

LISTAYHTIÖN ESEF- TILINPÄÄTÖKSEN VARMENTAMINEN

SUOMEN TILINTARKASTAJAT RY:N SUOSITUKSIA 4/2020

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajia edustava edunvalvontajärjestö. Jäsenemme ovat tilintarkastuslain mukaisesti hyväksytyjä HT-, KHT-, JHT- ja JHTT-tilintarkastajia 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 yli 90 % Suomessa toimivista hyväksytyistä tilintarkastajista.

Sisällysluettelo

1. Johdanto	3
2. EU-asetus ja Suomen lainsäädäntö	4
2.1 EU lainsäädäntö	4
2.2 Suomen lainsäädäntö.....	6
3. ESEF-raportoinnin prosessi.....	7
3.1 Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatiminen.....	7
3.2 IFRS-konsernitilinpäätöksen merkintä XBRL-merkinnöin	8
3.2.1 Laajennetun taksonomian käyttö	10
3.3 Raportointiasiakirjan muodostaminen	10
3.4 Raportointipaketin toimitus kansalliseen tiedotevarastoon ja julkaisu liikkeeseenlaskijan internetsivuilla.....	11
3.5 Raportointiprosessi ensimmäisen vuoden jälkeen	11
4. Varmennuksen standardiviitekehys	12
5. ESEF raportoinnin varmentaminen	13
5.1 Toimeksiannon ehdoista sopiminen	13
5.2 Osaaminen	13
5.3 Ammatillinen harkinta	13
5.4 Riskiarvio	14
5.5 Olennaisuus.....	14
5.6 Toimenpiteet tunnistettuihin riskeihin vastaamiseksi.....	15
5.6.1 Kontrollien testaus	16
5.6.2 Aineistotarkastus	17
6. Tilintarkastajan johtopäätös ja raportointi	17
6.1 Johdanto.....	17
6.2 Esimerkki vakiomuotoisesta raportista.....	18
6.3 Esimerkit mukautetuista lausunnoista	20
Lähteet ja linkit	21
Liitteet.....	22

Tässä suosituksessa käsitellään ESEF RTS:n vaatimusten mukaisen sähköisen vuositilinpäätöksen varmentamista (ESEF-tilinpäätös). Varmennus kohdistuu ESEF-tilinpäätöksen sisältämän, IFRS:n mukaan laaditun, konsernitilinpäätöksen iXBRL-merkintöihin sekä ESEF-tilinpäätöksen yhdenmukaisuuteen tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa.

1. Johdanto

Eurooppalaisten listayhtiöiden ("yhtiö") on tilikaudesta 2020 lähtien raportoitava 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 (AML 7:5 §). Asetuksesta käytetään tässä suosituksessa nimitystä "ESEF RTS". Asetuksen vaatimusten mukaisesta sähköisestä vuositilinpäätöksestä, jonka Suomessa muodostavat tilinpäätös ja toimintakertomus, käytetään suosituksessa nimitystä "ESEF-tilinpäätös".

ESEF-tilinpäätös on toimitettava samanaikaisesti keskeisille tiedotusvälineille, asetettava saataville yhtiön omille internetsivuilla sekä toimitettava kansalliseen tiedotevarastoon (Officially Appointed Mechanism, OAM), jollaisena Suomessa toimii Helsingin Pörssi (Nasdaq Helsinki). ESEF RTS:n vaatimukset koskevat listayhtiön tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen julkistamisen sähköistä muotoa. Muita arvopaperimarkkinalain mukaisia julkistamiseen liittyviä vaatimuksia se ei muuta. ESEF RTS ei myöskään vaikuta tilinpäätöksen tai toimintakertomuksen kokoamiseen, sisältöön tai allekirjoittamiseen.

ESEF RTS ei sisällä määräyksiä tilinpäätöksen tilintarkastuksesta tai muusta varmentamisesta. Lakisääteinen tilintarkastus kohdistuu ja tilintarkastuskertomus liitetään siihen tilinpäätökseen, jonka yhtiön johto on allekirjoittanut. Tämä suositus koskee tilanteita, joissa ESEF-tilinpäätös ei ole lakisääteisen tilintarkastuksen kohteena. Suositus ei siis koske tilinpäätöksen lakisääteistä tilintarkastusta tai toimintakertomuksen lukemista tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä. Lakisääteisen tilintarkastuksen kohteena olevasta tilinpäätöksestä käytetään tässä suosituksessa nimitystä "tilintarkastettu tilinpäätös".

Nykyainsäädäntöön ei sisälly erikseen vaatimuksia ESEF-tilinpäätöksen varmentamisesta, mutta yhtiö voi hankkia ESEF-tilinpäätökselleen varmennuksen vapaaehtoisesti. Vapaaehtoinen varmentaminen antaa yhtiölle ja tilinpäätöksen käyttäjille lisävarmuutta ESEF RTS:n vaatimusten täyttämistä. Varmentaminen voi olla hyödyllistä myös sijoittajien ja muiden tilinpäätösten käyttäjien luottamuksen näkökulmasta. ESEF-tilinpäätöksen varmentamisesta käytetään tässä suosituksesta nimitystä "ESEF-varmennus", ja se tehdään lakisääteisestä tilintarkastuksesta erillisenä toimeksiantona.

ESEF-sääntelyn vaikutuksista tilintarkastukseen on annettu myös EU-komission Q&A ja CEAOB:n ohjeistus. Niitä sovellettaessa on kuitenkin otettava huomioon myös kansallinen lainsäädäntö. Tilintarkastussääntelyyn mahdollisesti tehtävät muutokset vaikuttavat tämän suosituksen voimassaoloon.

Suomen Tilintarkastajat ry:n tavoitteena on mahdollisimman yhtenäinen, tehokas ja selkeä ESEF-varmennustapa. Siksi olemme laatineet tämän suosituksen ohjeistamaan tilintarkastajia ESEF-tilinpäätöksen varmentamisessa ja siitä raportoimisessa. Suosituksen mukainen varmentaminen kohdistuu

- ESEF-tilinpäätökseen sisältyvän konsernitilinpäätöksen merkitsemiseen iXBRL-merkein ja
- ESEF-tilinpäätöksen yhdenmukaisuuteen toimintakertomuksen ja tilintarkastetun tilinpäätöksen kanssa.

Suositus ei velvoita tilintarkastajaa tai raportoivaa yhtiötä. Suositus on laadittu Euroopan tilintarkastajaliiton, Accountancy European, ohjeistuksen pohjalta, mutta siinä otettu huomioon kansalliset erityispiirteet.

Suositus on laadittu työryhmässä, jonka jäseninä toimivat edustajia seuraavista tilintarkastusyhteisöistä; BDO, Deloitte, EY, KPMG ja PwC. Suositus on hyväksytty julkaistavaksi Suomen Tilintarkastajat ry:n

hallituksessa 1.6.2020.

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 hyväksytyjen kansainvälisten tilinpäätösstandardien, jäljempänä 'IFRS-standardit', 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-standardien mukaisesti.

KOMISSION DELEGOITU ASETUS (EU) 2018/815,

1 artikla

Kohde

Tässä asetuksessa määritetään direktiivin 2004/109/EY 4 artiklan 7 kohdassa tarkoitettu yhtenäinen sähköinen raportointimuoto, jota liikkeeseenlaskijoiden on käytettävä vuositilinpäätösten laadinnassa.

3 artikla

Yhtenäinen sähköinen raportointimuoto

Liikkeeseenlaskijan on laadittava koko vuositilinpäätöksensä XHTML-muodossa.

IFRS-standardien 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 delegeoituun asetus (2018/815/EY). Direktiivin 4. artiklan 7 kohdan mukaan liikkeeseenlaskijoiden, joiden arvopaperit on otettu kaupankäynnin kohteeksi säännellyllä markkinalla, on tilikaudesta 2020 lähtien raportoitava tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa (vuositilinpäätös) yhtenäisessä sähköisessä muodossa (Europan Single Electronic Format, ESEF). Asetuksen 1 artiklan mukaan yhtenäinen sähköinen muoto on XHTML (Extensible Hypertext Markup Language). Suomessa asetus velvoittaa käytännössä Helsingin pörssissä (Nasdaq Helsinki) noteerattuja yhtiöitä.

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-standardien mukaisesti (jatkossa ”konsernitilinpäätös”), on merkittävä. Merkintöjen osalta on käytettävä XBRL-merkintäkieltä (eXtensible Business Reporting Language) sekä ydintaksonomiaa. Mikäli ydintaksonomian elementit eivät ole asianmukaisia, tulee käyttää laajennettua taksonomiaa.

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 sovelletaan vuositilinpäätöksiin, jotka laaditaan 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta. Jotta koneluettavassa muodossa tapahtuvan tilinpäätösraportoinnin täytäntöönpano olisi sujuvaa ja erityisesti jotta liikkeeseenlaskijoilla olisi kohtuullisesti aikaa mukautua XBRL-tekniikan käyttöön, konsernitilinpäätöksen liitetietojen pakollista merkitsemistä sovelletaan vasta 1.1.2022 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta laadittaviin vuositilinpäätöksiin.

Euroopan arvopaperimarkkinaviranomaiset (ESMA) laatii teknisiä sääntelystandardeja, joiden avulla ESEF RTS saatetaan säännöllisesti ajan tasalle.

2.2 Suomen lainsäädäntö

ESEF RTS on sellaisenaan listayhtiöitä sitova myös Suomessa. Suomen lainsäädännössä julkisesti noteerattujen yhtiöiden tilinpäätöksen laatimista ja julkaisemista määrittelevän viitekehyksen muodostavat kirjanpitolaki (KPL), osakeyhtiölaki (OYL) ja arvopaperimarkkinalaki (AML). Listayhtiöt ovat myös tilintarkastuslain mukaisesti tilintarkastusvelvollisia.

Tilintarkastuslain 3:1 § ensimmäisen momentin mukaisesti tilintarkastuksen kohteena on yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto. Tilintarkastuskertomus annetaan siitä tilinpäätöksestä, johon lakisääteinen tilintarkastus kohdistuu. Tilintarkastuslakiin ei toistaiseksi sisälly erillisiä vaatimuksia ESEF-tilinpäätösten varmentamisesta.

Kirjanpitolain 7:1 § ensimmäinen momentti edellyttää, että kirjanpitovelvollisen, jonka liikkeeseen laskemat arvopaperit on otettu kaupankäynnin kohteeksi Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa säännellyllä markkinalla, tulee laatia konsernitilinpäätöksensä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja noudattaen. (30.12.2015/1620).

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 internetsivuille. 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 aiheutonta 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.

3. ESEF-raportoinnin prosessi

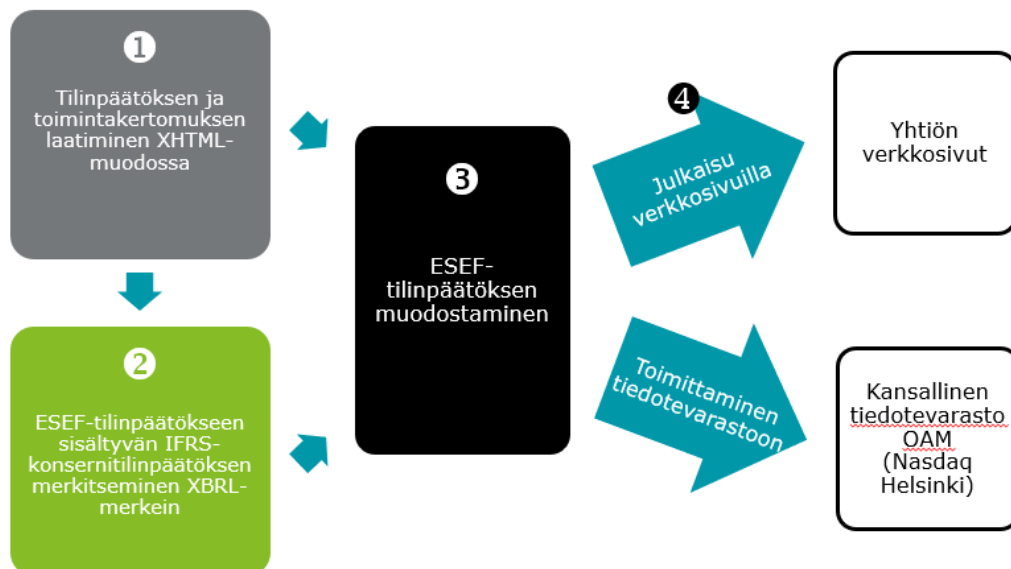
ESEF RTS:n mukaan vuositilinpäätös (ESEF-tilinpäätös) tulee laatia XHTML-muodossa, minkä lisäksi tilinpäätökseen sisältyvä IFRS-konsernitilinpäätös merkitään XBRL-merkkejä käyttäen. ESEF RTS edellyttää, että XBRL-merkinnät upotetaan XHTML-asiakirjoihin käyttäen Inline XBRL -teknologiaa (iXBRL, ihmissilmin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

ESEF-raportoinnissa käytetään IASB:n julkaisemaa IFRS-taksonomiaan perustuvaa ydintaksonomiaa, 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.



Kuva. ESEF-raportointiprosessin vaiheet tilikaudella 2020.

Seuraavassa käsitellään tarkemmin yllä kuvattuja ESEF-raportoinnin vaiheita.

3.1 Tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatiminen

ESEF RTS ei välttämättä vaikuta tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisprosessiin, mutta muussa

muodossa laadittu tilinpäätös ja toimintakertomus on kokonaisuudessaan muunnettava XHTML-muotoon, jolloin ne muodostavat asetuksen tarkoittaman vuositilinpäätöksen.

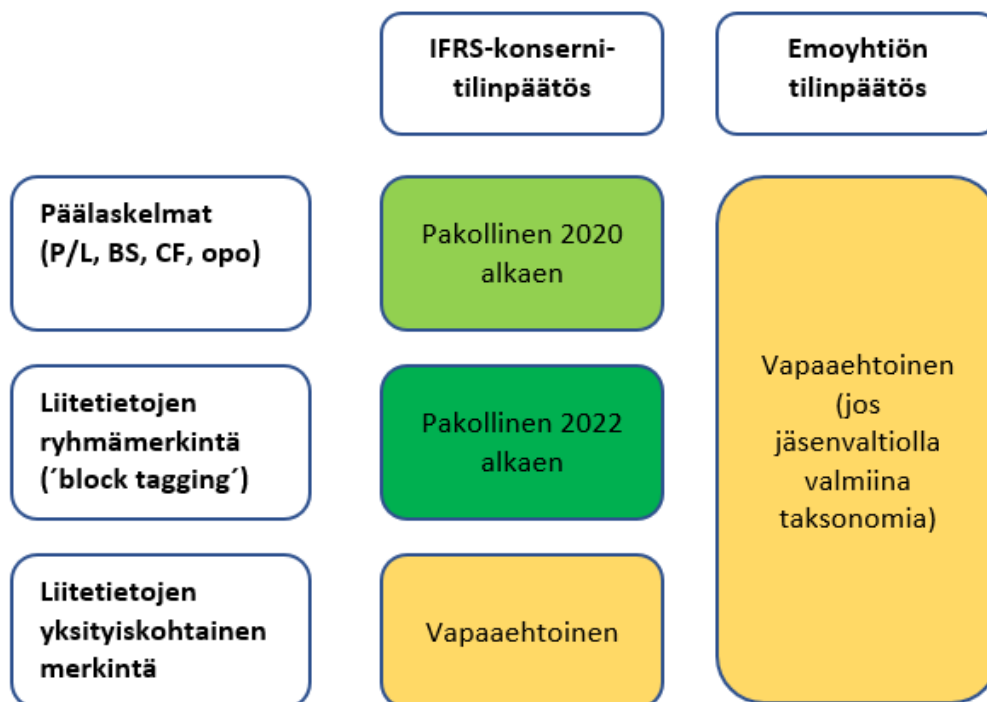
3.2 IFRS-konsernitilinpäätöksen merkintä XBRL-merkinnöin

XBRL-merkinnät voidaan tehdä joko siinä vaiheessa, kun tilinpäätöksen rakenne on tiedossa ennen kauden lukujen valmistumista tai valmiiseen tilinpäätökseen. Tavasta riippumatta on merkintöjen lisääminen tilinpäätöksen laatimisesta erillinen toimenpide ja voidaan toteuttaa joko raportointiprosessia ennen, sen aikana tai tilinpäätöksen valmistuttua.

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) 1.1.2020 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla: tietyt yhtiötä koskevat perustiedot (yhteisön nimi, kotipaikka, kotivaltio, jne.)
- c) 1.1.2022 tai sen jälkeen alkavilla tilikausilla yllä mainittujen lisäksi 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.



Kuva. ESEF-tilinpäätöksen merkitseminen.

XBRL-merkintöjä voidaan tehdä jo ennen tilinpäätöksen lukujen valmistumista, kunhan tilinpäätöksen täsmällinen rakenne on tiedossa. XBRL-merkinnät voidaan tehdä yksinkertaisimmillaan esimerkiksi Excel-

taulukkoon, jossa on kaikki raportoitavat rivit ja sarakkeet sekä raportoitavat kaudet. Kehittyneemmässä julkaisujärjestelmässä prosessi voi olla integroitu osaksi vuosikertomuksen taitto- ja julkaisuprosessia. Merkinnät voivat olla myös sisäänrakennettuja konserniraportointijärjestelmään samaan tapaan kuin tilikartta.

Merkintöjen tekeminen ei edellytä erityisen työkalun käyttöä, mutta erilaiset merkitsemisohjelmit auttavat liikkeeseenlaskijaa valitsemaan taksonomiasta kirjanpidolliselta merkitykseltään oikeat merkinnät sekä huomioimaan taksonomian elementtien hierarkian ja asianmukaiset tietotyypit.

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 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 taksonomia-elementtien kokonaisuus ja linkkien kokoelma, joka perustuu IFRS-säätiön julkaisemaan IFRS-taksonomiaan.	Liikkeeseenlaskijan (yhtiö) kehittämä taksonomia-elementtien kokonaisuus ja linkkien kokoelma.

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

Molemmat taksonomiat hyödyntävät seuraavien linkkien kokoelmaa:

- a) esitystavan linkkikanta, jossa ryhmitetään taksonomiaelementit;
- b) laskennan linkkikanta, jossa ilmaistaan taksonomiaelementtien väliset aritmeettiset suhteet;
- c) nimikkeiden linkkikanta, jossa kuvataan kunkin taksonomiaelementin merkitys;
- d) 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. Useimmat merkintäohjelmit mahdollistavat useiden kieliversioiden merkitsemisen yhtäaikaaisesti ja voikin olla mahdollista, että merkinnät toteutetaan käytännön syistä ensisijaisesti englanninkielisiä taksonomiaelementtejä käyttäen. 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 nimi (Nimike) <i>Element name (Label)</i>	Aineellisetkäyttöomaisuushyödykkeet <i>PropertyPlantAndEquipment</i>
Kausi <i>Period</i>	31.12.2020
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.

3.2.1 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

- ei tule toisintaa minkään ydintaksonomian elementin merkitystä tai soveltamisalaa;
- on yksilöitävä elementin laatija;
- on sisällettävä tarvittava balance -attribuutti (debet/kredit);
- 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 suhdemäärityksen 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). Tällä tarkoitetaan kyseisen laajennetun taksonomian elementin suhteen yksilöimistä kyseiseen ydintaksonomian elementtiin liikkeeseenlaskijan laajennetun taksonomian suhdemäärityksen linkkikannassa. 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 tietotyyppiin ja aikatyyppiin, joilla tieto on merkitty, on kuvastettava merkityn tiedon kirjanpidossa käytettyä merkitystä. Yhtiöt eivät saa määrittää tai soveltaa taksonomian elementtien kustomoituja tyyppisiä, jos XBRL-spesifikaatiossa tai XBRL Data Types Registry -rekisterissä on jo määritetty sopiva tyyppi.

3.3 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
Suhdemäärittelyyn 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.

3.4 Raportointipaketin toimitus kansalliseen tiedotevarastoon ja julkaisu liikkeeseenlaskijan internetsivuilla

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.

3.5 Raportointiprosessi ensimmäisen vuoden jälkeen

Ensimmäistä raportointivuotta seuraavina vuosina yhtiön ei ole tarpeen aloittaa edellä kuvattua prosessia aivan alusta. Edellisellä tilikaudella käytetyt merkinnät voidaan siirtää seuraavan vuoden tilinpäätökseen joko

automaattisesti tai manuaalisesti, riippuen käytössä olevista työkaluista. Useimmat merkintätyökalut/-sovellukset mahdollistavat automaattisen merkintöjen siirron uuteen tilinpäätöspohjaan.

Tämän jälkeen prosessi toistuu pääpiirtein edellä kuvatun laisena. Yhtiön on kuitenkin varmistuttava siitä, että sekä tilinpäätöksen esittämistavassa, IFRS-standardeissa että käytettävässä taksonomiassa tapahtuneet muutokset tulevat huomioiduksi.

4. Varmennuksen standardiviitekehys

Käytännössä on tehokkainta, että ESEF-tilinpäätöksen varmennuksen suorittaa yhtiön oma tilintarkastaja eli käytännössä tilintarkastusyhteisö, jonka yhtiön yhtiökokous on valinnut lakisääteiseksi tilintarkastajaksi.

Tilintarkastajien on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa myös suorittaessaan muita kuin tilintarkastustoimeksiantoja. Tämä tarkoittaa muun muassa sitä, että tilintarkastajien on noudatettava tarkastuksessa IAASB:n (International Auditing and Assurance Standards Board) antamia kansainvälisiä tilintarkastusalan standardeja, jotka sisältävät peruseriaatteet, keskeiset menettelytavat ja ohjeistusta. Standardit sääntelevät 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 laadunvalvontastandardit (ISQC) 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.

ISAE 3000 -standardin mukainen toimeksianto voi olla ns. ”kohtuullisen varmuuden antava toimeksianto” tai ”rajoitetun varmuuden antava toimeksianto”. Kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon tavoitteena on alentaa tilintarkastajan varmennustoimeksiantoriski toimeksiannon olosuhteissa niin alhaiselle (hyväksyttävän alhaiselle) tasolle, että johtopäätös (lausunto) voidaan antaa ns. positiivisessa muodossa. Rajoitetun varmuuden antavan varmennustoimeksiannon tavoitteena on alentaa tilintarkastajan toimeksiantoriski sellaiselle tasolle, joka on toimeksiannon olosuhteissa hyväksyttävä, mutta jää kuitenkin korkeammaksi kuin kohtuullisen varmuuden antavassa toimeksiannossa. Johtopäätös ilmaistaan rajoitetun varmuuden antavissa toimeksiannoissa ns. negatiivisessa muodossa, ja annettu varmuus on alempi kuin kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa.

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.

Suomen Tilintarkastajat ry suosittelee, että ESEF-varmennus suoritetaan kohtuullisen varmuuden antavana toimeksiantona 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. Suositus sovellettavasta standardista on yhdenmukainen Accountancy European, ohjeistuksen kanssa.

Saavuttaakseen kohtuulliseen varmuuden sisältävän johtopäätöksen, tilintarkastajan on mm.

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

Tilintarkastajan on arvioitava riskejä tarvittaessa uudelleen toimeksiannon aikana 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 kirjallisessa vahvistuksessa.

Toimeksiantokirjeen on oltava yhdenmukainen varmennuksesta annettavan raportin kanssa erityisesti siltä osin, mikä on toimeksiannon laajuus. Suoritettavista toimenpiteistä on kuitenkin hyvä sopia toimeksiantokirjeellä yksityiskohtaisemmin, kuin mitä ne esitetään raportilla.

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. Tämän lisäksi hänen on 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 yhteisön sisäistä taikka ulkoista erityisasiantuntijaa hyötyäkseen esimerkiksi erityisestä IT-alan osaamisesta. 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 niissä tilanteissa, joissa yhtiön tilinpäätöksen yksittäisen tiedon ja ESEF XBRL taksonomian välillä on eroja. Näissä tilanteissa yhtiö joutuu käyttämään omaa harkintaansa laajennettujen merkintöjen käytössä ja ankkurointitekniikoissa, varmistaakseen että merkintä ja sen ankkurointi kuvastavat tietoa mahdollisimman hyvin.

Tilintarkastajan on käytettävä ammatillista harkintaa erityisesti arvioidessaan yhtiön tekemiä laajennuksia ja niiden ankkurointia, mutta myös muissa tilanteissa.

5.4 Riskiarvio

Kohtuullisen varmuuden antavissa toimeksiannoissa analyttisiin toimenpiteisiin, joita suoritetaan toimeksiantoriskiin vastaamiseksi, kuuluu ISAE 3000.A3(c) mukaan se, että olennaisten virheellisyyksien tunnistamiseksi muodostetaan riittävän tarkat odotusarvot olennaisten virheellisyyksien tunnistamiseksi. Jotta toimeksiantoriski on mahdollista alentaa kohtuullisen varmuuden antamiseksi riittävän hyväksyttävälle tasolle, on tilintarkastajan ensin tunnistettava ja arvioitava mahdollisia olennaisen virheellisyyden riskejä, joita ESEF-tilinpäätöksen laatimiseen ja merkitsemiseen voi liittyä. Riskit voivat johtua muun muassa merkitsemisprosessin heikkoudesta, joka johtaa puutteelliseen ja virheelliseen merkitsemiseen.

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

Merkityn tiedon *täydellisyyteen* liittyvät riskit:

- kaikkia IFRS-konsernitilinpäätöksen lukuja ei ole merkitty (tilikaudesta 2020 alkaen)
- kaikkia IFRS-konsernitilinpäätöksen liitetietoja ei ole merkitty kuten ESF RTS:ssä liitteessä II on esitetty (tilikaudesta 2022 alkaen)
- yhtiön identifiointiin liittyvät merkinnät puuttuvat

Merkityn tiedon *oikeellisuuteen* liittyvät riskit:

- merkitty tieto ei vastaa tilintarkastettua tilinpäätöstä
- IFRS-konsernitilinpäätöksessä esitetty tieto on merkitty väärin (attribuutit, kuten vuosi, tilikausi, valuutta, debet/credit, mittakaava)
- ydintaksonomiasta on valittu väärä elementti
- tiedon kirjanpidollinen merkitys tulkitaan väärin johtuen virheellisesti valitusta taksonomielementistä
- laajennetun taksonomian elementtiä ei ole ankkuroitu siihen ydintaksonomia elementtiin, joka on lähimpänä laajennetun elementin kirjanpidollista merkitystä
- tilanteissa, joissa laajennettu elementti yhdistää monta ydintaksonomian elementtiä, yhtiö ei ole ankkuroinut laajennettua taksonomielementtiä kaikkiin näihin ydintaksonomian elementteihin
- yhtiön identifiointiin liittyvät merkinnät ovat virheellisiä

Myös siihen voi liittyä riskejä, että muutettaessa tilinpäätöstä ja toimintakertomusta XHTML-muotoon, niiden sisältö muuttuu.

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 tarkastuskohteen 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.

Tilintarkastaja käyttää harkintaa määrittäessään olennaisuutta ESEF-toimeksiannon suunnitellussa ja itse tarkastuksessa. Tarkastukselle määritetty olennaisuus määrittää tehtävät tarkastustoimenpiteet. ESEF-varmennuksessa se, onko havaittu virhe olennainen, riippuu virheen luonteesta, virheellisten merkintöjen määrästä sekä siitä, kuinka luotettavia merkintöjen odotetaan olevan.

Havaittujen virheiden juurisyiden tunnistamisella voi olla merkitystä olennaisuuden määrittämisessä. Juurisyiden tunnistaminen voi myös tukea tilintarkastajaa arvioidessa riskiä sille, ettei kaikkia merkitsemisprosessin puutteellisuuksista johtuvia virheitä havaita. Esimerkiksi tilanteet, joissa yhtiö on käyttänyt tarkoituksellisesti vääriä merkintöjä, voivat indikoida sitä, että kyseinen elementti ja sen merkintä voi olla tilinpäätöksen käyttäjille jostain syystä olennainen.

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 myös riskin perusteella yhtiön omia laajennuksia ja ankkurointeja sekä muita erityistä harkintaa vaativia merkintöjä.

Olennaisuutta tulee harkita myös sen tarkastamisessa, että ESEF-tilinpäätös ja tilintarkastettu tilinpäätös sekä toimintakertomus ovat yhdenmukaiset.

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-tilinpäätöksen 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 ne tiedot merkitty, jotka ESEF RTS:n mukaan pitää merkitä
- 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 merkinnöissä käytetty oikeita attribuutteja (kuten tilikausi tai tilinpäätöshetki, valuutta, debet/kredit sekä mittakaava).
- ovatko yhtiön identifiointiin liittyvät merkinnät ovat oikein

Tilintarkastaja voi hankkia evidenssin testaamalla kontrolleja tai tekemällä aineistotarkastusta, tai yhdistelemällä näitä kahta tapaa. Aineistotarkastusta on kuitenkin aina tehtävä eli pelkkä kontrollien testaaminen ei riitä kohtuullisen varmuuden saavuttamiseen.

5.6.1 Kontrollien testaus

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

Tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys ESEF-tilinpäätöksen laatimis- ja merkitsemisprosessista sekä yhtiön sisäisistä kontrolleista. Muodostamansa käsityksen perusteella tilintarkastaja päättäessään aineistotarkastustoimenpiteiden luonteesta, ajoituksesta ja laajuudesta arvioi samalla, aikooko hän luottaa kontrollien toiminnan tehokkuuteen. Hänen on hankittava tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa tilintarkastusevidenssiä relevanttien kontrollien toiminnan tehokkuudesta hankkiakseen luottamukselleen asianmukaisen perustan.

Yhtiön johdon on suunniteltava, otettava käyttöön ja ylläpidettävä sisäisiä kontrolleja 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.

ESMA on julkaissut validointitarkistusehdotuksia, joita voidaan sisällyttää ESEF-tilinpäätöksen laatimisessa ja merkitsemisessä käytettävään ohjelmistoon. Yhtiöt voivat käyttää tällaisia automatisoituja validointeja osana kontrollitoimintojaan sen selvittämiseksi, täyttääkö ESEF-tilinpäätös relevantit tekniset julkaisuvaatimukset. Tilintarkastaja voi arvioida näitä kontrolleja osana tarkastustyötään ja huomioida myös sen, miten johto on reagoinut mahdollisiin validointitarkistusten yhteydessä havaittuihin virheisiin tai varoituksiin. Ellei yhtiö ota käyttöön näitä validointitarkistuksia, tilintarkastaja voi päättää itse käyttää ESMA:n ehdottamia validointitarkistuksia osana varmennustaan. Tilintarkastaja voi myös kommunikoida validointitarkastuksensa tulokset yhtiölle, jotta tämä voi kehittää prosessiaan.

Yhtiö voi myös käyttää muutoksenhallintaan liittyviä kontrolleja varmistaakseen, että eri versiot ESEF-tilinpäätösluonnoksista merkintöineen eivät muutu vahingossa siltä osin, kun ne on jo todettu oikeiksi ja asianmukaisiksi. Tällaiset kontrollit voivat olla erityisen merkityksellisiä varmennustoimeksiannolle, ja niiden testaaminen voi olla tehokas tapa saavuttaa riittävä varmuus johtopäätöksen antamiseksi. Myös kontrolleja, jotka auttavat varmistumaan siitä, että aiempina vuosina käytettyjä iXBRL-merkintöjä on soveltuvin osin käytetty uudelleen yhdenmukaisella tavalla myöhemmin vuosina, voi olla asianmukaista testata osana varmennustoimeksiannosta. Muutoshallintaan liittyviä kontrolleja voidaan testata myös sen varmistamiseksi, että ESEF-tilinpäätöksen muut tiedot (ne, joita ei merkitä) pysyvät muuttumattomina.

Jos tilintarkastaja saa riittävästi evidenssiä kontrollien toimivuudesta, hän voi pienentää merkittävästi 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 sisällöllisestä yhdenmukaisuudesta. Myös tilinpäätöksen tilintarkastuksen yhteydessä luetun toimintakertomuksen sisällöllinen yhdenmukaisuus on hyvä varmentaa. Tämä voidaan tehdä esimerkiksi vertaamalla ESEF-tilinpäätöksen ihmissilmien luettavaa muotoa tilintarkastettuun tilinpäätökseen manuaalisesti tai tietokoneavusteisesti. Joissain tapauksissa tilinpäätöksen julkaisija saattaa käyttää samaa tietojärjestelmää sekä tilintarkastettavan tilinpäätöksen että ESEF-tilinpäätöksen laatimiseen. Tällöin täsmäytyksen tarve saattaa olla pienempi erityisesti, jos pystytään teknisesti varmistamaan tilintarkastettujen tietojen muuttumattomuus.

Suorittaessaan iXBRL-merkintöjen aineistotarkastusta, tilintarkastaja voi joko

- arvioida yhtiön tekemien merkintöjen, ja mahdollisten laajennusten sekä niiden ankkurointien, asianmukaisuutta hyödyntäen osaamistaan ESEF RTS:n vaatimuksista ja taksonomiasta; tai
- muodostaa aineistotarkastuksen perustaksi oma odotusarvonsa asianmukaisista merkinnöistä, ja mahdollisista laajennuksista sekä niiden ankkuroinneista, sekä verrata odotusarvoaan yhtiön tekemiin merkintöihin.

ESEF-tilinpäätösten merkintöjen aineistotarkastus sisältää yleensä 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; ja
- käytetään tarkastustiimiläisiä tarkastustoimenpiteiden suorittamiseen, tarkastustoimenpiteiden tulosten arviointiin ja sellaisten jatkotoimenpiteiden määrittämiseen, joita varmennustoimeksiannon suorittajan on tarkastustoimenpiteiden tulosten perusteella tehtävä.

6. Tilintarkastajan johtopäätös ja raportointi

6.1 Johdanto

Kansainvälisessä varmennustoimeksiannotandardissa 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 vakiomuotoinen lausunto, mikäli tarkastuksen olosuhteet ja johtopäätökset mahdollistavat tämän. Muussa tapauksessa annetaan vakiomuotoisesta lausunnosta

poiketen mukautettu, eli varauman sisältävä tai kielteinen lausunto. Tällöin lausunnossa esitetään myös mukautetun lausunnon perustelut.

- Lausunto annetaan vain siitä, onko ESEF-tilinpäätökseen sisältyvä konsernitilinpäätös 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.

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-tilinpäätöksen varmentaminen lisää tilinpäätöksen käyttäjien luottamusta tilinpäätöstä kohtaan. Tästä syystä ESEF-tilinpäätökseen on hyvä sisällyttää vähintäänkin tieto siitä, onko tietoja varmennettu, kuka ne on varmentanut, milloin varmennusraportti on annettu ja oliko lausunto vakiomuotoinen vai mukautettu. Myös varmennusraportin koko teksti voidaan liittää ESEF-tilinpäätökseen.

ESEF-varmennuksesta annettava raportin sisältö voidaan kokonaisuudessaan liittää ESEF-tilinpäätökseen kolmella eri tavalla;

- varmennusraportti lisätään ESEF-tilinpäätökseen kuvana, joka on voitu skannata allekirjoitetusta paperisena annetusta raportista
- varmennusraportin teksti lisätään ESEF-tilinpäätökseen tekstimuodossa
- varmennusraportti lisätään ESEF-tilinpäätökseen rakenteisessa muodossa (merkittynä)

Myös tilintarkastuskertomus on suositeltavaa liittää ESEF-tilinpäätökseen.

6.2 Esimerkki vakiomuotoisesta raportista

Riippumattoman tilintarkastajan raportti X Oyj:n ESEF-tilinpäätöksestä

X Oyj:n hallitukselle (tai muulle asianmukaiselle vastaanottajalle)

Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon, joka koskee sitä, onko X Oyj:n sähköiseen tilinpäätökseen [tiedoston nimi] tilikaudella x.x.-x.x.xxxx sisältyvä konsernitilinpäätös merkitty iXBRL-merkinnöin EU-komission delegoidun asetuksen 2018/815 (ESEF RTS) 4. artiklan vaatimusten mukaisesti.

Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuu

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat yhtiön toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen (ESEF-tilinpäätös) laatimisesta siten, että ne täyttävät ESEF RTS:n vaatimukset. Tähän vastuuseen kuuluu

- laatia ESEF-tilinpäätös XHTML-muodossa ESEF RTS artiklan 3 mukaisesti
- merkitä ESEF-tilinpäätökseen sisältyvä konsernitilinpäätös iXBRL-merkein ESEF RTS artiklan 4 mukaisesti sekä
- varmistaa ESEF-tilinpäätöksen ja tilintarkastetun tilinpäätöksen keskinäinen yhdenmukaisuus.

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat myös sellaisesta sisäisestä valvonnasta, jonka ne katsovat tarpeelliseksi voidakseen laatia ESEF-tilinpäätöksen ESEF RTS:n 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 ISQC1 ja näin ollen ylläpitää kattavaa laadunvalvontajärjestelmää, johon sisältyy dokumentoituja toimintaperiaatteita ja menettelytapoja eettisten vaatimusten, ammatillisten standardien sekä sovellettavien säädöksiin ja määräyksiin perustuvien vaatimusten noudattamista koskien.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Toimeksiantosopimuksen mukaisesti annamme lausunnon siitä, onko ESEF-tilinpäätökseen sisältyvä konsernitilinpäätös merkitty olennaisilta osin ESEF RTS:n 4. artiklan vaatimusten mukaisesti. Olemme suorittaneet kohtuullisen varmuuden antavan toimeksiannon kansainvälisen varmennustoimeksiantostandardin ISAE 3000 mukaisesti.

Tarkastukseen kuuluu toimenpiteitä evidenssin hankkimiseksi siitä,

- onko ESEF-tilinpäätökseen sisältyvä konsernitilinpäätös olennaisilta osin merkitty iXBRL-merkein ESEF RTS:n 4. artiklan vaatimusten mukaisesti, ja
- ovatko ESEF-tilinpäätös ja tilintarkastettu tilinpäätös keskenään yhdenmukaisia.

Valittujen tarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus riippuu tilintarkastajan harkinnasta. Tähän sisältyy sen riskin arvioiminen, onko virheestä tai väärinkäytöksestä johtuvaa olennaista poikkeamaa ESEF RTS:n vaatimuksista.

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

Lausunto

Lausuntonamme esitämme, että X Oyj:n ESEF-tilinpäätökseen [tunniste] sisältyvä konsernitilinpäätös tilikaudelta x.x.xxxx on olennaisilta osin merkitty ESEF RTS:n 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 vakiomuotoista 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 vakiomuotoinen 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

Lausuntonamme esitämme, että raporttimme Varauman sisältävän lausunnon perustelut -osiossa kuvattujen seikkojen vaikutuksia lukuun ottamatta X Oyj:n ESEF-tilinpäätökseen [tunniste] sisältyvä konsernitilinpäätös tilikaudelta x.x.xxxx on olennaisilta osin merkitty ESEF RTS:n vaatimusten mukaisesti.

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

TAI

Kielteinen lausunto

Lausuntonamme esitämme, että raporttimme Kielteisen lausunnon perustelut -osiossa kuvattujen seikkojen merkittävyyden vuoksi X Oyj:n ESEF-tilinpäätökseen [tunniste] sisältyvää konsernitilinpäätöstä tilikaudelta x.x.xxxx ei ole olennaisilta osin merkitty ESEF RTS:n vaatimusten mukaisesti.

Lausuntomme X Oyj:n konsernitilinpäätöksen tilintarkastuksesta tilikaudelta x.x.xxxx on annettu tilintarkastuskertomuksellamme [päivätty 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
- CEAOB guidance, CEAOB 2019-039, Adopted on 28 November 2019: https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/191128-ceaob-guidelines-auditors-involvement-financial-statements_en.pdf
- ESMA, ESEF library: https://www.esma.europa.eu/databases-library/esma-library/?f%5B0%5D=im_esma_sections%3A428
- ESMA – ESEF Reporting Manual, 12 July 2019 | ESMA32-60-254rev: https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-60-254_esef_reporting_manual.pdf
- ESMA, Final Report on the RTS on the European Single Electronic Format, 18 December 2017 | ESMA32-60-204: https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-60-204_final_report_on_rts_on_esef.pdf
- ESMA validointiehdotukset: <https://www.esma.europa.eu/document/esef-validation-rules>
- Euroopan komission delegeoitu asetus (2018/815/EY)
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (2004/109/EY) (ns.avoimuusdirektiivi)
- 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

Liitteet

Suosituksessa käytetyt lyhenteet

Termi	Selite
ESMA	European Securities and Markets Authority (Euroopan arvopaperimarkkinaviranomainen, EAMV) on Euroopan valvontaviranomainen
ESEF	The European Single Electronic Format = eurooppalainen yhtenäinen sähköinen raportointimuoto
HTML	Hypertext Markup Language (suomennettuna hypertekstin merkintäkieli) on avoimesti standardoitu kuvauskieli, jolla voidaan kuvata hyperlinkkejä sisältävää tekstiä eli hypertekstiä.
XHTML	eXtensible Hypertext Markup Language on HTML:stä kehitetty verkkosivujen merkintäkieli, joka täyttää XML:n muotovaatimukset.
XBRL	eXtensible Business Reporting Language, suunniteltu taloudellisten tietojen, kuten tilinpäätösten ja kirjanpidon, kuvaamiseen sähköisessä muodossa
iXBRL	Inline eXtensible Business Reporting Language on avoin standardi, joka mahdollistaa sen, että yksittäinen dokumentti sisältää sekä ihmissilmän luettavan version että koneluettavan strukturoidun datan. iXBRL käyttää HTML -standardia (yleisesti verkkosivujen luontiin käytetty kuvauskieli) ja sisällyttää lisäksi merkintöjä (tagejä), joiden avulla kone pystyy ymmärtämään luvut ja muut tilinpäätöksen erät.
ESEF Taksonomia	RTS:ssä ESEFille määritelty taksonomia, jonka pohjana on IFRS Foundationin IFRS taksonomia.
CEAOB	Committee of European Auditing Oversight Bodies, EU-tason tilintarkastajien valvontaviranomainen.
Merkintä, tägi/ tagi/	Merkinnällä viitataan tässä suosituksessa ESEF:in mukaiseen iXBRL-merkintään.
RTS	Regulatory Technical Standard = tekninen sääntelystandardi