

Warszawa, 5 kwietnia 2023 r.

**Odpowiedzi na najczęściej zadawane pytania przez biegłych rewidentów
w zakresie znakowania zbiorowego
skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów za 2022 rok**

1. Wprowadzenie

Emitenci, których papiery wartościowe zostały dopuszczone do obrotu na rynku regulowanym w Unii Europejskiej są zobowiązani do sporządzania i publikowania raportów rocznych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania (ang.: *European Single Electronic Format*, dalej: „format ESEF”) zgodnie z art. 3 Rozporządzenia delegowanego Komisji (UE) 2019/815¹ (dalej: „Rozporządzenie 2019/815”) (tzn. w formacie XHTML) oraz znakowania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z art. 4 i 6 Rozporządzenia 2019/815 (tzn. oznakowane przy użyciu specyfikacji Inline XBRL).

Rozporządzenie 2019/815 zawiera wymóg znakowania podstawowych skonsolidowanych sprawozdań finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF za okresy rozpoczynające się 1 stycznia 2022 r. i później, w tym: skonsolidowanego sprawozdania z sytuacji finansowej, skonsolidowanego sprawozdania z całkowitych dochodów, skonsolidowanego zestawienia zmian w kapitale własnym oraz skonsolidowanego sprawozdania z przepływów pieniężnych oraz wszystkich ujawnień zawartych w informacji dodatkowej, które odpowiadają elementom znajdującym się w tabeli 2 załącznika II Rozporządzenia 2019/815. W efekcie oznakowaniu podlegają nie tylko podstawowe sprawozdania finansowe i dane identyfikacyjne jednostki, ale również dodatkowe noty objaśniające do sprawozdania, tj. zasady rachunkowości jak i inne informacje dodatkowe. Implementacja jednolitego europejskiego formatu raportowania wprowadza obowiązek tzw. znakowania zbiorowego (ang.: „*block tagging*” – tagowanie blokowe) w odniesieniu do dodatkowych not objaśniających. Zastosowanie powyższego wymogu może wiązać się z licznymi wyzwaniami, zarówno z warstwą merytoryczną, jak i technologiczną dokumentów sporządzonych w formacie ESEF. Szczegółowe techniczne wytyczne Regulacyjnych Standardów Technicznych (ang.: „RTS”) dotyczące m.in. znakowania zawarte są w Podręczniku sprawozdawczości zgodnej z formatem ESEF wydanym przez Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych (ESMA) („Podręcznik ESMA”) w dniu 5 sierpnia 2022². Przepisy ustawy o rachunkowości³ zawierają odwołanie do powyższych obowiązków emitentów przy sporządzaniu skonsolidowanego sprawozdania finansowego poprzez referencję w art. 63c ust. 2c do Rozporządzenia 2019/815.

¹ [Rozporządzenie delegowane Komisji \(UE\) 2019/815](#) 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 raportowania (Dz. Urz. UE L 143 z 29.05.2019, str. 1, z późn. zm.);

² [ESEF Reporting Manual 2022 PL 79755.pdf \(knf.gov.pl\)](#)

³ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 120 z późn. zm.)

Przepisy ustawy o biegłych rewidentach⁴ określające zawartość sprawozdania z badania (art. 83 ust. 3) wymagają dodatkowych elementów sprawozdania z badania, tj. opinii biegłego rewidenta, czy skonsolidowane sprawozdanie finansowe zostało oznakowane zgodnie z wymogami określonymi w Rozporządzeniu 2019/815. Badanie zgodności z wymogami ESEF przeprowadzane jest zgodnie z wymogami Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3001PL - „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” („[KSUA 3001PL](#)”) oraz, gdzie jest to stosowne, z wymogami Krajowego Standardu Usług Atestacyjnych Innych niż Badanie i Przegląd 3000 (Z) w brzmieniu Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych 3000 (zmienionego) – „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych” („[KSUA 3000 \(Z\)](#)”).

2. Cel publikacji

Niniejsze opracowanie powstało w oparciu o zgłaszane w ostatnim czasie problemy czy pytania dotyczące znakowania zbiorowego, na które napotykać biegli rewidenty w trakcie badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów sporządzonych zgodnie z wymogami Rozporządzenia 2019/815. Celem opracowania jest wsparcie biegłych w rozważaniach dotyczących zakresu procedur odpowiednich do okoliczności zastanych podczas badania ESEF w zakresie znakowania zbiorowego.

Zgodnie ze standardem KSUA 3001PL „Badanie sprawozdań finansowych sporządzonych w jednolitym elektronicznym formacie raportowania” biegły rewident w odniesieniu do znakowania wybiera odpowiednie procedury i określa odpowiednią wielkość próby dla potrzeb przeprowadzenia procedur wiarygodności, biorąc pod uwagę istotność ich przeprowadzenia dla poszczególnych pozycji składających się na sprawozdanie finansowe. Standard ten nakłada na biegłego rewidenta obowiązek zaplanowania i wykonania procedur w taki sposób, aby uzyskać racjonalną pewność, że skonsolidowane sprawozdanie finansowe w formacie ESEF zostało oznakowane zgodnie z określonymi kryteriami. Wybór procedur zależy od osądu biegłego rewidenta, w tym od jego oszacowania ryzyka wystąpienia istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem - przy czym należy pamiętać, że wielkość próby zależy między innymi od poziomu zapewniania uzyskiwanego w oparciu o zrozumienie mechanizmów kontrolnych badanego podmiotu w zakresie sporządzenia sprawozdania finansowego zgodnie z Rozporządzeniem 2019/815, wyników testów zgodności, a także od oceny ryzyka wystąpienia błędu.

W ramach odpowiedzi na pytania zaproponowano także dodatkowe aspekty, które biegły rewident może rozważyć podczas przeprowadzania procedur. Nie odniesiono się przy tym szczegółowo do innych kwestii towarzyszących przeprowadzaniu procedur, np. słabości kontroli wewnętrznej dotyczącej raportowania ESEF, doboru próby, którą biegły uzna za odpowiednią czy przyjętych do badania ESEF poziomów istotności zgodnie ze standardem KSUA 3001PL. Należy także podkreślić, że wymogi przywołane w odpowiedziach do niektórych pytań (w szczególności w części 4 pt. „Wybrane pytania i odpowiedzi dotyczące szczególnych aspektów znakowania zbiorowego”) uwzględniają treść Podręcznika ESMA, który ma charakter rekomendacji, a zatem odpowiedzi na pytania należy czytać łącznie z wymogami Rozporządzenia 2019/815.

⁴ Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1302 z późn. zm.).

3. Wybrane pytania i odpowiedzi dotyczące ogólnego zakresu znakowania zbiorowego

3.1 Czy dla raportów rocznych za rok 2022 emitenci mogą stosować taksonomię MSSF w wersji za 2021 rok, jednocześnie uwzględniając niektóre zmiany z wersji za 2022 rok, np. uznać, że stosowanie znacznika o nazwie „Ujawnienie informacji dodatkowych oraz innych informacji objaśniających [text block]” nie jest obligatoryjne?

Nowa wersja taksonomii MSSF za 2022 rok została opublikowana w dzienniku Urzędowym UE 30 grudnia 2022 r. i po dwóch tygodniach weszła w życie. Taksonomia 2022 ma zastosowanie dla skonsolidowanych sprawozdań finansowych emitentów rozpoczynających się 1 stycznia 2023 roku, z możliwością wcześniejszego stosowania. Wybrana przez kierownictwo taksonomia 2021 lub 2022 powinna być stosowana spójnie i w całości. Zastosowanie znacznika: „Ujawnienie informacji dodatkowych oraz innych informacji objaśniających [text block]” jest obligatoryjne w przypadku użycia przez jednostkę taksonomii MSSF w wersji za 2021 rok.

Podczas przeprowadzania procedur biegły rewident może rozważyć następujące przykładowe procedury:

- *Upewnij się z jakiej taksonomii korzysta kierownictwo i czy stosuje ją spójnie w całości do znakowania wszystkich części skonsolidowanego sprawozdania finansowego tj. podstawowych sprawozdań finansowych i informacji dodatkowej zawierającej zasady rachunkowości i noty objaśniające.*

3.2 W jaki sposób określić podstawową jednostkę znakowaną (ang: „unit of account”)?

W przypadku tabel, zgodnie z nową wytyczną 1.9.2 Podręcznika ESMA pt. „Poziomy szczegółowości znakowania zbiorowego”, emitenci nie muszą stosować elementów zbiorowych/blokowych z załącznika II Rozporządzenia 2019/815 dla wybranych wierszy lub kolumn w tabeli (czy nawet liczb), a zamiast tego powinni stosować odpowiednie elementy dla całej tabeli. Przez pojedynczą tabelę rozumie się ciąg kolumn i wierszy posiadających jeden nagłówek.

W odniesieniu do informacji tekstowej podstawową oznakowywaną jednostką w notach mogą być całe noty, poszczególne akapity, a nawet pojedyncze zdania lub fragmenty zdań.

Podczas przeprowadzania procedur biegły rewident może rozważyć następujące przykładowe procedury:

- *Potwierdź, czy wszystkie tabele oznakowane są (tam, gdzie jest to stosowane wielokrotnie) w całości.*
- *Rozważ, czy oznakowana informacja odpowiada znaczeniu księgowemu danego znacznika oraz stanowi logiczną ciągłość i nie jest wyrwana z kontekstu.*

3.3 Czy należy wielokrotnie znakować zbiorowo/blokowo ujawnienie, jeżeli jego treść można przypisać do kilku obowiązkowych elementów z tabeli 2 zał. II Rozporządzenia 2019/815?

Zgodnie z załącznikiem II art. 3 Rozporządzenia 2019/815 emitenci muszą znakować wszystkie ujawnienia w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, które odpowiadają elementom znajdującym się w tabeli 2 tego załącznika. Oznacza to, że w przypadku dopasowania kilku elementów do danego ujawnienia, należy oznakować to ujawnienie wszystkimi odpowiadającymi mu znacznikami.

Podczas przeprowadzania procedur biegły rewident może rozważyć następujące przykładowe procedury:

- *Zweryfikuj kompletność i wewnętrzną spójność zaproponowanych przez kierownictwo zakresów znaczeniowych znaczników, w szczególności elementów często występujących w praktyce nieposiadających referencji do konkretnych MSSF (ang.: „common practice elements”).⁵*

3.4 Czy nagłówki/tytuły not powinny również być oznakowane?

Rozporządzenie 2019/815 zawiera wymóg znakowania wszystkich ujawnień w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym, które odpowiadają elementom znajdującym się w tabeli 2 zał. II. W Rozporządzeniu 2019/815 nie ma natomiast wymogu, aby znakowanie obejmowało zawsze bezpośrednio poprzedzające nagłówki. W przypadku, gdy użycie nagłówka umieszcza oznakowaną zbiorowo informację w sprawozdaniu nadając jej odpowiedni kontekst należy rozważyć uwzględnienie go w oznakowanej informacji. Dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy dla danego znacznika zidentyfikowano więcej niż jedną jednostkę znakowania, w tym fragmenty różnych not.

Podczas przeprowadzania procedur biegły rewident może rozważyć następujące przykładowe procedury:

- *Upewnij się, czy nagłówki są objęte zakresem znakowania, jeśli ich użycie zwiększa zrozumiałość i użyteczność oznakowanej informacji; dotyczy to w szczególności sytuacji, gdy oznakowana informacja została umieszczona w kilku miejscach sprawozdania.*

3.5 Czy w przypadku stwierdzenia zniekształceń związanych ze znakowaniem zbiorowym informacji dodatkowych biegły rewident powinien uwzględnić istotność?

Biegły rewident powinien wziąć pod uwagę zagadnienie istotności oceniając wpływ stwierdzonych zniekształceń na skonsolidowane sprawozdanie finansowe. Istotność obejmuje zarówno aspekt jakościowy, jak i ilościowy i może dotyczyć kwestii związanych z nieprzestrzeganiem wymogów technicznych, zniekształceń dotyczących kompletności oznaczonych zbiorowo informacji lub dokładności oznaczonych informacji dodatkowych. Na przykład, jeśli błędy techniczne w dostarczonym pakiecie sprawozdawczym skonsolidowanego sprawozdania finansowego są takie, że uniemożliwiają przetwarzanie tego sprawozdania przez oprogramowanie, jest to uznawane za istotne zniekształcenie. Z drugiej strony, brak użycia znacznika dla ujawnionej informacji uznanej za nieistotną w warstwie czytelnej może potencjalnie być uznane przez biegłego rewidenta na podstawie jego zawodowego osądu za nieistotne zniekształcenie. Inne kwestie, takie jak oznakowanie, które nie w pełni odpowiada znaczeniu księgowemu wybranego znacznika, również wymaga osądu biegłego, aby stwierdzić, czy jest istotnie niezgodne z wymogami ESEF zawartymi w Rozporządzeniu 2019/815 i RTS.

Podczas przeprowadzania procedur biegły rewident może rozważyć następujące przykładowe procedury:

- *Czy zidentyfikowane w pakiecie sprawozdawczym zniekształcenia są istotne biorąc pod uwagę zarówno aspekt ilościowy jak i jakościowy, w szczególności oczekiwania zamierzonych użytkowników skonsolidowanego sprawozdania finansowego a także możliwość prawidłowego przetwarzania przy pomocy narzędzi informatycznych.*

⁵ W celu weryfikacji kompletności znakowania danego ujawnienia przydatna może być wewnętrznie określona przez kierownictwo hierarchia identyfikująca elementy nadrzędne wymagające użycia w przypadku wykorzystania elementu podrzędnego.

4. Wybrane pytania i odpowiedzi dotyczące szczególnych aspektów znakowania zbiorowego

4.1 Czy istnieje wymóg znakowania wszystkimi znacznikami z tabeli 2 załącznika II Rozporządzenia 2019/815?

Zgodnie z RTS w zakresie formatu ESEF emitenci mają obowiązek znakowania wszystkich ujawnień odpowiadających elementom zawartym w załączniku II Rozporządzenia 2019/815, jeśli ujawnienia te występują w sprawozdaniu finansowym emitenta. Jeśli ujawnienia te nie występują w sprawozdaniu finansowym emitenta, to nie powinny być znakowane. Ponadto emitenci nie powinni ujmować takich ujawnień ani dodawać informacji, że takie ujawnienia nie są zawarte w ich sprawozdaniu finansowym, wyłącznie w celu oznakowania takich informacji za pomocą elementów wymienionych w tabeli 2 załącznika II.

Podczas przeprowadzania procedur biegły rewident może rozważyć następujące przykładowe procedury:

- *Określ zbiór niewykorzystanych znaczników zbiorowych i uzyskaj zrozumienie braku ich zastosowania;*
- *Potwierdź, że w sprawozdaniu nie dodano informacji o braku danego ujawnienia wyłącznie w celu jej oznakowania.*

4.2 W jaki sposób można precyzyjnie określić znaczenie księgowe danego znacznika z tabeli 2 załącznika II Rozporządzenia 2019/815?

Każdy z elementów blokowych zawartych w Rozporządzeniu 2019/815 zawiera odniesienie do MSSF/MSR. Niektóre ze znaczników posiadają konkretnie określony zakres, np. element: „Ujawnienie ogólnych informacji na temat sprawozdania finansowego [text block]” odnosi się do MSR 1.51. Z kolei zakres wielu elementów blokowych odnoszących się do MSR 1.10(e) oraz MSR 1.117(b) nie jest precyzyjny i ich zastosowanie może wymagać osądu kierownictwa jednostki. W praktyce można spotkać różne interpretacje hierarchii.

Podczas przeprowadzania procedur biegły rewident może rozważyć następujące przykładowe procedury:

- *Zweryfikuj poprawność zastosowanych znaczników, poprzez uwzględnienie ujawnień wynikających z wymogów MSSF/MSR, z którymi są one powiązane. Oceń wewnętrzną spójność zaproponowanych przez kierownictwo jednostki zakresów znaczeniowych tych elementów, które często występują w praktyce i nie posiadają odwołań do konkretnych MSSF (ang.: „common practice elements”). Przydatna może okazać się hierarchia, która umiejscawiając wybrany znacznik jednocześnie nadaje mu dodatkowego kontekstu.*

4.3 Czy istnieje wymóg, aby każda nota ujawnieniowa miała przypisany znacznik?

Nie ma takiego obowiązku (poza elementem ogólnym: „Ujawnienie informacji dodatkowych oraz innych informacji objaśniających [text block]”). Zgodnie z Podręcznikiem ESMA (1.9.3 „Inne kwestie do uwzględnienia przy znakowaniu zbiorowym not i zasad rachunkowości”) w przypadkach, gdy emitent w nocie wyjaśniającej lub zasadach rachunkowości (lub ich sekcji lub podsekcji) wykazuje informację, która nie odpowiada żadnemu z elementów w załączniku II Rozporządzenia 2019/815, takie ujawnienie (lub jego fragment) nie wymaga znakowania zbiorowego.

Podczas przeprowadzania procedur biegły rewident może rozważyć następujące przykładowe procedury:

- *Oceń, czy nieoznakowane ujawnienia nie odpowiadają żadnemu z elementów w tabeli 2 w załączniku II Rozporządzenia 2019/815. Dotyczy to w szczególności ujawnień nie wynikających z MSSF, na przykład informacji związanych z alternatywnymi pomiarami wyników (ang.: „APM”) lub wynikających z przepisów lokalnych.*

4.4 Czy obok elementów z taksonomii podstawowej można stosować rozszerzenia w celu oznakowania informacji dodatkowej?

Zgodnie z art. 4 ust. 3 Rozporządzenia 2019/815 emitenci mogą znakować ujawniane informacje, prezentowane w skonsolidowanych sprawozdaniach finansowych sporządzonych zgodnie z MSSF, inne niż informacje odpowiadające znaczeniu księgowemu znaczników z tabeli 2 załącznika II tego rozporządzenia. ESMA zachęca emitentów do stosowania elementów taksonomii podstawowej wymienionych w załączniku VI, które nie są zawarte w załączniku II, lub do tworzenia elementów rozszerzeń w celu znakowania zbiorowego takich ujawnień, ponieważ takie informacje są przydatne dla użytkowników końcowych. Jak wskazano w wytycznej 1.4.1 Podręcznika ESMA, nie ma również obowiązku zakotwiczenia takich rozszerzeń w notach do skonsolidowanego sprawozdania finansowego.

Podczas przeprowadzania procedur biegły rewident może rozważyć następujące przykładowe procedury:

- *Oceń zasadność zastosowanego rozszerzenia, na przykład, czy za pomocą rozszerzeń oznakowano wszystkie informacje nieoznakowane znacznikiem z taksonomii podstawowej, czy tylko wybrane istotne ujawnienie. Zweryfikuj, czy stosowanie rozszerzeń nie zaburza czytelności i użyteczności oznakowanej informacji, a także czy rozszerzenia nie powielają znaczenia żadnego znacznika podstawowego z aktualnie stosowanej taksonomii.⁶*

4.5 Czy referencje do innych not w ramach skonsolidowanego sprawozdania finansowego również powinny być oznakowane?

Rozporządzenie 2019/815 nie zawiera takiego wymogu. Należy mieć jednak na uwadze, że referencje do innych not mogą świadczyć o tym, że inna nota jest istotna dla zrozumienia danego zagadnienia księgowego i powinna być oznakowana tym samym znacznikiem co nota, w której umieszczono referencję. Jednostka powinna decydować o oznakowaniu noty, do której zastosowano odnośnik, na bazie profesjonalnego osądu.

Podczas przeprowadzania procedur biegły rewident może rozważyć następujące przykładowe procedury:

- *Zweryfikuj spójność i zasadność przyjętego przez kierownictwo jednostki podejścia w zakresie znakowania informacji, do której umieszczono odnośnik w oznaczonej notce.*

4.6 Czy należy oznakowywać powtarzające się informacje nienumeryczne, tzw. duplikaty?

Zduplikowane ujawnienie (informacja nienumeryczna) nie wprowadzające dodatkowej informacji dla zamierzonego użytkownika skonsolidowanego sprawozdania finansowego co do zasady nie wymaga podwójnego oznakowania. Należy także mieć na uwadze, że zgodnie z wytyczną 2.2.4. Podręcznika

⁶ Jeżeli najbliższy element taksonomii podstawowej mógłby błędnie przedstawiać znaczenie rachunkowe ujawnienia oznakowanego zgodnie z wymogami określonymi w pkt 3 w załączniku IV Rozporządzenia 2019/815, emitenci tworzą element taksonomii rozszerzonej i wykorzystują go do znakowania danego ujawnienia.

ESMA „Powielanie faktów” w zakresie duplikatów nienumerycznych dozwolone są duplikaty pełne, natomiast w treści dokumentu Inline XBRL nie powinny występować fakty nienumeryczne będące duplikatami niespójnymi.

Podczas przeprowadzania procedur biegły rewident może rozważyć następujące przykładowe procedury:

- *Upewnij się, czy fragmenty not potraktowane jako duplikaty spójne zawierają dodatkową informację istotną z punktu widzenia użytkownika i w konsekwencji wymagają oznakowania.*

5. Pytania i odpowiedzi dotyczące technicznego aspektu znakowania zbiorowego

5.1 Czy tworzenie dokumentów ESEF na podstawie dokumentów PDF może być problematyczne z punktu widzenia skuteczności wymogu znakowania zbiorowego?

Ocena zgodności z ESEF odnosi się do dokumentów ESEF niezależnie od technicznego procesu ich tworzenia. Należy jednak zauważyć, że dokumenty PDF zazwyczaj nie zawierają żadnych treści semantycznych dotyczących struktur tekstowych (np. reprezentacji tabelarycznych, grafiki itp.), które oprogramowanie stosowane w przygotowywaniu dokumentów ESEF może wykorzystać podczas konwersji do formatu XHTML. Konwersja złożonych struktur tekstowych z dokumentów PDF może mieć wpływ wynikowy na dokument w formacie XHTML.

Niektóre programy do tworzenia dokumentów ESEF wykorzystują na przykład oprogramowanie "pdf2htmlEX". Autorzy tego oprogramowania do konwersji, wyjaśniają techniczny proces konwersji i konsekwencje dla konwertowanego dokumentu XHTML. Wskazują oni m.in. na potencjalne wady wynikające z faktu, że przekonwertowane dokumenty XHTML mogą być jedynie wyświetlane wizualnie, ale zazwyczaj nie mogą być wykorzystywane do dalszego przetwarzania maszynowego. Może to w niemałym stopniu pogorszyć użyteczność i jakość danych do odczytu maszynowego.

Podczas przeprowadzania procedur biegły rewident może rozważyć następujące przykładowe procedury:

- *Omów z kierownictwem proces tworzenia pliku ESEF (tzw. renderowanie pliku ESEF) oraz upewnij się, że jest on w stanie zapewnić zgodność techniczną z Rozporządzeniem 2019/815 we wszystkich istotnych aspektach w tym potwierdź, że treść renderowanych informacji przy pomocy czytnika ESEF/oprogramowania walidacyjnego ESEF jest zgodna z warstwą czytelną dla człowieka. [W przypadku zidentyfikowanych naruszeń związanych z brakiem czytelności informacji zawartych w warstwie maszynowej zachęcamy do zapoznania się z pytaniem i odpowiedzią w punkcie 5.2 poniżej.]*

5.2 Czy można przyjąć, że skonsolidowane noty MSSF są czytelne w warstwie maszynowej, jeśli zawierają informacje (w tym tabele) sformatowane w inny sposób niż w warstwie czytelnej?

Ze względu na mechanikę tworzenia dokumentów XHTML niektóre bloki narracyjne wyekstraktowane z takich dokumentów do instancji XBRL mogą nie być sformatowane w identyczny sposób jak pełny dokument, jeśli są oglądane osobno (w szczególności może być zmodyfikowana struktura tabel, mogą zniknąć style, może występować inny podział na wiersze). ESMA potwierdziła, że zdaje sobie sprawę z ograniczeń w mechanice tej transformacji i będzie monitorować jej ewolucję i możliwości usprawnienia. Do czasu dalszego usprawnienia mechaniki transformacji europejski organ nadzoru zaleca w punkcie 2.2.6 Podręcznika ESMA pt. „Konstrukcje techniczne znacznika zbiorowego”, by

emitenci stosowali się do poniższych wytycznych w celu zapewnienia większego podobieństwa oznakowanych faktów do raportu czytelnego dla człowieka:

- Emitenci powinni ustawić atrybut iXBRL @escaped na „true”, jeśli zawartość czytelna dla człowieka zawiera znak „<” lub „&” by zapewnić, by wynikowa wartość faktu zawsze była prawidłowa dla swojego typu danych. We wszystkich innych przypadkach atrybut @escaped można ustawić na „false” lub „true”, aby uzyskać prawidłowy ciąg XHTML.
- Ponadto emitenci powinni zapewnić, by: - zawartość tekstowa znacznika prezentowała słowa i liczby w tej samej kolejności co raport czytelny dla człowieka; oraz - tam, gdzie są spacje pomiędzy słowami i liczbami w tekście źródłowym, zachowane były przynajmniej niektóre spacje w bloku tekstowym (np. „intangible assets 3m EUR” nie powinno zmienić się na „intangibleassets3mEUR” po wyciągnięciu).

Odczyt maszynowy nie może być uznany za tożsamy z warstwą czytelną dla człowieka, jeśli oznakowanie za pomocą technologii iXBRL nie umożliwia uzyskania odpowiedniej i kompletnej, nadającej się do odczytu maszynowego informacji. W efekcie skonsolidowane sprawozdanie finansowe jako dokument w formacie ESEF może nie spełniać celu raportowania w formacie określonym przez Rozporządzenie 2019/815, jakim jest dalsze ułatwienie dostępności, analizy i porównywalności skonsolidowanych sprawozdań finansowych.

Podczas przeprowadzania procedur biegły rewident może rozważyć następujące przykładowe procedury:

- *Upewnij się, czy informacje zawarte w warstwie maszynowej są zrozumiałe dla niezależnego użytkownika oraz, że są one zgodne w swojej treści z warstwą widoczną dla człowieka. Niezgodność treści informacji, wyekstraktowanych za pomocą czytnika ESEF/oprogramowania walidacyjnego ESEF z warstwą czytelną i/lub nieczytelność tej informacji może wskazywać na niezgodność z wymogami Rozporządzenia 2019/815. Należy rozważyć istotność tej kwestii i jej wpływ na sprawozdanie z badania.*