

S	SUOMEN
T	TILINTARKASTAJAT

22.8.2024

ESEF-TILINPÄÄTÖKSEN VARMENTAMINEN

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N SUOSITUKSIA 4/2024

Sisällysluettelo

1 Johdanto.....	3
2 EU-asetus ja Suomen lainsäädäntö.....	4
2.1 EU lainsäädäntö	4
2.2 Liikkeeseenlaskijaa koskeva Suomen lainsäädäntö	6
2.3 Kestävyyssraportointia koskeva lainsäädäntö.....	7
3 ESEF-raportoinnin prosessi.....	8
3.1 Johdanto raportointiprosessiin	8
3.2 Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatiminen.....	8
3.3 IFRS-konsernitilinpäätöksen merkintä XBRL-merkinnöin.....	9
3.3.1 Laajennetun taksonomian käyttö.....	11
3.4 Raportointiasiakirjan muodostaminen.....	12
3.5 Raportointipaketin toimitus ja julkaisu	13
4 Varmennuksen standardiviitekehys	13
5 ESEF-raportoinnin varmentaminen.....	15
5.1 Toimeksiannon ehdoista sopiminen.....	15
5.2 Osaaminen	15
5.3 Ammatillinen harkinta.....	15
5.4 Riskiarvio	15
5.5 Olennaisuus.....	16
5.6 Toimenpiteet tunnistettuihin riskeihin vastaamiseksi.....	17
5.6.1 Kontrollien testaus.....	18
5.6.2 Aineistotarkastus.....	19
6 Tilintarkastajan johtopäätös ja raportointi	20
6.1 Johdanto raportointiin.....	20
6.2 Esimerkki vakiomuotoisesta raportista	21
6.3 Esimerkit mukautetuista lausunnoista	23
Lähteet ja linkit.....	25
Suosituksessa käytetyt lyhenteet.....	26

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajien edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyt HT-, KHT- ja JHT-tilintarkastajat sekä tilintarkastusalan ja taloushallinnon asiantuntijoita. Tavoitteenamme on auttaa tilintarkastajien ammattikuntaa menestymään sekä tuomaan lisäarvoa elinkeinoelämälle ja yhteiskunnalle. Taloudellista raportointia ja alan käytäntöjä edistämällä olemme mukana rakentamassa perustaa suomalaisen yhteiskunnan kilpailukyvyille ja hyvinvoinnille. Yhdistykseen kuuluu noin 90 % tilintarkastuslaissa määritellyistä tilintarkastajista.

1 Johdanto

Eurooppalaiset listayhtiöt ("yhtiö") ovat tilikaudesta 2020 lähtien raportoineet tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa yhtenäisessä sähköisessä muodossa. European Single Electronic Format (ESEF) -vaatimus perustuu listayhtiöiden avoimuusvaatimusten harmonisointia koskevaan avoimuusdirektiiviin (2004/109/EY) ja sen muutosdirektiiviin sekä Euroopan komission delegoituun asetukseen (2018/815/EY). Asetus on listayhtiöitä sitovaa sääntelyä, ja direktiivi on implementoitu arvopaperimarkkinalakiin. Asetuksesta käytetään tässä suosituksessa nimitystä "ESEF RTS" tai komission tekninen sääntelystandardi (AML 7:8). Asetuksen vaatimusten mukaisesta digitaalisesta vuositilinpäätöksestä, jonka Suomessa muodostavat tilinpäätös ja toimintakertomus, käytetään suosituksessa nimitystä "ESEF-tilinpäätös".

ESEF RTS:n vaatimukset koskevat listayhtiön tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistamisen sähköistä muotoa. Muihin arvopaperimarkkinalain mukaisiin julkistamiseen liittyviin vaatimuksiin asetus ei vaikuta. ESEF RTS ei myöskään vaikuta tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen kokoamiseen, sisältöön tai allekirjoittamiseen, eikä se sisällä määräyksiä tilinpäätöksen tilintarkastuksesta tai muusta varmentamisesta.

Arvopaperimarkkinalakiin lisättiin joulukuussa 2023 vaatimus ESEF-tilinpäätöksen varmentamisesta. Vaatimusta sovelletaan tilinpäätöksiin, jotka laaditaan 1.1.2024 ja sen jälkeen alkavilta tilikausilta. Aiemmin ESEF-tilinpäätöksen varmentaminen oli vapaaehtoista. ESEF-tilinpäätöksen varmentamisesta käytetään tässä suosituksesta nimitystä "ESEF-varmennus". ESEF-varmennus on Suomessa tilinpäätöksen lakisääteisestä tilintarkastuksesta erillinen toimeksianto. Lakisäätetyn tilintarkastuksen kohteena olevasta tilinpäätöksestä käytetään tässä suosituksessa nimitystä "tilintarkastettu tilinpäätös".

Tämä suositus koskee ESEF RTS:n vaatimusten mukaisen ESEF-tilinpäätöksen varmentamista. Suosituksen mukainen varmennus kohdistuu

- ESEF-tilinpäätökseen sisältyvän IFRS-konsernitilinpäätöksen iXBRL-merkintöihin ja
- ESEF-tilinpäätöksen yhdenmukaisuuteen toimintakertomuksen ja tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa

Suositus sisältää myös varmennusraporttimallin.

Suosituksessa ei käsitellä tilinpäätöksen lakisääteistä tilintarkastusta, toimintakertomukseen kohdennettavia tilintarkastustoimenpiteitä tai kestävyysraportoinnin varmentamista – edes siltä osin kuin kestävyysraportin tiedot tulee jatkossa merkitä XBRL-tunnistein. Suosituksessa ei myöskään käsitellä kestävyysraportointiyrityksiä koskevia raportoinnin digitaalisuusvaatimuksia, jotka lisättiin

kirjanpitolakiin joulukuussa 2023.

Suosituksen tavoitteena on kehittää yhtenäistä, tehokasta ja selkeää ESEF-varmennustapa ja raportointia.

Suositus on päivitetty versio vuonna 2020 julkaistusta Suomen Tilintarkastajat ry:n suosituksesta 4/2020. Päivityksessä on huomioitu muutokset EU-lainsäädännössä ja kansallisissa laeissa ja määräyksissä sekä ESEF-tilinpäätösten varmennuksesta kertyneet kokemukset. Suositus on päivitetty työryhmässä, jonka jäseninä toimivat edustajia tilintarkastusyhteisöistä BDO, Deloitte, EY, KPMG ja PwC. Työryhmän sihteerinä toimi Suomen Tilintarkastajat ry:n tilintarkastusasiantuntija. Suositus on hyväksytty julkaistavaksi Suomen Tilintarkastajat ry:n hallituksessa 22.8.2024.

Suositus ei velvoita tilintarkastajaa tai raportoivaa yhtiötä.

2 EU-asetus ja Suomen lainsäädäntö

2.1 EU lainsäädäntö

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa 1606/2002/EY säädetään, että sellaisten jäsenvaltion lainsäädännön alaisten yhtiöiden, joiden arvopaperit on otettu kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla jossakin jäsenvaltiossa, on laadittava konsernitilinpäätöksensä asetuksen nojalla hyväksyttyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien (jäljempänä 'IFRS-tilinpäätösstandardit') mukaisesti. Komission päätöksessä 2008/961/EY säädetään, että unionissa listattu kolmannen maan liikkeeseenlaskija voi myös laatia konsernitilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja antavan elimen (International Accounting Standards Board, jäljempänä 'IASB') antamien IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti.

KOMISSION DELEGOITU ASETUS (EU) 2018/815

1 artikla

Kohde

Tässä asetuksessa määritetään direktiivin 2013/109/EY 4 artiklan 7 kohdassa tarkoitettu yhtenäinen sähköinen raportointimuoto, jota liikkeellelaskijoiden on käytettävä vuositilinpäätösten laadinnassa.

3 artikla

Yhtenäinen sähköinen raportointimuoto

Liikkeeseenlaskijan on laadittava koko vuositilinpäätöksensä XHTML-muodossa.

IFRS-tilinpäätösstandardien hyväksymisellä ja käytöllä pyritään varmistamaan tilinpäätösten avoimuus ja vertailtavuus. Samaan tähtäävät myös listayhtiöiden

avoimuusvaatimusten harmonisointia koskeva avoimuusdirektiivi (2004/109/EY) ja sen muutosdirektiivi sekä Euroopan komission delegoituun asetus (2018/815/EY). Direktiivin 4. artiklan 7 kohdan mukaan liikkeeseenlaskijoiden, joiden arvopaperit on otettu kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla, on raportoitava tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa (vuositilinpäätös) yhtenäisessä sähköisessä muodossa (European Single Electronic Format, ESEF). Asetuksen 1 artiklan mukaan yhtenäinen sähköinen muoto on XHTML (Extensible Hypertext Markup Language).

4 artikla

IFRS-konsernitilinpäätöksen merkitseminen

- 1. Jos vuositilinpäätös sisältää IFRS-konsernitilinpäätöksen, liikkeeseenlaskijan on merkittävä kyseinen konsernitilinpäätös.*
- 2. Liikkeeseenlaskijan on merkittävä vähintään liitteessä II täsmennetyt tilinpäätöksessä esitettävät tiedot, jos kyseiset tiedot sisältyvät asianomaiseen IFRS-konsernitilinpäätökseen.*
- 3. Liikkeeseenlaskija voi merkitä myös muita IFRS-konsernitilinpäätöksessä esitettyjä tietoja kuin 2 kohdassa tarkoitetut tiedot.*
- 4. Edellä 1, 2 ja 3 kohdassa säädettyjen merkintöjen osalta liikkeeseenlaskijan on käytettävä XBRL-merkintäkieltä sekä taksonomiaa, joka sisältää ydintaksonomian mukaiset elementit. Jos liitteessä IV olevan 4 kohdan mukaisesti ei ole asianmukaista käyttää ydintaksonomian elementtejä, liikkeeseenlaskijan on otettava käyttöön liitteessä IV tarkoitettuja laajennetun taksonomian elementtejä.*

Asetuksen mukaan vuositilinpäätöksiin sisältyvät konsernitilinpäätökset, jotka on laadittu asetuksen (1606/2002/EY) nojalla hyväksytyjen IFRS-tilinpäätösstandardien mukaisesti (jatkossa "konsernitilinpäätös"), on merkittävä. Merkintöjen osalta on käytettävä XBRL-merkintäkieltä (eXtensible Business Reporting Language)..

5 artikla

Vuositilinpäätöksen muiden osien merkitseminen

- 1. Liikkeeseenlaskija, jonka kotipaikka on jäsenvaltiossa, voi merkitä vuositilinpäätöksensä kaikki muut kuin 4 artiklassa tarkoitetun osan, jos se käyttää XBRL-merkintäkieltä ja kyseisille osille tarkoitettua taksonomiaa ja edellyttäen, että taksonomian tarjoaa liikkeeseenlaskijan kotijäsenvaltio.*
- 2. Liikkeeseenlaskija, jonka kotipaikka on kolmannessa maassa, ei saa merkitä vuositilinpäätöksestään mitään muita osia kuin IFRS-konsernitilinpäätöksen.*

Asetuksen mukaan vain konsernitilinpäätökset tulee merkitä (ks. tarkemmin luku 3.2). Yhtiö voi kuitenkin halutessaan merkitä myös muita vuositilinpäätöksen osia, kuten emoyhtiön erillistilinpäätöksen. Jos jäsenvaltioiden lainsäädännöt sallivat muiden osien kuin IFRS-konsernitilinpäätöksen merkitsemisen tai edellyttävät sitä, liikkeeseenlaskijoiden olisi kyseisiä osia merkitessään käytettävä XBRL-merkintäkieltä sekä sellaista taksonomiaa, jonka liikkeeseenlaskijan kotijäsenvaltio on antanut kyseistä tarkoitusta varten.

6 artikla

Merkintöjä koskevat yhteiset säännöt

Liikkeeseenlaskijan on noudatettava 4 ja 5 artiklan mukaisesti tehtyjen merkintöjen osalta seuraavia vaatimuksia:

a) merkinnät on upotettava liikkeeseenlaskijan vuositilinpäätökseen XHTML-muodossa käyttäen liitteessä III esitettyjä Inline XBRL -spesifikaatioita;

b) on noudatettava liitteessä IV asetettuja merkitsemistä ja ilmoittamista koskevia vaatimuksia.

Merkinnät on upotettava yhtiön XHTML-muotoiseen vuositilinpäätökseen Inline XBRL-spesifikaatioita käyttäen, jotka on esitetty asetuksen liitteessä III. Merkitsemisessä on noudatettava myös liitteen IV määräyksiä.

8 artikla

Voimaantulo ja soveltaminen

Tämä asetus tulee voimaan kahdentenakymmenentenä päivänä sen jälkeen, kun se on julkaistu Euroopan unionin virallisessa lehdessä.

Sitä sovelletaan vuositilinpäätöksiin, jotka sisältävät 1 päivänä tammikuuta 2020 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittavan tilinpäätöksen.

Asetusta on sovellettu vuositilinpäätöksiin, jotka laaditaan 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta.

Komissio päivittää ESEF-asetustaan säännönmukaisesti. Päivitystarve perustuu pääosin kansainvälisten IFRS-tilinpäätösstandardien kehitykseen. International Accounting Standards Board (IASB) kehittää IFRS-taksonomiaa siten, että siinä otetaan huomioon muun muassa uusien IFRS-standardien julkaiseminen tai voimassa olevien standardien muutokset, tilinpäätöksissä yleensä ilmoitettujen tietojen analyysi tai parannukset IFRS-taksonomian yleiseen sisältöön tai teknologiaan. Yhdenmukaisuuden ylläpitämiseksi on näin ollen tarpeen päivittää ajantasaiseksi myös ESEF-asetusta. Euroopan arvopaperimarkkinaviranomainen (EAMV, ESMA) julkaisee vuosittain päivittyvää raportointikäsikirjaa (ESEF Reporting Manual) digitaalisen raportoinnin muodosta (European Single Electronic Format, ESEF) englanninkielisenä. ESMA julkaisee myös vuosittain päivittyvää ohjelmistotoimittajille suunnattua käsikirjaa (ESEF Conformance Suite).

2.2 Liikkeeseenlaskijaa koskeva Suomen lainsäädäntö

ESEF RTS velvoittaa sellaisenaan niitä yhteisöjä, joiden liikkeeseen laskemat osakkeet, velkakirjat tai muut arvopaperit ovat kaupankäynnin kohteena AML (746/2012) 2 luvun 5 §:ssä tarkoitetulla säännellyllä markkinalla. Suomessa näitä yhteisöjä ovat pääasiassa Helsingin pörssissä (Nasdaq Helsinki) noteeratut yhtiöt. Suomen lainsäädännössä

julkisesti noteerattujen yhtiöiden tilinpäätöksen laatimista ja julkaisemista määrittelevän viitekehyksen muodostavat kirjanpitolaki (KPL), osakeyhtiölaki (OYL) ja arvopaperimarkkinalaki (AML).

Arvopaperimarkkinalain 10:3 § mukaan liikkeeseenlaskijan on julkistettava säännellyt tiedot siten, että nopea ja tasapuolinen tiedonsaanti voidaan turvata. Liikkeeseenlaskijan on toimitettava tiedot keskeisille tiedotusvälineille sekä asetettava ne saataville liikkeeseenlaskijan internetsivuilla. Liikkeeseenlaskijan on toimitettava säännellyt tiedot valtiovarainministeriön nimeämään tiedotevarastoon, Finanssivalvonnalle sekä asianomaiselle säännellyn markkinan ylläpitäjälle (Nasdaq Helsinki). Lisäksi AML 7:5 §:ssä määrätään, että liikkeeseenlaskijan on julkistettava tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa ilman aiheetonta viivytystä viimeistään kolme viikkoa ennen sitä yhtiökokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi, kuitenkin viimeistään neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Tilinpäätös ja toimintakertomus on julkistettava komission teknisen sääntelystandardin mukaisesti.

AML 7:8 § 4 momentin mukaan liikkeeseenlaskijan tilintarkastajan on varmennettava tai tilintarkastettava komission teknisen sääntelystandardin mukaisesti laadittu tilinpäätös ja ilmoitettava lausunnossaan, missä laajuudessa varmennus tai tilintarkastus on suoritettu. Tilintarkastajan lausunto on liitettävä kyseiseen tilinpäätökseen. ESEF tilinpäätöksen varmentaminen on pakollista 1.1.2024 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta. Suomessa ESEF-varmennus on lakisääteisestä tilintarkastuksesta erillinen varmennustoimeksianto.

2.3 Kestävyysraportointia koskeva lainsäädäntö

Kestävyysraportointia koskevat EU-direktiivin vaatimukset implementoitiin kirjanpitolakiin, tilintarkastuslakiin ja muihin lakeihin joulukuussa 2023. Samalla direktiivissä tarkoitettu digitaalisuusvaatimus toimintakertomukseen sisällytettävälle kestävyysraportille ulotettiin toimintakertomukseen ja tilinpäätökseen. Myös tilintarkastajien raporteille tuli digitaalisuusvaatimuksia.

Tilinpäätöksen, toimintakertomuksen, kestävyysraportin ja tilintarkastajan raporttien digitaalisuutta koskevat määräykset löytyvät kirjanpitolain 7 luvun pykälistä 22–24 §. Kestävyysraportointiyrityksen toimintakertomus tulee laatia ESEF-asetuksen artiklan 3 mukaisesti sähköisessä XHTML-muodossa.

Mikäli kestävyysraportointiyritys ei ole pörssilistattu, sen tulee noudattaa tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksensä laatimisessa ESEF-asetuksen artikla 3:ssa tarkoitettua XHTML-muotoa ja merkitä tilinpäätökseensä ja konsernitilinpäätöksensä digitaalisilla PRH-tunnisteilla ne tiedot, joista määrätään PRH:n päätöksellä.

Pörssilistattujen kestävyysraportointiyritysten tilinpäätöksen ja konsernitilinpäätöksen XHTML-muodosta ja sekä ESEF-tunnistein merkittävistä tiedoista säädetään ESEF-

asetuksella.

Kestävyysraportointiyriyten edellytetään toimittavan edellä mainitut asiakirjat digitaalisina Patentti- ja rekisterihallitukselle (KPL 7:25 §).

3 ESEF-raportoinnin prosessi

3.1 Johdanto raportointiprosessiin

ESEF RTS:n mukaan vuositilinpäätös (ESEF-tilinpäätös) tulee laatia XHTML-muodossa, minkä lisäksi tilinpäätökseen sisältyvä IFRS-konsernitilinpäätös merkitään XBRL-merkkejä käyttäen. ESEF RTS edellyttää, että XBRL-merkinnät upotetaan XHTML-asiakirjoihin käyttäen Inline XBRL -teknologiaa (iXBRL, ihmissilmin luettava XBRL-merkitty dokumentti). Merkitsemisvaatimus ei koske emoyhtiön erillistilinpäätöstä eikä toimintakertomusta.

ESEF-raportoinnissa käytetään IASB:n julkaisemaa IFRS-taksonomiaan perustuvaa ydintaksonomiaa (ESEF-taksonomia), jota on laajennettu tämän raportoinnin tarpeiden huomioimiseksi.

Raportoinnin pohjana käytettävä taksonomia on saatavana sähköisinä XBRL-tiedostoina, joissa esitetään strukturoidusti elementit, jotka muodostavat ydintaksonomian.

ESEF-tilinpäätöksessä on sekä ihmissilmin luettava kerros (XHTML) että koneluettava kerros (XBRL). ESEF-tilinpäätöksen laatiminen voidaan jakaa seuraaviin vaiheisiin:

1. Laaditaan tilinpäätös ja toimintakertomus XHTML-muodossa
2. Merkitään ESEF-tilinpäätökseen sisältyvä IFRS-konsernitilinpäätös XBRL-merkein
3. Muodostetaan ESEF-tilinpäätös, jossa XBRL-merkinnät on yhdistetty XHTML-muotoiseen tilinpäätökseen
4. Julkistetaan ESEF-tilinpäätös AML:n mukaisesti, toimitetaan se kansalliseen tiedotevarastoon (OAM) ja pidetään saatavilla yhtiön internetsivuilla. Lisäksi sähköinen ESEF-tilinpäätös tullaan jatkossa toimittamaan KPL:n mukaisesti Patentti- ja rekisterihallitukselle (PRH), joka antaa asiasta määräyksen ja tarkemmat ohjeet verkkosivuillaan.¹

Seuraavassa käsitellään tarkemmin yllä kuvattuja ESEF-raportoinnin vaiheita.

3.2 Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatiminen

ESEF RTS ei sinällään vaikuta tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisprosessiin, mutta muussa muodossa laadittu tilinpäätös ja toimintakertomus on kokonaisuudessaan

¹ PRH on antanut ohjeita verkkosivuillaan: <https://prh.fi/fi/tilinpaatokset/kestavyysraportti-digitilinpaaotos.html>.

muunnettava XHTML-muotoon, jolloin ne muodostavat asetuksen tarkoittaman vuositilinpäätöksen.

Kestävyyssraportointi direktiivi (2022/2464) johdannon kohdan 55 mukaan pörssiyhtiöt tulisi velvoittaa laatimaan toimintakertomuksensa noudattaen komission delegoidussa asetuksessa (EU) 2019/815 3. artiklassa tarkoitettua XHTML muotoa. Tämä vaatimus on sisällytetty Kirjanpitolain 7 luvun 22 pykälään. Lisäksi kirjanpitolakiin on sisällytetty digitalisointivelvoitteita niille kestävyysraportointiyrityksille, jotka eivät ole pörssilistattuja.

3.3 IFRS-konsernitilinpäätöksen merkintä XBRL-merkinnöin

Merkintöjen vähimmäistasosta on säädetty ESEF RTS:n liitteessä II. Sen mukaan yhtiön on merkittävä:

- a) Kaikki ilmoitetussa valuutassa esitetyt luvut, jotka on esitetty seuraavissa laskelmissa:
 - a. tase,
 - b. voittoa tai tappiota ja muita laajan tuloksen eriä osoittava laskelma,
 - c. laskelma oman pääoman muutoksista ja
 - d. rahavirtalaskelma.
- b) yhtiötä koskevat perustiedot (yhteisön nimi, kotipaikka, kotivaltio, jne.)
- c) liitetiedot kokonaisuudessaan text block ja text -merkintätasolla eli ryhmämerkintästandardia soveltaen.

Yhtiö saa merkitä IFRS-konsernitilinpäätöksessään esitettävät tiedot ESEF RTS:n vaatimuksia yksityiskohtaisemminkin – niin yksityiskohtaisesti kuin se on teknisesti mahdollista. Yhtiö, jonka kotipaikka on Suomessa, voi merkitä kaikki muutkin kuin yllä kohdassa a) mainitut ESEF-tilinpäätöksen osat käyttäen XBRL-merkintäkieltä ja kyseisille osille tarkoitettua kansallista taksonomiaa.

Teknisestä ratkaisusta riippumatta liikkeeseenlaskijan tulee luoda asianmukaiset prosessit ja kontrollit sen varmistamiseksi, että merkitseminen tapahtuu annettujen vaatimusten mukaisesti ja, että ESEF-tilinpäätös sisältää täydelliset ja eheät tiedot.

XBRL-merkintöjä tehtäessä on tärkeää varmistaa, että käytetään oikeaa päivitettyä taksonomia, joka valitaan ESEF RTS:ssa kuvatulla tavalla. ESMA julkaisee ESEF XBRL-taksonomia tiedostot verkkosivustollaan koneluettavassa ja vapaasti ladattavissa olevassa muodossa. Asetuksessa viitataan *ydintaksonomiaan* ja *laajennettuun taksonomiaan*.

Ydintaksonomia	Laajennettu taksonomia
ESEF RTS:n liitteessä VI esitetty taksonomiaelementtien kokonaisuus ja linkkien kokoelma, joka perustuu IFRS-säätiön julkaisemaan IFRS-taksonomiaan.	Liikkeeseenlaskijan (yhtiö) kehittämä taksonomiaelementtien kokonaisuus ja linkkien kokoelma.

Taulukko. Ydintaksonomian ja laajennetun taksonomian määritelmät (ESEF RTS, 2. artikla).

Molemmat taksonomiat hyödyntävät seuraavien linkkien kokoelmaa:

- esitystavan linkkikanta, jossa ryhmitetään taksonomiaelementit;
- laskennan linkkikanta, jossa ilmaistaan taksonomiaelementtien väliset aritmeettiset suhteet;
- nimikkeiden linkkikanta, jossa kuvataan kunkin taksonomiaelementin merkitys;
- suhdemäärittelyn linkkikanta, jossa esitetään ydintaksonomian elementtien dimensionaaliset suhteet tai laajennetun taksonomian osalta varmistetaan tulokseksi saadun XBRL-instanssiasiakirjan dimensionaalinen paikkansapitävyys laajennettuun taksonomiaan nähden.

Päälaskelmia merkittäessä sovelletaan yksityiskohtaisen merkitsemisen standardia ja päälaskelmat merkitään kattavasti kaikkien tietojen osalta. Liitetietojen osalta sovelletaan ryhmämerkintää (ns. block tagging), jolloin yksi taksonomiaelementtiä koskeva merkintä kattaa yhden liitetiedon.

Merkinnät lisätään ESEF-tilinpäätökseen, joka on laadittu suomeksi tai ruotsiksi. Yhtiö voi halutessaan merkitä myös englanninkielisen tilinpäätöksen muuhun kuin EU:n asetuksen määrittelemään käyttöön. Laajennuksissa liikkeeseenlaskija nimeää elementin itse, eikä tällöin vaadita elementin nimeämistä muulla kielellä kuin se, millä virallinen tilinpäätös on laadittu. ESMA kuitenkin rohkaisee laajennusten nimien tuottamiseen myös sellaisella kielellä, joka on yleisesti käytössä kansainvälisillä rahoitusmarkkinoilla, kuten esimerkiksi englanniksi.

Käytännössä kukin merkintä sisältää taksonomiaan sisältyvien tietojen (attribuutit) lisäksi seuraavassa taulukossa esitetyt tiedot. Taksonomiassa määritellään myös esimerkiksi se, onko kyseessä credit- tai debit-saldo (ns. balance -attribuutti). Tämä pitää huomioida merkinnässä käytettävän arvon etumerkkiä valittaessa, jotta arvo päättyy oikean merkkiseksi.

Attribuutti	Esimerkki
Elementin näkyvä nimi <i>Label</i>	Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet
Elementin tekninen nimi <i>Element name*</i>	<i>PropertyPlantAndEquipment</i>
Aika <i>Period</i>	31.12.202X
Yksikkö (valuutta) <i>Unit (currency)</i>	EUR
Mittakaava/Tarkkuus <i>Scale/Accuracy</i>	0 (ykkösinä) tai 6 (miljoonissa)
Desimaalit <i>Decimals</i>	-5 (esitetty miljoonissa yhdellä desimaalilla)

Taulukko. Merkinnän sisältämät attribuutit.

**Elementin nimelle (tekniselle nimelle) ei ole ESEF-taksonomiassa käännöksiä virallisilla kielillä, vaan kaikki elementtien nimet ovat esitetty ESEF-taksonomiassa englanniksi ilman välilyöntejä. Elementin näkyvälle nimelle (Element label) on käänнос EU:n virallisilla kielillä.*

Raporttien käytettävyyden ja mahdollisten kieliversioiden yhdenmukaisuuden säilyttämiseksi mahdollisia laajennettuja julkaisijakohtaisia elementtejä luotaessa on suositeltavaa käyttää samaa elementin (tekniä) nimeä eri kieliversioiden välillä. Elementin näkyvää nimen (label) osalta tulee käyttää samaa kieltä kuin itse raportissa. Julkaisijat voivat lisätä halutessaan myös muiden kielten käännöksiä elementin näkyvälle nimelle (label).

3.3.1 Laajennetun taksonomian käyttö

Yhtiön on luotava laajennetun taksonomian elementti ja merkittävä tilinpäätöstieto sitä käyttäen, jos ydintaksonomiassa sitä lähinnä olevan elementin käyttö vääristäisi tiedon kirjanpidollista merkitystä.

Laajennetun taksonomian elementtien

- a) ei tule toisintaa minkään ydintaksonomian elementin merkitystä tai soveltamisalaa;
- b) on yksilöitävä elementin laatija;
- c) on sisällettävä tarvittava balance -attribuutti (debet/kredit);
- d) on sisällettävä vakionimikkeet samalla kielellä, jolla tilintarkastettu tilinpäätös esitetään. Nimikkeitä suositellaan lisättäviksi myös muilla kielillä. Kaikkien nimikkeiden on vastattava kuvattavien liiketoimintakäsitteiden kirjanpidossa tarkoitettua merkitystä ja soveltamisalaa.

Laajennetun taksonomian elementtien on sisällyttävä ainakin yhteen esitystavan linkkikannan ja suhdemäärittelyn linkkikannan hierarkiaan laajennetussa taksonomiassa. Laajennetun taksonomian elementtien kohdalla on myös yksilöitävä se tilinpäätöksen osa, johon merkityt tiedot liittyvät.

IFRS-konsernitilinpäätöksen päälaskelmien merkinnässä käytetyt laajennetun taksonomian elementit on ankkuroitava yhteen tai useampaan ydintaksonomian elementtiin (lukuun ottamatta välisummaa). Laajennetun taksonomian elementti voidaan ankkuroida ydintaksonomian yhteen tai useampaan elementtiin, jolla on tarkimmin yhtiön laajennetun taksonomian kyseistä elementtiä vastaava suppea kirjanpidossa tarkoitettu merkitys ja/tai soveltamisala.

Taksonomian elementin tietotyyppin ja aikatyypin, joilla tieto on merkitty, on kuvastettava merkityn tiedon kirjanpidossa käytettyä merkitystä. Yhtiöt eivät saa määrittää tai soveltaa taksonomian elementtien kustomoituja tyyppejä, jos XBRL-spesifikaatiossa tai XBRL Data Types Registry -rekisterissä on jo määritetty sopiva tyyppi.

3.4 Raportointiasiakirjan muodostaminen

Inline XBRL -instanssiasiakirjan (instance document) eli ESEF-tilinpäätöksen muodostamiseen saatetaan tarvita oma sovellus. Liikkeeseenlaskijat voivat käyttää sovellusta, joka avustaa merkitsemisessä ja tuottaa tämän jälkeen vaatimukset täyttävän ESEF-tilinpäätöksen eli toimii integroidusti. Vaihtoehtoisesti käytössä voi olla puhtaasti instanssiasiakirjan tuottamiseen tarkoitettu sovellus, jolloin merkitseminen tehdään sovelluksen ulkopuolella ja sovellus yhdistää tiedot ja muodostaa ESEF-tilinpäätöksen.

Lähestymistavasta riippumatta lopputuloksena syntyy iXBRL-instanssiasiakirja, joka on ihmissilmin luettava. Raportointipaketti sisältää seuraavassa taulukossa esitettävät, skeemaa lukuun ottamatta jo edellä määritellyt, tiedostot.

Tiedosto	Tiedosto- muoto
XHTML-tiedosto	.XHTML
Skeema	.XSD
Nimikkeiden linkkikanta	.XML
Esitystavan linkkikanta	.XML
Suhdemäärittelyn linkkikanta	.XML
Laskennan linkkikanta	.XML

Taulukko. Raportointiasiakirjan sisältämät tiedostot.

Skeema ja linkkikantatiedostot yhdessä määrittelevät käytetyn taksonomian. Skeematiedostossa kuvataan laskelman elementit yksiulotteisena ilman rakennetta. Elementeille määritellään tarvittavat ominaisuudet, kuten nimi, tietotyyppi ja abstraktisuus. Linkkikantatiedostoissa kuvataan elementtien väliset hierarkkiset suhteet (rakenne), elementtien esitysjärjestys, elementtien väliset matemaattiset suhteet, elementtien selväkieliset nimikkeet ja viittaukset niihin liittyvään IFRS- tai muuhun sääntelyyn.

Riippumatta siitä, miten automaattisesti iXBRL-instanssiasiakirja on muodostettu, tulee yhtiön varmistaa sen sisältämän tiedon oikeellisuus sekä kirjanpidollisesta että teknisestä näkökulmasta. Tähän on käytettävissä erilaisia validointisovelluksia, jotka voivat sisältyä myös automaattisesti asiakirjan muodostamiseen käytettyyn sovellukseen.

3.5 Raportointipaketin toimitus ja julkaisu

Yhtiöiden on toimitettava iXBRL -instanssiasiakirjan ja yhtiön mahdollisesti laajennetun XBRL-taksonomian tiedostot kansalliseen tiedotevarastoon yhtenä raportointipakettina, jossa XBRL-taksonomian tiedostot on pakattu Taxonomy Packages -spesifikaatioiden mukaan. Tiedotevaraston ylläpitäjänä toimii Suomessa Helsingin Pörssi (Nasdaq Helsinki).

Sama tiedosto tulee lisäksi julkaista myös yhtiön verkkosivuilla samansisältöisenä kuin tiedotevarastoon toimitettu raportointiasiakirja. Ei siis ole sallittua julkaista tilinpäätöstä ja toimintakertomusta yhtiön omilla nettisivuilla ennen kuin ESEF-tilinpäätös on julkistettu ja toimitettu tiedotevarastoon.

Tiedotevarastoon toimitettavan ja yhtiön verkkosivuilla julkaistavan ESEF-tilinpäätöksen tulee noudattaa ESEF RTS:n mukaisia merkitsemis- ja ilmoitussääntöjä.

Raportointipaketin toimittamisessa kansalliseen tiedotevarastoon tulee Suomessa käyttää palveluntarjoajaa (Distribution Service Provider), joka on tehnyt sopimuksen Helsingin Pörssin kanssa.

4 Varmennuksen standardiviitekehys

Tilintarkastajien on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa myös suorittaessaan muita kuin tilintarkastustoimeksiantoja. Tähän kuuluu, että tilintarkastajat soveltavat tarkastuksessa IAASB:n (International Auditing and Assurance Standards Board) antamia kansainvälisiä tilintarkastusalan standardeja, jotka sisältävät perusperiaatteet, keskeiset menettelytavat ja ohjeistusta. Standardit ohjaavat myös tarkastuksesta annettavan raportin muotoa ja sisältöä sekä tarkastuksella saavutettavan varmuuden tasoa.

Varmennustoimeksiantoja suorittavia tilintarkastajia sitovat lisäksi IESBA:n (International Ethics Standards Board) antamat Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille, IAASB:n antamat kansainväliset laadunhallintastandardit (ISQM) ja kansainvälinen varmennustoimeksiantojen viitekehys.

IAASB:n antama ISAE 3000 –standardi koskee sellaisia varmennustoimeksiantoja, jotka eivät ole menneitä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastuksia tai tilinpäätöksen yleisluonteisia tarkastuksia. Varmennustoimeksiannolla tarkoitetaan toimeksiantoa, jossa tilintarkastaja esittää johtopäätöksen, jonka tarkoituksena on lisätä aiottujen käyttäjien luottamusta kohdetta koskevaan tietoon eli lopputulokseen ja joka on saatu mittaamalla kohde kriteerejä käyttäen tai arvioimalla sitä kriteerien perusteella. Varmennusraporttiin tulee sisällyttää myös tehdyn johtopäätöksen perustelut, ja tarpeen vaatiessa annettavaa johtopäätöstä pitää mukauttaa. Mallit vakiomuotoiselle ja mukautetulle (varauman sisältävä tai kielteinen) johtopäätökselle löytyvät suosituksen luvusta 6.

ISAE 3000 –standardin mukainen toimeksianto voi olla ns. ”kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto” tai ”rajoitetun varmuuden antava toimeksianto”. Tämä Suomen Tilintarkastajien suositus perustuu siihen oletukseen, että ESEF-varmennus suoritetaan kohtuullisen varmuuden antavana toimeksiannota ja ISAE 3000 (Muut varmennustoimeksiannot kuin menneitä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus) –standardin mukaisesti. Standardin tarkoittama mitattava kohde on tällöin ESEF-tilinpäätös siltä osin, kuin tilintarkastaja sen varmentaa (ks. luku 4), ja kriteeristö on ESEF RTS.

Saavuttaakseen kohtuullisen varmuuden tilintarkastajan on mm.

- tunnistettava ja arvioitava olennaisen virheellisyyden riskit
- suunniteltava toimenpiteet riskeihin vastaamiseksi
- määriteltävä tarkastuskohteen olennaisuus
- muodostaa käsitys toimeksiannon kannalta relevantista asiakkaan sisäisestä valvonnasta, johon kuuluu
 - o relevanttien kontrollien rakenteen arvioiminen
 - o sen arvioiminen, onko kontrollit otettu käyttöön, suorittamalla tiedusteluja ja muita toimenpiteitä
- riskiarvioon perustuen
 - o varmistuttava relevanttien kontrollien tehokkuudesta
 - o tehtävä muita tarkastustoimenpiteitä kontrollitestauksen lisäksi

Tilintarkastajan on arvioitava riskejä toimeksiannon aikana tarvittaessa uudelleen ja tehtävä tarpeen vaatiessa lisätarkastustoimenpiteitä.

5 ESEF-raportoinnin varmentaminen

5.1 Toimeksiannon ehdoista sopiminen

Ennen kuin ESEF-tilinpäätöksen varmentamista koskeva toimeksianto voidaan aloittaa, on tilintarkastajan ja yhtiön sovittava toimeksiannon ehdoista. Toimeksiannon sovitut ehdot on esitettävä riittävän yksityiskohtaisesti toimeksiantokirjeessä, tai muussa sopivan muotoisessa kirjallisessa sopimuksessa tai vahvistuksessa.

Toimeksiantokirjeen on oltava yhdenmukainen varmennuksesta annettavan raportin kanssa erityisesti toimeksiannon laajuutta koskien. Suoritettavista toimenpiteistä on kuitenkin hyvä sopia toimeksiantokirjeessä yksityiskohtaisemmin kuin ne esitetään varmennusraportissa.

5.2 Osaaminen

Ennen kuin ESEF-varmentamista koskeva toimeksianto aloitetaan, on varmistettava, että tilintarkastajalla on riittävä osaaminen toimeksiannon suorittamiseen.

Toimeksiannon johtajalla on oltava riittävä osaaminen ja ymmärrys, jotta hän voi vastata ESEF-varmennustoimeksiannon laadusta ja ottaa vastuun annettavasta johtopäätöksestä. Hänen on myös varmistettava, että toimeksiannon suorittavilla henkilöillä yhdessä on tarvittava pätevyys ja kyvykyys suorittaa toimeksianto relevanttien standardien sekä sovellettavien säädösten ja määräysten mukaisesti.

Tilintarkastaja voi toimeksiannossaan käyttää myös joko ulkoista tai yhteisön sisäistä erityisasiantuntijaa. Tämä ei kuitenkaan pienennä toimeksiannon johtajan vastuuta annettavasta johtopäätöksestä.

5.3 Ammatillinen harkinta

Tilintarkastajan on kaikessa työssään harjoitettava ammatillista harkintaa sekä tilintarkastustoimeksiannon suunnittelussa että toteutuksessa, mukaan lukien suoritettavien tarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus. ESEF-varmentamisen yhteydessä harkinnan tarve saattaa korostua esimerkiksi merkintöjen valinnan, laajennuksien ja niiden ankkurointien osalta, mutta myös teknisen validoinnin varoituksiin, merkintöjen laajuuteen ja yksityiskohtiin liittyvissä asioissa.

5.4 Riskiarvio

Kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa toimeksiantoriskiin vastaamiseksi suoritettaviin analyttisiin toimenpiteisiin kuuluu ISAE 3000.A3(c) mukaan se, että muodostetaan riittävän tarkat odotusarvot olennaisten virheellisyyksien tunnistamiseksi. Jotta toimeksiantoriski on mahdollista alentaa kohtuullisen varmuuden antamiseksi riittävän hyväksyttävälle tasolle, on tilintarkastajan ensin tunnistettava ja arvioitava ESEF-

tilinpäätöksen laatimiseen ja merkitsemiseen liittyviä mahdollisia olennaisen virheellisuuden riskejä. Riskit voivat johtua muun muassa merkitsemisprosessin heikkoudesta, joka johtaa puutteelliseen ja virheelliseen merkitsemiseen.

Alla on esitetty mahdollisia ESEF-tilinpäätöksiin liittyviä riskejä. Lista ei ole kattava, mutta ohjaa tilintarkastajaa pohtimaan ja tunnistamaan ESEF-varmennuksessa huomioitavia riskejä.

Merkityn tiedon *täydellisyyteen* liittyvät riskit:

- Kaikkia IFRS-konsernitilinpäätöksen lukuja ei ole merkitty.
- Kaikkia IFRS-konsernitilinpäätöksen liitetietoja ei ole merkitty kuten ESEF RTS:n liitteessä II on esitetty.
- Yhtiön identifiointiin liittyvät merkinnät puuttuvat.

Merkityn tiedon *oikeellisuuteen* liittyvät riskit:

- Merkitty tieto ei vastaa tilintarkastettua tilinpäätöstä.
- IFRS-konsernitilinpäätöksessä esitetty tieto on merkitty väärin (arvo ja attribuutit, kuten vuosi, tilikausi, valuutta, debet/credit, mittakaava).
 - Ydintaksonomiasta on valittu väärä elementti.
- Laajennetun taksonomian elementtiä ei ole ankkuroitu siihen ydintaksonomiaelementtiin, joka on lähimpänä laajennetun elementin kirjanpidollista merkitystä.
- Tilanteissa, joissa laajennettu elementti yhdistää monta ydintaksonomian elementtiä, yhtiö ei ole ankkuroinut laajennettua taksonomiaelementtiä kaikkiin näihin ydintaksonomian elementteihin.
- Yhtiön identifiointiin liittyvät merkinnät ovat virheellisiä.

Muita mahdollisia riskiarvioon vaikuttavia tekijöitä:

- ESEF-raportin luomiseen käytettävän ohjelmiston toiminta ja sen käytön osaaminen.
- Käytettävän ulkopuolisen tahon osaaminen.
- Yhtiön oma osaaminen.

5.5 Olennaisuus

Tilintarkastajan toimeksiannolle määrittämä olennaisuus ohjaa hänen työtään. Olennaisuutta hyödynnetään suunniteltaessa tarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta ja laajuutta sekä arvioitaessa, onko tarkastuksen kohde olennaisesti oikein (ts. ei olennaista virhettä). ESEF RTS ei ota kantaa olennaisuuteen puhuttaessa tilinpäätöksen

merkitsemisestä. Tilintarkastaja voi merkintöjä varmentaessaan hyödyntää ISAE 3000 - ohjeistusta ja hyödyntää olennaisuutta päättäessään toimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta sekä arvioidessaan, onko kohdetta koskevassa tiedossa virheellisyyksiä tai prosessipoikkeamia.

Olennaisuuden soveltaminen edellyttää, että tilintarkastaja muodostaa käsityksen siitä, mitkä tekijät saattaisivat vaikuttaa tiedon käyttäjien päätöksiin, ja arvioi näitä tekijöitä. Olennaisuuden käsitettä pohdittaessa laadullisten ja määrällisten tekijöiden suhteellinen merkitys yksittäisessä toimeksiannossa perustuu aina ammatilliseen harkintaan, joka pohjautuu viime kädessä tarkastuskohteeseen liittyvän tiedon käyttäjän tarpeisiin. ESEFin osalta tämä tarkoittaa harkintaa siitä, millä todennäköisyydellä virheellinen merkintä vaikuttaisi tiedon käyttäjän taloudelliseen päätöksentekoon.

On huomioitava, että konekielistä merkitsemistä hyödyntävillä käyttäjillä voi olla tiedon luotettavuuden ja tarkoituksenmukaisuuden näkökulmasta erityisiä tarpeita ja odotuksia merkitsemisen täydellisyydelle ja oikeellisuudelle. Esimerkiksi ESEF-raportin teknisen validoinnin tulee olla kunnossa, vaikka kaikki mahdolliset virheet eivät olisikaan merkityksellisiä euromääräisen olennaisuuden näkökulmasta. Teknistä validointia suoritettaessa on tärkeä huomata, että "Warning" voi olla merkityksetön varoitus tai oikeasti vakava virhe.

Tilintarkastaja voi päätyä pitämään merkintöjen varmentamisen kannalta olennaisina esimerkiksi eriä ja tietoja, joita on pidetty olennaisina myös tilintarkastetussa tilinpäätöksessä joko suuruuden tai riskin vuoksi. Olennaisina voidaan pitää riskin perusteella myös yhtiön omia laajennuksia ja ankkurointeja, sekä muita erityistä harkintaa vaativia merkintöjä.

Olennaisuutta tulee harkita myös ESEF-tilinpäätöksen ja tilintarkastetun tilinpäätöksen sekä toimintakertomuksen yhdenmukaisuuden tarkastamisessa.

5.6 Toimenpiteet tunnistettuihin riskeihin vastaamiseksi

Tilintarkastajan tulee hankkia riittävä varmuus siitä, että yhtiön ESEF-tilinpäätös on laadittu ESEF RTS:n vaatimusten mukaisesti siltä osin, kuin toimeksiannon toimeksiantokirjeellä on sovittu.

Vastatakseen arvioituihin olennaisen virheellisyyden riskeihin, tilintarkastajan tulee valita ja suunnitella soveltuvat toimenpiteet sekä määrittää merkintöjen aineistotarkastukselle asianmukaiset otoskoot olennaisuus huomioiden. Valittujen toimenpiteiden suorittamisen tulisi johtaa siihen, että tilintarkastaja saa tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä antaakseen varmennusraportin siitä, että

1. ESEF-tilinpäätökseen sisältyvän konsernitilinpäätöksen tiedot on merkitty iXBRL-merkein ESEF RTS:n vaatimusten mukaisesti, ja että

2. ESEF-tilinpäätös on yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa.

Antaakseen lausunnon merkinnöistä tilintarkastajan on tarkastettava mm. seuraavia asioita

- onko kaikki ESEF RTS:n vaatimat tiedot merkitty
- vastaako merkitty tieto (kuten tilinpäätöksen luku) tilintarkastettua tilinpäätöstä
- onko ydintaksonomiasta valittu elementti asianmukainen
- vaaditaanko laajennettu elementti
- onko laajennettu elementti asianmukaisesti ankkuroitu ydintaksonomiaan (siihen elementtiin, joka on lähimpänä laajennetun elementin kirjanpidollista merkitystä)
- tilanteissa, joissa laajennettu elementti yhdistää monta ydintaksonomian elementtiä, onko laajennettu taksonomiaelementti ankkuroitu kaikkiin kyseisiin ydintaksonomian elementteihin
- onko merkinnässä käytetty luku (fact value) oikein ja onko teksti ymmärrettävää
- onko merkinnöissä käytetty oikeita attribuutteja (kuten tilikausi tai tilinpäätöshetki, valuutta, debet/kredit sekä mittakaava)
- ovatko yhtiön identifiointiin liittyvät merkinnät oikein
- läpäiseekö ESEF-raportti teknisen validoinnin
- onko ESEF-raportti käyttäjän kannalta ymmärrettävä, huomioiden myös kieliversiot.

Tilintarkastaja voi hankkia evidenssin testaamalla kontroleja tai tekemällä aineistotarkastusta, tai yhdistelemällä näitä kahta tapaa. Aineistotarkastusta on kuitenkin aina tehtävä, pelkkä kontrollien testaaminen ei riitä kohtuullisen varmuuden saavuttamiseen. Käytännössä tilintarkastajat varmentavat merkinnät yleensä kattavalla aineistotarkastuksella.

5.6.1 Kontrollien testaus

Tilintarkastaja voi päättää luottaa yhtiön ESEF-tilinpäätöksen laatimista koskeviin, toimeksiannon kannalta relevantteihin kontroleihin vähentääkseen aineistotarkastustoimenpiteiden määrää, mikäli hänellä on evidenssiä kontrollien tehokkuudesta.

Tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys ESEF-tilinpäätöksen laatimis- ja merkitsemisprosessista sekä yhtiön sisäisistä kontroleista. Päättäessään aineistotarkastuksen luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta, tilintarkastaja arvioi muodostamansa käsityksen perusteella samalla, aikooko hän luottaa kontrollien tehokkuuteen. Saavuttaakseen luottamukselleen asianmukaisen perustan,

tilintarkastajan on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuudesta.

Yhtiön johdon on suunniteltava, otettava käyttöön ja ylläpidettävä sisäisiä kontroleja sen varmistamiseksi, että yhtiö noudattaa ESEF RTS:a. Yhtiön ESEF-prosessiin voi esimerkiksi kuulua, että yksi henkilö vastaa konsernitilinpäätöksen merkitsemisestä ja toinen henkilö toimii kontrollina tarkastaen edellisen tekemän työn. Tällaisessa tilanteessa kontrollia testattaessa voitaisiin varmistua siitä, että kontrollin suorittavalla henkilöllä on riittävä ymmärrys ESEF-vaatimuksista, mukaan lukien taksonomia, jotta hän pystyy uskottavasti arvioimaan merkintöjen asianmukaisuutta.

Jos tilintarkastaja saa riittävästi evidenssiä kontrollien toimivuudesta, hän voi pienentää aineistotarkastustoimenpiteiden laajuutta.

5.6.2 Aineistotarkastus

Aineistotarkastuksen laajuus edellyttää ammatillista harkintaa, ja siihen vaikuttaa myös tilintarkastajan arvio mahdollisten kontrollitestausten tuloksista. Yleensä varmennustoimeksiantojen aineistotarkastuksessa ei edellytetä 100 % kattavuutta. Aineistotarkastustoimenpiteiden laajuuden arviointi pitää tehdä erikseen merkintöjen varmentamisen ja tilinpäätösten (ESEF-tilinpäätös ja tilintarkastettu tilinpäätös) sisällöllisen vastaavuuden osalta.

Tilintarkastajan tulee varmistua ESEF-tilinpäätöksen ja tilintarkastetun tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen sisällöllisestä yhdenmukaisuudesta. Tämä voidaan tehdä esimerkiksi vertaamalla ESEF-tilinpäätöksen ihmissilmin luettavaa muotoa tilintarkastettuun tilinpäätökseen manuaalisesti tai tietokoneavusteisesti.

ESEF-tilinpäätösten merkintöjen aineistotarkastus voi sisältää seuraavia keinoja

- Hyödynnetään järjestelmää, joka pystyy tunnistamaan yhtiön käyttämät merkinnät ja joka voi hyödyntää sääntöjä tai tarkistuksia sen tunnistamiseksi, onko ESEF RTS:n merkintäsääntöjä noudatettu.
- Hyödynnetään järjestelmää, jonka avulla voidaan tarkistaa, onko raportointipaketti teknisesti validi annettujen sääntöjen mukaisesti.
- Käytetään tarkastustiimin jäseniä tarkastustoimenpiteiden suorittamiseen, tarkastustoimenpiteiden tulosten arviointiin ja sellaisten jatkotoimenpiteiden määrittämiseen, joita varmennustoimeksiannon suorittajan on tarkastustoimenpiteiden tulosten perusteella tehtävä.
- Tehdään varmennus eri kieliversiolle.

6 Tilintarkastajan johtopäätös ja raportointi

6.1 Johdanto raportointiin

Arvopaperimarkkinalain 7:8 § 4 momentin mukaan liikkeeseenlaskijan tilintarkastajan on varmennettava tai tilintarkastettava komission teknisen sääntelystandardin mukaisesti laadittu tilinpäätös ja ilmoitettava lausunnossaan, missä laajuudessa varmennus tai tilintarkastus on suoritettu. Tilintarkastajan lausunto on liitettävä kyseiseen tilinpäätökseen.

Kansainvälisessä varmennustoimeksiantostandardissa ISAE 3000.67–77 on selostettu seikkoja, jotka tulee ottaa huomioon kyseisen standardin mukaisessa raportoinnissa. Standardin mukaan raportointi räätälöidään toimeksiannon olosuhteiden mukaisesti. Suomen Tilintarkastajat ry on päätenyt seuraaviin suosituksiin raportoinnin osalta:

- Raportilla standardin tarkoittamasta johtopäätöksestä käytetään termiä "lausunto".
- Tarkastuksesta annetaan lyhyt vakioamuotoinen lausunto, mikäli tarkastuksen olosuhteet ja johtopäätökset mahdollistavat tämän. Muussa tapauksessa annetaan vakioamuotoisesta lausunnosta poiketen mukautettu, eli varauksen sisältävä tai kielteinen lausunto. Tällöin lausunnossa esitetään myös mukautetun lausunnon perustelut.
- Lausunto annetaan vain siitä, onko ESEF-tilinpäätökseen sisältyvä konsernitiilinpäätös merkitty olennaisilta osin ESEF RTS:n artiklan 4. mukaisesti. Vaikka tilintarkastaja tämän lisäksi varmistuisi myös siitä, että ESEF-tilinpäätös on yhdenmukainen tilintarkastetun tilinpäätöksen sekä toimintakertomuksen kanssa, tästä ei anneta lausuntoa. Odotusarvo on, että tilinpäätökset ovat yhdenmukaisia. Mikäli näin ei jostain syystä ole, tilintarkastaja pyytäisi yhtiötä korjaamaan asian. Tarvittaessa epäyhdenmukaisuudesta voidaan antaa mukautettu lausunto.
- Malli on laadittu tilanteeseen, jossa ESEF-varmennusraportin antaa sama tilintarkastaja, joka tilintarkastaa yhtiön tilinpäätöksen.

ISAE 3000.69:ssa on yksilöity ne osat, jotka varmennusraportin tulee sisältää. Suomen Tilintarkastajat ry:n antamat lausuntomallit sisältävät standardin vaatimat osat.

ISAE 3000.78:n mukaan tilintarkastajan tulisi ottaa huomioon muut kommunikointivelvoitteet, kuten onko hallintoelimille tarpeellista kommunikoida varmennustoimeksiantoa suoritettaessa esiin tulleista hallintojärjestelmän kannalta olennaisista seikoista. Yhtiön hallitukselle ja/tai johdolle tulisi erikseen tai muun

raportoinnin yhteydessä raportoida sellaisista ESEF-tilinpäätökseen liittyvistä epäkohdista ja kehitysehdotuksista, joita tilintarkastaja ei pidä niin olennaisina puutteina, että ne johtaisivat varauman sisältävään tai kielteiseen lausuntoon.

ESEF-varmennuksesta annettava raportti ja tilintarkastuskertomus voidaan liittää ESEF-tilinpäätökseen kolmella eri tavalla;

- varmennusraportti lisätään ESEF-tilinpäätökseen kuvana
- varmennusraportin teksti lisätään ESEF-tilinpäätökseen tekstimuodossa
- varmennusraportti lisätään ESEF-tilinpäätökseen rakenteisessa muodossa (merkittynä)

Kirjanpitolain muutoksessa vuonna 2023 määrättiin, että PRH antaa tarkemmat määräykset tilintarkastajan raporttien liittämisestä digitaaliseen tilinpäätökseen. Tilintarkastajan tulee tarkistaa voimassa olevat määräykset PRH:n verkkosivuilta.

6.2 Esimerkki vakiomuotoisesta raportista²

Riippumattoman tilintarkastajan raportti X Oyj:n ESEF-tilinpäätöksestä

X Oyj:n hallitukselle (tai muulle asianmukaiselle vastaanottajalle)

Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon, jonka kohteena on X Oyj:n (y-tunnus) komission teknisen sääntelystandardin mukaisesti laadittu tilinpäätös [tiedoston nimi] tilikaudelta x.x.xxxx.

Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuu

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat yhtiön toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen (ESEF-tilinpäätös) laatimisesta siten, että ne täyttävät komission teknisen sääntelystandardin vaatimukset. Tähän vastuuseen kuuluu

- laatia ESEF-tilinpäätös XHTML-muodossa komission teknisen sääntelystandardin artiklan 3 mukaisesti
- merkitä ESEF-tilinpäätökseen sisältyvän konsernitilinpäätöksen päälaskelmat, liitetiedot ja yhtiön tunnistetiedot iXBRL-merkein komission teknisen sääntelystandardin artiklan 4 mukaisesti sekä
- varmistaa ESEF-tilinpäätöksen ja tilintarkastetun tilinpäätöksen keskinäinen yhdenmukaisuus.

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat myös sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka

² Tilintarkastajan tulee varmistaa Tilintarkastajan raportointi -kirjasta, että hänellä on käytössään viimeisin raporttimalli.

ne katsovat tarpeelliseksi voidakseen laatia ESEF-tilinpäätöksen komission teknisen sääntelystandardin vaatimusten mukaisesti.

Tilintarkastajan riippumattomuus ja laadunvalvonta

Olemme riippumattomia yhtiöstä niiden Suomessa noudatettavien eettisten vaatimusten mukaisesti, jotka koskevat suorittamaamme toimeksiantoa ja olemme täyttäneet muut näiden vaatimusten mukaiset eettiset velvollisuutemme.

Tilintarkastaja soveltaa kansainvälistä laadunvalvontastandardia ISQMI, jonka mukaan tilintarkastusyhteisön on suunniteltava, otettava käyttöön ja pidettävä toiminnassa laadunhallintajärjestelmä, mukaan lukien eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista koskevat toimintaperiaatteet tai menettelytavat.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Velvollisuutenamme on arvopaperimarkkinalain 7:8 § mukaisesti varmentaa komission teknisen sääntelystandardin mukaisesti laadittu tilinpäätös. Annamme lausunnon siitä, onko ESEF-tilinpäätökseen sisältyvä konsernitilinpäätös merkitty olennaisilta osin komission teknisen sääntelystandardin 4 artiklan vaatimusten mukaisesti.

Velvollisuutenamme on ilmoittaa lausunnossamme, missä laajuudessa varmennus on suoritettu. Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin ISAE 3000 mukaisesti.

Tarkastukseen kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi siitä,

- onko ESEF-tilinpäätökseen sisältyvät konsernitilinpäätöksen päälaskelmat olennaisilta osin merkitty iXBRL-merkein komission teknisen sääntelystandardin 4. artiklan vaatimusten mukaisesti, ja
- onko ESEF-tilinpäätökseen sisältyvät konsernitilinpäätöksen liitetiedot ja yhtiön tunnistetiedot olennaisilta osin merkitty iXBRL-merkein komission teknisen sääntelystandardin 4 artiklan vaatimusten mukaisesti, ja
- ovatko ESEF-tilinpäätös ja tilintarkastettu tilinpäätös keskenään yhdenmukaisia

Valittujen tarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus riippuvat tilintarkastajan harkinnasta. Tähän sisältyy sen riskin arvioiminen, onko virheestä tai väärinkäytöksestä johtuvaa olennaista poikkeamaa komission teknisen sääntelystandardin vaatimuksista.

Käsityksemme mukaan olemme hankkineet lausuntomme perustaksi tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa tarkastusevidenssiä.

Lausunto

Arvopaperimarkkinalain 7 luvun 8 §:n mukaisena lausuntona esitämme, että X Oyj:n ESEF-tilinpäätökseen [tunniste] sisältyvät konsernitilinpäätöksen päälaskelmat sekä liitetiedot ja yhtiön tunnistetiedot tilikaudelta x.x.xxxx on olennaisilta osin merkitty komission teknisen sääntelystandardin vaatimusten mukaisesti.

Lausuntomme X Oyj:n konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksesta tilikaudelta x.x.xxxx on annettu tilintarkastuskertomuksellamme [päiväty x.x.xxxx]. Tällä raportilla emme anna konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksesta lausuntoa tai muuta varmennusjohtopäätöstä.

[Allekirjoitukset]

6.3 Esimerkit mukautetuista lausunnoista

ISAE 3000.73–77:ssa on selostettu olosuhteita, joiden vallitessa vakimuotoista lausuntoa ei tulisi antaa. Standardin mukaan mukautettu johtopäätös (lausunto) sisältää varauman tai on kielteinen. Johtopäätös voidaan myös jättää antamatta.

Raportti on muutoin rakenteeltaan samanlainen kuin edellä esitetty vakimuotoinen raportti, mutta ennen mukautettua lausuntoa tulee kertoa ne seikat, jotka johtivat mukautettuun lausuntoon. Lausuntokappaleen otsikko ja sisältö muuttuvat.

Varauman sisältävän/Kielteisen lausunnon perustelut

[Seikat, jotka johtivat mukautettuun lausuntoon.]

Varauman sisältävä lausunto

Arvopaperimarkkinalain 7 luvun 8 §:n mukaisena lausuntona esitämme, että raporttimme Varauman sisältävän lausunnon perustelut -osiossa kuvattujen seikkojen vaikutuksia lukuun ottamatta X Oyj:n ESEF-tilinpäätökseen [tunniste] sisältyvät konsernitilinpäätöksen päälaskelmat ja/tai liitetiedot ja/tai yhtiön tunnistetiedot tilikaudelta x.x.xxxx on olennaisilta osin merkitty komission teknisen sääntelystandardin vaatimusten mukaisesti.

Lausuntomme X Oyj:n konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksesta tilikaudelta x.x.xxxx

on annettu tilintarkastuskertomuksellamme [päiväty x.x.xxxx]. Tällä raportilla emme anna konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksesta lausuntoa tai muuta varmennusjohtopäätöstä.

TAI

Kielteinen lausunto

Arvopaperimarkkinalain 7 luvun 8 §:n mukaisena lausuntona esitämme, että raporttimme Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvattujen seikkojen merkittävyyden vuoksi X Oyj:n ESEF-tilinpäätökseen [tunniste] sisältyviä konsernitilinpäätöksen päälaskelmia ja/tai liitetietoja ja/tai yhtiön tunnistetietoja tilikaudelta x.x.xxxx ei ole olennaisilta osin merkitty komission teknisen sääntelystandardin vaatimusten mukaisesti.

Lausuntomme X Oyj:n konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksesta tilikaudelta x.x.xxxx on annettu tilintarkastuskertomuksellamme [päiväty x.x.xxxx]. Tällä raportilla emme anna konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksesta lausuntoa tai muuta varmennusjohtopäätöstä.

Lähteet ja linkit

- Accountancy Europe, guidance ja discussion paper, 191217-ESEF-assurance-paper-FINAL_update_2: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/191217-ESEF-assurance-paper-FINAL_update_2.pdf
- ESMA – ESEF Reporting Manual: https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-60-254_esef_reporting_manual.pdf
- ESMA validointiehdotukset: <https://www.esma.europa.eu/document/esef-validation-rules>
- Euroopan komission delegoitu asetus (2018/815/EY) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/ALL/?uri=CELEX:32019R0815>
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (2004/109/EY) (ns.avoimuusdirektiivi) <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/FI/TXT/?uri=CELEX%3A32004L0109>
- Finanssivalvonta, https://www.finanssivalvonta.fi/paaomamarkkinat/liikkeeseenlaskijat-ja-sijoittajat/esef_xbrl/
- IAASB, ISAE 3000 –standardi – Muut varmennustoimeksiannot kuin mennyttä aikaa koskevan taloudellisen informaation tilintarkastus tai yleisluonteinen tarkastus
- RTS on ESEF: http://data.europa.eu/eli/reg_del/2019/815

Suosituksessa käytetyt lyhenteet

Termi	Selite
CEAOB	Committee of European Auditing Oversight Bodies on Euroopan unionin tilintarkastusvalvonnan viranomainen, joka koordinoi kansallisten tilintarkastusvalvontaviranomaisten toimintaa EU:ssa. CEOAB:n tehtävänä on edistää tilintarkastuksen laatua ja parantaa tilintarkastusvalvonnan yhdenmukaisuutta EU:n jäsenmaissa. CEOAB:n vastuulla on myös kehittää ja ylläpitää EU:n tilintarkastusalan sääntelykehystä, joka sisältää EU:n tilintarkastusdirektiivit ja -asetukset.
ESEF	European Single Electronic Format, eurooppalainen yhtenäinen sähköinen raportointimuoto tiettyjä taloudellisia raportteja varten
ESEF taksonomia	European Single Electronic Format taxonomy) on tietorakenne, joka määrittelee taloudellisten raporttien sähköisen muodon standardit ja käsitteet. ESEF-taksonomian avulla tietoja on helpompi löytää, tulkita ja vertailla, mikä parantaa sijoittajien ja muiden sidosryhmien mahdollisuuksia analysoida yritysten taloudellista tilaa ja suorituskyykyä. ESEF taksonomian pohjana on IFRS Foundationiin IFRS taksonomia.
ESMA	European Securities and Markets Authority (Euroopan arvopaperimarkkinaviranomainen) on Euroopan unionin viranomainen, joka vastaa rahoitusmarkkinoiden sääntelystä ja valvonnasta EU:ssa. ESMA laatii ja ylläpitää RTS-standardeja.
HTML	Hypertext Markup Language on merkintäkieli, jota käytetään web-sivustojen luomiseen. HTML koostuu koodista, jonka avulla määritellään sivun rakennetta ja sisältöä, kuten otsikoita, kappaleita, kuvia ja linkkejä.
iXBRL	Inline eXtensible Business Reporting Language on merkintäkieli, joka mahdollistaa XBRL-tietojen sisällyttämisen HTML-dokumentteihin. Käytännössä dokumentti sisältää sekä ihmissilmin luettavan version että koneluettavaa strukturoitua dataa.
Merkintä, tagging	Merkinnällä viitataan tässä suosituksessa prosessiin, jossa tunnistetaan tiettyjä taloudellisia tietoja asiakirjassa ja annetaan niille yksilöllinen tunniste, joka kuvaa niiden merkitystä ja kontekstia ("tag"). Merkintää käytetään tunnistamaan yksittäisiä tietoja kuten liikevaihtoa, kuluja, varoja ja velkoja. ESEF muotoisen raportin merkinnät tehdään ESEF taksonomian mukaisesti.
RTS	RTS (Regulatory Technical Standards) -asetuksia on useita. Tässä suosituksessa RTS viittaus liittyy ESEF-standardin

	täytäntöönpanoon. RTS on EU:n asettama tekninen sääntelystandardi, jota sovelletaan ESEF-standardin täytäntöönpanoon: <i>Commission Delegated Regulation (EU) 2019/815 of 17 December 2018 supplementing Directive 2004/109/EC of the European Parliament and of the Council with regard to regulatory technical standards on the specification of a single electronic reporting format</i>. ESMA laatii ja ylläpitää RTS-standardia. RTS-standardit ovat yksityiskohtaisia teknisiä määräyksiä, jotka määrittävät tarkat tekniset vaatimukset ESEF:n käytölle, kuten raportointitiedon tunnistamiselle ja merkitsemiselle.
XBRL	eXtensible Business Reporting Language, on merkintäkieli, joka on suunniteltu taloudellisten tietojen, kuten tilinpäätösten ja kirjanpidon, kuvaamiseen sähköisessä muodossa. XBRL mahdollistaa tietojen jakamisen eri järjestelmien välillä yhtenäisessä muodossa, mikä helpottaa tietojen käsittelyä ja analysointia.
XHTML	Extensible Hypertext Markup Language on HTML:stä kehitetty verkkosivujen merkintäkieli, joka täyttää XML:n muotovaatimukset. XHTML:ää voidaan käyttää samalla tavalla kuin HTML:ää web-sivujen luomiseen, mutta se on tiukemmin standardoitu ja seuraa tarkempia sääntöjä kuin HTML.