „Journal of International Accounting Research”, 14 (2), s. 123–145.
- Debreceeny R., Farewell S.M., Piechocki M., Felden C., Gräning A., d’Eri A. (2011), *Flex or break? Extensions in XBRL disclosures to SEC*, „Accounting Horizons”, 25 (4), s. 631–657, DOI: 10.2308/acch–50068.
- Du H., Vasarhelyi M.A., Zheng X. (2013), *XBRL mandate: Thousands of filing errors and so what?*, „Journal of Information Systems”, 27 (1), s. 61–78.
- Geiger M.A., North D.S., Selby D.D. (2014), *Releasing Information in XBRL: Does It Improve Information Asymmetry for Early U. S. Adopters?* „Academy of Accounting and Financial Studies Journal”, 18 (4), s. 66–83.
- Gierczak K., Kobiela-Pionnier K. (2021), *Wdrożenie technologii raportowania InlineXBRL w polskich spółkach giełdowych – badanie pilotażowe*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 45 (3), s. 69–91, DOI: 10.5604/01.3001.0015.2345.
- Jones A., Willis M. (2003), *The challenge of XBRL: business reporting for the investor*, “Balance Sheet” 3, s. 29–37, DOI: 10.1108/09657960310491172.
- Kobiela-Pionnier K. (2020), *Jednolity europejski format raportowania ESEF – nowe wyzwania dla spółek stosujących MSSF*, „Rachunkowość”, 7, s. 3–17.
- Kobiela-Pionnier K. (2021), *Sprawozdanie zintegrowane: teoria, makropolityka, praktyka*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.

- Kobiela-Pionnier K. (2022), *Znakowanie raportów w formacie ESEF – wnioski z przeglądu pierwszych sprawozdań finansowych emitentów giełdowych*, „Rachunkowość”, 4, s. 3–15.
- Lester W.F. (2007), *XBRL: The New Language of Corporate Financial Reporting*, „Business Communication Quarterly”, 70 (2), s. 226–231.
- Liu Ch., Luo X., Wang F.L. (2017), *An Empirical Investigation on the Impact of XBRL Adoption on In – formation Asymmetry: Evidence from Europe*, „Decision Support Systems”, 93, s. 42–50, DOI: 10.1016/j.dss.2016.09.004.
- Matherne L., Coffin Z. (2001), *XBRL: A Technology Standard to Reduce Time, Cut Costs, an Enable Better Analysis for Tax Preparers*, „Tax Executive”, 53, s. 67–68, DOI: 10.15760/etd.1171.
- McCann D. (2010), *18,000 Tagging errors in XBRL filings so far*, CFO, November.
- Müller-Wickop N., Schultz M., Nüttgens M. (2013), *XBRL: Impacts, Issues and Future Research Directions*, „Lecture Notes in Business Information Processing”, s. 112–130, DOI: 10.1007/978-3-642-36219-4\_7.
- Ramin K.P., Pratcher D.A. (2003), *Building an XBRL IFRS Taxonomy*, „The CPA Journal”, May.
- Riahi-Belkaoui A. (2004), *Accounting Theory*, Thomson Learning, London.
- Rezaee Z., Hoffman Ch. (2001), *XBRL: Standardized electronic financial reporting*, „Internal Auditor”, 58 (4), s. 46–46.
- Wilusz W. (2010), *Raportowanie finansowe z wykorzystaniem standardu XBRL – implikacje dla interesariuszy*, „Zeszyty Naukowe. Wyższa Szkoła Ekonomii i Informatyki w Krakowie”, 6, s. 131–143.
- Yoon H., Zo H., Ciganek A.P. (2011), *Does XBRL Adoption Reduce Information Asymmetry?* „Journal of Business Research”, 64, s. 157–163.

### Akty prawne

- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady nr 2004/109/WE z 15.12.2004 r. w sprawie harmonizacji wymogów dotyczących przejrzystości informacji o emitentach, których papiery wartościowe dopuszczane są do obrotu na rynku regulowanym oraz zmieniająca dyrektywę 2001/34/WE (Dz. Urz. UE L 390 z 31.12.2004 r.)
- Rozporządzenie delegowane Komisji (UE) 2019/85 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 raportowania, Dz. UE nr L143 z 29.05.2019.

### Źródła internetowe

- Reimschuessel-Wąs B. (2009), *XBRL. Wprowadzenie do standard raportowania w biznesie*, XV Konferencja PLOUG, Kościelisko, s. 89–97, <https://docplayer.pl/2620219-Xbrl-wprowadzenie-do-standardu-raportowania-w-biznesie.html> (dostęp 29.03.2023).
- US Securities and Exchange Commission, *InlineXBRL Filing of Tagged Data*, [Release Nos. 33-10514; 34-83551; IC-33139; File No. S7-03-17], <https://www.sec.gov/rules/final/2018/33-10514.pdf> (dostęp 10.11.2022).