

Tilintarkastajien havaintoerot Tekes-projektien tilintarkastusraporteissa

Laskentatoimi
Maisterin tutkinnon tutkielma
Lauri Roti
2016



Aalto-yliopisto
Kauppakorkeakoulu

Tilintarkastajien havaintoerot Tekes-projektien tilintarkastusraporteissa

Pro gradu-tutkielma
Lauri Roti
Syksy 2016
Laskentatoimi

Hyväksytty laskentatoimen laitoksella ___ / ___ 20__ arvosanalla _____

Tekijä Lauri Roti

Työn nimi Tilintarkastajien havaintoerot Tekes-projektien tilintarkastusraporteissa

Tutkinto Kauppatieteiden maisterin tutkinto

Koulutusohjelma Laskentatoimi

Työn ohjaaja(t) Henry Jarva

Hyväksymisvuosi 2016**Sivumäärä** 90 + 8**Kieli** Suomi

Tiivistelmä

Tämä tutkimus tarkastelee Innovaatorahoituskeskus Tekesin rahoittamien projektien tilintarkastusraportteja. Tutkimus vertailee projektikohtaisesti rahoituksen saajan tilaamien tilintarkastusraporttien eroavaisuuksia Tekesin jälkitarkastukseen päätyneiden projektien tilintarkastusraportteihin.

Aineistona tutkimus käyttää vuosien 2011–2015 aikana Tekes-tarkastettuja projekteja, joista on saatavilla liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 mukaiset tilintarkastusraportit sekä rahoituksen saajan toimittamina, että Tekesin jälkitarkastuksien osalta. Yhteensä tutkimuksen kohteena on 296 loppuraportin yhteydessä toimitettua tilintarkastajan lausuntoa, sekä 296 näitä vastaavaa jälkitarkastuksen lausuntoa. Tutkimus suoritettiin luokittelemalla aineisto yleisempiin tilintarkastajan havaintoihin, tarkastelemalla raporttien eroavaisuuksia ja käymällä läpi TILA:n ja TIVA:n ratkaisuja liittyen kanteluihin, jotka liittyvät välittömästi tai välillisesti ISRS 4400 liitännäispalvelustandardiin sekä Innovaatorahoituskeskus Tekesiin.

Tutkimuksen havaintona on, että Tekesille toimitetaan toisinaan puutteellisia ja harhaanjohtavia tarkastusraportteja. Jälkitarkastuksissa on nostettu esille sellaisia havaintoja, jotka viittaavat siihen, että rahoituksen saaja on toiminut vastoin Tekesin rahoituksen yleisiä ehtoja ja rahoituksen saajan valitsema tilintarkastaja ei ole havainnut tai raportoinut näitä puutteita. Tilintarkastajien raportointien eroavaisuuksia voidaan tämän tutkimuksen perusteella selittää ensisijaisesti tilintarkastuspohjien puutteilla, otantakokojen eroavaisuudella, hyvän tilintarkastustavan käsitteen eroavaisuudella, olennaisuuden määrittelyn näkemyseroilla ja agenttiteorian mukaisilla intressiristiriidoilla.

Avainsanat Agenttiteoria, ISRS 4400, Hyvä tilintarkastustapa, Olennaisuuden käsite, Tilintarkastus, Tekes

Sisällysluettelo

1	Johdanto.....	1
1.1	Tutkimuksen tausta.....	2
1.2	Tavoitteet ja rajaust.....	3
1.3	Tutkimuksen rakenne, menetelmät ja aineisto.....	4
1.4	Aikaisempi tutkimus.....	6
2	Tilintarkastuksen laatu.....	9
2.1	Agenttiteoria tilintarkastuksessa.....	9
2.2	Tilintarkastuksen laatu ja odotukset.....	12
2.3	Tilintarkastusriski.....	14
2.4	Hyvä tilintarkastustapa.....	15
2.4.1	Suomen Tilintarkastajat ry:n suositukset hyväksi tilintarkastustavaksi.....	16
2.4.2	TILA:n kannanotot, päätökset ja lausunnot.....	17
2.4.3	Tilintarkastusalan standardit ja suositukset.....	19
2.5	Erikoistarkastuksien erityispiirteet.....	22
3	Tekesin erityispiirteet.....	24
3.1	Tekesin rahoitusprosessin suhde EU:n lainsäädäntöön.....	26
3.2	Tekesin rahoitusprosessi ja rahoituksen yleiset ehdot.....	28
3.3	Tekesin tarkastusprosessi.....	32
3.4	Tekes ja takaisinperinnät.....	38
3.5	Kansainvälinen liitännäispalvelustandardi ISRS 4400.....	39
3.6	Tekes-raportointimallit.....	42
4	Tutkimuksen menetelmät ja aineisto.....	45
5	Tutkimuksen tulokset ja tutkimustulosta selittävät tekijät.....	48
5.1	Tilintarkastuslausuntojen yhteneväisyydet.....	48
5.2	Tilintarkastusraporttien yleisimmät havainnot.....	51
5.2.1	Työajanseurannasta ja sen luotettavuudesta.....	53
5.2.2	Projektikirjanpidosta ja jäljitettävyyshetjun luotettavuudesta.....	54
5.2.3	Muita keskeisiä näkökohtia ja havaintoja.....	54
5.3	Keskeiset erot tarkastushavainnoissa.....	54
5.4	Keskeisten erojen analysointi kustannuksien osalta.....	58
5.4.1	Tilintarkastajien havainnot euromääräisinä.....	58
5.4.2	Tilintarkastajien havaintojen suhde tilitettyihin kustannuksiin.....	59
5.4.3	Tarkastushavaintojen eroja selittäviä tekijöitä.....	63
6	Valvontaelinten ratkaisuja.....	68
6.1	Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ratkaisuja (TILA).....	69
6.2	Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien ratkaisuja (TIVA).....	72
6.3	Yhteenveto tilintarkastuslautakunnan ja tilintarkastusvaliokuntien ratkaisuksista.....	74
7	Tutkimuksen yhteenveto ja johtopäätökset.....	76
7.1	Yhteenveto.....	76
7.2	Tutkimustuloksista keskustelu ja kontribuutio.....	80
8	Lähteet.....	85

Kuviot

Kuva 1 - Tilintarkastus oikeellisuuden varmentajana (Meklin 2009).....	11
Kuva 2 - IAASB:n antamat kansainväliset tilintarkastusalan standardit (ST-Akatemia 2014).....	20
Kuva 3 - EU:n valtioneukia koskevat menettelyt (TEM 2014b, s.14)	27
Kuva 4 - Havaintokuva tilintarkastajien raportoinnista.....	32
Kuva 5 - Pelkistetty jälkitarkastusprosessi. (Tarkastuksen toinen vaihe)	36
Kuva 6 - Esimerkki standardin soveltuvuudesta ja toimeksiannoista. (Suomen Tilintarkastajat ry. - Tilintarkastajan raportointi 2015 s. 29)	40
Kuva 7 - Tilintarkastajien raportointierot.....	50
Kuva 8 - Tilintarkastajien havaintojen kategoriaerot.....	52
Kuva 9 - Jälkitarkastuksessa havaitut kustannusvirheet/tulkinnanvaraiset kustannukset 2011–2015	59
Kuva 10 - Jälkitarkastuksien havainnot suhteessa asiakkaan tilittämiin kustannuksiin 2011–2015	60
Kuva 11 - Jälkitarkastuksien mukautetut lausunnot, joista annettu puhdas lausunto loppuraportin yhteydessä 2011–2015	61
Kuva 12 - Merkittävimmät poikkeamat lausunnoissa kustannuksien osalta 2011–2015 (yli 25 % asiakkaan tilittämistä kustannuksista)	62

Taulukot

Taulukko 1 - Toimenpiteisiin johtaneet väärinkäytökset ja rikokset (Tekes tilinpäätökset 2011 - 2015)	37
Taulukko 2 - Laskutetut ja maksetut takaisinperinnät 2011–2015 (Tekes 2016a, s.44)	39
Taulukko 3 - Kuvaus tarkastuksien painopistealueista	44
Taulukko 4 - Aineiston kuvaus	47
Taulukko 5 - Ristiintaulukointi (puhdas-huomautettavaa)	48
Taulukko 6 - Khiin neliötesti	49
Taulukko 7 - Ristiintaulukointi (TT1 ja TT2)	49
Taulukko 8 - Keskeiset erot tarkastushavainnoissa 2011-2015	55
Taulukko 9 - Lausuntojen eroavaisuuksia selittäviä tekijöitä	64
Taulukko 10 - Valvontaelinten ratkaisuja erikoistarkastuksista	69

Liitteet

Liite 1 - Tekesin rahoittaman kehitysprojektin tarkastuksen esivalmistelu	
Liite 2 - Tilintarkastajan tarkastusraportti, yritysten rahoitus 1.1.2016	
Liite 3 - Tilintarkastusraporttien havaintoerot prosenttiluokittain 2011–2015	

1 Johdanto

Innovaatorahoituskeskus Tekes (jäljempänä Tekes) tekee vuosittain noin 2 600 myönteistä rahoituspäätöstä myöntövaltuuksien ollessa vuosittain noin 400–600 miljoonaa euroa (Tekes 2016a s. 23). Rahoitusehdoissaan Tekes edellyttää jokaisen rahoituksen saajan, lukuun ottamatta valtion budjettitalouden virastoja ja laitoksia, toimittamaan rahoitettavan projektin loppuraportin yhteydessä tilintarkastajan raportin koko projektin kestoajalta sekä projektin kestoaikana syntyneistä kustannuksista.

Osaan näistä projekteista Tekes on valtionapuviranomaisena vuodesta 2004 lähtien teetättänyt omia tarkastuksiaan ulkopuolisella tilintarkastajalla. Näissä jälkitarkastuksissa (Tekes-tarkastus) on noussut esiin tilanteita, joissa rahoituksen saajan tilaaman tilintarkastajan ja Tekesin tilaaman tilintarkastajan havainnot eroavat toisistaan.

Tutkimuksen tavoitteena on tarkastella näitä tilintarkastusraporttien esiin tuomia havaintoja sekä miksi näitä eroavaisuuksia esiintyy. Toisaalta tutkimus tarjoaa tietoa Tekesin suorittamien tarkastuksien prosesseista ja yleisimmistä tulkintakysymyksistä, minkä osaltaan voidaan olettaa parantavan tilintarkastajien raportoinnin laatua Tekes-raportoinnin suhteen.

Tutkimusasetelman kiinnostavaksi ja ainutlaatuiseksi tekee saatavilla oleva ei-julkinen jälkitarkastusmateriaali. Tutkimusaineistona ovat rahoituksen saajien tilaamat liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 mukaiset tilintarkastajan lausunnot projektien osalta, sekä jälkitarkastuksien osalta toisen tilintarkastajan laatima ISRS 4400 mukainen lausunto. Tutkimuksen asetelmana verrataan kahta samasta aineistosta toimitettua ISRS 4400:n mukaista tilintarkastajan raporttia toisiinsa. Vastaavanlaisessa laajuudessa toteutettua tutkimusta ei tällä hetkellä ole, joten tutkimus täyttää omalta osaltaan tutkimusaukon liittyen ISRS 4400 mukaisten tilintarkastajan lausuntojen vertailuun kahden toisistaan riippumattoman tilintarkastajan välillä.

1.1 Tutkimuksen tausta

Tutkimuksen tarkoituksena on tutkia Tekesille toimitettavien tilintarkastuslausuntojen eroavaisuuksia, huomioita ja laatuvirheitä. Tällä hetkellä suurin osa tilintarkastajien loppuraportin yhteydessä toimittamista tilintarkastusraporteista on vakioimuotoisia, mutta jälkitarkastuksen yhteydessä toimitettavissa tilintarkastusraporteissa on suhteellisen runsaasti huomautuksia.

Tekes-projektin tilintarkastuksessa ei ole kyse tilintarkastuslain määräämästä pakollisesta tilintarkastuksesta, vaan tilintarkastus tehdään Tekesin toimeksiannosta ja valtuuttamana pohjautuen valtionavustuslain 16 §:ään. Tarkastus on taloudelliseen informaatioon kohdistuva erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto ja toimeksianto on tilintarkastuslain 1 §:n 2 momentin mukaista nk. tilintarkastajan muuta työtä (kumottu tilintarkastuslaki 459/2007 ja nykyinen tilintarkastuslaki 1141/2015). Tekes rahoituksen antajatahona voi vaatia tilintarkastajan lausuntoja siitä huolimatta, että rahoituksen saaja on vapautettu lakisääteisestä tilintarkastuksesta (ST-Akatemia 2016, s. 37). Tältä osin tilintarkastuslain mukaiset tilintarkastusrajat, kuten taseen loppusumma, liikevaihto tai henkilöstön lukumäärä eivät koske Tekesin edellyttämiä tilintarkastusraportteja.

Tilintarkastajan raportti tulee tehdä hyvää tilintarkastustapaa ja kansainvälistä liitännäispalvelustandardia ISRS 4400 noudattaen. Tarkastuksen sisällöstä ja toimenpiteistä tulee olla sovittu rahoituksen myöntäjän kanssa ja toimenpiteiden avulla rahoituksen myöntäjän tulee voida arvioida rahoituspäätöksen ja sen ehtojen noudattamista.

Tilintarkastajan antamien raporttien merkittävyys korostuu Tekesille sen suorittaessa valtionavustuslain 688/2011 15 §:n mukaista veloitettaan valvoa rahoituksen saajia. Julkisilla varoilla toimiminen velvoittaa Tekesiä toimimaan hyvän hallinnon periaatteiden mukaisesti. Hyvän hallinnon periaatteilla tarkoitetaan hallintolain mukaisia perusperiaatteita: oikeusperiaate, palveluperiaate, neuvonta, hyvän kielen vaatimus ja viranomaisen yhteistyö (hallintolaki 434/2003 6-10§). Käytännössä

esimerkiksi oikeusperiaatteella tarkoitetaan muun muassa hallinnossa asioivien tasapuolista ja puolueetonta kohtelua (hallintolaki 6.6.2003/434 6§).

Tilintarkastajien työn merkityksen voidaan nähdä korostuvan Tekesille etenkin väärinkäytöstapauksissa ja takaisinperinnöissä, joissa tilintarkastajan raporttien sisällöt näyttelevät keskeistä roolia. Täten on olennaisen tärkeää, että tilintarkastajien lausunnot perustuvat oikeisiin tietoihin ja kaikki olennaiset lausunnossa esitetyt seikat on varmistettu.

1.2 Tavoitteet ja rajaus

Tutkimuksen tavoitteena on vertailla tilintarkastajien antamien raporttien mahdollisia eroavaisuuksia. Tavoitteen osalta tutkimus käy läpi tilintarkastusraporttien eroavaisuuksia kirjallisessa muodossa sekä numeraalisessa muodossa. Tutkimus pyrkii myös havainnollistamaan mahdollisten eroavaisuuksien kokoluokkaa. Osaltaan tutkimuksen tavoitteena on tutkia hyvän tilintarkastustavan merkitystä edellisen tilintarkastuslain (459/2007) ja nykyisen tilintarkastuslain 1141/2015 1 §:n 2 momentin nk. muuta työtä koskevien Tekes-tarkastusten osalta. Tilintarkastajista ja tilintarkastusyhteisöistä tehtyjen kanteluiden päätökset ovat oleellisia linjauksia selvitettäessä hyvän tilintarkastustavan rajoja.

Tutkimus rajaa aiheen ulkopuolelle Tekesin edellyttämät muut tilintarkastajan lausunnot. Tekes voi esimerkiksi rahoitusehtojensa mukaisesti tehdä ehdollisen rahoituspäätöksen, eli vaatia esimerkiksi rahoituksen saajalta tietyn suuruisen pääomasijoituksen tuen ehdoksi. Näissä tapauksissa Tekes on vaatinut tilintarkastajan lausunnon ehdon toteutumisesta ennen rahoituksen myöntämistä. Muutamassa tapauksessa on näiden osalta jälkitarkastuksissa havaittu esimerkiksi ns. ”minuuttiraha” käytäntöjä, joissa pääomasijoitus on palautettu esimerkiksi sijoituksen tehneelle taholle heti tilintarkastajan lausunnon jälkeen, jolloin rahoituksen saajan menettely on täyttänyt avustuspetoksen tunnusmerkit.

Tutkimus rajaa aiheen ulkopuolelle myös sellaiset tarkastukset, joissa rahoituksen saaja on mennyt konkurssiin ennen tarkastuksen avaamista. Konkurssitarkastuksien osuus

Tekesin jälkitarkastuksista on suhteessa suurempi kuin sellaisten tarkastusten, missä rahoituksen saaja jatkaa vielä normaalia liiketoimintaansa. Aiheen rajaus konkurssitarkastuksien suhteen johtuu tämän tutkimuksen osalta siitä, että konkurssitarkastuksissa ei ole aina saatavilla lopputilityksen mukaisia tilintarkastajan raportteja johtuen toiminnan lopettamisesta ennen Tekesin projektin päättymistä. Pääsääntöisesti Tekes harkitsee aina konkurssiin ajautuneiden rahoitusten saajien tarkastusta, jolloin konkurssiin päätyminen lisää todennäköisyyttä jälkitarkastukseen. Konkurssitarkastuksien osalta eroavaisuuksia Tekes-tarkastuksiin on myös ”vastapuolen” kannalta, koska konkurssitarkastuksissa aineisto on rahoituksen saajan sijaan usein konkurssipesän pesänhoitajalla, jolloin aineistoa täydennetään muun muassa velallisselvityksellä ja pesäluettelolla.

1.3 Tutkimuksen rakenne, menetelmät ja aineisto

Tutkimuksen alussa on teoreettinen katsaus siitä mitä oikeastaan tarkoitetaan puhumalla tilintarkastuksen laadulla, sekä mitkä tekijät vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun. Tämä osuus käsittelee myös Tekesin erityispiirteitä ja erikoistilintarkastuksien lainsäädännöllistä asemaa Suomessa. Tutkimusta tukevana viitekehyksenä on tilintarkastajan toimintaa ohjaava hyvä tilintarkastustapa sekä agenttiteoria.

Tämän tutkimuksen tarkoitus ja rakenne voidaan jakaa kolmeen eri osa-alueeseen. Ensimmäisessä osassa tutkimus tarkastelee ja luokittelee havaintoaineistona käytettävät tilintarkastusraportit ”puhtaisiin” ja ”huomautettavaa” raportteihin. Tämän jälkeen tutkimus tarkastelee tilintarkastusraporttien osalta yleisimpiä nostettuja havaintoja muun muassa projektikirjanpidon, työajanseurannan ja kustannuksien osalta. Aineiston luokittelun jälkeen tutkimus tarkastelee toisessa osassa mahdollisia yhteneväisyyksiä tilintarkastajien raporttien erojen osalta, jonka jälkeen tutkimus tarkastelee mahdollisia eroja selittäviä tekijöitä. Tutkimuksen kolmannessa osassa esitellään lyhyesti ennen vuotta 2016 toimineen Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan (jäljempänä TILA) ja alueellisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien (jäljempänä TIVA) päätöksiä, jotka liittyvät edellä mainittuihin tilintarkastusraportteihin ja niissä nostettuihin huomioihin.

Tutkimus- ja vertailuaineistona ovat Tekesin tietokannasta (EVAL) ja arkistosta löytyvät tilintarkastusraportit sekä TILA:n ja TIVA:n ratkaisut, jotka liittyvät ISRS 4400-liitännäispalvelustandardin mukaisiin tilintarkastusraportteihin ja ”Kehittämiskeskukseen” tai ”Tekesiin”. Kaikki tutkimuksessa käytettävät Tekesprojektien tilintarkastusraportit ja jälkitarkastuksien tilintarkastusraportit ovat vuosien 2011–2015 aikana avatuista tarkastuksista, joista löytyvät sekä loppuraportin mukainen tilintarkastajan lausunto sekä jälkitarkastuksen tilintarkastajan lausunto. Tekesprojektien tilintarkastusraportteja tutkimuksessa on 296 kappaletta ja niitä vastaavia vertailuaineistona käytettäviä jälkitarkastuksien tilintarkastusraportteja on 296 kappaletta. Yhteensä tämä tutkimus käsittelee toisin sanoen 592 tilintarkastajan antamaa lausuntoa erikseen sovitusta toimenpiteistä. TILA:n ratkaisuja on kolme kappaletta (4/2009, 5/2009 ja 7/2013) ja TIVA:n ratkaisuja on kaksi (2013 ja 2014). Aineisto on kuvattu tarkemmin tutkimuksen luvussa neljä.

Tutkimuskysymykset

- 1) Ovatko loppuraportin ohessa toimitettavat tilintarkastusraportit ja jälkitarkastuksien tilintarkastusraportit yhdenmukaisia?

- 2) Miten rahoituksen saajat noudattavat Tekesin ehtoja ja miten tilintarkastajat raportoivat rahoitusehdoista poikkeavista havainnoista?

- 3) Onko loppuraportin ja jälkitarkastuksien tilintarkastusraporteissa systemaattisesti esille nousevia huomioita?

- 4) Onko loppuraportin ja jälkitarkastuksien tilintarkastusraporteissa havaittavissa eroavaisuuksia sellaisten tekijöiden osalta jotka eivät selity taustatekijöiden eroavaisuuksilla?

- 5) Minkälaiset tilintarkastusraportointiin liittyvät eroavaisuudet johtavat kanteluihin?

- 6) Mikä on tilintarkastuslautakuntien kanta esitettyihin kanteluihin?

1.4 Aikaisempi tutkimus

Tilintarkastus on varsin tutkittu aihealue sekä Suomessa että kansainvälisesti. Tämän tutkimuksen osalta aiempi tutkimus on jaettu teorian muodostamisen kautta kolmeen eri osa-alueeseen aihealueidensa mukaisesti. Ensimmäisessä osassa käydään läpi aikaisempaa tutkimusta liittyen agenttiteoriaan ja sen liittymäkohtia tilintarkastukseen. Toisessa osiossa tutkitaan yleisesti tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä ja erikoistarkastuksien tuomia näkökantoja. Kolmannessa osassa tutkitaan puolestaan hyvän tilintarkastustavan lähteitä, jotka ovat keskeisiä liittyen tutkimuksen aihealueeseen. Agenttiteoria, tilintarkastuksen laatu ja hyvä tilintarkastustapa linkittyvät toisiinsa varsin voimakkaasti ja näistä edellä mainituista aihealueista löytyy runsaasti eritasoista tutkimusta.

Tutkimuksia agenttiteoriasta tilintarkastuksessa

Agenttiteoria on kansainvälisesti ja kansallisesti erittäin tutkittu aihe tilintarkastuksen osalta. Agenttiteorian kaksi tunnetuimmista esittelijöistä ovat Jensen ja Meckling (1976). Agenttiteoria liittyy yhtäältä tiedon epäsymmetriaan, epävarmuuteen ja riskiin (Jensen & Meckling 1976). Agenttiteorian ja tilintarkastuksen teoriaa ovat tutkineet kansainvälisesti muun muassa Watts & Zimmerman (1981) ja Antle (1982)

Suomessa tilintarkastuksen ja agenttiteorian välistä suhdetta ovat tutkineet muun muassa Lumijärvi (1987), Viitanen (2000) ja Meklin (2009). Viitanen (2000) tutki väitöskirjassaan tämän tutkimuksen kannalta keskeisesti etenkin tilintarkastajan toimintaa ammattikunnan etua maksimoivana agenttina. Viitanen näkemyksen mukaan tilintarkastaja pyrkii edistämään ammattikunnan mainetta ja takaamaan työn kysyntää eettisten sääntöjen kautta (Viitanen 2000, s. 27-30). Meklin (2009) korosti puolestaan tilintarkastajan asemaa tilityksien oikeellisuuden varmentajana sekä agentin roolia tilinpäätösraportoinnin sisällön näkökulmasta.

Tutkimuksia tilintarkastuksen laadusta ja erikoistarkastuksista

Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä kansainvälisesti ovat tutkineet muun muassa DeAngelo (1981), Wooten (2003) ja Watkins et al. (2004). DeAngelo (1981) määritteli laadun koostuvan todennäköisyydestä, että tilintarkastaja havaitsee virheen

ja toisaalta että tilintarkastaja raportoi havaitsemansa virheen. Watkins et al. (2004) jatkoivat DeAngelon mallia lisäämällä määritelmään tilintarkastajan maineen ja tehokkuuden. Wooten (2003) luokitteli tilintarkastuksen laatuun vaikuttavan muun muassa tilintarkastajan toimialatuntemuksen, ammattitaidon, luotettavuuden ja riippumattomuuden.

Niemi (2000) haastatteli kyselyn avulla pro gradussaan *"Tilintarkastuksen laatu Suomessa"* 101:tä KHT-tilintarkastajaa ja 122:ta HTM-tilintarkastajaa. Tutkimuksen perusteella tilintarkastuksien välisellä kilpailulla on merkittävä vaikutus laatuun, sillä 45 % KHT-tilintarkastajista ja 30 % HTM-tilintarkastajista koki, ettei voi suorittaa tilintarkastustehtävää aina riittävän huolellisesti (Niemi 2000, s. 120). Kysely toi esille myös, että moni tilintarkastaja koki, että heiltä odotetaan usein kohtuuttoman paljon. Tutkimuksen mukaan varsinkin kansainvälisten tilintarkastustoimistojen KHT-tilintarkastajat kokivat heihin kohdistuvat vaatimukset liian korkeiksi. (Niemi 2000, s. 115)

Kirjallisuudessa Laine & Tuokko (2000) tutkivat erityistarkastuksia. Tutkimus keskittyi konkurssivelallisen toimintaan erityistarkastuksissa, mutta tutkimuksessa on paljon yhtymäkohtia Tekes-tarkastuksiin, jotka aloitettiin vuonna 2004. Tutkimuksessa on erityisesti lainsäädännöllisiä yhtymäkohtia sekä sisältöön että raportointiin.

Aiempaa tieteellistä tutkimusta Tekes-tarkastuksien tilintarkastuksista ei ole kovinkaan kattavasti. Osaltaan aiheen vähäistä tutkimusta selittänee se, että Tekes on pääsääntöisesti kansallinen toimija ja se, että Tekes-tarkastuksia on tehty vasta vuodesta 2004. Toisaalta erityisesti tarkastusraporttien salassapito rajoittaa merkittävästi potentiaalista tutkimusta. Tekesiin liittyen aihetta lähinnä on tutkinut Weckström (2008), joka tutki pro gradussaan tilintarkastajien laaturvirheitä julkisten avustusten tarkastuksissa.

Tutkimuksia hyvästä tilintarkastustavasta

Hyvän tilintarkastustavan osatekijöitä on tutkittu useammasta eri näkökulmasta. Väitöskirjallisuudessa tutkimusta on tehnyt mm. Viitanen (2000). Viitanen selvitti tekijöitä, jotka johtavat tilintarkastajasta tehtyihin kanteluihin. Pro gradu - tasolla tutkimusta ovat tehneet mm. Katz (2009) ja Wirén (2012).

Katz (2009) tutki keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosien 1997–2006 ratkaisuja hyvän tilintarkastustavan säätelijänä. Katz päätyi tutkimuksessaan siihen, että tilintarkastajan hankkiman evidenssin sekä dokumentaation tulee olla sellaisia, että ulkopuolinen ammattilainen voi jäljittää kuinka tilintarkastaja on päätenyt tuloksiinsa. Katz totesi myös, että tilintarkastajan ammattitaitoon katsottiin kuuluvaksi oman alan säännösten ja määräysten tuntemus ja että edellytyksenä huomautukselle tai varoitukselle oli varomattomuus tai huolimattomuus. Havaintona Katz esitti, että suurin osa valituksista koski asunto-osakeyhtiön tilintarkastusta tai muuta erityistarkastusta ja että eniten valitettu aihealue kantelijoiden mielestä oleellisen seikan raportoimatta jättämisestä. (Katz 2009, s. 62)

Wirén (2012) toi esille pro gradussaan *”Tilintarkastuksen odotuskuilu Suomessa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 2000–2010 ratkaisemien toimenpiteisiin johtamattomien kanteluiden perusteella”* että tilintarkastukseen kohdistuu odotuskuilu Suomessa liittyen sekä lakisääteisiin tilintarkastuksiin että tilintarkastajan muuhun tilintarkastajan ominaisuudessa harjoittamaan toimintaan.

Wirénin pro gradun keskeisin anti tähän tutkimukseen on hänen tekemien haastatteluiden tuomat näkökulmat, etenkin niiden TILA:n ratkaisujen osalta, joissa kantelijan roolissa on ollut ”Kehittämiskeskus”. Wirén haastatteli pro gradussaan keskustakauppakamarin tilintarkastuslautakunnan sihteeri Risto Ruuskaa sekä keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan jäsentä Pontus Trobergiä. Wirén havaitsi, että hyvän tilintarkastustavan osa-alueista ainakin tilintarkastajan raportointiin, riippumattomuuteen, esteettömyyteen, objektiivisuuteen, ammattitaitoon ja huolellisuuteen sekä ammattimaiseen käytökseen liittyi tilintarkastuksen odotuskuilu. (Wirén 2012, s. 79)

2 Tilintarkastuksen laatu

Tämän tutkimuksen teoreettinen osa käsittelee kolmea tutkimuksen kannalta keskeisintä aihealuetta. Ensimmäisenä tutkimuksen teoriaosuus käy läpi agenttiteorian, joka on keskeinen tekijä tilintarkastuksia jäsentävänä teoriana. (mm. Watts & Zimmerman 1981) Toisena oleellisena näkökantana tutkimus käy läpi laadullisia tekijöitä Tekes-tarkastuksien osalta huomioiden erityistarkastuksien aseman ja Tekes-tarkastuksien erityispiirteitä. Viimeisenä keskeisenä seikkana on hyvä tilintarkastustapa, joka ohjaa pitkälti tilintarkastajien toimintaa ja liittyy hyvinkin suoraan tilintarkastajien laatuun.

Koska tämän tutkimuksen osalta keskiössä ovat Tekes-tarkastukset, tutkimus käy läpi lyhyesti erikoistilintarkastuksien asemaa ja tiettyjä erikoispiirteitä, joita valtionapuviranomaisen rooli tuo mukanaan.

Hyvä tilintarkastustapa on varsin laaja-alainen käsite ja sen voidaan laajasti katsoa koskevan kaikkea mitä tilintarkastajan työhön liittyy. Tässä teoriaosuudessa tarkastellaan ensin mitä hyvällä tilintarkastustavalla tarkoitetaan kirjallisuudessa, minkä jälkeen käydään läpi KHT-yhdistyksen suosituksia hyväksi tilintarkastustavaksi. Suomessa merkittävää käsiteltäessä hyvää tilintarkastustapaa ovat myös TILA:n kannanotot, päätökset ja lausunnot. Aihealueena hyvä tilintarkastustapa on keskeinen tämän tutkimuksen kvalitatiivisessa osiossa, jossa tarkastellaan Tekesin tekemien kanteluiden ratkaisuja.

2.1 Agenttiteoria tilintarkastuksessa

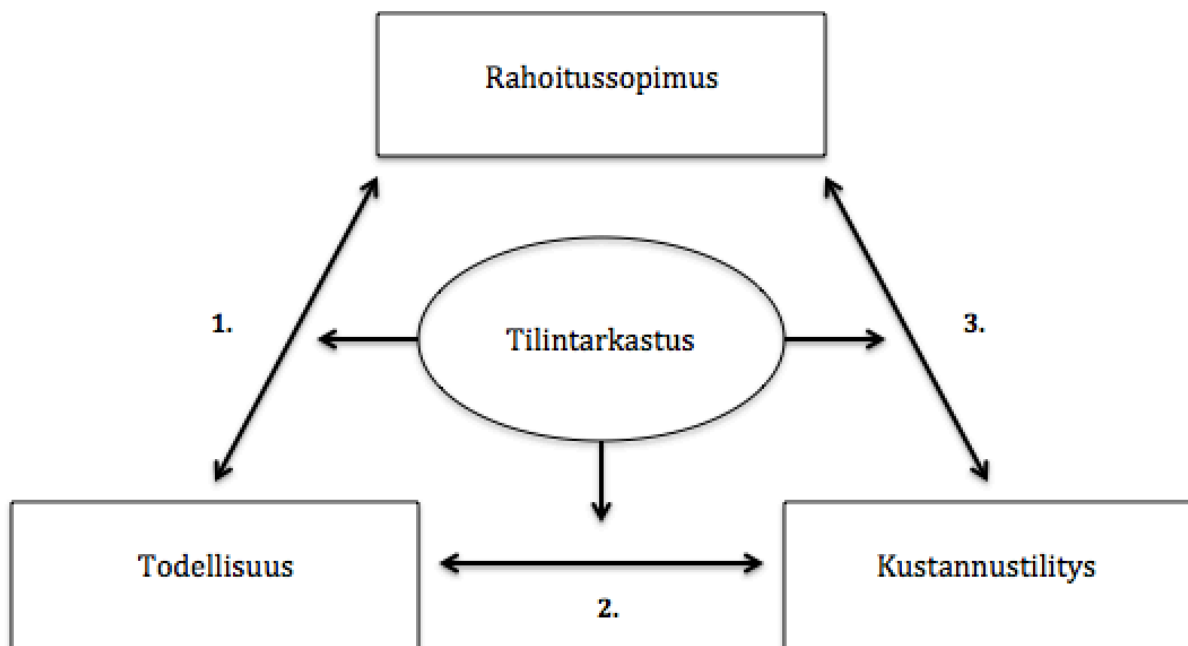
Agenttiteorian keskeisenä ajatuksena ovat johdon ja omistajien väliset eturistiriidat sekä tiedon epäsymmetria. Jensen ja Meckling (1976) kuvailevat agenttisuhteeksi tilanteen jossa yksi tai useampi päämies valtuuttavat toisen henkilön suorittamaan työtehtäviä heidän puolesta. Teorian mukaan tilanteessa, jossa agentille siirretään osa päätöksentekovastuuta on olemassa riski siitä, että agentti ei aina toimi omistajan kannalta parhaalla mahdollisella tavalla, jos molemmat osapuolet maksimoivat hyötyään (Jensen & Meckling 1976, s. 308).

Agentin toiminnan ohjaaminen päämiehen etujen mukaiseksi synnyttää kustannuksia. (mm. Jensen & Meckling 1976, Watts & Zimmerman 1981, Lumijärvi 1987). Nämä toiminnan ohjauksesta syntyvät kustannukset johtuvat Lumijärven (1987) mukaan siitä, että päämies pyrkii takaamaan ettei agentti toimi päämiehen edun kannalta vahingollisesti. Lumijärvi (1987) huomauttaa myös, ettei useinkaan voida kustannuksitta taata sitä, että päämiehen kannalta agentti toimisi edullisesti.

Agentin toiminnan aiheuttamat kustannukset Jensen ja Meckling (1976, s. 308) luokittelevat valvontakustannuksiksi, sitouttamiskustannuksiksi ja jäännöskustannuksiksi. Valvontakustannuksiksi voidaan luokitella kustannukset, jotka johtuvat johdon toiminnan mittaamisesta tai tarkkailemisesta. Näitä kustannuksia ovat mm. budjettirajoitteet, kannustinjärjestelmät ja tilintarkastukset. Watts & Zimmerman (1981) näkevät että perimmäinen tarve tilintarkastukselle voidaan nähdä muodostuvan agenttiteorian kautta.

Tämän tutkimuksen osalta huomio ei kiinnity niinkään omistajien ja johdon väliseen ristiriitaan, vaan enemmänkin rahoituksen saajan ja rahoittajan väliseen ristiriitaan. Yksinkertaisesti kuvattuna Tekes on päämies, joka valitsee rahoitettavan yrityksen, eli agentin. Agentin korvauksena ja velvollisuutena on hoitaa tehtävä, eli käyttää myönnetty rahoitus sovittuihin toimenpiteisiin. Tästä toiminnasta agentti on tilivelvollinen päämiehelle. Tämä eriytyminen johtaa valvontaongelmaan, eli päämies-agenttiongelmaan. Päämiehen ja agentin välillä on informaatiokuilu sekä mahdollisesti erilaiset tavoitteet. Aihealueen osalta voidaan tunnistaa myös muita agentti-päämiessuhteita. Loppuraportin yhteydessä toimitettavan tilintarkastuksen osalta päämiehenä toimiva Tekes on siirtänyt tilintarkastajan valitsemisen rahoituksen saajalle.

Tilintarkastus liittyy agenttiteoriaan siten, että päämies (rahoituksen myöntäjä) valitsee tilintarkastajan valvomaan, että agentti (rahoituksen saaja) antaa tilityksessä oikeata ja riittävää informaatiota. Agenttiteoria selittää tarkastuksen perusteen juuri tällä argumentilla: Tarkastuksen ensisijainen tehtävä on varmentaa agentin tilityksen oikeellisuus (Meklin 2009, s. 57).



Kuva 1 - Tilintarkastus oikeellisuuden varmentajana (Meklin 2009)

Kuvan yksi mukaisesti tilintarkastajan tehtävä jakaantuu kolmeen suuntaan. Varmentaminen keskittyy peilaamaan kohdassa yksi agentin toimintaa sopimukseen, kohdassa kaksi kustannustilityksen vastaamista todellisuuteen ja kohdassa kolme agentin sopimuksen mukaiseen raportointiin. Tilintarkastajan tehtävänä on toisin sanoin varmentaa toimeksiannon kohteena olevan agentin toimiminen sovittujen sopimusten mukaisesti sekä toisaalta varmentaa kustannustilityksessä esitettyjen tietojen riittävyys ja oikeellisuus. (Meklin 2009, s. 59)

Tilintarkastaja toimii myös omalta osaltaan agenttina suorittaessaan tilintarkastuksen. Tällöin esille nousevat samat huolet kuin johto-omistaja suhteissa: kuka tarkastaa tilintarkastajan? Yksinkertainen agenttiteoria ehdottaa, että agentti on epäluotettava johtuen siitä, että kuten johdolla niin myös tilintarkastajalla on omat intressit ja motivaatiotekijät harkittavana (Antle 1982). Esimerkiksi tilintarkastaja voi olla riskejä välttävä ja tietoinen mahdollisista vastuukysymyksistä suorittaessaan tilintarkastuksen. Riskejä välttäänsä ja tietoisena mahdollista vastuukysymyksistä tilintarkastaja voi ottaa käyttöön sellaisia riskienhallintaprosesseja, jotka rajoittavat omalta osaltaan tilintarkastajan työtä ja johtavat varovaiseen lausuntoon, jonka puolestaan omistaja, eli tilintarkastusraportin käyttäjä voi kokea turhauttavana. (Audit quality 2005, s.10)

Tilintarkastus itsestään on omalta osaltaan poikkeuksellinen palvelu, koska se tuotetaan useita sidosryhmiä varten ilman, että asiakkaat itse varsinaisesti osallistuvat tilintarkastuksen tuottamiseen. Periaatteessa, koska asiakkaat eivät itse pysty valvomaan tilintarkastajan työn etenemistä tai tilintarkastajan työpapereita, tilintarkastuksen toteuttaja voi asiakkaan huomaamatta jättää tarkastustyön osittain suorittamatta. Tämä korostuneekin etenkin vakiomuotoisten tilintarkastusraporttien osalta, joissa tilintarkastaja ei nosta esille erityisemmin havaintoja tekemästään työstä (Weckström 2008, s. 13). Wooten (2003) toteaa, että on käytännössä mahdotonta tietää kuinka paljon huonolaatuisia tilintarkastuksia jää havaitsematta ja julkistamatta.

Tilintarkastuksen hyötyyn asiakkaalle ja samalla laatuun vaikuttaa kolme todennäköisyyttä: virheen todennäköisyys olemassaoloon, todennäköisyys virheen havaitsemiseen ja todennäköisyys, että tilintarkastaja raportoi havaitsemansa virheen (DeAngelo 1981, Watts & Zimmerman 1981). Virheen havaitseminen on ehdollinen sille, että virhe on olemassa ja että tilintarkastajalla on kompetenssia havaita tämä virhe (Watts & Zimmerman 1981). Toisaalta todennäköisyys virheen havaitsemiseen liittyy muun muassa tilintarkastajan käyttämään metodiin ja otantakokoon (DeAngelo 1981). Agenttiteorian kannalta etenkin tilintarkastajan havaitsemien virheiden raportointi on keskeistä tilintarkastajan riippumattomuuden kannalta. (DeAngelo 1981, Watts & Zimmerman 1981)

2.2 Tilintarkastuksen laatu ja odotukset

Horsmanheimo ja Steiner (2008) korostavat luotettavuutta tilintarkastuksen kannalta avainkysymyksenä. Laatu nähdään tilintarkastusalan uskottavuuskysymyksenä ja tilintarkastuksen tulisi olla kaikkina ajankohtina ja kaikkien tilintarkastajien tekemänä yhtä hyvin tehty (Horsmanheimo ja Steiner. 2008, s 457). Maijor ja Vanstraelen (2012) toteavat puolestaan, ettei tilintarkastuksella ole arvoa ilman julkista luottamusta tilintarkastuksen laatuun. Toisaalta Wooten (2003) määrittelee, että terminä tilintarkastuksen laatu tarkoittaa eri ihmisille eri asioita ja että tilintarkastuksen laadun mittaaminen on haastavaa.

Aikaisempi tutkimus osoittaa, että tilintarkastuksen laatu heijastelee tilinpäätöksen laatua tuomalla luotettavuutta tilinpäätöksessä esitettyihin tietoihin, joten tilintarkastuksen laadun voidaan nähdä olevan yksi komponentti tilinpäätöksen laadussa (DeFond & Zhang 2014). Tekes-projektien osalta voidaan analogisesti ajatella, että tilintarkastuksen laatu parantaa kustannustilitysten laatua tuomalla luotettavuutta esitettyihin lukuihin lähtökohtaisesti siinä missä tilintarkastuksen laatu tuo luotettavuutta tilinpäätöksen laatuun.

Tilintarkastuksen luonnetta kuvaa se, että siitä saatava käytännön hyöty määrittää kokonaan tilintarkastuksen arvon (Flint 1988, s.14). Käytännössä tilintarkastus perustuu siihen, että yksiköt tai ryhmät haluavat tai tarvitsevat informaatiota, jonka luotettavuudesta he eivät itse pysty varmistumaan (Riistama 1999, s.23). Huomattavaa on tämän luonteen ymmärtäminen ja huomioon ottaminen kehittyvässä toimintaympäristössä. Tilintarkastajien työn tavoitteet ja sisältö määräytyvät ikään kuin tilintarkastajien ja tilinpäätösinformaation käyttäjien vuoropuheluna. Tilintarkastajien tulee kuulla näitä edustajia vastatakseen työtään koskeviin odotuksiin mahdollisuuksiensa mukaan, kuten myös sidosryhmien tulee olla selvillä tilintarkastajien työtä koskevista rajoituksista. (Riistama 1999, s.23)

Tekes-tarkastuksien osalta Tekes ei ole määritellyt tilintarkastukseen käytettävää hintatasoa. Tilintarkastuksen laadun kannalta mahdollinen pieni budjetti voi johtaa korostuneesti kokemattomien tilintarkastajien tai tilintarkastusharjoittelijoiden käyttöön. Tämän seurauksena laadun voidaan ajatella laskevan, kun varsinainen kokenut tilintarkastaja ei budjetista johtuen ehdi perehtyä tarkastukseen tarkastuksen odotusten mukaisesti. Näkökanta liittyy läheisesti tilintarkastustoimistojen väliseen hintakilpailuun ja asiakkaan sekä tilintarkastajan väliseen odotuskuiluun.

2.3 Tilintarkastusriski

Tilintarkastusriskillä tarkoitetaan tilintarkastusstandardin ISA 200 mukaisesti tilannetta missä tilintarkastaja antaa vakiomuotoisen tilintarkastuskertomuksen, vaikka tilinpäätös sisältää olennaisia virheitä tai on puutteellinen (ISA 200). Luonnollisesti tilintarkastajan näkökulmasta keskeisimpiä ovat riskit, joilla on merkitystä tilinpäätöksen kannalta (Tomperi 2016, s.29).

Tilintarkastusriski jaetaan ISA 200-standardin kohdan A32 mukaisesti kahteen osaan:

- 1) Olennaisen virheen tai puutteen riski. (Tarkastettava kohde on olennaisesti virheellinen tai puutteellinen)
- 2) Havaitsemisriski. (Tilintarkastaja ei havaitse mahdollista virhettä tai puutetta)

Olennaisen virheen tai puutteen riski muodostuu toimintariskistä ja kontrolliriskistä. Toimintariskillä tarkoitetaan tietyn toiminnon tai tilinpäätöksen erän alttiutta virheelle tai puutteelle. Kontrolliriskillä puolestaan tarkoitetaan riskiä siitä, että yhteisön sisäinen valvonta ei havaitse riskiä. Havaitsemisriski on riski siitä, ettei tilintarkastaja havaitse olennaista virhettä tai puutetta. (Tomperi 2016, s. 29)

Osaltaan tilintarkastusriskin mukaista asetelmaa voidaan ajatella myös tyyppin 1 virheinä tai tyyppin 2 virheinä (mm. Hopwood et al. 1989; Geiger et al. 2005). Tyyppin 1 virhe on tilanne, missä tilintarkastaja antaa mukautetun lausunnon, vaikka vakiomuotoinen lausunto olisi tarkoituksenmukainen. Päinvastainen tilanne puolestaan on tyyppin 2 virheeksi luokiteltava tilannetta, missä tilintarkastaja julkaisee vakiomuotoisen lausunnon vaikka mukautettu lausunto olisi tarkoituksenmukaisempaa. Huomautettakoon, että ISA-standardeissa tilintarkastusriskiin ei lueta riskiä siitä, että tilintarkastajan lausunnossa todettaisiin tilinpäätöksen olevan olennaisesti virheellinen silloin kuin näin ei ole (Kansainväliset tilintarkastusalan standardit; ISA 200, A33).

Tyyppin 1 ja tyyppin 2 virheitä on aikaisemmassa tutkimuksessa käsitelty erityisesti tilanteissa missä tilintarkastettu kohde on mennyt konkurssiin muutaman vuoden sisällä tilintarkastuksesta (mm. Hopwood et al. 1989, Raghunand & Rama 1995, Geiger et al. 2005). Aikaisemmat tutkimukset osoittavat, että tyyppin 2 mukaisia tilanteita missä

on annettu vakiomuotoinen lausunto, mutta kohde on mennyt konkurssiin vuoden sisällä tarkastuksesta tapahtuu noin 50% tapauksista (Hopwood et al. 1989, Raghunand & Rama 1995). Tyypin 1 virheitä puolestaan tapahtuu 90% tapauksissa, eli tilanteita missä tilintarkastaja on antanut mukautetun lausunnon, mutta yritys ei ole mennyt konkurssiin (Geiger et al. 2005). DeFond & Zhang (2014) esittävät että korkeampi tyypin 1 määrä voi johtua tilintarkastajien suhtautumisesta mahdolliseen oikeusrisktiin.

2.4 Hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastukseen keskeisesti liittyvä käsite on hyvä tilintarkastustapa. Suomessa tilintarkastajan tulee suorittaa lakisääteinen tilintarkastus hyvän tilintarkastustavan mukaisesti (tilintarkastuslaki 1141/2015 4 luvun 3 §). Säännös on yleissäännös siitä, että hyvä tilintarkastustapa on keskeinen toimintaa ohjaava normisto ja että se ulottuu koskemaan kaikkia tilintarkastuslain soveltamisalaan kuuluvia tehtäviä. (Horsmanheimo & Steiner 2008, s. 146)

Tekes-tarkastukset ovat edellisen tilintarkastuslain 459/2007 ja nykyisen tilintarkastuslain 1141/2015 1 §:n 2 momentin mukaista nk. tilintarkastajan muuta työtä, jolloin siihen ei tule sovellettavaksi tilintarkastuslaki kokonaan. Tilintarkastajaa sitoo kuitenkin Tekes-tarkastuksia tehdessä tilintarkastuslain osalta mm. ammattieettisten periaatteiden noudattaminen, säännös ammattitaidon ylläpitämisestä, velvollisuus noudattaa hyvää tilintarkastustapaa, salassapitovelvollisuus ja lisäksi muita tilintarkastuslain säännöksiä (Horsmanheimo & Steiner 2008, s. 403).

Hyvän tilintarkastustavan katsotaan perustuvan pääsääntöisesti kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin (mm. Tomperi 2009, Horsmanheimo 2012). Horsmanheimo (2012) toteaa, että standardien noudattamisesta on tullut yhä selvemmin osa hyvää tilintarkastustapaa ja että tilintarkastajan toimintaa arvioidaan kasvavissa määrin sen mukaan miten hän on noudattanut tilintarkastusstandardeja. Muina hyvän tilintarkastustavan lähteinä pidetään lakia ja asetuksia, KHT-yhdistyksen tilintarkastusalan suosituksia, alan ammattijulkaisuja, TILA:n ja VALA:n ratkaisuja ja tuomioistuimen ratkaisuja (Horsmanheimo & Steiner 2008, s.148). Voidaan siis perustellusti sanoa, että hyvä tilintarkastustapa koostuu monesta eri osatekijästä.

Halonen & Steiner (2010) käsittelevät hyvää tilintarkastustapaa tapaoikeutena ja verrannollistavat sitä hyvään kirjanpitoon. Käytännöt siis muuttuvat jatkuvasti ja elävät tilintarkastuksen kehittyessä. Hyvän tilintarkastustavan käsitettä verrataan myös hyvään liiketapaan, hyvään kirjanpitoon ja hyvään perintätapaan (Horsmanheimo & Steiner 2008, s. 147).

Hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuus käytännössä merkitsee ammattieettisten perusperiaatteiden ja työmenetelmien noudattamista. Käytännössä auktorisoidun tilintarkastajan tulee dokumentoida tarkastushavainnot, joihin hänen johtopäätöksensä perustuvat ja lisäksi auktorisoidun tilintarkastajan tulee kiinnittää huomiota siihen, ettei hänen esiintymisensä vaaranna auktorisoitujen tilintarkastajien ammatillista luotettavuutta tai arvoa (Horsmanheimo & Steiner 2008, s. 408). Todettakoon tässä yhteydessä, että siirtymäsäännöksiin mukaisesti vuoden 2012 alusta ainoastaan auktorisoidut tilintarkastajat ovat voineet käyttää tittelä tilintarkastaja (tilintarkastuslaki 459/2007).

2.4.1 Suomen Tilintarkastajat ry:n suositukset hyväksi tilintarkastustavaksi

Suomen Tilintarkastajat ry on tilintarkastajien edunvalvontajärjestö, joka aloitti toimintansa 1.4.2014, kun KHT-yhdistys ry ja HTM-tilintarkastajat ry yhdistyivät ja keskittivät toimintansa. Jäseninä yhdistyksellä on vuoden 2016 alussa tulleen tilintarkastusuudistuksen myötä HT-, KHT ja JHT-tilintarkastajia, jotka edustavat yli 90%:a Suomessa toimivista tilintarkastajista. Yhdistyksen ohjeistukset sitovat Suomessa kaikkia sen jäseniä. (Suomen Tilintarkastajat ry, viitattu 3.3.2016)

Suomen Tilintarkastajat ry:llä on Suomessa keskeinen asema hyvän tilintarkastustavan kehittämisessä ja arvioimisessa. Hyvää tilintarkastustapaa yhdistys edistää muun muassa tuottamalla ohjeistusta, raportointimalleja ja kääntämällä kansainvälisiä tilintarkastusalan standardeja suomen kielelle. Osaltaan myös ainakin toistaiseksi Suomen Tilintarkastajat ry:stä erillään oleva JHTT-yhdistys antaa suosituksia ja malleja käytettäväksi JHTT-tarkastuksissa. (JHTT-yhdistys 2016, viitattu 18.4.2016)

2.4.2 TILA:n kannanotot, päätökset ja lausunnot

Tilintarkastuksen tavoitteet ja kohde määritellään tilintarkastuslaissa, mutta se miten varsinainen tilintarkastus tehdään jää tilintarkastajien ammattikunnan päätettäväksi. (Katz & Niemi 2009) Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan (TILA) keskeisenä tehtävänä oli osaltaan valvoa, että tilintarkastajat noudattivat keskeisiä pelisääntöjä. Valvovana viranomaisena TILA vaikutti keskeisesti ammattikunnan käsitykseen hyvästä tilintarkastustavasta. (Katz & Niemi 2009)

Tilintarkastajajärjestelmä uudistui vuoden 2016 alussa. Tutkintojärjestelmän alan valvonta siirtyy Patentti- ja rekisterihallitukseen (PRH), johon perustettiin tilintarkastusvalvonta. Tämän seurauksena keskuskauppakamarin tilintarkastusvaliokunta (TILA), julkishallinnon ja - talouden tilintarkastusvaliokunta (JHTT -lautakunta), valtion tilintarkastusvaliokunta (VALA) sekä kauppakamarien alaiset 14 tilintarkastusvaliokuntaa (TIVA) lakkasivat toimimasta esitetystä muodosta.

Ennen vuoden 2016 alun uudistusta Suomessa jokaisella tilintarkastajaluokalla oli oma valvojansa. KHT-tilintarkastajien ja KHT-yhteisöjen valvonnasta vastasi Keskuskauppakamarin tilintarkastusvaliokunta (TILA), HTM-tilintarkastajien sekä HTM-yhteisöjen valvonnasta vastasivat Kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat (TIVA:t) ja JHTT-yhteisöjä valvoi puolestaan JHTT-lautakunta, joka toimi valtiovarainministeriön yhteydessä. Valtion tilintarkastusvaliokunta (VALA) osallistui HTM- ja KHT-tilintarkastajien valvontaan pääasiassa muutoksenhakuelimenä. (Tilintarkastuslaki 1141/2015)

Hallituksen esityksen (HE 254/2014, s.16) mukaan tilintarkastajiin kohdistuva valvonta koostuu kolmesta kokonaisuudesta:

- 1) Tilintarkastajien hyväksymisen edellytysten valvonta (tilintarkastustutkinto)
- 2) Ennakkoon vaikuttavasta laadunvalvonnasta (laaduntarkastus)
- 3) Kurinpidollisesta valvonnasta

Tilintarkastuslautakuntien ratkaisut ovat tärkeitä linjauksia tutkittaessa hyvän tilintarkastustavan rajoja ja lähteitä. Tilintarkastuslautakunta (TILA) esittelee tutkintasioiden ratkaisujaan toteamalla: *"Tilintarkastuslautakunta (TILA) käsittelee vuosittain n. 10–20 tutkintatapausta, joissa selvitetään onko tilintarkastaja toiminut hyvän tilintarkastustavan mukaisesti"* (Keskuskauppakamari 2014, viitattu 3.12.2015)

Hyvän tilintarkastustavan kannalta merkittävien päätösten saattamiseksi yleiseen tietoon tilintarkastuslautakunta onkin vuodesta 1990 lähtien julkaissut ratkaisunsa monisteina ja vuodesta 1995 lähtien julkisesti internetsivuillaan. (Keskuskauppakamari 2009, s. 3) Näistä tilintarkastuslautakunnan ratkaisuksista julkisesti Tekesin kantelusta lähtenyt oli tapaus 7/2013 ja "Kehittämiskeskuksen" toimesta tapaukset 4/2009 ja 5/2009. Tilintarkastusvaliokuntien ratkaisuja ei ainakaan toistaiseksi ole avoimesti saatavilla internetsivuilla, mutta ne sai pyydettyä erikseen asianomaisesta tilintarkastusvaliokunnasta.

Erityistarkastuksiin liittyy piirteitä, jotka poikkeavat lakisääteisten tilintarkastuksien kanteluista. Laineen ja Tuokon mukaan kantelijat sekoittavat usein erityistarkastukset varsinaisista lakisääteisistä tilintarkastuksista (Laine & Tuokko 2000, s. 19) Yhtäällä on havaittu, että asunto-osakeyhtiöiden tilintarkastuksista ja erityistarkastuksista kannellaan herkimmin (Katz & Niemi 2009, s.46)

Katz ja Niemi (2009) toivat esille artikkelissaan *"TILA hyvän tilintarkastustavan tulkitsijana"* seikkoja, jotka koskevat erityistilintarkastuksia. Oleellisia huomioita artikkelissa oli toteamukset, että tilintarkastajan tulee raportoida selkeästi ja ymmärrettävästi, jotta perustelut ovat yksiselitteisiä. Kannanottojen tulee olla neutraaleja ja raportoinnissa on kiinnitettävä huomiota tehtävän luonteeseen etenkin kun kyse ei ole lakisääteisestä tilintarkastuksesta. Erityistarkastuksien osalta Katz ja Niemi huomauttivat tilintarkastajalla olevan enemmän "liikkumavaraa" raportoida havaintonsa. (Katz & Niemi 2009, s. 48)

TILA:n päätöksien julkistamisen merkittävyyttä ja olennaisuutta erityisesti hyvän tilintarkastuksen näkökulmasta tukee TILA:n strategia 2013–2015:

”Julkaisemalla tutkintatapausten päätöksiä pyritään ohjaamaan hyvää tilintarkastustapaa ja kehittämään tilintarkastuksen laatua. Merkittävistä tutkintatapausten ratkaisuista tiedotetaan aktiivisesti. Avoimuutta lisätään nopeuttamalla anonymisoitujen tapausten julkaisemista TILAn verkkosivuilla. Anonymisoitu tapausselostus laaditaan pian asian ratkaisemisen jälkeen.”
(Tilintarkastuslautakunta 2012 s. 4)

2.4.3 Tilintarkastusalan standardit ja suositukset

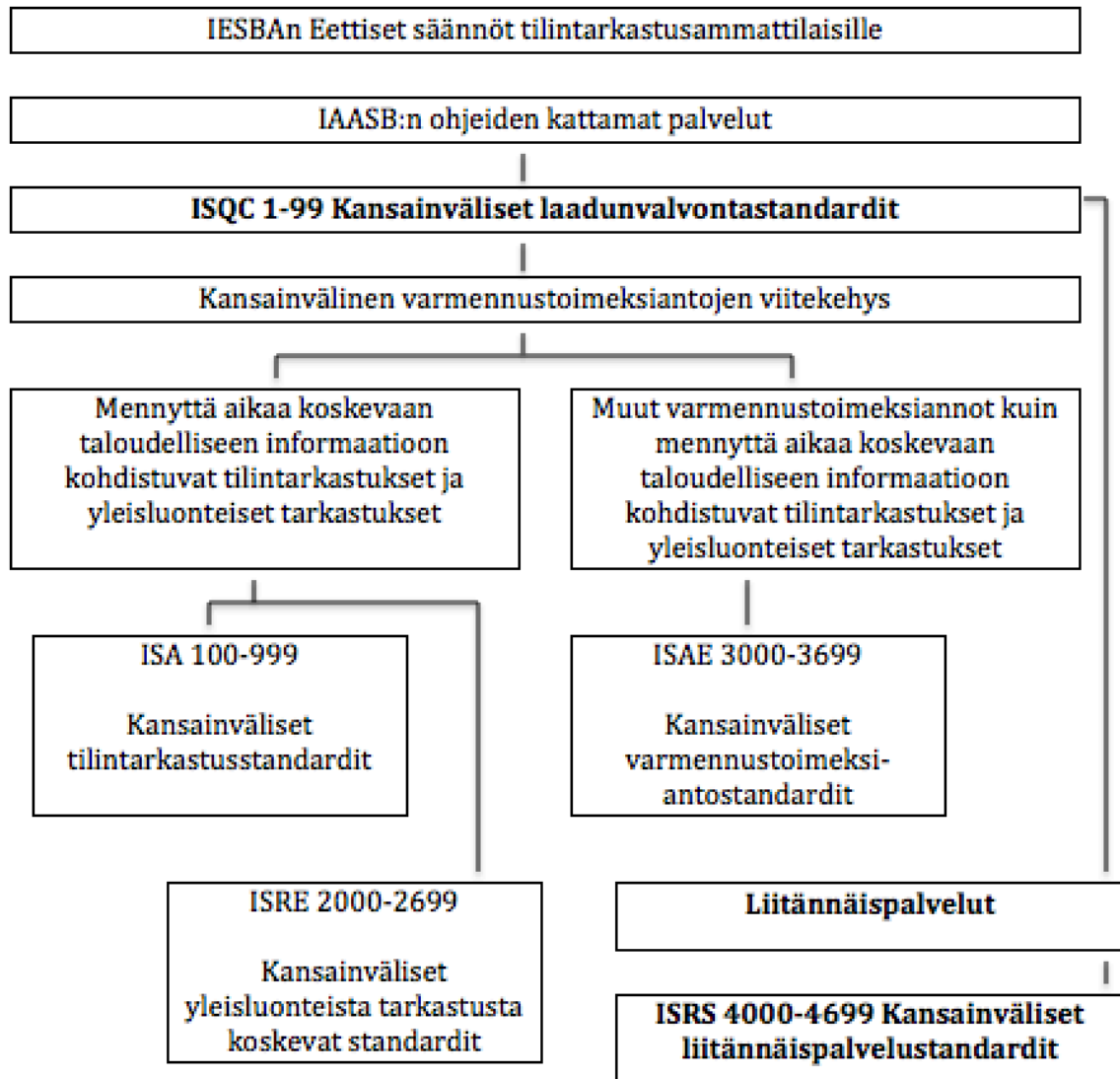
Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat eri säädökset suoraan sekä välillisesti. Keskeisinä laadun sääntelijöinä ovat International Federation of Accountants (jäljempänä IFAC) alaisen komitean International Auditing and Assurance Standard Boardin (jäljempänä IAASB) muodostamat standardit.

IFAC:n alainen IAASB on laatinut ISQC 1 – laadunvalvontastandardin, joka astui voimaan 15.12.2009 ja jota sovelletaan kaikkiin tilintarkastusyhteisöihin. Kansainvälisessä laadunvalvontastandardissa käsitellään tilintarkastusyhteisön velvollisuuksia, jotka kohdistuvat myös yleisluonteisiin tarkastuksiin sekä muihin varmennus- ja liitännäispalvelutoimeksiantoihin. Standardia tulee lukea yhdessä relevanttien eettisten vaatimusten kanssa. (International standards on quality control 1, kappale 1)

Standardin mukaan tilintarkastusyhteisön tulisi luoda laadunvalvontajärjestelmä, jonka avulla se pystyy samaan kohtuullisen varmuuden siitä että yhteisö ja sen henkilöstö noudattavat ammatillisia standardeja, lainsäädäntöä sekä määräyksiä, sekä siitä että yhteisö ja sen vastuussa olevien henkilöiden raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia. (International standards on quality control 1, kappale 11). Osaltaan on kuitenkin selvää, että pienien tilintarkastustoimistojen on paljon hankalampaa järjestää vedenpitävää ja kattavaa laadunvarmistusta (Halonen & Steiner 2010, s. 27).

Alla olevan kuvan kaksi mukaisesti IAASB:n antamat eettiset säännöt ja laadunvalvontastandardit koskevat kaikkia taulukon mukaisia toimeksiantoja. Liitännäispalvelut sisältävät toimeksiannot taloudelliseen informaatioon kohdistuvien toimenpiteiden suorittamisesta, jotka suoritetaan ISRS 4400 – standardin mukaisesti. Näitä ovat esimerkiksi Tekes-tarkastukset (ST-Akatemia 2014, s. 23). Huomattavaa on

kuitenkin, etteivät ISRS 4400 – standardiin kuuluvat toimeksiannot ole osana varmennustoimeksiantoja.



Kuva 2 - IAASB:n antamat kansainväliset tilintarkastusalan standardit (ST-Akatemia 2014)

Ammattieettiset periaatteet

Tilintarkastajan on tilintarkastuslain mukaan noudatettava myös ammattieettisiä periaatteita, jotka toimivat tilintarkastuksen taustalla myös kaikessa muussakin tilintarkastuslain mukaisessa toiminnassa. (Horsmanheimo & Steiner 2008, s. 150). Tilintarkastuslain mukaan *"Tilintarkastajan on suoritettava tässä laissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen"* (Tilintarkastuslaki 1141/2015 4 luku 1§)

Tilintarkastuslain ohella tilintarkastajien ammattieettisiä periaatteita normitetaan Suomessa KHT-yhdistyksen eettisillä ohjeilla, jotka perustuvat International Federation of Accountants (IFAC) eettisen komitean julkaisemiin eettisiin ohjeisiin. (Horsmanheimo & Steiner 2008, s. 149) IFAC:n eettisen komitean mukaan ammattieettiset periaatteet sisältävät seuraavat periaatteet:

- Rehellisyys
- Objektiivisuus
- Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus
- Salassapitovelvollisuus
- Ammatillinen käyttäytyminen

Ammattieettisten periaatteiden sekä eettisen käyttäytymisen vaikutuksen ymmärtämiseksi ja liittämiseksi myös kappaleessa 2.2 esitettyyn agenttiteorian mukaiseen viitekehykseen Viitanen (2000) esittää näkemyksen, että ryhmätasolla ammattietiikan lähtökohtana on tarkoitus ylläpitää tilintarkastajiin kohdistuvaa luottamusta muun muassa sitomalla eettiset ammattiperiaatteet tilintarkastajan toimintaan siten, ettei tilintarkastuksen kokonaisuus heikenny ja että tilintarkastuksen tuottamien palveluiden arvo säilyy. (Viitanen 2000, s. 35–36)

Yksittäisen tilintarkastajan näkökulmasta Bollom (1988, s. 58) esittää ammattieettisten periaatteiden noudattamisen intressin perustuvan kahteen yksinkertaiseen selitykseen: omatuntoon ja kiinnijäämisen pelkoon. Tilanne missä yksilöllä on omatunto ja epäeettisestä toiminnasta on säädetty rangaistus sekä kiinnijäämisen riski on korkea, jää yksittäiselle tilintarkastajalle intressiksi ryhmän kokonaisuus noudattaa ammattieettisiä periaatteita (Bollom 1988, s. 58).

2.5 Erikoistarkastuksien erityispiirteet

Tekes-tarkastuksien kuuluessa Tilintarkastuslain 1.2 §:ään voidaan Tekes-tarkastuksien katsoa olevan osa erikoistarkastuksia. Jokseenkin Horsmanheimon ja Steinerin (2008) mukaan tilintarkastuslain 1.2 §:n soveltamisalaan kuuluvien tarkastusten ja raporttien terminologia on vaihtelevaa. Erikoistarkastuksien lisäksi tilintarkastuslain 1.2 § soveltamisalaan kuuluviin raportteihin ja tarkastuksiin käytetään usein termejä ”erikoistilintarkastus” tai ”erityistarkastus” (Horsmanheimo & Steiner 2008, s. 403).

Tässä tutkimuksessa käsiteltävät liitännäispalvelustandardi ISRS 4400:n mukaiset lausunnot on luokiteltu laaja-alaisesti kuuluvan ”erikoistarkastuksiin” johtuen niiden luonteesta, ettei lausuntoihin sovelleta tilintarkastuslakia kokonaan ja tarkastuksien lähtökohtana on toimeksiantosopimus. Vaarana käsitteessä ”erityistarkastus” on Tekes-tarkastuksien luonteen sekoittaminen konkurssivelallisiin koskeviin erityistarkastuksiin tai esimerkiksi rikosperusteisiin tilintarkastuksiin koskeviin erityistarkastuksiin.

Erikoistarkastukset tehdään toimeksiannon perusteella ja eri näkökulmasta kuin lainsäädännöllisesti pakolliset tilintarkastukset. Erikoistarkastuksissa noudatetaan kuitenkin soveltuvin osin samoja hyvän tilintarkastustavan periaatteita kuin lakisääteisissäkin tilintarkastuksissa (Laine & Tuokko 2000, s. 16, Horsmanheimo & Steiner 2008, s. 404). Erikoistilintarkastuksen tavoitteena on tuoda esille seikkoja, joiden perusteella rahoituksen myöntäjä voi ryhtyä tarvittaessa toimenpiteisiin arvioidessaan rahoituksen ehtojen toteumista. Toisin kuin esimerkiksi tilintarkastuskertomus, erikoistarkastuskertomus ei ole julkinen asiakirja (Laine & Tuokko 2000, s. 124).

Erikoistilintarkastuksen vaarana on asioiden tarkastelu toteutuneen tiedon valossa. Perinteisestä tilintarkastuksesta poiketen, Tekes-tarkastuksien ajallinen horisontti saattaa käsittää useita vuosia käsittäen useamman tilikauden. Tarkastuksissa tulisi pyrkiä tarkastelemaan asioita tapahtuma-ajankohdan olosuhteisiin suhteuttamalla ja sen hetkisen tiedon mukaan – vaatimus on erityisen keskeinen ajateltaessa tarkastuksen objektiivisuutta (Laine ja Tuokko 2000, s. 12). Tilintarkastajan tulee toisin sanoen noudattaa erityistä tarkkuutta, johtuen tarkastuksen luonteesta ja vaativuudesta.

Tarkastuksien osalta tilintarkastajan tulisi hyödyntää tarvittaessa rahoituksen saajan väliraportointia muodostaakseen käsityksen rahoituksen saajan taloudellisen tilanteen kehittymisestä ja totuudenmukaisesta raportoinnista rahoituksen myöntäjälle.

Erikoistilintarkastuksissa tarkastajan tulee antaa kertomus todennettavissa olevan käsityksensä mukaisesti, eikä hän voi muuttaa sitä rahoituksen saajan tai rahoituksen myöntäjän mukaisesti (Laine & Tuokko 2000, s. 61). Vaaraksi muodostuukin erikoistarkastuksen luonteenpiirre, että tilintarkastaja tarkastelee asioita toimeksiantajan näkökulmasta. Tämä ei saisi kuitenkaan merkitä poikkeamista hyvän tilintarkastustavan vaatimuksista, kuten objektiivisuudesta. (Horsmanheimo & Steiner 2008, s. 404)

Seikka, että asioita tarkastellaan toimeksiantajan näkökulmasta toi myös aiemmin lainsäädännöllisen ongelman. Kumotun tilintarkastuslain 459/2007 mukaan tilintarkastajan ominaisuudessa harjoittamaan muuhun kuin 1 momentissa tarkoitettuun toimintaan sovelletaan 20-22, 26, 39-46, 49-50 ja 53-54 §:n säädöksiä. 20§ koskee ammattieettisten periaatteita joiden mukaan: *"Tilintarkastajan on suoritettava tässä laissa tarkoitettut tehtävät ammattitaitoisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen"*. Ongelmaksi muodostui toisin sanoen toimeksiantajan näkökulman sekä objektiivisuuden ja yleisen edun mahdollinen ristiriita. (Wirén 2012, s. 54)

Rahoituksen myöntäjän näkökulmasta raportin antaminen ensin rahoituksen saajalle, joka usein on myös rahoituksen saajan lakisääteisiä tilintarkastuksia tekevä tilintarkastaja, voi vaarantaa tätä objektiivisuutta. Toisaalta myös rahoituksen myöntäjän käyttämän tilintarkastajan pitkäaikainen käyttö voi luoda sidonnaisuuden toimeksiantajaan, mikä voi vaarantaa tilintarkastajan objektiivisuuden. Näissä tapauksissa korostuu hyvän tilintarkastustavan mukainen huolellinen havaintojen dokumentointi ja se, että lausunnossa esitettävät havainnot ovat myöhemmin todennettavissa oikeassa suhteessa tarkastusaikaan, tarkastustapaan ja muihin tarkastusolosuhteisiin. (Horsmanheimo & Steiner 2008, s. 405)

Tilintarkastusraportin antaminen ensin rahoituksen saajalla ja se, että tilintarkastaja on usein asiakkaan lakisääteisiä tilintarkastuksia tekevä tilintarkastaja tuo esille myös ongelman liittyen tilintarkastajan motivaatioon antaa epäpuhdas lausunto. Tilintarkastajilla voi olla taloudellinen syy säilyttää hyvät välit asiakkaaseen ja hyväksyä asiakkaan tilitykset sellaisinaan johtuen siitä, että asiakas päättää tilintarkastajan palkkaamisesta ja erottamisesta. Tällöin epämieluisan raportin antaminen voi johtaa asiakkaan epämieluisaan suhtautumiseen tilintarkastajaa kohtaan joka toimittaa epämieluisan raportin. (Bazerman et al. 2002)

3 Tekesin erityispiirteet

Innovaatorahoituskeskus Tekes on Työ- ja elinkeinoministeriön alainen organisaatio, joka on yritysten, yliopistojen, korkeakoulujen ja tutkimuslaitosten haastavien tutkimus- ja kehitysprojektien ja innovaatiotoiminnan rahoittaja ja aktivoija (Tekes 2016d, viitattu 16.3.2016). Innovaatorahoituskeskus Tekesistä on annettu oma lakinsa, joka astui voimaan Tekesin perustamisvuonna 1983 (161/1983). Sitten lakia on muutettu säännöllisesti, viimeisimpänä yleisten kelpoisuusvaatimusten osalta 1.8.2015.

Innovaatorahoituskeskus Tekesistä annetun lain mukaan Tekesin toiminnan tavoite on edistää teollisuuden ja palvelujen kehittymistä teknologian ja innovaatioiden keinoin. (963/2013 2 §) Tehtävänä Tekesillä on edistää asiantuntemuksellaan ja rahoituksellaan innovaatioiden ja teknologian kehittämistä, tutkimus- ja innovaatiotoiminnan hyödyntämistä elinkeinoelämässä ja toimia aikaisen vaiheen pääomasijoitusmarkkinan kehittämisen edistäjänä. (963/2013 3 §)

Tekesin rahoitusta, sekä sen ehtoja ja velvoitteita ohjaavat pitkälti valtionavustuslaki, yritystuen yleisistä ehdoista annettu laki ja hallintolaki. Valtionavustuslaki on tarkoitettu harkinnanvaraisia valtionavustuksia koskeviksi yleislainsiksi ja sitä sovelletaan valtionavustukseen, jos muussa laissa ei säädetä toisin. Laki sisältää säännökset myös valtionavustusten käytöstä, käytön valvonnasta ja tarkastuksista. (HE 63/2001, s.4)

Tekes tarjoaa asiakkailleen innovaatorahoitusta. Asiakkaille kohdistuvaa rahoitusta on pääsääntöisesti kahdenlaista: lainoja ja avustuksia. Tämän lisäksi Tekes pääomasijoitus Oy tekee pääomarahastosijoituksia. Rahoitus koostuu kysynnän mukaan ohjautuvasta avoimesta rahoituksesta ja valittuihin sisällöllisiin painopisteisiin kohdennetusta rahoituksesta. (Tekes 2016b, viitattu 14.4.2016) Pääsääntöisesti rahoitusmuotoina Tekes käyttää avustus ja lainapohjaisia instrumentteja, jotka ovat vain osa rahoitettavan projektin rahoituksesta. Lainapohjaisista instrumenteista lainan osuus on 50–70% projektin hyväksyttävistä kustannuksista ja avustuksista pääsääntöisesti enintään 50 %. Tilintarkastajien lausunnot koskevat aina kokonaiskustannuksia, joiden perusteella Tekes päättää maksettavan rahoituksen lopullisesta määrästä.

Tekesin valvonta perustuu Tekesin omiin toimenpiteisiin. Projektin kustannukset hyväksytään alustavasti rahoituksen saajan toimittamien väliraporttien perusteella. Lopullinen kustannusten hyväksymispäätös tehdään kuitenkin vasta tilintarkastajan tarkastusraportin jälkeen. Tilintarkastajan raportti kattaa toisin sanoen koko projektin kustannukset ja sen perusteella päätetään jo aikaisempien väliraporttien perusteella maksettujen rahoituserien hyväksyttävyys.

Laillisesta näkökulmasta tarkasteltuna Tekesillä on velvoite rahoituksen saajien valvontaan (valtionavustuslaki 688/2011 15 §), mutta valtionavustuslaki ei määrittele varsinaisesti ulkopuolisen avun käytön pakottavuutta tähän. Ulkopuolisen avun, eli tässä tapauksessa tilintarkastajan käyttöä tarkastuksessa ei ole siis lailla määritelty, mutta luonnollisesti valvonnan tehokkuuden kannalta taloudellisen informaation arviointiin tilintarkastaja on asiantuntemuksensa vuoksi varsin luonnollinen valinta.

Käytännössä Tekes käyttää tilintarkastajia, jotta se pystyisi varmentumaan rahoituksen käytöstä rahoitusehtojensa mukaisesti. Auktorisoidun tilintarkastajan käyttö tuo lisää luotettavuutta ja uskottavuutta rahoituksen käytön valvontaan. Toisekseen voidaan nähdä, että ilman ulkoisten tilintarkastajien työtä Tekes joutuisi palkkaamaan huomattavasti enemmän omia tarkastajia. Tilintarkastajan ensisijaisena tehtävänä voidaan pitää rahoituksen saajan prosessien ja järjestelmien tarkastusta: miten esimerkiksi työajanseuranta tai projektkirjanpito on järjestetty? (Kupila 2014, s. 23-24)

3.1 Tekesin rahoitusprosessin suhde EU:n lainsäädäntöön

Euroopan unionin oikeuden mukaan valtiontuet yritystoiminnalle ovat lähtökohtaisesti kiellettyjä Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen mukaan (jäljempänä SEUT). Sopimuksen 107 artiklan kohta 1 määrittelee seuraavasti:

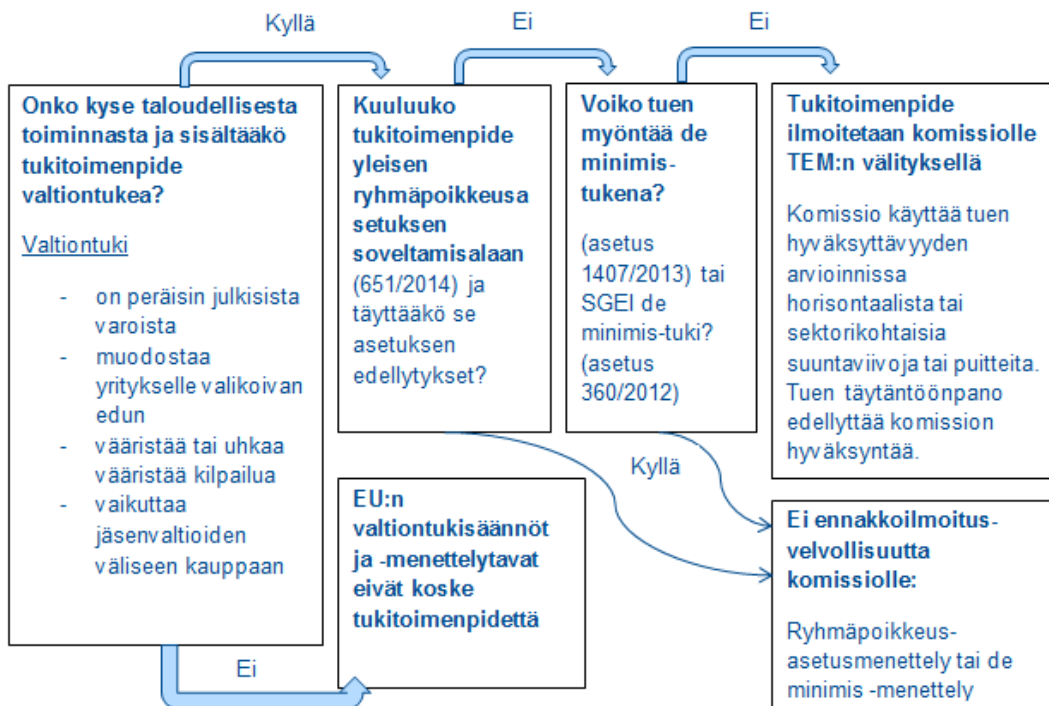
”Jollei perussopimuksessa toisin määrätä, jäsenvaltion myöntämä taikka valtion varoista muodossa tai toisessa myönnetty tuki, joka vääristää tai uhkaa vääristää kilpailua suosimalla jotakin yritystä tai tuotannonalaa, ei sovellu sisämarkkinoille, siltä osin kuin se vaikuttaa jäsenvaltioiden väliseen kauppaan” (SEUT 170 artikla, kohta 1)

Yritystoimintaa voidaan kuitenkin tukea SEUT 107 artiklan kohdan 3 mukaisesti, mikäli tuki katsotaan sisämarkkinoille soveltuvaksi ja se edistää kohdan 3 mukaisia tavoitteita (170 artikla, kohta 3). Yleisessä ryhmäpoikkeusasetuksessa (komission asetus 651/2014) määritellään, millaiset tuet ovat lähtökohtaisesti hyväksyttäviä eivätkä edellytä komission ennakkohyväksyntää tai ennakoilmoitusta. Myös vähämerkitykset tuet, eli de minimis -tuet katsotaan jäävän kokonaan ilmoitusmenettelyn ulkopuolelle (komission asetus 1407/2013). Yrityksille de minimis -tukea voidaan pääsääntöisesti myöntää enintään 200 000 euroa kolmen perättäisen verovuoden aikana. (TEM 2014a, s. 8)

Valtiontuki voi olla esimerkiksi avustus tai markkinahintaa edullisempi laina. Julkisten varojen käyttöä markkinaehtoisesti esimerkiksi lainan muodossa yksityisiin luotonantajiin/sijoittajiin verrattuna olevilla ehdoilla ei kuitenkaan katsota laskettavan valtiontueksi (TEM 2014b s.3). Tekesin tukiohjelmat perustuvat säädöspohjaltaan komission asetukseen (EU) N:o 651/2014 tiettyjen tukimuotojen toteamisesta sisämarkkinoille soveltuviksi perussopimuksen 107 ja 108 artiklan mukaisesti. (TEM 2014b, s.2)

Tekesin julkaisemat rahoituksen yleiset ehdot ja niiden mukainen kustannuslajierottelu perustuvat Valtioneuvoston asetukseen tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan rahoitukseen 1444/2014. Asetuksen mukaisesti Tekes voi myöntää yrityksille tutkimus-, kehittämis- tai innovaatiotoimintaan rahoitusta SEUT 107 ja 108 artiklojen mukaisesti komission asetuksen 1407/2013 nojalla. (1444/2014 1 §)

Asetuksessa 1444/2014 määritellään muun muassa luvussa kaksi rahoituksesta tutkimus- ja kehittämistoimintaan, luvussa kolme rahoituksesta nuorille innovatiiviselle yritykselle ja luvussa neljä rahoituksesta pienten ja keskisuurten yritysten innovaatiotoiminnalle. Tekesin rahoituksen yleiset ehdot pohjautuvat näihin edellä mainittuihin asetuksessa määriteltyihin ehtoihin.



Kuva 3 - EU:n valtioneutukia koskevat menettelyt (TEM 2014b, s.14)

Työ- ja elinkeinoministeriö toimii Suomessa EU:n valtioneutukisääntelyn koordinaattorina ja antaa viranomaisille tarvittaessa neuvontaa valtioneutukisääntöjen ja valtioneutuki-ilmoituksiin liittyvissä kysymyksissä. (TEM 2014b, s. 13) Lähtökohtaisesti kuitenkin kaikki viranomaiset ovat itse vastuusta siitä, että toimenpiteet ovat linjassa EU:n valtioneutukisääntelyn kanssa ja sitä koskevien menettelytapasääntöjä noudatetaan. (TEM 2014b, s.13)

3.2 Tekesin rahoitusprosessi ja rahoituksen yleiset ehdot

Yksinkertaistetusti Tekesin rahoitusta haetaan Tekesin asiointipalvelusta. Ennen rahoituksen hakemista asiakas voi käyttää hyväkseen Tekesin luomaa tunnustelupalvelua ja ottaa yhteyttä Tekesin asiantuntijaan ja keskustella ideastaan ja suunnitelmastaan saadakseen vinkkejä sekä nopeuttaakseen itse hakemusprosessia. Asiakkaan päätettyä hakea rahoitusta Tekesiltä, asiakas luo asiointipalvelussa rahoitushakemuksen, joka sisältää muun muassa hankkeen projektisuunnitelman ja kustannusarvion. (Tekes 2016e, viitattu 7.3.2016)

Tekesin päätyessä myönteiseen rahoituspäätökseen Tekes tekee päätöksen rahoituksen saajan kanssa. Päätöksessä on osapuolien lisäksi mainittuna rahoitusta saava yksilöity projekti sekä rahoituksen saajan puolelta projektin vastuullinen johtaja. Rahoituspäätös sisältää myös muun muassa projektin keston, raportointiajat ja yhteyshenkilöt.

Rahoituspäätöksessä on eritelty rahoituksen enimmäismäärä, mikä voi olla kuitenkin enintään jokin prosenttiosuus projektin hyväksyttävistä kokonaiskustannuksista. Rahoituspäätökseen sisältyy myös kulloinkin käytettävät rahoituksen yleiset ehdot sekä muut mahdolliset erityisehdot, kuten esimerkiksi mahdolliseen pääomasijoitukseen liittyvät ehdot.

Tekesin tekemän rahoituksenpäätöksen liitteenä on Tekesin hyväksymä kustannusarvio, jossa on määritelty kustannuslajikohtaiset enimmäismäärät. Kustannustilityksessä tulee ilmoittaa sopimuksen mukaisten tilityskausien kustannukset sekä kumulatiivisesti syntyneet kustannukset projektin aloittamisesta. Lopputilityksen jälkeen hankkeelle ei voi enää esittää lisää kustannuksia.

Tekes nimeää erikseen jokaiselle rahoitettavalle projektille oman hankevastaavan ja hankeryhmän. Hankevastaavan tehtävänä on muun muassa käydä läpi asiakkaan kanssa rahoituspäätöksen kohdat aloituspalaverissa. Käytännössä hankevastaavan tulisi kertoa asiakkaalle tärkeimmät huomiot projektikirjanpitoon, työajanseurantaan, hankintoihin ja hyväksyttäviin kustannuksiin, raportointiin ja rahoituksen maksamiseen liittyvistä kohdista. Hankeryhmä käsittää hankevastaavan lisäksi muun muassa rahoitustarkastajan jonka tehtävänä on käydä läpi asiakkaan tilittämät kustannukset.

Rahoituksen yleiset ehdot

Tekesin rahoituksen yleiset ehdot ovat saatavilla julkisesti Tekesin internet-sivuilla. Rahoituksen yleiset ehdot on jaoteltu Tekesin internet-sivuilla seuraavien kategorioiden mukaisesti:

1. Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoitus
2. Nuorten innovatiivisten yritysten rahoitus
3. Julkisen tutkimuksen rahoitus
4. Rakennerahastorahoitus (EAKR)
5. Julkisten toimijoiden kehittämistoiminnan rahoitus
6. De minimis-avustus
7. Strategisten huippuosaamisen keskittymien tutkimusohjelmat

Rahoituksen yleisiä ehtoja muokataan Tekesin sivuilla esitettyjen aiempien rahoitusehtojen perusteella karkeasti ottaen vuosittain päälinjojen pysyessä suhteellisen samoina (Tekes 2016c, viitattu 18.4.2016). Alla olevien menojen tukikelpoisuuksien suuntaviivat on otettu 1.1.2016 voimaan tulleiden yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoituksen yleisten ehtojen mukaisesti. Luonnollisesti rahoituksen saaja käyttää rahoituspäätöksessä määriteltyjä rahoitusehtoja ja tilintarkastajat suorittavat tarkastuksen kulloinkin voimassa olleen rahoitusehdon mukaisesti.

Projektkirjanpito

Tekesin laatimassa sopimuksessa on ehtona, että rahoituksen saaja pitää kustannuksista erillistä projektkirjanpitoa. Projektkirjanpito voi olla kirjanpitoon tai kustannus- tai hankelaskentaan avattu tili, hankkeen numero, laskentakohde tai muu laskutunniste, jolla rahoituspäätöksessä määriteltyihin kustannuksiin voidaan saada yksilöitävissä ja todennettavissa oleva yhteys kirjanpitoon. (Tekesin yleiset ehdot 1.1.2016)

Hankintamenettelyt

Rahoituksen saajan ollessa julkinen hankintayksikkö tai yritys joka saa hankintaansa yli 50 prosenttia Tekesin myöntämää tai muuta julkista tukea, tulee noudatettavaksi laki

julkisista hankinnoista (348/2007). Hankinta tulee kilpailuttaa tällöin julkisen hankintana, kun sen arvioitu arvonlisäveroton kokonaisarvo on 30 000 euroa tai enemmän. (Tekesin yleiset ehdot 1.1.2016)

Työajanseuranta ja palkat

Tekesin yleisten ehtojen mukaan jokaisen työtä tekevän henkilön on pidettävä tuntitasoista työajanseurantaa projektille tehdystä työstä. Hyväksyttäviä kustannuksia ovat hankkeeseen osallistuneiden henkilöiden tehollisen työajan ennakonpidätyksen alaiset rahapalkat (enintään 11kk/vuosi/henkilö). Rahoituksen saaja saa kohdistaa projektille vain henkilön projektiin kohdistuvan työajan palkan. Projektille tehdyt työtunnit tulisi ohjeistuksen mukaan kohdistaa niille päiville kuin työ on tehty ja projektin vastuullisen johtajan tai työntekijän esimiehen on vahvistettava kirjatut tunnit vähintään kerran kuukaudessa. Vahvistamisesta tulisi jäädä merkintä seurantajärjestelmään. (Tekesin yleiset ehdot 1.1.2016)

Henkilösivukustannukset ja yleiskustannukset

Henkilösivukustannuksia ovat välilliset palkat, kuten esimerkiksi loma-ajan, sairausajan palkat, sosiaaliturvan kustannukset ja muut työvoimakustannukset. Henkilösivukustannuksista on määritelty kustannusarviossa tietty prosenttiosuus maksetuista tehollisen työajan palkoista. (Tekesin yleiset ehdot 1.1.2016)

Yleiskustannuksia ovat esimerkiksi johdon ja hallinnon palkat, toimisto- ja toimitilakustannukset sekä näihin liittyvät poistot ja teollisoikeuksien vuosimaksut. Yleiskustannusluoteisia menoja ei hyväksytä muissa kustannuslajeissa. Yleiskustannusten määrä on tietty prosenttiosuus rahoitettavan projektin palkka- ja henkilösivukulujen summasta. (Tekesin yleiset ehdot 1.1.2016)

Matkakustannukset

Matkakustannukset voidaan hyväksyä voimassa olevien Verohallinnon määräysten mukaisesti. Matkat, jotka liittyvät kansainvälisten kumppaneiden kartoittamiseen tai kansainvälisiin jatko- tai laajennusprojektin valmisteluun hyväksytään, jos valmistelu on sisällytetty projektisuunnitelmaan. (Tekesin yleiset ehdot 1.1.2016)

Aine- ja tarvikkekustannukset

Yrityksen ulkopuolelta ostettavat aineet ja tarvikkeet voidaan hyväksyä laskutuksen mukaisina. Rahoituksen saajan sisäiset aine- ja tarvikeveloitukset tilitetään omakustannushintaisina. (Tekesin yleiset ehdot 1.1.2016)

Laiteostot

Laiteostoja voidaan hyväksyä projektin suorana kustannuksena, kun se on pääosin projektin käytössä ja laitteen taloudellinen vaikutusaika on enintään kolme vuotta. Laitteen ollessa projektin lisäksi muussa toiminnassa, hankintameno hyväksytään siltä osin kuin sitä käytetään projektissa. Laitteen käyttöiän ollessa alle projektin kestoajan voidaan hyväksyä siitä projektin kestoajalta kertyvien poistojen osuus. (Tekesin yleiset ehdot 1.1.2016)

Laitepoistot/-vuokrat

Projektin käytössä olevien koneiden ja laitteiden poisto- tai vuokratkustannukset voidaan hyväksyä niiltä osin kuin niitä käytetään projektissa. Poistot voidaan hyväksyä suunnitelman mukaisina kirjanpidossa olevina poistoina, edellyttäen ettei hankintaan ole saatu muuta julkista tai EU:n rahoitusta. (Tekesin yleiset ehdot 1.1.2016)

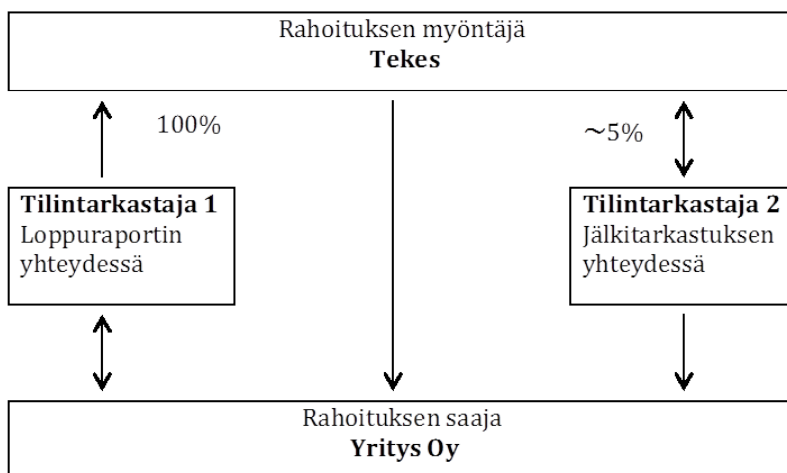
Ostetut palvelut

Yrityksen ulkopuolelta ostetut palvelut voidaan hyväksyä projektisuunnitelman ja laskutuksen mukaisina. Ostopalvelukustannuksiin voidaan sisällyttää projektin kustannusten tilintarkastus, tiedonhankinta, lisenssiosto ja teollisoikeuksien haku. Teollisoikeuksiin liittyviä kustannuksia ei kuitenkaan hyväksytä suurten yritysten osalta. Pk-yritysten osalta teollisoikeuksien hankkimiseen, suojaamiseen ja voimaansaattamiseen liittyvien kustannuksien osalta tuki voi olla enintään 50%. (Tekesin yleiset ehdot 1.1.2016)

3.3 Tekesin tarkastusprosessi

Tekes on teetättänyt tarkastuksiaan rahoituksen saajien projekteihin vuodesta 2004 lähtien. Projektitarkastusten pilotointi aloitettiin vuonna 2003, jolloin Oy Tuokko Ltd kehitti Tekes-tarkastuskäytännön pilottitarkastuksien avulla yhteistyössä Tekesin kanssa. Tarkastusten tavoitteena on saada varmuutta rahoituksen asianmukaisesta käytöstä. Samalla tarkastukset tuottavat tietoa muun muassa Tekesin ehtojen kehittämistarpeista, neuvovat Tekes-asiakkaita Tekesin rahoitukseen liittyvistä ehdoista ja käytänteistä, sekä tuottavat myös tietoa rahoituksen vaikuttavuudesta ja projektin onnistumisesta.

Tekesin tarkastusprosessi voidaan jaotella kahteen vaiheeseen kuvan neljä mukaisesti. Ensimmäinen vaihe käsittää jokaisen Tekesin rahoittaman projektin lukuun ottamatta valtion budjettitalouteen kuuluvat virastot ja laitokset. Toinen vaihe, eli jälkitarkastus käsittää vuosittain n. 5 % rahoitettavista projekteista (Grönroos & Rauhala 2010).



Kuva 4 - Havaintokuva tilintarkastajien raportoinnista

Tarkastuksen ensimmäinen vaihe

Ensimmäisessä vaiheessa, joka koskee kaikkia rahoitettavia projekteja lukuun ottamatta valtion budjettitalouden virastoja ja laitoksia, rahoituksen saajan tulee raportoida Tekesille projektin etenemisen tilannetta sekä toimittaa kustannustilityksiä, jotka hankkeelle nimetty Tekesin rahoitustarkastaja tarkastaa.

Lopputilityksen yhteyteen rahoituksen saajan tulee ehtojen mukaisesti tilata tilintarkastajalta tilintarkastusraportti (Liite 2). Tarvittaessa tarkastuksen suorittava tilintarkastaja voi ottaa yhteyttä Tekesiin rahoituksen ehtoihin tai tilintarkastusraporttipohjaan liittyvissä kysymyksissä. Tarkastuksen suoritettuaan tilintarkastaja toimittaa rahoituksen saajalle raportin, jonka rahoituksen saaja toimittaa jälleen Tekesille. Tarvittaessa Tekes voi pyytää lisäselvityksiä liittyen tilintarkastajan raporttiin ja vaatia korjaamaan tilintarkastajan esille nostamia havaintoja. Vaatimus tilintarkastajan tarkastusraporttiin tulee Tekesin yleisistä rahoitusehdoista:

"Rahoituksen saajan on toimitettava lopputilityksen yhteydessä riippumattoman tilintarkastajan tarkastusraportti. Tarkastusraportti koskee koko projektin kestoaikaa. Määrämuotoinen raporttipohja löytyy Tekesin verkkosivuilta." [--] "Tarkastuksessa tilintarkastajan on kiinnitettävä erityistä huomiota siihen, onko projektikirjanpito ja työajanseuranta toteutettu näiden ehtojen mukaisesti ja onko jäljitettävyyshetket aukoton." [--] "Projektin tilintarkastajan tarkastusraportin kustannukset voidaan hyväksyä projektin suoraksi kustannukseksi. Rahoituksen saajan on toimitettava Tekesiin laskukopio ja maksukuitti/ tiliotekopio tilintarkastuksesta lopputilityksen yhteydessä. Tekesillä on oikeus luovuttaa tarkastusraportti muille viranomaisille rahoituksen valvontaa varten." (Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoitus. Yleiset ehdot 1.1.2016)

Tärkeää on huomata tilintarkastajan antaman raportin merkittävyys rahoituksen saajalle sekä Tekesille. Esimerkiksi tilanne missä tilintarkastaja huomauttaa, ettei rahoituksen saajalla ole järjestettynä ollenkaan työajanseurantaa johtaa käytännössä aina rahoituksen takaisinperintään.

Tarkastuksen toinen vaihe (Jälkitarkastus)

Tarkastuksen toisessa vaiheessa, Tekes lähettää tarkastusilmoituksen tarkastuksen kohteeksi päätyneelle rahoituksen saajalle. Tarkastuksen tekvän tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastajan tulee selvittää mahdollinen jääviys- tai riippumattomuus rahoituksen saajasta. Viimekädessä Tekes kuitenkin arvioi mahdollisen jääviyden tai riippuvuuden, kuten myös tapauksissa joissa jääviys muodostuu rahoituksen saajalle.

Tarkastuksessa toimii tilintarkastajan lisäksi projektin sisällöllistä puolta tarkastava Tekesin edustaja, eli niin sanottu tarkastusvastaava. Tekesin yleisenä käytäntönä on, että tarkastuksessa Tekesin edustajana toimii eri virkamies kuin projektin aikana Tekesin puolelta asiantuntijana, eli hankevastaavana toiminut virkamies. Tällä tavoin

Tekes pyrkii omalta osaltaan varmistumaan objektiivisuuden säilymisen kaikilta jälkitarkastukseen osallistuvilta henkilöiltä.

Tarkastuksien tavoitteena on kattaa mahdollisimman laajasti Tekesin eri asiakas- ja rahoitustyypit. Tarkastuksen kohteet valitsee Tekesin sisäisen tarkastuksen yksikkö muun muassa satunnaisuuden, hankkeen koon, raportointiajan, maantieteellisen aseman, projektin luonteen, konkurssin, maksuhäiriöiden, palautekanavaan tulleiden ilmiantojen ja tilintarkastajan lausuntojen perusteella. Tarkastukseen valikoituu tarkastuskohteita myös projektissa Tekesin puolelta mukana olleiden hankevastaavien kokemuksen ja suositusten mukaisesti. Päätöksen tarkastuksen avauksesta tekee kuitenkin aina sisäisen tarkastuksen yksikkö. Konkurssitarkastuksien osalta Tekes käynnistää aina tarkastuksen keskeneräisiin projekteihin. Tekesillä on oikeus myös tarkastaa muita keskeneräisiä projekteja.

Rahoituksen saaja saa ilmoituksen tästä jälkitarkastuksesta, jossa rahoituksen saajan tulee toimittaa Tekesin määrittelemälle tilintarkastajalle ennakkomateriaaleja, kuten projektikirjanpitoa, tositteita ja muuta taloudellista informaatiota (Liite 1). Edellä mainittujen ennakkomateriaalien toimittamisen jälkeen Tekes sopii rahoituksen saajan kanssa tapaamisen, jossa läsnä ovat asiakkaan edustajat, Tekesin edustaja (teknologiatarkastaja, eli Tekes-tarkastaja) ja tilintarkastaja. Tapaaminen kestää Tekesin normaalin käytännön mukaisesti pääsääntöisesti yhden päivän ja tarkastus voidaan suorittaa joko asiakkaan tiloissa tai Tekesin tiloissa.

Tekesin edustajana toimivan tarkastusvastaavan tehtävänä on käydä läpi projektin sisällöllisen painopisteen tarkastusta muodostamalla yleiskuva projektista ja sen toteutustavasta. Tarkastusvastaavan tulee arvioida muun muassa projektisuunnitelmaa ja sen toteutusta, väli- ja loppuraportointia ja projektissa tehdyn työn/tuloksien teknistä puolta. Tarkastusvastaavan tehtävänä on osaltaan täydentää tarkastusta niiltä osin kuin tarkastuksen sisällöllinen arviointi jää tilintarkastajan tekemän työn ulkopuolelle.

Tapaamisen jälkeen tilintarkastaja perehtyy vielä saatuun aineistoon ja tapaamisen yhteydessä käytyihin keskusteluihin, jonka jälkeen tilintarkastaja luovuttaa alustavan tarkastusraporttinsa Tekesille kommentoitavaksi. Saatuaan Tekesiltä kommentit

tilintarkastusraporttiin, tilintarkastaja luovuttaa lopullisen tilintarkastusraporttinsa Tekesille. Alustavaan tilintarkastajan tekemään lausuntoon Tekes käytäntöjensä mukaisesti saattaa pyytää lisäselvityksiä esimerkiksi tulkinnanvaraisten kustannuksien perusteista. Tekes-tarkastuksien tilintarkastajan lausuntoa käytetään Tekesin päätöksenteossa olennaisena tausta-aineistona, jolloin on tärkeää, että tilintarkastajan lausunto perustuu oikeisiin tietoihin ja kaikki olennaiset seikat on varmistettu.

Tilintarkastajan lausunto on osa rahoituksen saajalle toimitettavaa kuulemisaineistoa. Mahdollisiin lopullisen tilintarkastajan raportissa esiin nostettuihin havaintoihin rahoituksen saajalla on vielä hallintolain 34 §:n mukaisesti kuulemisen yhteydessä mahdollisuus toimittaa lisäselvityksiä ennen tarkastuksen päätöksen tekoa (hallintolaki 434/2003). Kuulemisen yhteydessä asiakkaalle toimitetaan myös Tekes-tarkastuksen osalta tarkastusvastaavan esittämät havainnot. Asiakkaan mahdollista selvitystä vaativat havainnot on nostettu erikseen esille, kuten myös jatkotoimenpiteet asiakkaan sekä Tekesin osalta. Asiakas voi esittää vastineensa kuulemisen yhteydessä esitettyihin havaintoihin sekä toimittaa Tekesille myös mahdollisia lisädokumentteja. Asiakkaan toimittaessa mahdollisia lisädokumentteja Tekes arvioi niiden riittävyttä ja voi tehdä vielä uuden tilintarkastuksen tarvittaessa saatuihin materiaaleihin ja selvityksiin. Tilanteessa, jossa asiakas ei toimita vaadittavia lisäselvityksiä määräaikaan mennessä voidaan asian päätös tehdä tästä huolimatta.

Muutoksenhaku Tekesin päätökseen

Tekesin tehtyä päätöksen voi rahoituksen saaja hallintolain 49 §:n mukaisesti tehdä oikaisuvaatimuksen kirjallisesti päätöksen tehneelle viranomaiselle, eli Tekesille 30 päivän kuluessa Tekesin päätöksen tiedoksisaantipäivästä. Oikaisuvaatimuskirjelmässä on ilmoitettava päätös, johon vaadittua ratkaisua haetaan, millaista oikaisua vaaditaan ja millä perusteilla sitä vaaditaan (hallintolaki 434/2003). Objektiivisuuden säilyttämiseksi Tekesin puolelta oikaisuvaatimuksia käsittelee eri päätöksentekijät kuin aiemmissä päätöksissä.

Oikaisuvaatimuksen ratkaisun jälkeen rahoituksen saajalla on vielä mahdollisuus viedä asia eteenpäin hallinto-oikeuteen, jonka ratkaisun saatuaan rahoituksen saaja voi hakea

vielä hallinto-oikeuden ratkaisuun muutosta korkeimmasta hallinto-oikeudesta, mikäli hallinto-oikeus on myöntänyt valitusoikeuden päätöksestään.

Käytännössä siis esimerkiksi tilintarkastajan antaman lausunnon havaintoja ja niiden oikeellisuutta on mahdollisuus punnita useammassa eri muutoksenhakuportaassa, mikä korostaa lausuntojen havaintojen oikeellisuuden merkitystä.

Vaihe	Vastuuhenkilö
Tarkastuskohteen valinta ja tarkastusilmoituksen lähettäminen asiakkaalle	Sisäinen tarkastus
Aineiston läpikäynti ja tarkastuskäynti asiakkaan luona	Tarkastusvastaava ja tilintarkastaja
Tilintarkastajan lausunto	Tilintarkastaja + Tekesin kommentit
Kuulemiskirje	Tarkastusvastaava
Päätöksenteko ja päätöksen tiedottaminen asiakkaalle	Päätöskokous
Mahdolliset lisätoimenpiteet (esim. takaisinperintä tai tutkintapyyntö)	

Kuva 5 - Pelkistetty jälkitarkastusprosessi. (Tarkastuksen toinen vaihe)

Tekesin tarkastusoikeus

Tekesillä on tarkastusoikeus rahoittamiinsa projekteihin viiden vuoden ajan projektin viimeisestä maksuerästä (Tekesin yleiset ehdot 1.1.2016, s. 9). Käytännössä tämä viiden vuoden tarkastusoikeus tuo mukanaan muun muassa sen, että rahoituksen saajan tulee säilyttää esimerkiksi projektikirjanpitoa viiden vuoden ajan projektin viimeisen rahoituserän maksamisesta. Viimeinen maksuerä suoritetaan yleisesti hankkeen lopputilityksen jälkeen.

Muutos tarkastusoikeudesta ja viiden vuoden aikarajasta tuli Tekesin yleisiin rahoitusehtoihin mukaan 1.6.2004 (Tekesin yleiset ehdot teknologisen tutkimuksen ja kehitystoiminnan rahoituksesta 1.6.2004), mutta esimerkiksi nuorten innovatiivisten yritysten rahoitusehtoihin muutos tuli vasta 1.1.2011 alkaneisiin tai sen jälkeisiin projekteihin (Nuorten innovatiivisten yritysten rahoituksen ehdot 1.1.2011) Tätä

aiemmin aloitettuihin hankkeisiin Tekesillä ei ole rahoitusehtojen mukaan määritelty tarkastusoikeuden päättymisrajaa.

Tutkintapyyntö liittyen tarkastuksiin

Tekes tekee tutkintapyyntöjä poliisille rahoitettuihin projekteihin liittyvistä mahdollisista väärinkäytöksistä, joita tulee ilmi muun muassa Tekes-tarkastuksien kautta. Vuonna 2015 tehtiin tutkintapyyntö tapauksessa, jossa perusteena oli epäily virheellisten tietojen antamisesta rahoitus- ja maksatushakemuksissa (Tekes 2016a, s. 43–44). Vuonna 2014 annettiin kaksi lainvoimaista tuomiota liittyen Tekes-rahoitukseen liittyvistä avustuspetoksista, molemmissa tapauksissa syytetyt tuomittiin törkeästä avustuspetoksesta vankeuteen (Tekes 2015, s. 52).

Vuosi	2015	2014	2013	2012	2011
Määrä	1	4	10	5	6

Taulukko 1 - Toimenpiteisiin johtaneet väärinkäytökset ja rikokset (Tekes tilinpäätökset 2011 - 2015)

Tutkintapyyntö pohjautuvat pääsääntöisesti rikoslain (19.12.1889/39) mukaisiin petoksiin ja avustuspetoksiin:

- 1) Avustuspetos (13.11.1998/814)
- 2) Törkeä avustuspetos (24.8.1990/769)
- 3) Avustusten väärinkäyttö (24.8.1990/769)
- 4) Avustusrikkomus (24.8.1990/769)

Peruselementtinä edellä mainituissa petoksissa/avustuspetoksissa on erehdyttäminen (väärän tiedon antaminen/väärän käsityksen oikaisematta jättäminen), erehdys (väärän käsitys tai mielikuva), erehdyksen vallassa saatu taloudellinen hyöty ja tahallisuus (toimen tarkoituksenmukaisuus)

Tekesin yleisten rahoitusehtojen mukaan Tekesillä on oikeus luovuttaa tilintarkastajan suorittama tarkastusraportti muille viranomaisille rahoituksen valvontaa varten. (Rahoituksen yleiset ehdot 1.1.2016) Tältä osin tilintarkastajien antamien raporttien ja niiden havaintojen merkitys korostuu tulkittaessa rahoituksen saajan toimintaa.

3.4 Tekes ja takaisinperinnät

Valtionavustuslain 688/2001 21 §:n mukaan valtionapuviranomaisella on velvollisuus periä takaisin maksettu valtionavustus ja lopettaa valtionavustuksen maksaminen, jos saaja on toiminut valtionavustusta hakiessaan tai sitä käyttäessään olennaisesti virheellisellä tai vilpillisellä tavalla. Harkinnanvaraisesti takaisinperintään voi valtionapuviranomainen päätyä valtionavustuslain 688/2011 22 §:n mukaisesti jos oikean käyttötarkoituksen toteutumisessa on olennaisia virheitä, tuettu toiminta lopetetaan tai siirretään toiselle, taikka tuettu omaisuus myydään tai tuhoutuu.

Valtionavustuslain viides luku käsittelee valtionavustuksen palauttamista ja takaisinperintää. Lain mukaan Tekesillä on velvollisuus takaisinperintää valtionavustuslaissa eriteltyjen syiden perusteella. Näitä ovat esimerkiksi:

- 1) Väärät tiedot. Yritys on antanut väärää, harhaanjohtavaa tai salannut tietoa, mikä on olennaisesti vaikuttanut rahoituksen saantiin, määrään tai ehtoihin. (21 § 1 momentin 3 kohta)
- 2) Rahoitus käytetty muuhun tarkoitukseen. Yritys on käyttänyt rahoituksen olennaisesti muuhun tarkoitukseen, kuin se on myönnetty. (21 § 1 momentin 2 kohta)

Lisäksi Tekesillä on harkinnanvarainen oikeus takaisinperintään mm.

- 3) Tarkastukseen liittyvät laiminlyönnit. Yritys on kieltäytynyt antamasta tarkastuksessa pyydettyjä aineistoja eikä ole avustanut tarkastuksessa (22 § 1 momentin 2 kohta)
- 4) Kustannukset eivät ole hyväksyttäviä. Kustannukset eivät ole rahoituspäätöksen ja sen yleisten ehtojen mukaisia (22 § 1 momentin 1 kohta)

TeKes on tehnyt takaisinperintäpäätöksiä seuraavan taulukon kaksi mukaisesti vuosina 2011–2015. Taulukon takaisinperinnät eivät sisällä korkoja ja lainojen takaisinperinnät käsitellään Valtionkonttorissa. (TeKes 2016a, s. 44)

Laskutetut takaisinperinnät (1000€)					
Vuosi	2015	2014	2013	2012	2011
Tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan tukeminen	808	513	1 112	581	601
Lainat tutkimus- ja innovaatiotoimintaan	3 386	4 848	1 838	1 760	2 869
Laskutetut takaisinperinnät yhteensä	4 194	5 361	2 950	2 342	3 470
Maksetut takaisinperinnät (1000€)					
Vuosi	2015	2014	2013	2012	2011
Tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan tukeminen	552	493	582	89	187
EAKR-rahoitus	109	0	0	0	0
Lainat tutkimus- ja kehitystoimintaan	763	1 841	526	985	553
Maksetut takaisinperinnät yhteensä	1 424	2 334	1 108	1 074	740

Taulukko 2 - Laskutetut ja maksetut takaisinperinnät 2011–2015 (TeKes 2016a, s.44)

3.5 Kansainvälinen liitännäispalvelustandardi ISRS 4400

Kansainvälinen liitännäispalvelustandardi ISRS 4400 (ent. ISA 920), jota sovelletaan soveltuvin osin toimeksiantoihin “taloudelliseen informaation kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta” (KHT-yhdistys 2010, s.58) on tullut sovellettavaksi 1.1.2008 tai sen jälkeen alkavilta tilikausilta.

ISRS 4400 standardin mukainen tilintarkastajan raportti palvelee paremmin julkisia rahoittajia kuin tilintarkastuskertomus, koska tarkastuksessa otetaan kohteeksi rahoittajan kannalta olennaiset asiat. Yleisesti ottaen tilintarkastajan raporttia käytetään avustusten käytön valvonnassa. (Kupila 2014, s.24)

Standardia ISRS 4400 noudattaessa työ tulisi suunnitella siten, että toimeksianto tulee suoritettua tehokkaasti (kohta 13), dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä tehtyjä havaintoja koskevan raportin tueksi (kohta 14) ja raportoida erikseen sovittuja

toimenpiteitä koskevan toimeksiannon yhteydessä annettavassa raportissa toimeksiannon tarkoitus ja toimenpiteet riittävän yksityiskohtaisesti (kohta 17).

Tehdyistä havainnoista annetun raportin tulisi sisältää muun muassa: sen taloudellisen tai muun informaation yksilöiminen, johon erikseen sovitut toimenpiteet ovat kohdistuneet (kohta 18c), luettelo nimenomaisista toimenpiteistä, jotka on suoritettu (kohta 18h), havaintoja koskeva kuvaus, johon sisältyy riittävän yksityiskohtaisesti tiedot löydetyistä virheistä ja poikkeamista (kohta 18i)

KOHDE	TOIMEKSIANTO	STANDARDI
<p>Standardissa mainitaan esimerkkeinä, että suoritettavat toimenpiteet voivat kohdistua taloudellisen tiedon yksittäisiin osiin (esimerkiksi ostovelkoihin, myyntisaamisiin, ostoihin lähipiiriltä ja yhtiön yksittäisen segmentin liikevaihtoon ja voittoon), yksittäiseen tilinpäätöslaskelmaan (esimerkiksi taseeseen) tai kokonaiseen tilinpäätökseen.</p> <p>Standardi soveltuu hyvin mm. erilaisten avustustilityksien tarkastuksiin.</p> <p>Käytännössä standardia on sovellettu ainakin seuraavissa tapauksissa:</p> <ul style="list-style-type: none"> • EU:n 7. puiteohjelma • Tekes-rahoitus • RAY:n avustukset • teleyhtiöiden kustannuslaskentajärjestelmät ja toimeksiantojen erityttäminen • rahankeräys • pääomainojen palauttaminen tai koronmaksu • kovenanttiehtojen noudattaminen • yrityssaneeraus 	<p>Toimeksiannot taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta</p>	<p>ISRS 4400</p>

Kuva 6 - Esimerkki standardin soveltuvuudesta ja toimeksiannoista. (Suomen Tilintarkastajat ry. - Tilintarkastajan raportointi 2015 s. 29)

Raportin ollessa ei-julkinen asiakirja tuo se oman erityispiirteensä raportointiin. Voidaan ajatella, että raportoinnissa voidaan tuoda esille asioita yksityiskohtaisemmin ja selkeämmin kuin esimerkiksi lakisääteisissä tilintarkastusraporteissa.

Muut kuin varmennustehtävät

Seikka, että ISRS 4400 liitännäispalvelustandardin mukaiset Tekes-lausunnot eivät anna varmuutta tuo esille sen, että Tekes-lausunnot antavat vain havaintoja. Nämä ovat tehtäviä, jotka perustuvat Tilintarkastuslain (1141/2015) 1.1 § 2 kohtaan:

”Toimeen, joka muussa laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön” (Tilintarkastuslaki 1141/2015)

Erityispiirteeksi erikseen sovittavissa toimenpiteissä, jotka eivät kuulu varmennustehtäviin on KHT-yhdistys (2013) ”keskustelutilaisuudessa viranomaisille tilintarkastuksesta ja muista tilintarkastajan tehtävistä” nostanut esille seuraavat seikat:

1. Suoritettavat tilintarkastuksen luonteiset toimenpiteet sovitaan erikseen (Tilintarkastaja, toimeksiantaja ja mahdolliset kolmannet osapuolet)
2. Tilintarkastaja raportoi tekemänsä havainnot
3. Raportti on yleensä selvästi pidempi kuin varmennustoimeksiannoissa
4. Raportissa ei ilmaista tilintarkastusstandardien tai yleisluonteista tarkastusta koskevien standardien mukaista varmuutta, vaan raportin käyttäjä tekee johtopäätökset

Keskustelutilaisuuden materiaalien perusteella erityistä huomiota on kiinnitetty juuri muihin kuin varmennustehtäviin kuuluviin tarkastuksiin, tilintarkastajan tehtäviin näiden raporttien osalta ja pohdintoihin mahdollisesta odotuskuilusta. Odotuskuilun osalta keskustelumateriaalien perusteella on nostettu esille seikka, että odotetaanko tilintarkastajalta enemmän kuin laki vaatii tai sallii? (KHT-yhdistys 2013)

3.6 Tekes-raportointimallit

Tekesin käyttämät tilintarkastajan tarkastusraporttipohjat löytyvät Tekesin internet-sivuilla, sekä Suomen Tilintarkastajat ry:n vuosittain julkaisemasta teoksesta ”Tilintarkastajan raportointi”. Käytetyt raportointimallit ovat vakiintuneita tilintarkastajan lausuntoja, jotka voidaan antaa vakionmuotoisina tai mukautettuina. Näissä tarkastuksissa havaitut olennaiset virheet tai puutteet on lueteltava tarkastuskertomuksessa tai erillisessä selvityksessä. (Tomperi 2009, s. 180) Lisäksi tilintarkastajan lausunnoissa tulisi kiinnittää huomiota hankkeen rahoitusehtoihin ja erityisesti rahoituksen saajan osalta huomiota tulisi laittaa projektkirjanpitoon ja työajanseurantaan (Rauhala 2015).

Tilintarkastajan tarkastusraportit lopputilityksen yhteydessä on jaettu seuraaviin kategorioihin Tekesin internet-sivuilla:

1. Yritysten rahoitus
2. Messuavustukset
3. Nuorten innovatiivisten yritysten rahoitus
4. Julkisten toimijoiden kehittämistoiminnan rahoitus
5. Julkisen tutkimuksen rahoitus
6. Rakennerahastorahoitus (EAKR)

Keskeisinä eroina edellä mainituissa tilintarkastuspohjissa ovat otantakoot. Raporttipohjissa 1, 3 ja 6 toimenpiteet kattavat 30 % projektille tilitetyistä rahapalkoista ja 15 % projektille tilitettyjen rahapalkkojen maksuista, sekä 30 % projektille tilitetyistä kustannuksista ja 15 % projektille tilitettyjen kustannuksien maksuista. Kohtien 4 ja 5 raportointipohjat kattavat 30 % projektille tilitetyistä rahapalkoista ja 40 % projektille tilitetyistä kustannuksista. Raportointipohja 2, jonka mukaisia lausuntoja ei tässä tutkimuksessa tarkastella käsittää 100% projektille tilitetyistä kustannuksista ja 50% projektille tilitettyjen kustannuksien maksuista. Tilintarkastajan raporttipohjan mukaisesti otoskokoja (30 % / 15 %) voidaan soveltaa 1.10.2010 lähtien (Liite 2).

Tekesin nykyisin edellyttämät tilintarkastajien raportointimallit on laadittu vuonna 2010 yhteistyössä entisen KHT-yhdistyksen kanssa ja näitä malleja päivitetään jatkuvasti. Vuoden 2010 aikana käyttöön otetussa mallissa huomiota kiinnitettiin erityisesti tarkastuslausuntomallin aikaisempaa yksityiskohtaisempaan erittelyyn sekä yksityiskohtaisempaan tarkastustoimenpiteiden sisältöön. (Grönroos & Rauhala 2010)

Nykyisten mallien käyttöä on edellytetty 1.10.2010 ja sen jälkeen tehdyissä rahoituspäätöksissä. Raportointimalleja päivitettiin viimeksi merkittävästi vuonna 2014 kun siihen muutettiin mm. laiteostoihin kohdistuvia toimenpiteitä ja 1.1.2016 kun kaikkiin raportointipohjiin päivitettiin uudet tilintarkastajanimikkeet. Vuoden 2016 alun uudistuksen suurin yksittäinen muutos koski julkisen tutkimuksen raportointipohjaa, missä pakollista tarkastusrajaa muutettiin koskemaan vain yli 500 000 euron kustannusarvion ylittäviä hankkeita. (Suomen Tilintarkastajat ry, viitattu 3.3.2016)

Suomessa Tekesin ja entisen KHT-yhdistyksen laatimien tilintarkastusraporttien vastaavanlaisia versioita käyttävät muun muassa Suomen Akatemia ja Raha-automaattiyhdistys.

Tilintarkastaja antaa raportin vain erikseen sovittuja toimenpiteitä suorittaessaan havaitsemistaan havainnoista (Liite 2). Raportin käyttäjä arvioi tilintarkastajan tekemiä havaintoja ja tekee omat johtopäätöksensä tilintarkastajan työn perusteella (ST-Akatemia 2014, s. 1402). Käytännössä tilintarkastaja tutkii vain sen mitä tilintarkastuspohjassa määritellään ja antaa näistä asioista havainnot, mutta ei tee varsinaisesti tulkintoja tai johtopäätöksiä. Osaltaan voidaan nähdä, että toimeksianto on myös kustannustehokas, koska siinä tehdään vain ne toimenpiteet, jotka on ennalta määritelty. (ST-Akatemia 2016, s. 25)

Tekes pitää tarkastusraporttien toimittamista oleellisena seikkana, sillä tilintarkastajan laatima tarkastusraportti ottaa kantaa rahoituksensaajan ehtojen noudattamiseen. Tilintarkastajan laatimana raportin voidaan olettaa antavan totuudenmukaisen kuvan rahoituksensaajan toiminnasta niiltä osin kuin raportissa sovitut toimenpiteet tukevat rahoituksen valvomista.

Tarkastuskertomusmallipohjassa on eritelty tiiviit ohjeet siitä mitä varten tarkastuskertomus laaditaan, seikat joihin tilintarkastajan tulee kertomuksessaan kiinnittää erityistä huomiota ja seikat mitä asioita Tekes rahoituksen myöntäjänä pitää oleellisina. Erityistä huomiota tarkastuskertomusmalli kiinnittää projektikirjanpidon toteutukseen sekä projektin työajanseurantaan (Liite 2).

Tarkastuksien painopisteet	Kuvaus
Projektin toteutus	Kuvata ja arvioida projektin johtaminen, seuranta ja valvonta sekä projektiin liittyvä päätöksenteko ja päätösten kirjaaminen
Työajan seurannan järjestämisen kuvaaminen ja järjestelmän luotettavuuden arvioiminen	Vertaaminen yleensä suurimpaan tilitettyjen kustannusten erään, eli palkkoihin
Projektikirjanpidon järjestämisen kuvaaminen ja sen luotettavuuden arvioiminen	Projektikirjanpidon arviointi muun muassa asiakasyrityksen ja projektin koon, luonteen, kirjanpitojärjestelmän ja sen rajoitukset huomioiden
Tilitettyjen kustannusten tarkastaminen ja arviointi	Kustannukset ovat muun muassa projektin kestoaikoina syntyneitä, kirjanpitoon kirjattuja, arvonlisäverottomia ja maksettu ennen projektin tilityshakemusten tekemistä

Taulukko 3 - Kuvaus tarkastuksien painopistealueista

Suomen Tilintarkastajat ry (ent. KHT-yhdistys) on huomionnut Tekes-tarkastusten oleellisuutta tutkintokokeessa. Vuonna 2007 tutkintokokeessa oli kysymys, joka käsitteli ensimmäisessä osassa ”Hyvä tilintarkastustapa ja hyvä kirjanpitotapa” Tekes-projekteista annettavaa tilintarkastusraporttia. Tehtävässä tuli antaa muun muassa mukautettu raportti tilanteessa, jossa projektille tilitetyt kustannukset eivät olleet esitettyinä arvonlisäverolla vähennettynä. Tehtävässä tuli huomioida Tekesin yleiset ehdot. (Keskuskaupakamari 2007, s. 2)

4 Tutkimuksen menetelmät ja aineisto

Tutkimuksessa tarkastellaan ensin tilintarkastajien antamien lausuntojen eroavaisuuksia luokittelemalla tilintarkastajien raportit puhtaisiin lausuntoihin ja huomautettaviin lausuntoihin. Lausuntojen yhteneväisyyttä tältä osin tarkastellaan ristiintaulukoimalla havainnot ja suorittamalla khiin-neliötesti SPSS-ohjelman avulla. Menetelmä valikoitui sillä perusteella, että tilintarkastajien lausunnot ja niiden luokittelu on laatua mittaava vaste. Tällöin esimerkiksi keskiarvojen mittaaminen ei tule käyttökelpoiseksi tarkastelumenetelmäksi. Tutkimuskysymyksenä on vastata siihen, että ovatko loppuraportin ohessa toimitettavat tilintarkastusraportit ja jälkitarkastuksien tilintarkastusraportit yhdenmukaisia.

Tutkimuksessa epäpuhtaaksi lausunnoksi luokiteltiin lausunto, jossa oli vähintään yksi huomautus siitä, että rahoituksen saaja on poikennut Tekesin rahoitusehdoista. Ongelmana luokittelussa on se, ettei lausunnon huomautus välttämättä tarkoita sitä, että rahoituksen saaja olisi menetellyt kokonaisuutta katsoen merkittävästi ehtojen vastaisesti, jolloin luokittelu puhtaisiin ja epäpuhtaisiin lausuntoihin voisi olla huomattavasti tätä tutkimusta tiukempi tai loivempi. Toinen ongelma vertailussa on se, että tilintarkastajan antaessa ensimmäisessä tarkastusvaiheessa huomautettavaa lausunnossaan, on usein rahoituksen saajan tehtävänä korjata havaitut puutteet. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että jälkitarkastuksen osalta rahoituksen saaja on voinut jo korjata ensimmäisessä vaiheessa havaitut poikkeamat. Tutkimus ei ota tässä osiossa kantaa siihen, että ovatko ensimmäisen ja toisen vaiheen tilintarkastajien havaitsemat erot yhteneväisiä toisiinsa nähden.

$$f_e = \frac{(N_r)(N_c)}{N} \quad (1)$$

Missä:

f_e = Hypoteettinen arvo

N_r = Kaikki rivin havainnot

N_c = Kaikki sarakkeen havainnot

N = Kaikki havainnot

$$\chi^2 = \sum \frac{(f_o - f_e)^2}{f_e} \quad (2)$$

Missä:

f_o = Todellinen havaintoarvo

f_e = Hypoteettinen havaintoarvo

Khiin neliötestaus perustuu siihen, että ristiintaulukoinnissa näkyviä havaittuja lukumääriä ja laskennallisesti muodostuvia odotettuja lukumääriä vertaillaan toisiinsa. Odotetut lukumäärät muodostuvat sillä periaatteella, että ristiintaulukoinnissa olevien muuttujien välillä ei ole mitään riippuvuutta. Käytännössä siis mitä suurempi havaittujen ja oletettujen lukumäärien välinen ero on, sitä todennäköisemmin ristiintaulukoinnissa esitetyt muuttujat ovat toisistaan riippuvaisia. (Kirves 2013)

Khiin neliötestin käyttämiseen liittyy muutamia oletuksia, jotta tuloksia voidaan pitää valideina. Testin käyttöedellytyksenä on että korkeintaan 20 % odotetuista frekvensseistä saa olla alle viisi ja että pienimmän odotetun frekvenssin tulee olla yksi. Käytännössä jos kummassakin muuttujassa on vain kaksi luokkaa, ei näitä oletuksia tarvitse tarkistaa. (Kirves 2013)

Tutkimuksen aineisto

Tutkimuksessa käytettävä aineisto on kerätty Tekesin sähköisestä tietojärjestelmästä (EVAL) ja ennen vuotta 2010 aloitettujen projektien osalta tilintarkastajan lausunnot on kerätty Tekesin arkistosta. Aineisto on kerätty manuaalisesti ja koottu Excel-tiedostoon. Tutkimuksen rajauksen vuoksi esitetty aineisto ei sisällä konkurssitarkastuksia, eikä sellaisia projekteja jotka ovat vielä kesken. Tekes-tarkastuksien taulukoissa kuvattu vuosi on tarkastuksen aloittamisvuosi. Itse projekti saattaa olla aloitettu huomattavasti tätä aiemmin johtuen projektien kestosta. Näin ollen tilintarkastusraportti ei välttämättä ole samalta vuodelta kuin itse tarkastus on aloitettu.

Tutkimus käyttää hyväkseen aineiston vertailua siten, että jokaista tilintarkastusraportin kannalta olennaista asiakokonaisuutta käsitellään omana alilukunaan ja kunkin kokonaisuuden yhteydessä tuodaan esille relevantit erot tilintarkastajien raporttien osalta, sikäli kuin sellaisia on osoitettavissa.

Huomautuksien korkeaa osuutta selittävät osittain aineiston luokittelu. Loppuraportin ja jälkitarkastuksien tilintarkastajan antamat raportit on luokiteltu ”huomautettavaa” –kohdan alle, jos niissä on yksikin huomautus rahoituksen yleisistä ehdoista poikkeamisesta. Aineisto on esitetty alla olevassa taulukossa (taulukko 4).

Tilintarkastajatutkinto						
Vuosi	2015	2014	2013	2012	2011	Yhteensä (kpl)
KHT	32	35	48	38	50	204
HTM	11	7	7	4	15	44
JHTT	0	3	5	4	10	22
KHT/JHTT	1	5	6	3	4	19
HTM/JHTT	2	0	3	1	2	8
Yhteensä	46	50	69	50	81	296
Tilintarkastus-yhteisö						
Vuosi	2015	2014	2013	2012	2011	Yhteensä (kpl)
KPMG*	7	8	9	8	18	50
EY	11	11	12	5	8	47
PwC*	6	10	20	17	19	72
Deloitte	1	0	0	1	0	2
Muu	21	21	28	19	36	126
Yhteensä	46	50	69	50	81	296
Tilintarkastusraportti 1 (loppuraportti)						
Vuosi	2015	2014	2013	2012	2011	Yhteensä (kpl)
Vakiomuotoinen	36	41	50	39	70	236
Huomautettavaa	10	9	19	11	11	60
Yhteensä	46	50	69	50	81	296
Tilintarkastusraportti 2 (jälkitarkastus)						
Vuosi	2015	2014	2013	2012	2011	Yhteensä (kpl)
Vakiomuotoinen	8	8	14	19	12	61
Huomautettavaa	38	42	55	31	69	235
Yhteensä	46	50	69	50	81	296

*PwC sisältää taulukossa myös PwC Julkistarkastus Oy:n ja KPMG sisältää KPMG Kunta Oy:n.

Taulukko 4 - Aineiston kuvaus

5 Tutkimuksen tulokset ja tutkimustulosta selittävät tekijät

Tutkimuksen tässä luvussa käsitellään ensin tilintarkastuslausuntojen yhteneväisyyttä, jonka jälkeen tilintarkastuslausuntojen erot luokitellaan vuositason tilintarkastajien havaintoihin ja nostetaan esille yleisimmät havaintoluokat. Aineiston havaintojen nostamisen jälkeen tutkimus tarkastelee keskeisiä eroja lausuntojen välillä ja sen jälkeen analysoi mahdollisia eroja selittäviä tekijöitä.

5.1 Tilintarkastuslausuntojen yhteneväisyydet

Luokittelemalla lausunnot puhtaisiin lausuntoihin ja sellaisiin lausuntoihin, joissa tilintarkastaja on huomauttanut vähintään yhdestä poikkeavuudesta voidaan havaita, että loppuraportin yhteydessä tilintarkastajat antoivat 236 vakiomuotoista lausuntoa ja 60 huomautettavaa lausuntoa. Jälkitarkastuksen osalta vastaavat lukemat olivat lähes päinvastaisesti 61 vakiomuotoista lausuntoa ja 235 huomautettavaa lausuntoa.

	Loppuraportin TT- lausunto		Jälkitarkastuksen TT- lausunto		Yhteensä	
	n	%	n	%	n	%
Huomautettavaa	60	20,3	235	79,4	295	49,8
Puhdas	236	79,7	61	20,6	297	50,2
Yhteensä	296	100	296	100	592	100

Taulukko 5 - Ristiintaulukointi (puhdas-huomautettavaa)

Ristiintaulukoinnin (taulukko 5) mukaisesti loppuraportin yhteydessä tilintarkastuksen tekevä tilintarkastaja antaa suhteessa useammin puhtaan lausunnon kuin jälkitarkastuksen tilintarkastaja. Jälkitarkastuksen suorittava tilintarkastaja puolestaan antaa useammin huomautettavaa, kuin loppuraportin yhteydessä tilintarkastusraportin antava tilintarkastaja.

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	206,93 ^a	1	.000		
Continuity Correction^b	204,57	1	.000		
Likelihood Ratio	221,08	1	.000		
Fisher's Exact Test				.000	.000
Linear-by-Linear Association	206,58	1	.000		
N of Valid Cases	592				

a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 147,50

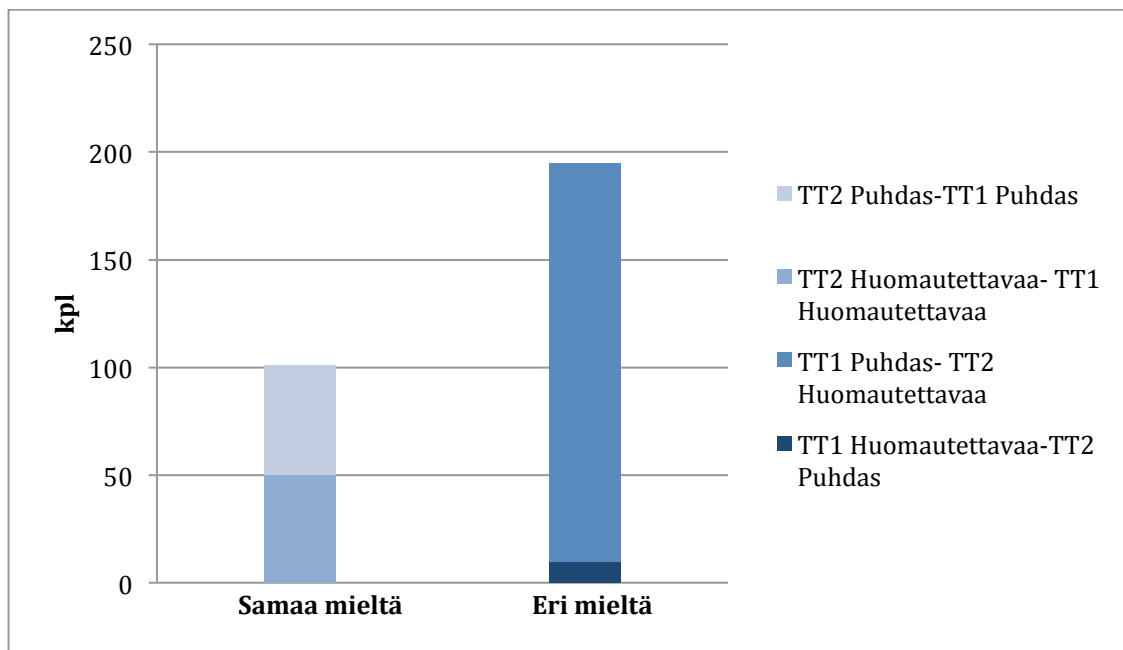
b. Computed only for a 2x2 table

Taulukko 6 - Khiin neliötesti Khiin neliötestiä (taulukko 6) käytettiin määrittelemään, onko tilintarkastajien lausunnoissa merkittäviä eroja vaiheen yksi ja vaiheen kaksi tilintarkastajien lausunnoissa. Ensimmäisen vaiheen tilintarkastaja antoi puhtaan lausunnon 79,05 %:sta tapauksista, kun taas toisen vaiheen tilintarkastaja antoi puhtaan lausunnon 20,6 %:sta tapauksia. Ero on tilastollisesti erittäin merkittävä $X^2(1, n = 592) = 206,93, p < .001$.

	Huomautettavaa (TT2)		Puhdas (TT2)		Yhteensä	
	n	%	n	%	n	%
Huomautettavaa (TT1)	50	16,9	10	3,4	60	20,3
Puhdas (TT1)	185	62,5	51	17,2	236	79,7
Yhteensä	235	79,4	61	20,6	296	100

Taulukko 7 - Ristiintaulukointi (TT1 ja TT2)

Aineistoa käsiteltäessä tarkemmin havaitaan yllä olevan ristiintaulukoinnin (taulukko 7) avulla, että puhdas-puhdas lausuntoja on 51 kappaletta, huomautettavaa-huomautettavaa lausuntoja 50 kappaletta, puhdas-huomautettavaa lausuntoja 185 kappaletta ja huomautettavaa-puhdas lausuntoja 10. Viimeiseksi mainitun osalta eroja selittänee osittain se, että rahoituksen saaja on korjannut loppuraportin tilintarkastuksen yhteydessä havaitut virheet ennen jälkitarkastuksen tilintarkastusta.



Kuva 7 - Tilintarkastajien raportointierot

Yllä olevan kuvan seitsemän mukaisesti tilintarkastajat antoivat yhtenevät lausunnot 101 (34 %) tapauksessa ja toisistaan poikkeavat lausunnot 195 (66 %) tapauksessa. Huomattavaa on ettei tämä tutkimus ota kantaa siihen onko yhtenevissä lausunnoissa toisistaan poikkeavia eroja vaan yhteneväisyys perustuu siihen, että havaitsiko tilintarkastaja ylipäättänsä rahoituksen saajan osalta eroja rahoituksen yleisiin ehtoihin. Käytännössä lausuntoerot ovat siis yllä olevaa kuvaa suuremmat siltä osin, että esimerkiksi vaiheen kaksi tilintarkastaja on voinut havaita huomattavasti enemmän ja merkittävämpiä poikkeamia kuin vaiheen yksi tilintarkastaja.

Tämän tutkimuksen osalta voidaan sanoa, että vuosien 2011-2015 aikana tarkastetuista projekteista loppuraportin yhteydessä annetuista puhtaista tilintarkastuslausunnoista, ilman yhtään huomautusta (236 kappaletta) täysin puhtaiksi paljastui jälkitarkastuksen osalta 51 kappaletta, eli noin 22%. Tuloksen yleistettävyyttä huomioitaessa huomiota on kiinnitettävä siihen, ettei jälkitarkastukseen valikoituneet projektit ole kokonaan sattumanvaraisesti valittuja, vaan aineistoa rasittaa luvussa yksi esitetyt valintakriteerit.

Samansuuntaisia tuloksia sai Weckström (2008) tutkimuksessaan, jossa hän tarkasteli vuosien 2004-2005 aikana Tekesin jälkitarkastukseen päätyneitä yhtiöitä. Tutkimuksessa käsiteltiin 45 jälkitarkastettua projektia ja tuloksena oli, että näistä vain kahdeksan oli toiminut täysin Tekesin antamien yleisten ehtojen mukaisesti

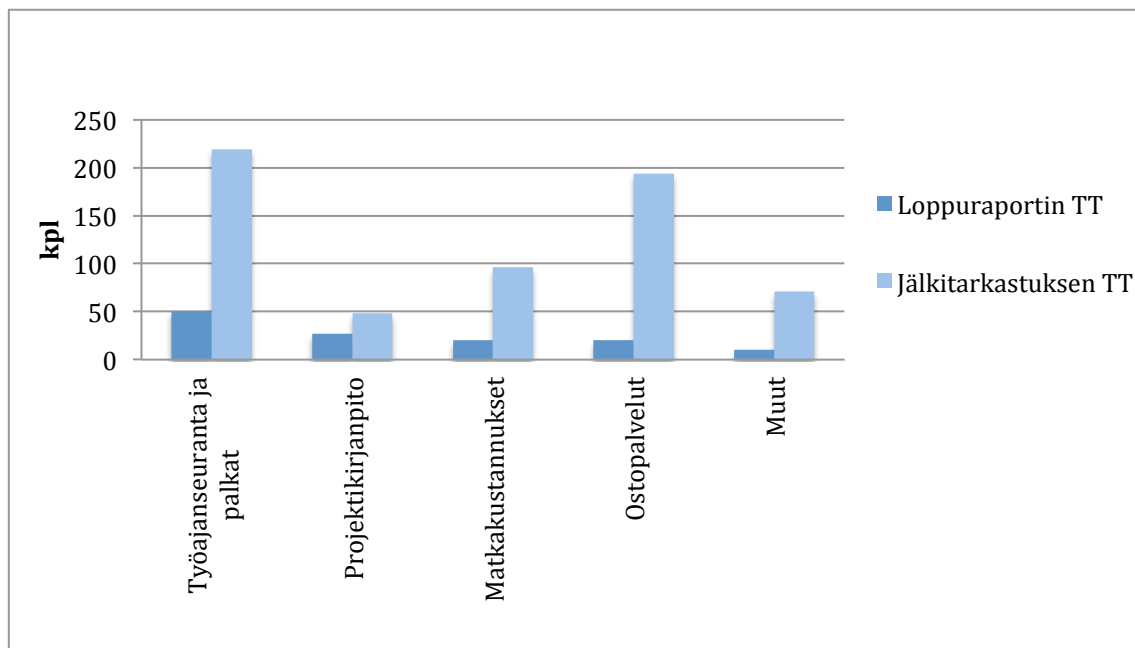
(Weckström 2008, s. 52). Weckströmin mukaan KHT-tilintarkastajien lausunnoista 13 % oli puhtaita jälkitarkastuksessa ja HTM-tilintarkastajien antamista lausunnoista 43 % oli puhtaita myös jälkitarkastuksessa. (Weckström 2008, s.52)

5.2 Tilintarkastusraporttien yleisimmät havainnot

Tilintarkastusraportit sekä lopputilityksien että jälkitarkastuksien osalta ovat molemmat nk. tilintarkastajan muuta työtä, sekä toteutettu noudattaen kansainvälistä liitännäispalvelustandardia ISRS 4400:sta ja hyvää tilintarkastustapaa. Täten molempien tilintarkastajien samasta projektista tehtyä työtä tulee arvioida samojen standardien perusteella, koska tilintarkastajien työ on perustunut samoihin lähtökohtiin.

Lähtökohtaisesti merkittävien poikkeamien voidaan nähdä vievän pohjaa tilintarkastuksen laadulta, sillä miten tilintarkastajien tekemän työn vertailukelpoisuutta ja luotettavuutta tulisi arvioida jos tilintarkastajat tuottavat samasta aineistosta huomattavasti eroavia havaintoja? Jos eroja kuitenkin on, voivat ne selittyä joko otannan laajuudella, eli esimerkiksi siten, että toinen tilintarkastaja käyttää laajempaa otantaa, jolloin todennäköisyys havaita poikkeamia on luonnollisesti suurempi. Toinen selittävä tekijä voi olla tilintarkastajan käyttämä metodi käydä läpi havaintoaineistoa. Otannan ja/tai metodin ollessa täysin erilaiset herää puolestaan kysymys vertailun mielekkyydestä ja soveltuvuudesta.

Koska tämän tutkimuksen osalta tiedetään jo raportointipohjien otantakokojen osalta olevan eroja, niin vertailun viimeisenä kohtana on verrata sellaisia havaintoja, jotka eivät selity otantakoon tai muun tilintarkastajan käyttämän metodin osalta. Tällaisia tekijöitä ovat esimerkiksi projektiseuranta ja projektikirjanpito, joista voidaan kohtalaisella varmuudella todeta onko niitä järjestetty vai ei.



Kuva 8 – Tilintarkastajien havaintojen kategoriaerot

Yllä olevan kuvan kahdeksan mukaisesti, voidaan havaita että suurimmat jälkitarkastuksessa havaittavat virhemäärät liittyvät seuraaviin kategorioihin: työajanseuranta ja palkat sekä ostopalvelut. Loppuraportin tilintarkastajat puolestaan raportoivat kappalemääräisestä eniten virheitä työajanseuranta ja palkat – kategoriassa sekä projektkirjanpitoa koskevassa kategoriassa. Yllä olevan kuvan 8 perusteella kategoriassa projektkirjanpito on kappalemäärittäin vertailtaessa yhtenevimmän havaintomäärät. Alla on esitettyä sekä loppuraportin, että jälkitarkastuksen tilintarkastajien yleisimmät esille nostetut havaintotyypit ja tarkka vuosikohtainen havaintoluokittelu on esitetty liitteessä kolme.

Loppuraportin tilintarkastusraporttien yleisimmät esille nostetut havainnot:

1. Työajanseuranta ei ehtojen mukainen (työajanseuranta ja palkat)
2. Kustannuksia enemmän kuin projektkirjanpidossa (projektkirjanpito)
3. Varmennus- ja hyväksymismerkinnot puuttuvat (työajanseuranta ja palkat)
4. Jäljitettävyyssketju ei ole aukoton (projektkirjanpito)
5. Raportoitu palkka korkeampi kuin todellinen (työajanseuranta ja palkat)
6. Käytetty väärää jakajaa (työajanseuranta ja palkat)
7. Projektkirjanpitoa ja kustannustilityksiä ei voitu täsmäyttää (matkalaskut)
8. Kustannukset eivät kuulu projektille vaan muuhun toimintaan (matkalaskut)
9. Esitettyjä kustannuksia ei ole maksettu (matkalaskut)
10. Projektiajan ulkopuolisia kustannuksia (ostopalvelut)

Jälkitarkastuksen tilintarkastusraporttien yleisimmät esille nostetut havainnot:

1. Raportoitu palkka korkeampi kuin todellinen (työajanseuranta ja palkat)
2. Työajanseuranta ei täysin ehtojen mukainen (työajanseuranta ja palkat)
3. Kustannukset tilitetty väärällä kustannuslajilla (muut)
4. Kustannukset projektiajan ulkopuolisia (ostopalvelut)
5. Puuttuva intressitilitys (ostopalvelut)
6. Varmennus- ja hyväksymismerkinnät puuttuvat (työajanseuranta ja palkat)
7. Kustannukset eivät liity projektiin (matkakustannukset)
8. Kustannukset eivät liity projektiin (ostopalvelut)
9. Sisältää edustus- tarjoilukuluja (matkakustannukset)
10. Palkoissa luontaisetuja (työajanseuranta ja palkat)

5.2.1 Työajanseurannasta ja sen luotettavuudesta

Tekesin yleisten rahoitusehtojen mukaisesti rahoituksen saajan tulee pitää työajanseurantaa rahoitettavasta projektista. Ilman asianmukaista työajanseurantaa Tekes ei pysty varmistumaan rahapalkkojen, henkilöstösivukustannusten tai yleiskustannusten oikeellisuudesta. Käytännössä mikäli projektille ei ole järjestetty yhtenäistä työajanseurantajärjestelmään, vaan esimerkiksi työajanseurannassa esitetyt tunnit perustuvat etu- tai jälkeinpäin tehtyihin arvioihin on työajanseurannan luotettavuus luonnollisesti olematon. Asian merkittävyyttä korostaa se, että jo palkkakustannukset yksinäänkin ovat usein suurin asiakkaan tilittämä kustannuslaji, jolloin euromääräisesti mitattuna tehdyn työn todentamisen merkitys kasvaa.

Työajanseurannan merkittävyys nostaa esille myös rahoitusehtojen ongelmallisuuden Tekesille. Rahoitusehdot on tehty luonnollisesti noudatettavaksi ja näistä poikkeaminen aiheuttaa tulkinnallisuutta ja heikentää valvonnan tarkoitusta. Osaltaan Tekes voi käyttää ratkaisuisaan viranomaisharkintaansa, mutta rahoitusehdot sitovat toisaalta myös Tekesiä kohteilemaan rahoitusasiakkaitaan yhdenmukaisesti.

Palkkakustannuksissa esiintyvät virheet liittyivät usein palkkakustannuksiin sisältyneisiin luontoisetuihin (autoedut ja puhelinedut), maksamattomiin tai kirjanpitoon kirjaamattomiin palkkoihin, yksittäisten työntekijöiden palkan alentumisen huomiotta jättämiseen tai siihen, että projektille esitetyt työtunnit ylittävät työajanseurannassa olevat työtunnit. Näiden edellä mainittujen virheiden osalta liikaa tilitettyyn palkkaan laskettiin usein myös yleiskustannukset ja henkilösivukustannukset.

5.2.2 Projektkirjanpidosta ja jäljitettävyysetjun luotettavuudesta

Projektin kustannuksia tulisi rahoitusehtojen mukaisesti seurata yhtiön kirjanpidossa erillisellä kustannuspaikalla tai projektikoodilla. Projektkirjanpidon puuttuessa tilintarkastaja voi mikäli katsoo kohtuullisella ajankäytöllä olevan mahdollista etsiä tilitettyihin kustannuksiin liittyviä tositteita ja selvittää niiden tilitysjakson ja asianmukaisuuden. Jäljitettävyysetjun mukaisesti tilitetyt kustannukset tulisi olla mahdollista jäljittää kirjanpidon tositteisiin.

Projektkirjanpidossa esiintyneet puutteellisuudet liittyivät usein siihen, että projektkirjanpidossa esitetään tilityksiin nähden liikaa tai liian vähän kustannuksia, jäljitettävyysetju ei ole aukoton tai että projektkirjanpitoa ei ole tai se ei ole Tekesin ehtojen mukainen.

5.2.3 Muita keskeisiä näkökohtia ja havaintoja

Tilintarkastajalta ei varsinaisesti edellytetä arviota siitä, ovatko Tekesille tilitetyt kustannukset nimenomaisesti projektista aiheutuneita menoja ja liittyvätkö ne rahoituksen saajan tutkimus-, kehitys-, tai innovaatiotoimintaan (Liite 2). Tämä tehtävä jää varsinaisesti Tekesin projektinaikaisen seurannan ja jälkitarkastuksen tehtäväksi (Grönroos & Rauhala 2010). Tässä tutkimuksessa havaittiin kuitenkin sekä loppuraportin että jälkitarkastuksien tilintarkastajien raportoivan sellaisia kustannuksia, joiden ei katsottu kuuluvan projektille. Tämän luonteisia kustannuksia oli etenkin ostopalveluissa ja matkakustannuksissa.

5.3 Keskeiset erot tarkastushavainnoissa

Keskeisten erojen osalta tulee huomioida se, että tilintarkastajien lausuntojen eroja voi syntyä sanallisessa muodossa tai numeraalisessa muodossa. Tutkimus käy läpi ensin sellaisia eroja, joita tilintarkastajat ilmaisevat useimmiten sanallisessa muodossa ja mitä ei voida selittää esimerkiksi otantaeroilla. Tämänkaltaisia eroja ovat esimerkiksi työajanseuranta sekä projektkirjanpito. Tämän jälkeen tutkimus käy läpi eroja

tarkemmin euromääräisesti, sekä suhteutan havaintoarvoja asiakkaan tilittämiin kustannuksiin.

Keskeiset erot tarkastushavainnoissa 2011-2015	Loppuraportin TT-lausunto	Jälkitarkastuksen TT-lausunto
Työajanseurannassa huomattavia puutteita	13	46*
Työajanseuranta puuttuu kokonaan	0	2
Projektikirjanpidossa huomattavia puutteita	1	11
Projektikirjanpito puuttuu kokonaan	2	1

*havainnoista 20 oli vuodelta 2011. Eroa selittää osittain aiemmin käytössä ollut yksinkertaistettu tilintarkastusraporttimalli sekä tilintarkastajien raportointikäytäntöjen kehitys.

Taulukko 8 - Keskeiset erot tarkastushavainnoissa 2011-2015

Taulukon kahdeksan mukaisista eroista kiinnostavia ovat tapaukset, joissa projektikirjanpito tai työajanseuranta puuttuivat kokonaan. Työajanseurannan osalta kaksi tapausta löytyi jälkitarkastuksessa, missä loppuraportin tilintarkastaja oli antanut täysin puhtaat lausunnot vaikka tosiasiallisesti työajanseurantaa ei ollut ollenkaan olemassa. Tapauksista toinen on käsitelty alla olevana esimerkkinä.

Projektikirjanpidon osalta ensimmäinen tapaus havaittiin sekä loppuraportin, että jälkitarkastuksen osalta. Toinen tapaus missä loppuraportin tilintarkastaja huomautti ettei projektissa ollut projektikirjanpitoa, mutta jälkitarkastuksessa projektikirjanpito löytyi tehtiin maksatuksen keskeytys, johtuen loppuraportin tilintarkastajan esille nostamista havainnoista. Jälkitarkastuksessa tilintarkastaja sai kuitenkin projektikirjanpidon käyttöön, jolloin osaltaan loppuraportin tilintarkastuksen esille nostama havainto projektikirjanpidon puutteesta oli erikoinen.

Esimerkki työajanseurannan puuttumisesta

Kahdessa jälkitarkastuksen tilintarkastajan lausunnossa oli taulukon 8 mukaisesti maininta siitä, ettei työajanseurantaa oltu järjestetty ollenkaan. Tapauksen yksi loppuraportin yhteydessä KHT-tilintarkastaja oli antanut seuraavan puhtaan lausunnon työajanseurannan osalta yritykselle Y Oy:lle 8.3.2011:

"Yhtiön työntekijät raportoivat viikoittain päiväkohtaisesti projektille kertyneet työtunnit Excel-taulukkoon. Kirjaukset varmennetaan allekirjoituksin kuukausittain" [--] "Läpikäydyt kustannustilitykseen sisältyvän palkkaerittelylomakkeen tiedot täsmäsivät palkkakirjanpitoon ja työajanseurantaan ja että läpikäydyt kokonaisrahapalkat oli maksettu"

Jälkitarkastuksen yhteydessä tilintarkastaja puolestaan totesi yrityksen Y Oy:n osalta 1.8.2013:

"Tarkastuksessa ei ollut käytettävissä työajanseurantaa projektin ajalta. Kustannustilityksissä esitettyjen palkkakustannusten oikeellisuudesta ei voitu tarkastuksessa varmistua, koska tilitettyjen tuntien kohdistaminen eri kuukausille ilman työajanseurannan tietoja ei ollut mahdollista. Käsitksemme mukaan on mahdollista, etteivät tilitetyt palkkakustannukset noudattaneet Tekesin ohjetta siitä, että kuukausipalkasta saadaan tuntipalkka käyttäen jakajaa 158 tai toteutuneita tunteja"

Projektin osalta Tekes päätyi takaisinperintään ja esitti tutkintapyynnön tekemistä osittain johtuen muista tekijöistä. Tilintarkastajan osalta Tekes ei ryhtynyt jatkotoimenpiteisiin.

Esimerkki sanallisesta eroavaisuudesta tilintarkastajan lausunnossa

Läpikäydessä ja vertailtaessa tilintarkastusraportteja mainittakoon esimerkkinä projekti, jossa työskenteli yhteensä kolme työntekijää. Loppuraportin yhteydessä olleessa tilintarkastusraportissa KHT-tilintarkastaja totesi:

"Läpikäydyt kustannustilitykseen sisältyvän palkkaerittelylomakkeen tiedot täsmäsivät palkkakirjanpitoon ja työajanseurantaan ja että läpikäydyt kokonaisrahapalkat oli maksettu" [--] "Yhtiö on käyttänyt työajanseurantaa CSI professional -ohjelmaa, johon on perustettu projektia varten erillinen kustannuspaikka. Projektissa mukana olleet työntekijät ovat täyttäneet päivittäin projektiin käytetyt tunnit, joista on tehty yhteenveto kuukausittain" [--] "Läpikäydyt kustannustilitykseen sisältyvän palkkaerittelylomakkeen tiedot täsmäsivät palkkakirjanpitoon ja työajanseurantaan" [--] "Läpikäydyt kustannukset perustuvat projektikirjanpitoon ja yhtiön kirjanpitoon"

Jälkitarkastuksen havaintona KHT-tilintarkastaja ja HTM-tilintarkastaja kuitenkin osaltaan totesivat, erona edellä mainittuun lausuntoon:

"Kuukausipalkkaisten työnajanseuranta ei käsityksemme mukaan ollut Tekesin yleisten ehtojen mukainen. Kuukausipalkkaisten työajasta ei ollut päivätasoista tuntiseurantaan. Kuukausipalkkaisten hankkeelle kohdistuva työaika perustui jälkikäteen kuukausittain tehtyyn arvioon, jonka luotettavuutta emme voineen arvioida" [--] "Työajanseurannasta ei ollut mitään yhteyttä palkanlaskentaan ja kirjanpitoon"

Asian suhteen Tekes pyysi jälkitarkastaneilta tilintarkastajilta lisätietoja työajanseurannasta ja sen toteutuksesta. HTM-tilintarkastaja vastasi työpapereidensa perusteella, että *"tuntimäärät arvioitiin kalenterimerkintöjen perusteella"* ja *"CSI Profession – ohjelmasta ja sen käytöstä minulla ei ole tietoa"*. Tämän jälkeen Tekes pyysi asiakkaalta vielä kuulemiskirjeessä selitystä, jolloin asiakas vastasi, että:

"Kuukausipalkkaisten kolmen työntekijän työaikaseuranta ei ole tehty päivätasolla, vaan yrityksen toimintapolitiikan mukaisesti se on tehty kuukausittaisena työajan seurantana. Kyseessä ei ole jälkikäteinen arvio, vaan todellisen työajan seuranta"

Kiinnostavana seikkana edellä mainituissa lausunnoissa on niiden eroavaisuudet etenkin työajanseurannan osalta, miten ensimmäisen lausunnon toimittanut KHT-tilintarkastaja päätyi raportoinnissaan toteamaan, että projektissa olleet työntekijät ovat täyttäneet päivittäin projektiin käytetyt tunnit ja että asiakkaan käytössä on ollut työajanseurannassa CSI professional –ohjelma? Tästä lausunnon mukaisesta käytännöstä tai ohjelmasta ei jälkitarkastuksessa havaittu viitteitä, eikä asiakas omassa vastineessaan nostanut myöskään tätä esille.

Tekes ei kuitenkaan ryhtynyt takaisinperintään, johtuen muista tiedoista joiden perusteella pystyttiin varmistumaan projektin sisällöllisestä toteutuksesta. Tilintarkastajien lausuntojen osalta ei Tekes ryhtynyt jatkotoimenpiteisiin. Tekes-tarkastuksen päätöksessä todettiin:

"Projekti toteutettiin rahoituspäätöksen ja sen ehtojen mukaisesti lukuun ottamatta työajanseurannan järjestämistä, joka tehtiin kuukausitasolla. Menettely ei ole projektia koskevien rahoitusehtojen mukainen ja se mahdollistaisi Tekesin maksetun rahoituksen takaisinperinnän projektille tilitettyjen palkkojen sekä palkkoihin perustuvien henkilö- ja yleiskustannuslisien osalta"

5.4 Keskeisten erojen analysointi kustannuksien osalta

Jälkitarkastuksien tilintarkastushavaintojen kustannuksien analysoimiseksi tutkimus tarkastelee tilintarkastajien havaitsemien erojen (tilitysvirheet + tulkinnanvaraiset virheet) merkittävyyttä luokittelemalla havainnot kokoluokittain kahdella tavalla:

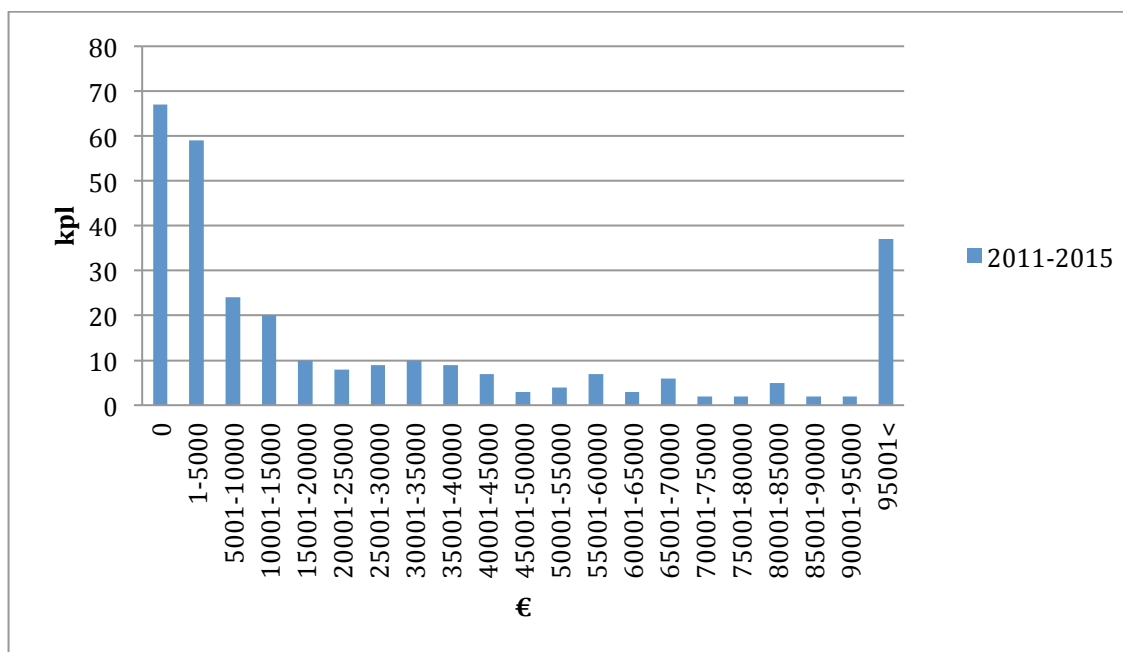
- 1) Havaitut virheet euromääräisinä
- 2) Suhteutettuna asiakkaan tilittämiin kustannuksiin

Tulkinnanvaraiset virheet ovat tilintarkastajien havaitsemia kustannusvirheitä, joiden kuuluvuudesta projektille tilintarkastaja ei ole ottanut kantaa, vaan jättänyt tulkinnan Tekesille. Tulkinnanvaraisiksi kustannuksiksi tilintarkastajat luokittelevat yleisesti ottaen edellisen kohdan lisäksi kustannuksia, joiden osalta ei ole noudatettu hankintalakia tai tehty intressitilitystä.

Huomattavaa erojen mittaamisessa euromääräisinä kustannuksista on se, ettei se huomioi esimerkiksi työajanseurannassa esiintyviä virheitä tai sisällöllisiä ongelmia. Käytännössä tilintarkastaja voi havaita euromääräisesti mitattuna puutteita tai virhetilityksiä, mutta Tekes voi viranomaisharkintansa mukaan päätyä esimerkiksi täysimittaiseen takaisinperintään, jos työajanseuranta ei olla järjestetty ehtojen mukaisesti. Tällöin tiukasti tulkittaessa oikeutta takaisinperintään ei poista tosiasia, että työtä on tehty projektille, mikäli ehtojen mukaista työajanseuranta ei ole.

5.4.1 Tilintarkastajien havainnot euromääräisinä

Jälkitarkastuksen tilintarkastajan havaintojen kokoluokkaa arvioitaessa alla olevaan kuvaan yhdeksän on luokiteltu jälkitarkastuksen havainnot euromääräisesti mitattuna havaintoasteikoille. Euromääräiset kustannukset sisältävät kustannusvirheet sekä tulkinnanvaraiset kustannukset, jotka jälkitarkastuksen suorittanut tilintarkastaja on nostanut esille.

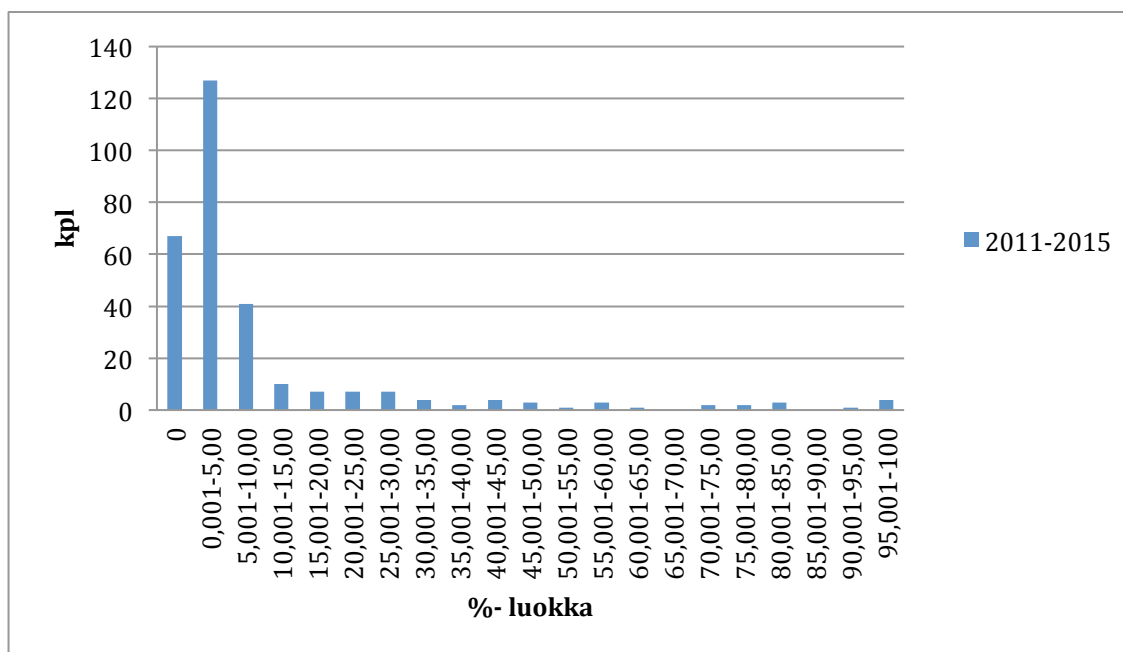


Kuva 9 - Jälkitarkastuksessa havaitut kustannusvirheet/tulkinnanvaraiset kustannukset 2011-2015

Kuvassa yhdeksän on esitetty jälkitarkastuksessa havaitut kustannusvirheet ja tulkinnanvaraiset kustannukset euromääräisesti mitattuna. Kuvassa esitetyt havainnot luokassa nolla euroa (67 kappaletta) ja aiemmin esitettyjen puhtaiden jälkitarkastuksen lausuntojen (61 kappaletta) välisen eron selittävät tilintarkastajien mukautetut lausunnot, joissa huomautuksen syytä ei ollut mahdollista ilmaista euromääräisesti. Kuvasta yhdeksän voidaan havaita, että 59 havaintoa on havaintoluokassa 1 - 5 000 euroa. Euromääräisesti mitattuna suurimman luokan arvoja, eli yli 95 001 euron havaintoja on 37 kappaletta.

5.4.2 Tilintarkastajien havaintojen suhde tilitettyihin kustannuksiin

Tilintarkastajien lausuntopohjien otantakoon erojen johdosta tutkimus tarkastelee jälkitarkastuksien tilintarkastajien havaintoja suhteessa asiakkaan tilittämiin kustannuksiin. Taustalla on ajatus, että loppuraportin yhteydessä annettava lausunto kattaa kustannuksista kustannuslajeittain 30 %, jolloin havaintoja voi jäädä havaitsematta johtuen alemmasta otannasta. Alla oleva kuvaaja antaa osviittaa siitä, missä kokoluokassa jälkitarkastuksen havainnot ovat suhteessa asiakkaan tilittämiin kustannuksiin. Suhteuttamalla havaittuja virheitä asiakkaan tilittämiin kustannuksiin pyritään osaltaan selittämään lausuntojen eroavaisuuksia.

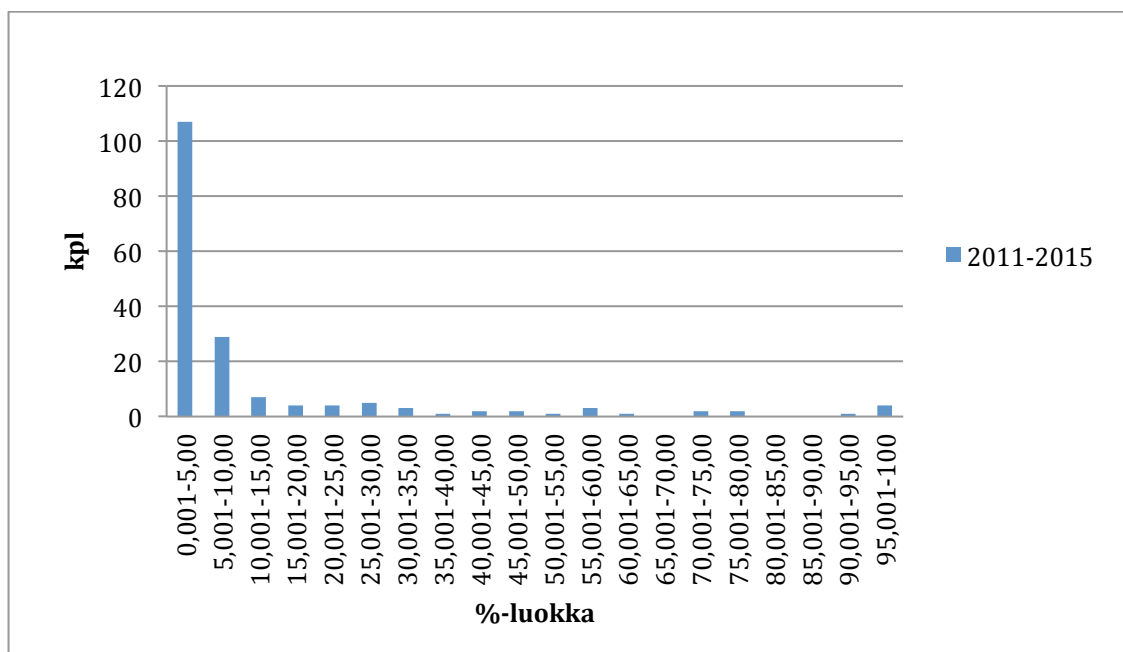


Kuva 10 - jälkitarkastuksien havainnot suhteessa asiakkaan tilittämiin kustannuksiin 2011-2015

Kuvan kymmenen perusteella suurin osa jälkitarkastuksissa havaituista virhemääristä on suhteessa tilitettyihin kustannuksiin alle 5 %. Otantakoon ollessa loppuraportin tilintarkastuslausunnon osalta 30 % on todennäköisyys havaita näitä virheitä suhteellisen pieni. Luonnollisesti mitä suurempi %-osuus jälkitarkastuksessa virheitä on havaittu, tulisi osittain heijastua myös loppuraportin tilintarkastusraportissa nostettuihin havaintoihin.

Puhtaat loppuraportin yhteydessä toimitettavat lausunnot

Seuraavaan kuvaajaan (kuva 11) on koottu havainnot, joissa tilintarkastaja on loppuraportin yhteydessä antanut puhtaan lausunnon ilman yhtään huomautusta, mutta jälkitarkastuksessa on havaittu huomautettavaa. Kuvaajasta on toisin sanoen poistettu ne havainnot, joissa ei havaittu jälkitarkastuksessa kustannuksiin perustuvia puutteita, sekä ne havainnot, joissa loppuraportin yhteydessä toimitetussa tilintarkastajan lausunnossa on nostettu esille puutteita.



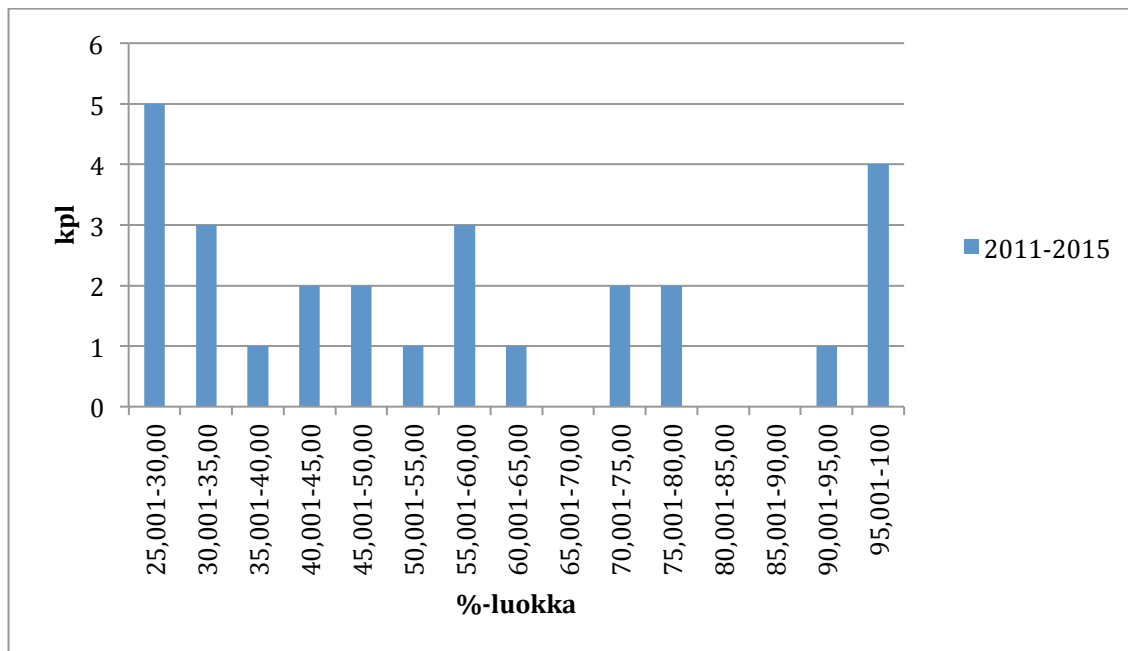
Kuva 11 - Jälkitarkastuksien mukautetut lausunnot, joista annettu puhdas lausunto loppuraportin yhteydessä 2011-2015

Yllä olevaa kuvaa 11 tulkittaessa voidaan havaita, että suurin osa havainnoista jakautuu alempiin prosenttiluokkiin. Havaintoluokka 0,001-5,00 % kattaa havainnoista 107 arvoa, joka on koko havaintojoukosta 57,83 %. Seuraava havaintoluokka 5,001-10,00 % kattaa havainnoista 29 arvoa, eli 15,68 %.

Alemmissä havaintoluokissa vaiheen yksi puhtaita lausuntoja selittänee mahdollisesti alhainen otantakoko suhteessa asiakkaan tilittämiin kustannuksiin. Toisin sanoen on varsin todennäköistä, ettei ensimmäisen vaiheen tilintarkastaja havaitse 30 % otannalla kaikkia niitä havaintoja mitä toisen vaiheen tilintarkastaja havaitsee 60 % otannalla. Luonnollisesti mitä suuremmaksi toisen vaiheen tilintarkastajan havaitsemat virhemäärät nousevat, sitä todennäköisempänä voidaan pitää, että myös ensimmäisen vaiheen tilintarkastaja pienemmästä otantamäärästään huolimatta havaitsee ainakin osittain näitä kustannusvirheitä.

Tämänkaltaisessa tutkimuksessa on kuitenkin syytä huomioida se, että tilintarkastajat voivat osaltaan myös laajentaa omia otantarajojaan johtuen asiakkaan tilittämien kustannuksien vähydestä, yksittäisten laskujen suhteellisen suurista summista tai esimerkiksi siksi, että ovat havainneet pienessä otantaluokassaan virheitä. Tästä johtuen

matemaattisen todennäköisyyden laskeminen siitä, mikä on raja, jossa ensimmäisen vaiheen tilintarkastajan olisi tullut havaita huomautettavaa on tulkinnanvaraista.



Kuva 12 - Merkittävimmät poikkeamat lausunnoissa kustannuksien osalta 2011–2015 (yli 25 % asiakkaan tilittämistä kustannuksista)

Yllä olevassa kuvassa 12 on esitettyä sellaiset havainnot, joiden osalta loppuraportin tilintarkastaja ei ole mukauttanut lausuntoaan, mutta jälkitarkastuksen tilintarkastaja on nostanut yli 25 % asiakkaan tilittämistä kustannuksista virheellisiksi tai tulkinnanvaraisiksi. Huomattavaa on, että taulukossa esitettävät havainnot edustavat 27:ää havaintoarvoa, eli 9,12 % koko havaintojoukosta ja 14,59 % niistä havainnoista, joista tilintarkastaja oli antanut vaiheessa yksi puhtaan lausunnon ilman huomautuksia.

Kuvassa 12 esitetyt suurimmat havaintoarvot ovat vuoden 2013 aikana avatuista tarkastuksista, joissa tilitetyt virheet olivat asiakkaan tilittämistä kustannuksista väliltä 95,001–100%. Näistä tapauksista kolme on vielä kesken tätä kirjoittaessa, mutta yksi havainnon kohteena ollut projekti on käsitelty loppuun. TIVA antoi tämän tapauksen ratkaisussa varoituksen tilintarkastajalle. Tapausta on käsitelty tarkemmin luvussa 6.1.

Osaltaan suuria havaintoarvoja selittävät tapaukset, missä tilintarkastaja oli luokitellut ostettujen palveluiden osalta tulkinnanvaraisiksi kustannuksiksi ostopalveluita, joiden osalta ei ollut noudatettu hankintalakia. Osaltaan myös esimerkiksi havaintoarvo väliltä

90,001–95,00 % ja toinen havaintoarvoista väliltä 75,001–80,00 % selittyvät sillä, etteivät rahoituksen saajat olleet järjestäneet projektihenkilöille työajanseurantaa, vaan kohdistivat työajan projektille allokoimalla sitä henkilöittäin ennakolta. Dokumentaatiota allokoinnin korjaamisesta toteuman suhteen ei ollut tarkastuksissa saatavilla. Tilintarkastajat suorittivat jälkitarkastuksissa vertailulaskentoja ja totesivat, että allokoinnin ja toteuman välillä oli suuria eroja. Tilintarkastajat luokittelivat kyseiset kustannukset tulkinnanvaraisiksi ja jätti harkinnan Tekesin päätettäväksi.

Kuvaajan kuudenneksi suurin havaintoarvo, eli toinen havaintoarvo väliltä 75,001–80,00 % toi tarkastuksen aikana esille seikan, että asiakkaan toimittama tilintarkastajan lausunto oli väärennetty, eikä lausunnon ”allekirjoittaneella” tilintarkastajalla ollut tästä lausunnosta käsitystä. Luonnollisesti tämänkaltaiset tekijät heikentävät osaltaan tutkimuksen tuloksia.

5.4.3 Tarkastushavaintojen eroja selittäviä tekijöitä

Yksiselitteisiä syitä tarkastushavaintojen eroavaisuuksille on vaikeata varmuudella todentaa. Tarkastusraporttien otantakokojen eroavaisuus lienee helpoiten lähestyttävä syy havaintojen määrien eroavaisuuksille. Alla on esitetty koottuna selittäviä tekijöitä, jotka olen luokitellut neljään kategoriaan.

- 1) **Tarkastelu toimeksiantajan näkökulmasta** (erityistarkastukset)
- 2) **Teknillinen ero** (erot tilintarkastusraportointipohjissa)
- 3) **Käytettävissä olevat resurssit** (kokemus, aika, korvaus)
- 4) **Käsitteellinen ero** (hyvä tilintarkastustapa, olennaisuus, objektiivisuus)

Aihealue	Riskitekijä	Tilintarkastaja 1	Tilintarkastaja 2
Tarkastelu toimeksiantajan näkökulmasta	Intressi toimeksiantojen jatkuvuuteen?	Kannustin antaa mukauttamaton lausunto tilanteissa missä TT myös asiakkaan varsinainen tilintarkastaja?	Kannustin antaa mukautettu lausunto
Tarkastelu toimeksiantajan näkökulmasta	Intressi suurempaan korvaukseen. Otetaanko Tekes-tarkastus vakavasti?	Kannustin keskittyä lakisääteisen tilintarkastuksen ensisijaisuuteen?	Kannustin luoda lisälaskutusta (lisätunnit)
Tarkastelu toimeksiantajan näkökulmasta	Sama tilintarkastaja kuin lakisääteisessä tilintarkastuksessa	Luottamus lakisääteisen tarkastuksen johdosta myös avustusten asianmukaiseen tilitykseen?	Ulkopuolinen
Teknillinen ero	Otantakoko raportointipohjissa	30 % projektille tilitetyistä kustannuksista ja 15 % kustannuksien maksuista	60 % projektille tilitetyistä kustannuksista ja 15 % kustannuksien maksuista
Käytettävissä olevat resurssit	Tilintarkastajan kokemus Tekes-tarkastuksista? (erityispiirteet)	Yksittäisiä Tekes-tarkastuksia + mahdollisuus käyttää tilintarkastus-assistentteja	Tarkastuksien ja toimintaympäristön tuntemus + Sopimuksen mukaisesti aina auktorisoitu tilintarkastaja
Käytettävissä olevat resurssit	Eroavaisuudet korvauksien määrissä ja käytetyissä työtunneissa?	Keskimäärin alle jälkitarkastuksien kustannusten	Keskimäärin enemmän kuin vaiheen yksi tilintarkastuksissa
Käsitteellinen ero	Hyvä tilintarkastustapa?	Tilintarkastajan käsitys	Tilintarkastajan käsitys (Tekes)
Käsitteellinen ero	Olenaisuus? (Yksityisen sektorin raportointi vs. julkisen sektorin raportointi, ISRS 4400 ei varmennustoimeksianto)	Lakisääteisten tilintarkastuskertomuksien käsite olenaisuudesta?	Tekesin rahoitusehdot eivät tunne käsitettä olenaisuudesta kustannuserästä + takaisinperintäraja

Taulukko 9 - Lausuntojen eroavaisuuksia selittäviä tekijöitä

Ajallinen ulottuvuus

Pääsääntöisesti tarkastusprosessista johtuen loppuraportin tilintarkastajan lausunto annetaan ennen jälkitarkastuksen tilintarkastajan lausuntoa. Tämä tuo esille ajallisen eroavaisuuden tilintarkastajien raporttien välille, mikä korostuu Tekesin viiden vuoden

tarkastusoikeuden myötä. Vaarana tämänkaltaisissa tilanteissa on Laineen ja Tuokon (2000) mukaan tarkastuksien käsitteleminen toteutuneen tiedon valossa. Onko jälkitarkastuksessa vaarana, että tapahtumia tarkastellaan sillä tiedolla, että esimerkiksi rahoituksen saajan taloudellinen tilanne on heikentynyt loppuraportin tilintarkastuksen jälkeen? Arvioitaessa tätä seikkaa tulisi kuitenkin huomioida, että taloudellisen tilanteen kehityksellä ei tulisi olla vaikutusta tarkastuksien materiaaleihin, eli esimerkiksi raportteihin tai tositteisiin. Näin ollen tarkastuksien ajallisen ulottuvuuden ei tulisi vaikuttaa itse raportteihin.

Olennaisuuden käsite

Perinteisesti tilintarkastaja ottaa työssä huomioon olennaisuuden ja riskialttiuden. Se, mikä on olennaista, perustuu tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan. Tomperin (2009) mukaan tilintarkastajan tulee ottaa huomioon myös pienet virheet ja puutteet, joilla saattaa olla yhteenlaskettuna olennainen vaikutus tilinpäätökseen. Tilintarkastuksen loppuvaiheessa tilintarkastaja harkitsee ovatko havaitut virheet olennaisia, mikä saattaa vaikuttaa tilintarkastajan raportointiin (Tomperi 2009, s. 36). Tekesin edellyttämä tilintarkastusraportti ei kuitenkaan ole suoranaisesti tilinpäätökseen liittyvä tarkastuskertomus, jolloin olennaisuuden käsitettä huomioitaessa tulkinnallisuus siitä mikä on olennaista tilintarkastajan näkökulmasta ja mikä puolestaan on olennaista tilintarkastajan työn hyödyntäjän näkökulmasta kasvaa.

Mahdolliset poikkeamat rahoitusehtojen noudattamisesta tulee tuoda ilmi tarkastuskertomuksessa mahdollisimman yksilöidysti ja selkeästi (Rauhala 2015 s. 60). Tulkittaessa olennaisuutta Tekesin rahoitusehdot eivät tunne käsitettä siitä, mikä on olennainen kustannuserä, joten periaatteessa pienetkin poikkeamat tulisi tuoda esille tarkastuskertomuksessa. Helsingin seudun ja Hämeen kauppakamareiden tilintarkastusvaliokunta TIVA otti päätöksessään 11.12.2014 kannan, että tilintarkastaja ei olisi voinut soveltaa raportoinnissa olennaisuusrajoja lainkaan, sillä rahoituksen ehdot ja Tekesin edellyttämä raportointimalli eivät sellaisia tunne. (TIVA 11.12.2014) Tästä seuraa se, että kaikki havaitut poikkeamat tulisi raportoida Tekesille riippumatta virheen suuruudesta.

Tekesin takaisinperintäraja 10 euroa tulee valtionavustuslain viidennen luvun pykälästä 20. Lain mukaan rajaa tulee noudattaa kun Tekes myöntää tukea valtion budjettitalouden ulkopuolelle. Valtion budjettitalouden virastojen ja laitosten osalta asiasta ei liene vielä olemassa säännöksiä. Valtionavustuslain hallituksen esityksen 63/2001 perusteella takaisinperintäraja määräytyy muualla laissa omaksuttujen periaatteiden mukaisesti, siitä milloin määrältään erittäin pieni julkisoikeudellinen maksuvelvollisuus voidaan jättää tekemättä (HE 63/2001 s.56).

Blummén (2008) nostaa esille olennaisuuden tilintarkastuskertomuksissa sen vaikuttavuuden perusteella. Käytännössä olennaisuuden merkittävyyttä lähestytään sillä periaatteella, että muuttaako se tilintarkastuskertomuksen käyttäjän käyttäytymistä. Tältä osin Lydman (2014) huomioi, että tilintarkastajan näkökulmasta on selvää, että vain isot asiat ovat olennaisia, kun taas tilintarkastajan työn hyödyntäjän näkökulmasta pienempikin asia voi olla olennaista – tämä voi aiheuttaa odotuskuilun, jonka syitä löytyy Lydmanin mukaan sekä tilintarkastajista, että työn hyödyntäjistä.

Tekes-tarkastuksien osalta tilintarkastusraportin käyttäjä on rahoituksen myöntäjä, eli Tekes. Tekes pitää takaisinperintärajana lain määräämää 10 euron minimirajaa, mikä koskee kaikkia valtionapuviranomaisia, joten voidaan perustellusti väittää, että tätä suuremmat poikkeamat ovat Tekesin näkökannan mukaisesti olennaisia. Oleellista olennaisuuden käsitteessä on toisin sanoen näkökanta, että huomioivatko pääsääntöisesti yksityisen sektorin lakisääteisiä tilintarkastuksia tekevät tilintarkastajat riittävällä huolellisuudella seikan, että huolimatta rahoituksen saajasta kyseessä on rahoittajan asemassa oleva julkisen sektorin toimija, jolloin se mikä ei ole olennaista lakisääteisen tilintarkastuksen kannalta tai yksityisellä sektorilla toimivalle toimijalle saattaa olla hyvinkin olennaista julkisella sektorilla toimivalle valtionapuviranomaiselle?

Otantakoot

Havaittavien virheiden osalta Tekesin raportointimalli käyttää otoskokonaan 30 % projektille tilitettyjä kustannuksia ja 15 % projektille tilitettyjen kustannuksien maksuista (Liite 2). Toisaalta Tekes-tarkastukseen valikoituneen projektin

tilintarkastusraportti käsittää samaisista kustannuksista 60 % ja 15 %. Osaltaan suurempi otantaraja selittää tarkastusraporttien eroavaisuuksia ja täten voidaan pitää mahdollisena, ettei loppuraportin yhteydessä toimitettava tilintarkastusraportti tuo esille kaikkia virheitä, johtuen tarkastuksen pienestä otantakoosta. Toisaalta pienen otantakoon voidaan katsoa puoltavan myös pienien virheiden esille tuomista.

Samana tilintarkastajan käyttö avustusten tarkastuksissa

Aineiston perusteella rahoituksen saaja valitsee usein projektin tilintarkastajaksi samana tilintarkastajan joka on yrityksen varsinainen tilintarkastaja. Tämä tuo Weckströmin (2008, s. 54) mukaan mahdolliseksi ongelmaksi sen, että onko valittu tilintarkastaja liian tuttu tarkastaakseen projektin, joka on rahoitettu julkisella rahoituksella? Voiko tilintarkastaja luottaa liikaa projektitarkastuksen osalta siihen, että rahoituksen saaja noudattaa samankaltaista tarkkuutta projektin osalta kuin se noudattaa yrityksen muissa toiminnoissa, joita tarkastetaan lakisääteisen tilintarkastuksen osalta?

Tarkastuksista saatava kompensatio

Tutkimuksessa käytettävissä olevan aineiston perusteella tilintarkastajat eivät saa kovinkaan suurta kompensatio tekemistään tarkastuksista. Loppuraportin yhteydessä olevien tilintarkastusraporttien korvaukset olivat aineistossa toisinaan olleiden tilintarkastuslaskujen mukaan noin 500€ - 4000€.

Alhaiset tarkastuskustannukset vaikuttavat suoraan tarkastuksiin käytettyihin työtunteihin. Onko tarkastukset järjestetty riittävällä vakavuudella ja onko tarkastuksiin käytetty riittävästi aikaa?

6 Valvontaelinten ratkaisuja

Tämän tutkimuksen kolmantena osiona on tarkoitus tutkia ennen vuotta 2016 toimineiden valvontaelinten ratkaisuja, jotka liittyvät ISRS 4400 standardin mukaisiin tilintarkastustoimeksiantoihin. TILA:n ja TIVA:n ratkaisujen perusteella voi saada osviittaa siitä, mitä tilintarkastajan raporteilta odotetaan, mutta on kuitenkin syytä muistaa, että tilintarkastajat antavat raportin erikseen sovittuja toimenpiteitä suoritettaessa tekemistään havainnoista, minkäänlaista varmuutta ei ilmaista. Sen sijaan raportin käyttäjien tehtävänä on arvioida raportoituja toimenpiteitä ja havaintoja, sekä tehdä näiden pohjalta omat johtopäätöksensä. (Horsmanheimo & Steiner 2008, s. 404–405)

Oikeudellisesti katsottuna valvontaelin tekee päätöksen mahdollisesta hyvän tilintarkastustavan vastaisuudesta tai lain rikkomisesta. Kantelija ei ole osapuolena ratkaisussa vaan osapuolena on valvontaelin ja kantelun kohde. Tämä tarkoittaa sitä, ettei kantelija voi valittaa tehdystä ratkaisusta. Toinen oleellinen seikka on että kantelu voi johtaa TILA:n/TIVA:n sanktioon tilintarkastajalle, muttei taloudelliseen kompensaatioon taikka korvaukseen kantelijalle.

Tekesin ollessa julkisen sektorin toimija voidaan tehtyjen kanteluiden lähtökohtana nähdä tilintarkastajien tekemän työn merkittävyys. Väärin perustein maksetut rahoitukset aiheuttavat vahinkoa välillisesti veronmaksajille. Toisekseen signaali tilintarkastajille siitä, että Tekes-tarkastuskertomuksia tarkastetaan jälkikäteisesti vielä ulkopuolisen tilintarkastajan toimesta ja että mahdollisiin havaittuihin puutteisiin reagoidaan aktiivisesti voi toimia kannustimena tuottaa parempaa laatua. Taustalla on oletus, että tilintarkastuksen laadun voidaan olettaa paranevan, kun tietoisuus tehtyjen tarkastuskertomuksien tarkastuksista leviää. Osaltaan vaatimalla tarkastusraportin olevan aina auktorisoidun tilintarkastajan laatima, Tekes pitää rahoitushankkeidensa osalta yllä tilintarkastajien auktorisointiin perustuvaa laatutasoa.

Ratkaisun tunniste	Kantelun kohde / Tarkastustehtävä	Sisältö	Ratkaisu
TILA 4/2009	KHT-tilintarkastaja / tuotekehitysprojektiin myönnetty rahoitus	Raportointipuutteet projektikirjanpidon ja työajanseurannan osalta	Ei seuraamuksia
TILA 5/2009	KHT-tilintarkastaja / tuotekehitysprojektiin myönnetty rahoitus	Raportointipuutteet projektikirjanpidon ja työajanseurannan osalta	Ei seuraamuksia
TILA 7/2013	KHT-tilintarkastaja / tuotekehitysprojektiin myönnetty rahoitus	Raportointipuutteet projektikirjanpidon ja työajanseurannan osalta	Huomautus
TIVA 2013	HTM-tilintarkastaja / tuotekehitysprojektiin myönnetty rahoitus	Raportointipuutteet tarkastuskohteen kestoajasta ja tilitysten oikeellisuudesta	Varoitus
TIVA 2014	HTM -tilintarkastaja / tuotekehitysprojektiin myönnetty rahoitus	Raportointipuutteet projektikirjanpidon ja työajanseurannan osalta	Huomautus

Taulukko 10 - Valvontaelinten ratkaisuja erikoistarkastuksista

Oheisessa taulukossa kymmenen on kuvattu keskuskauppakamarin tilitarkastuslautakunnan (TILA) ja alueellisten kauppakamarien (TIVA) tekemiä ratkaisuja, jotka liittyvät välittömästi tai välillisesti ISRS 4400 standardin mukaisiin erikoistilintarkastuksiin. Kaikissa taulukon mukaisissa kanteluissa kantelijana on ollut ”Tekes” tai ”Kehittämiskeskus”. Tätä kirjoittaessa Tekesillä on edellä esitettyjen ratkaisujen lisäksi muutama kantelu odottamassa ratkaisua. Näiden vielä käsittelemättä olevien kanteluiden lähtökohtina ovat edellä esitettyjen kanteluiden mukaisesti raportointipuutteet projektikirjanpidon ja työajanseurannan osalta.

6.1 Keskuskauppakamarin tilitarkastuslautakunnan ratkaisuja (TILA)

Case 1: (TILA 4/2009)

Kehittämiskeskus kanteli tapauksessa TILA 4/2009 KHT-tilintarkastajasta. Kantelun mukaan kehittämiskeskuksen rahoittamaan projektiin tehtiin jälkitarkastus, jossa havaittiin puutteita projektikirjanpidon toteuttamisessa ja jäljitettävyysetjun aukottomuudessa. Kantelun kohteena ollut KHT-tilintarkastaja totesi, että rahoitettava projekti oli olennaisilta osin noudattanut Kehittämiskeskuksen yleisten ehtojen kustannustilityksiä koskevia kohteita. Mitään muuta raportoitavaa

Kehittämiskeskukseen ei ilmennyt, koska KHT-tilintarkastaja ei havainnut olennaisia virheitä tai puutteita. (TILA 4/2009)

Vastineessaan KHT-tilintarkastaja perusteli puutteita projektikirjanpidossa sillä, että rahoitettavalla projektilla ei juurikaan ollut muuta toimintaa. Käytännössä kaikki yrityksen kulut liittyivät siis projektiin, jolloin rahoituksen saaja ja tilitoimisto eivät nähneet tarpeelliseksi avata hankkeelle erillistä kustannuspaikkaa. Audit trail-ketjun KHT-tilintarkastaja perusteli pääkirjanpidon kautta→tositenumero→tosite. (TILA 4/2009)

Ratkaisussaan TILA toteaa ettei esitetyn aineiston perusteella voida päätellä, että KHT-tilintarkastajan käsitys rahoituksen saajan projektikirjanpidon toteutuksesta olisi virheellinen. TILA totesi ettei saadun selvityksen perusteella voida päätellä myöskään etteikö KHT-tilintarkastaja olisi kiinnittänyt erityistä huomiota projektikirjanpidon toteutukseen, luotettavuuteen sekä jäljitettävyysetjun aukottomuuteen. TILA katsoi kuitenkin, että jälkitarkastuksen suorittaneen HTM-tilintarkastajan käytettävissä ei ollut kaikkea sitä dokumentaatiota (pääkirjatili, tilintoimiston dokumentaatio, tositteet) kuin KHT-tilintarkastajalla oli käytettävissä suorittaessaan tarkastusta. (TILA 4/2009)

TILA katsoi, ettei asiassa ilmennyt mitään sellaista, jonka perusteella KHT-tilintarkastaja olisi toiminut hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Kantelu ei antanut aihetta toimenpiteisiin. (TILA 4/2009)

Case 2: (TILA 5/2009)

Tapauksessa TILA 5/2009 Kehittämiskeskus kanteli KHT-tilintarkastajasta. Kantelija katsoi, että sen päätöksen yleisten ehtojen mukaan yrityksen tulee järjestää projektiin työajanseuranta ja dokumentoida projektiin käytetty työaika projektikirjanpitoon tunti-iltoin. Kantelija oli teettänyt projektiin jälkitarkastuksen, jossa havaittiin, ettei rahoituksen saaja ollut tehnyt näin ja että kustannustilitysten tunnit olivat jälkikäteen arvioituja. TILA otti oma-aloitteisesti tutkittavaksi myös KHT-tilintarkastajan KHT-yhteisön tutkittavaksi. (TILA 5/2009)

KHT-tilintarkastaja totesi vastineessaan alusta alkaen olleen selvää, että tuntiraportteja ei ollut tarkastuksessa käytettävissä. Tarkastuksessa selvitettiin palkkakirjanpidon

kautta projektiin osallistuneille henkilöille maksettujen palkkojen perusteet ja määrät. KHT-tilintarkastaja ei pitänyt laskennallisissa tuntipalkoissa todettuja eroja olennaisina. (TILA 5/2009)

TILA totesi, että KHT-tilintarkastajan laiminlyönnit olivat vähäisiä ja tunti- ja kuukausipalkkaisten työntekijöiden puuttumisen raportoiminen Kehittämiskeskukseen voitiin perustellusti kritisoida. Työajanseurannan puuttumisesta johtuen kuukausipalkkaisten työntekijöiden projektille kohdistetut työtunnit perustuivat jälkikäteen määriteltyyn arvioon. Tilintarkastajan lausunnon mukaan tilitetyt kustannukset perustuivat kuitenkin hyväksyttäviin menoihin kirjanpidossa ja KHT-tilintarkastaja oli vaihtoehtoisin menetelmin selvittänyt palkkojen perusteet ja määrät arvioidessaan tilitykseen sisältyvien palkkojen oikeellisuutta. (TILA 5/2009)

Kantelu ei johtanut toimenpiteisiin, eikä TILA havainnut KHT-yhteisöstä laiminlyöntejä liittyen valvontavelvollisuuteen tai kantelun kohteena olleen KHT-tilintarkastajan resursointiin. (TILA 5/2009)

Case 3: (TILA 7/2013)

Tekes kanteli KHT-tilintarkastajasta Tilintarkastuslautakunnalle KHT-tilintarkastajan suorittamasta tarkastuskertomuksesta. Tekesin kantelun mukaan tarkastuskertomus sisälsi useita virheellisiä tietoja mm. tuntikohtaisen työajanseurannan puutteiden osalta. Tekes katsoi myös, että projektikirjanpidon merkittävien puutteiden vuoksi huomattavaa osaa kustannuksista ei pystytty varmistamaan Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen mukaisiksi. Jos Tekesin tiedossa olisi maksuhetkellä ollut tiedossa puutteet, niin rahoitusta ei olisi maksettu. Tekes katsoi että virheellisen tarkastuskertomuksen toimittaminen vähensi Tekesin luottamusta auktorisoitujen tilintarkastajien toimintaan. Tekes pyysi tilintarkastuslautakuntaa selvittämään, oliko tarkastuksen suorittanut KHT-tilintarkastaja noudattanut tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vaatimuksia. (TILA 7/2013)

Tarkastuksen toimittanut tilintarkastaja antoi kantelusta vastineen, jossa katsoi toimineensa hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. KHT toimitti asiasta työpapereita, joissa todennettiin, että tarkastuksen kohteena oleva yritys oli avannut projektin

alkaessa kirjanpidon oheen projektikohtaisen kustannuslaskennan. Saman asian todensi kustannuslaskennan pääkirja. (TILA 7/2013)

TILA tutki asian ja totesi, että projektin kustannuksia oli seurattu projektinumerolla ja kustannuslaskennan pääkirjan avulla. Tämä ei kuitenkaan ollut riittävää tarkastuskertomuksen sisällön ja Tekesin yleisten ehtojen noudattamisen kannalta. TILA totesi, että tilintarkastajan tarkastustyö ei vastaa tarkastuskertomuksessa ilmoitettua eikä Tekesin rahoituksen yleisiä ehtoja. TILA antoi tilintarkastajalle huomautuksen. (TILA 7/2013)

Tulkittaessa kanteluun johtuneita seikkoja, vaikuttaa että kantelu johtui kahdesta tekijästä. Ensinäkin työajanseurannan puuttumisesta, minkä vuoksi Tekes ei pystynyt varmistumaan rahapalkkojen, henkilösivukustannusten ja yleiskustannusten oikeellisuudesta. Yhtiö ei pystynyt osoittamaan siten, että projektille tehdyistä työtunneista olisi pidetty kirjaa.

Toisena seikkana kantelu nosti esiin, että projektikirjanpitoa ja kustannustilityksiä ei ollut mahdollista täsmäyttää. Toisinsanoin vaikka kustannuksia seurattiin yhtiön kirjanpidossa projektinumerolla, niin sen ei voitu katsoa olevan riittävää jos Tekesille toimitettuja kustannustilityksiä ja yhtiön projektikirjanpitoa ei voida täsmäyttää.

6.2 Kauppakamarien tilintarkastusvaliokuntien ratkaisuja (TIVA)

Case 4: (TIVA 2013)

Tekes kanteli HTM-tilintarkastajasta Pohjanmaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokuntaan. Kantelun mukaan HTM-tilintarkastajan toimittama tarkastuskertomus oli monelta osin puutteellinen. Tarkastuskertomuksesta ei käynyt ilmi mm. projektin kesto aika, tarkastuskertomuksen allekirjoituspäivämäärä tai tilintarkastajan näkemys kustannuksien oikeellisuudesta.

TIVA totesi, että tarkastuskertomuksesta ei käy ilmi projektin kesto aika tai tilintarkastajan näkemys tarkastettujen kustannusten oikeellisuudesta.

Allekirjoituspäivämäärä TIVA:n mukaan tarkastuskertomuksesta löytyi. TIVA totesi, että HTM-tilintarkastaja ei ollut suorittanut tarkastusta tilintarkastuslain 20 §:ssä edellytetyllä tavalla huolellisesti ja antoi tilintarkastuslain 49 §:n nojalla HTM-tilintarkastajalle varoituksen. (TIVA 2013)

Case 5: (TIVA 2014)

Tekes kanteli HTM-tilintarkastajasta Helsingin seudun ja Hämeen kauppakamareiden tilintarkastusvaliokuntaan tilintarkastajan suorittamasta tarkastuskertomuksesta. Tekesin mukaan HTM-tilintarkastaja oli antanut puhtaan tarkastusraportin, vaikka projektikirjanpito sisälsi virheitä mm. jäljitysketjun osalta. Lisäksi kantelun mukaan työajanseuranta ei vastannut Tekesin edellyttämää työajanseurantaa.

TIVA katsoi, että projektikirjanpidon jäljitettävyysetketjun aukottomuuden tarkastus oli tehty huolimattomasti. TIVA katsoi myös että työajanseurannan luotettavuuden tarkastus oli tehty huolimattomasti. Näiden johdosta olennaisia virheitä oli jäänyt havaitsematta ja raportoimatta. TIVA antoi HTM-tilintarkastajalle huomautuksen.

Oleellista päätöksessä oli myös TIVA:n tulkinta olennaisuusrajoista. Kantelun kohteena ollut HTM-tilintarkastaja oli vedonnut olennaisuusrajoihin, sekä lisäksi liittänyt KHT-tilintarkastajan puoltavan näkemyksen olennaisuusrajoista.

TIVA katsoi kuitenkin, että HTM-tilintarkastaja ei olisi alun perinkään voinut vedota olennaisuusrajoihin, sillä Tekesin rahoitusehdot tai käytetty raportointimalli eivät sellaisia tunne. TIVA katsoi että tästä seuraa se, että kaikki havaitut virheet, joita ei tilintarkastajan kehotuksen jälkeenkään korjata tulisi raportoida Tekesille.

Huomattavaa oli myös HTM-tilintarkastajan käsitys siitä, että jo maksetut avustukset eivät liity hänen antamaansa tilintarkastusraporttiin, siltä osin kuin ne tosiasiallisesti oli jo maksettu rahoituksen saajalle. Käytännössä HTM-tilintarkastaja tulkitsi, että hänen suorittamansa lopputilityksen tarkastuksen perusteella Tekes maksoi vain viimeisen erän avustuksestaan, eikä Tekes siis hänen antamansa tarkastuskertomuksen perusteella olisi päättänyt koko projektin kustannusten oikeellisuudesta.

Tosiasiallisesti HTM-tilintarkastajan olisi tullut ottaa huomioon Tekesin yleiset rahoitusehdot, joiden mukaan jo alustavasti hyväksytyt kustannukset käsitellään uudelleen loppuraportoinnin ja – tilityksen yhteydessä.

6.3 Yhteenveto tilintarkastuslautakunnan ja tilintarkastusvaliokuntien ratkaisuista

Aineistossa esiin nostettujen havaintojen perusteella Tekes pitää kynnystä kanteluiden tekemistä tilintarkastajien toiminnasta varsin korkealla. Kaikissa esitetyissä kanteluissa on Tekesin mukaan kyseessä useita selkeitä laiminlyöntejä tilintarkastajan antaman raportin osalta. Kanteluiden lähtökohdat on rakennettu sellaisille laiminlyönneille, joita ei voida perustella esimerkiksi otantakoon perusteella, kuten työajanseuranta ja projektikirjanpito.

Tekes perustaa kanteluidensa lähtökohdat tilintarkastuslaista ja pääsääntöisesti kantelut rakentuvat väittämälle, että hyvää tilintarkastustapaa on laiminlyöty tavalla tai toisella. Käytännössä, kuten teoriaosuudessa todettiin, käsitteelle ”hyvä tilintarkastustapa” on vaikeaa antaa yksiselitteistä sisältöä. Lähtökohtana Tekesille ”hyvästä tilintarkastustavasta” näyttäisi tehtyjen kanteluiden perusteella olevan oletama, että tilintarkastaja tekee tarkastuksen huolellisesti ja noudattaen tarkastuksen kannalta relevantteja standardeja - tästä poikkeavissa tilanteissa hyvän tilintarkastustavan ei ole katsottu toteutuneen. Pohdittaessa ”hyvän tilintarkastustavan” merkitystä Tekes-tarkastuskertomuksissa huomattavaa on myös alueellisen kauppakamarilautakunnan (TIVA 2014) toteama, että TIVA:n käsityksen mukaan hyvän tilintarkastustavan käytännöt Tekes-tarkastuskertomuksen antamiseen liittyvässä tositetarkastuksessa eivät ole olleet vakiintuneita.

Tulkittaessa ratkaisuja huomiota on kiinnitettävä hyvän tilintarkastustavan lisäksi kahteen muuhun merkittävään seikkaan. Vanhemmat ratkaisutapaukset 4/2009 ja 5/2009 on tehty vanhemman tai vastaavan tilintarkastusraporttipohjan mukaisina. TIVA:n tapaus 7/2013 ja TIVA:n tapaukset puolestaan pitkälti uudemman tai vastaavan tilintarkastusraporttipohjan mukaan (Liite 2). Toisekseen Tekes on muuttanut tehtyjen kanteluiden rakennetta. Uudemmat kantelut ovat sisällöltään aiempaa

perusteellisempia, laajempia ja huomattavasti yksityiskohtaisempia. Edellä esitettyjen seikkojen voidaan nähdä lähtökohtaisesti vaikuttaneen kanteluiden ”menestykseen”, vaikkakin otantana olleiden kanteluiden määrä on pienehkö.

Yhteistä kaikille edellä esitetuille kantelutapauksille oli jälkitarkastuksissa havaittujen puutteiden merkittävyys Tekesin arvioidessa kustannuksien hyväksyttävyyttä. Jälkitarkastuksessa ilmeni puutteita etenkin projektikirjanpidon ja työajanseurannan osalta, joita ei ollut nostettu esille loppuraportin yhteydessä toimitettavassa tilintarkastusraportissa. Tapauksissa TILA 7/2013 ja TIVA 2014 huomio kiinnittyi myös siihen, että tilintarkastajan tekemät virheet kohdistuivat juuri Tekesin yleisten rahoitusehtojen noudattamatta jättämiseen, eivätkä varsinaisesti esim. kirjanpitolain noudattamatta jättämiseen.

Ajallisesti katsottuna vanhempia TILA:n ratkaisuja on ehditty käsittelemään myös tutkimuksissa. Muun muassa Wirén (2012) käsitteli pro gradussaan TILA:n tapauksia 4/2009 ja 5/2009. Wirén haastatteli keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan jäsentä Pontus Trobergiä, sekä keskuskauppakamarin sihteerä Risto Ruuskaa näiden kahden ratkaisun osalta. Wirén päätyi tapauksen 5/2009 osalta siihen, ettei valittajat olleet ymmärtäneet tilintarkastajan raportoivan vain oleellisista virheistä tai sitä, mitä oleellisuus tarkoittaa. Tapauksessa 4/2009 virheellisysolettama liittyi Wirénin mukaan taas kohtuullisuuskuiluun, eli siihen, että tilintarkastaja todentaa tilintarkastusraportin vain kohtuullisella varmuudella. Näiden kahden tapauksen osalta Wirén päätyi siihen, että rahoittajat odottavat tilintarkastajalta yksityiskohtaisempaa tarkastustyötä ja yksityiskohtaisempaa raportointia, kuin mitä lainsäädäntö ja hyvä tilintarkastustapa tilintarkastajalta odottavat. (Wirén 2012, s. 76)

Osaltaan on esitetty että tilintarkastajan muuhun tilintarkastajan harjoittamaan toimintaan, kuten erityistoimeksiantoihin liittyy erityinen odotuskuilu ja ettei KHT-tilintarkastajien tulisi saada esiintyä auktorisoituina tilintarkastajina muissa tehtävissä kuin lakisääteisissä tilintarkastuksissa, jolloin myöskään tilintarkastuslaki ei tulisi sovellettavaksi. Ongelmaksi on koettu muun muassa tilintarkastajien toimiminen sellaisissa tehtävissä jotka eivät suoraan liity tilintarkastukseen. (Wirén 2012, s. 84)

Erityistarkastuksien yhtenä erityispiirteenä on näkökanta, jonka mukaan tarkastuksissa tulisi pyrkiä tarkastelemaan asioita tapahtuma-ajankohdan olosuhteisiin suhteuttamalla ja sen hetkisen tiedon mukaan (Laine ja Tuokko 2000, s. 12). Edellä mainittu näkökanta on hyvä huomioida säilyttääkseen objektiivisuus ja välttääkseen ”jälkiviisauden” tilanteissa, missä rahoituksen saajan taloudellinen tilanne on heikentynyt ja ollut oleellisesti heikompi jälkitarkastuksen aikana kuin loppuraportin aikana. Näkökanta on ongelmallinen osaltaan siksi, että onko riskirahoittaja Tekesin kärsimä taloudellinen vahinko johtunut siitä, että rahoituksen saajan liiketoiminta ei koskaan lähtenytkään kunnolla liikkeelle vai siitä, että tilintarkastaja ei havainnut tai raportoinut rahoituksen saajan todellista taloudellista tilannetta todenmukaisena, jolloin Tekesin lopullinen rahoituksenosuus olisi todennäköisesti ollut matalampi ja kärsitty vahinko oleellisesti pienempi.

7 Tutkimuksen yhteenveto ja johtopäätökset

Tutkimuksen viimeisen osion tarkoituksena on tehdä yhteenveto tutkimuksen havainnoista ja tuloksista, jonka jälkeen tutkimustuloksista käydään lyhyesti keskustelua aiheen keskeisiin teemoihin liittyen. Osio tuo esiin mahdollisia jatkotutkimuskohteita ja viimeisimpänä tutkimus ottaa tutkimuksen havaintojen puitteissa kantaa muutamaan Tekesissä keskustelua herättäneeseen kehitysideaan.

7.1 Yhteenveto

Tässä kappaleessa käydään läpi koko tutkimuksen tulokset tiivistetysti tutkimuksen alussa määriteltyjen tutkimusongelmien- ja tavoitteiden kautta. Tutkimusta ohjasi luvussa yksi esitetyt tutkimuskysymykset, joita heijastettiin luvun kaksi mukaisten tilintarkastukseen liittyvien teorioiden kautta luvun kolme mukaisiin Tekesin erityispiirteisiin. Luvussa neljä esiteltiin tutkimuksen menetelmät, odotukset ja aineisto. Luvussa viisi vertailtiin tilintarkastuslausuntojen eroavaisuuksia ja haettiin selittäviä tekijöitä havaintoeroille. Luku kuusi otti esille valvontaelimien ratkaisuja, jotka liittyvät luvussa neljä esitettyyn aineistoon.

Luvussa viisi käsiteltiin Tekesille toimitettujen tilintarkastusraporttien eroavaisuuksia. Alussa esitettyihin tutkimusongelmiin tämä tutkimus pyrki vastaamaan luokittelemalla aineiston tilintarkastajan lausunnot vakionmuotoisiin lausuntoihin ja ”huomautettavaa” lausuntoihin.

Tämän tutkimuksen osalta voidaan sanoa, että täysin vakionmuotoisista loppuraportin tilintarkastuslausunnoista (236 kappaletta) kokonaan puhtaiksi paljastui jälkitarkastuksen osalta 51 kappaletta, eli 22 %. Tutkimuksen perusteella tilintarkastajat antoivat yhtenevät lausunnot 101 (34 %) tapauksessa ja toisistaan poikkeavat lausunnot 195 (66 %) tapauksessa. Edellä mainitussa tilanteessa yhteneväiseksi lausunnoksi luokiteltiin tilanteet missä molemmat tilintarkastajat antoivat täysin puhtaat lausunnot tai tilanteet missä molemmat tilintarkastajat raportoivat vähintään yhden poikkeaman rahoituksen ehdoista poikkeamisesta. Tutkimus selittää näitä eroavaisuuksia ensisijaisesti tilintarkastuspohjien puutteilla, otantakokojen eroavaisuudella, hyvän tilintarkastuskäsitteen eroavaisuudella, olennaisuuden määrittelyn näkemyseroilla ja agenttiteorian mukaisilla intressiristiriidoilla.

Tutkimuksen perusteella suurimmat virhemäärät löytyvät sekä jälkitarkastuksen, että loppuraportin tarkastusraportin osalta kategoriasta ”työajanseuranta ja palkat”. Jälkitarkastuksien osalta toiseksi suurin kategoria on ”ostopalvelut” ja loppuraportin tarkastusraportin osalta ”projektkirjanpito”. Kappalemäärittäin vertailtaessa yhtenevimmit havaintomäärät ovat kategoriassa ”projektkirjanpito”. Luvussa kuusi esitettyjen kanteluiden, sekä niiden ratkaisujen perusteella juuri raportointipuutteet projektkirjanpidon ja työajanseurannan osalta olivat keskeiset lähtökohdat kanteluun johtaneissa tapauksissa.

Agenttiteorian yksi keskeisistä seikoista, on se että päämies valitsee tilintarkastajan valvomaan agentin toimintaa. Ensimmäisen tarkastuksen osalta Tekes on kuitenkin siirtänyt tilintarkastajan valinnan agentin päätettäväksi. Aineiston perusteella rahoituksen saaja valitsee loppuraportin yhteydessä toimitettavan tilintarkastusraportin tilintarkastajaksi usein saman tilintarkastajan, joka tekee yrityksen lakisääteisen tilintarkastuksen. Tällöin mahdolliseksi ongelmaksi saattaa

muodostua tilintarkastajan luottamus siihen, että asiakas on noudattanut myös Tekesin rahoitusehtoja sillä tarkkuudella kuin yritys noudattaa lakisääteisiä vaatimuksia varsinaisen tilintarkastuksen osalta.

Lähtökohtaisesti Tekesin tulisi luottaa tilintarkastajan antamaan tilintarkastusraporttiin. Kuitenkin tämän tutkimus osoittaa, että Tekesille toimitetaan toisinaan puutteellisia ja harhaanjohtavia tarkastuskertomuksia. Jälkitarkastuksissa on nostettu esille sellaisia havaintoja, jotka viittaavat siihen, että rahoituksen saaja on toiminut vastoin Tekesin rahoituksen yleisiä ehtoja ja tilintarkastaja ei ole havainnut tai raportoinut näitä puutteita. Tilintarkastajan lausuntojen perusteella tilintarkastajat eivät toimi aina vaadittavaa huolellisuutta noudattaen. Tätä johtopäätöstä tukevat jälkitarkastuksien tilintarkastajien havainnot, jotka on tehty samojen standardien ja ohjeistusten mukaisesti kuin lopputilityksien tilintarkastusraportit sekä yhtäältä tilintarkastuslautakuntien ratkaisut Tekesin kanteluista. Ongelma ei kokonaan poistu, vaikka vertailuaineistosta poistetaan sellaiset raportoimatta jätetyt huomiot, jotka voisivat selittyvät esimerkiksi pienemmällä otantakoolla.

Teoriaosuudessa nousi esille seikka, että agenttiteorian mukaisesti tilintarkastaja voi toimia myös itse agenttina, jolloin ongelmalliseksi saattaa nousta tilanne, missä tilintarkastajana toimiva agentti on riskejä välttelevä ja tietoinen mahdollista lausuntona tuomista vastuukysymyksistä ja tästä johtuen välttelee antamasta sellaista lausuntoa, jossa tilintarkastaja saattaisi itse joutua potentiaalisten vastuukysymysten äärelle. Arvioitaessa tämän tutkimuksen osalta tilintarkastajien raportointieroja, sekä liitteen 2 mukaista tilintarkastusraporttipohjaa nousee esille ISRS 4400 -standardin ongelmallisuus juuri tämän seikan suhteen. Mitä hyötyä rahoituksen myöntäjälle on tilintarkastusraportista, joka ei tuo esille riittäväällä tarkkuudella esille havaittuja ongelmakohtia? Potentiaalinen ongelma ei ole yksittäisestä tilintarkastajasta johtuva vaan osa nykyistä mallipohjaa ja sen käyttämää liitännäispalvelustandardia. Toisaalta osana ongelmaa voidaan pitää myös mahdollisesti raporttipohjan käyttäjän liian suuria odotuksia tilintarkastajia kohtaan.

Keskeisenä näkökulma on käytännössä luottamus siihen, että tilintarkastaja antaa sellaisen lausunnon, jonka perusteella voidaan arvioida rahoituksen käytön

asianmukaisuutta. Agenttiteorian tuodessa asetelman missä tilintarkastajan toimii agentin toiminnan varmentajana omistajan ehtojen mukaisesti, mutta samalla muodostaen osaltaan agenttisuhteen myös tilintarkastajan ja omistajan välille aiheuttaa käytännössä katkeamattoman syklin, joka voi katketa vain saavutetun luottamuksen kautta. Tätä luottamusta tulisi parantaa kehittämällä toisin sanoen sellainen pohja, jonka avulla tilintarkastaja pystyisi riittävästi tuomaan esille ne seikat, joiden avulla rahoituksen myöntäjä pystyisi arvioimaan riittävästi rahoituksen käytön asianmukaisuutta. Nykyinen pohja ei tämän tutkimuksen perusteella tätä luottamusta täysin toteuta.

Teoreettisesti kiinnostavaksi tutkimuksessa nousi esiin myös muut agenttiteorian mukaiset intressiristiriidat. Kannustimina tilintarkastajilla voidaan nähdä yhtäältä korvaus suoritetusta toimeksiannosta ja toisaalta toimeksiantojen jatkuvuus. Loppuraportin yhteydessä raportoivalla tilintarkastajalla voi olla intressi raportoida mukauttamaton lausunto, johtuen lakisääteisen tilintarkastuksen suuremmasta merkityksestä (priorisointi), toimeksiantoon käytetyistä resursseista (kompensaatio) ja siitä, että annettu raportti käy asiakkaan kautta ennen Tekesille saapumista, jolloin asiakas voi mahdollisesti teettää epämieluisan tilintarkastusraportin toisella tilintarkastajalla (jatkuvuus). Toisaalta voidaan myös nähdä, että jälkitarkastuksen toimittavalla tilintarkastajalla on puolestaan intressi antaa mukautettu tilintarkastusraportti varmentaa toimeksiantojen jatkuvuuden tai laajentaa tarkastusta luodakseen lisälaskutusta. Näiden lähtökohtien ja eroavaisuuksien voidaan teoriassa nähdä lisäävän tilintarkastusraporttien eroavaisuuksia.

Tämän tutkimuksen perusteella yksi keskeinen ongelmia aiheuttava periaate on olennaisuuden käsite. Käytännössä valtionavustuslain luvun 5 pykälän 20 mukaan valtionavustuksen saajan tulee viipymättä palauttaa virheellisesti, liikaa tai ilmeisen perusteettomasti saamansa valtionavustus tai sen osa. Palautusrajana valtionavustuslaki määrittelee 10 euron rajan. Tekes-tarkastuksien osalta takaisinperinnän määrät puolestaan määrittelee pitkälti tilintarkastajan raportoima euromääräinen summa, ellei tarkastuksessa ole havaittu suurempia puutteita, jolloin takaisinperintää saattaa mennä koko rahoitettu osuus.

7.2 Tutkimustuloksista keskustelu ja kontribuutio

Keskeisenä ongelmana tilintarkastajien työn ja Tekesin vaatimusten osalta on tämän tutkimuksen perusteella nostettu esille tilintarkastajien puutteellinen tietoisuus Tekesin erityispiirteistä. Ongelmana voidaan nähdä tilintarkastajien perehtyneisyys Tekesin yleisiin rahoitusehtoihin ja etenkin seikka, että pienetkin havainnot tulisi kirjata tarkastusraporttiin. Toisaalta ongelman kääntöpuolena voidaan nähdä Tekesin tilintarkastuspohjien tulkinnallisuus sekä tarpeeksi yksityiskohtainen selvennys siitä, mitä tilintarkastusraportilta oikeastaan odotetaan.

Toisena oleellisena seikkana on tilintarkastajan antaman raportin merkittävyyden esilletuominen asiakkaan rahoituksen lopullisen hyväksymisen kannalta. Tämän tutkimuksen perusteella on perusteltavissa oleva havainto odotuskuilusta osapuolten välillä. Osaltaan seuraavaksi on esitelty muutamia ajatuksia miten tätä mahdollista odotuskuilua voisi lieventää. Osa seuraavista ajatuksista on muodostunut Tekesin sisäisistä keskusteluista.

Kustannusarvion ylittävät kustannukset

Aineistoa läpikäydessä tilintarkastajat usein huomauttivat, että projekteille on tehty enemmän työtä ja kustannuksia on syntynyt enemmän kuin rahoituspäätöksessä on määritelty projektin kustannusarvioksi. Useammassa tapauksessa tilintarkastaja on todennut, että esimerkiksi kustannustilityksissä ilmoitetut työtunnit eivät sisällä kaikkia työajanseurannan mukaisia projektille tehtyjä tunteja. Perusteeksi tilintarkastajat ovat käsityksensä mukaisesti todenneet, että syy johtuu kustannustilityksissä raportoitujen kustannuksien ylittävän rahoituspäätöksen kustannusarvion kustannukset. Toisin sanoen rahoituksen saaja on jättänyt osan esim. työajanseurannasta tekemättä, koska on luultavasti katsonut kustannusarvion ylittyvän joka tapauksessa, jolloin rahoituksen saaja on mahdollisesti ajatellut, että näiden kustannusten tilittämiseen ei ole tarvetta, koska kustannusarvion ylimenevistä kustannuksista ei saa kuitenkaan sen enempää avustusta/lainaa, kuin alun perin rahoituspäätöksessä on määritelty.

Ongelmalliseksi kyseisen tilittämättä jättämisen tekee se, ettei tällöin kaikkia projektille kuuluvia kustannuksia ole tilitetty asianmukaisesti. Haittana tästä rahoituksen saajalle

on mahdollinen ylilityksien hyväksilukeminen. Mikäli muissa kustannuserissä on sellaisia eriä, joita Tekes ei hyväksy, voi Tekes harkintansa mukaan kompensoida projektille hyväksymättömiä kustannuksia näillä ylilitytetyillä kustannuksilla. Käytännössä projektiin kuuluvien kustannuksien täydellisyyden ja mahdollisen hyväksilukemisen vuoksi rahoituksen saajan kannattaisi tilittää myös ne projektille kuuluvat asianmukaiset ja rahoitusehtojen mukaiset kustannukset, jotka ylittävät kustannusarvion. Tällöin mahdollisen myöhemmin päätettävän takaisinperinnän määrä voi pienentyä.

Tarkastusmallipohjien kehittäminen

Nykyiset tarkastuspohjat käyttävät ISRS 4400-liitännäispalvelustandardia pohjanaan ja ovat liitteen 2 tilintarkastuspohjan mukaiset. Tämä aiheuttaa ongelmia sen suhteen, että saako rahoituksen myöntäjätaho riittävästi tietoa nykyisen tilintarkastusmalliraportin avulla, jotta se voi tehdä päätöksen siitä, että noudattaako rahoituksen saaja Tekesin edellyttämiä ohjeita? Tilintarkastaja raportoi vain mallin mukaisista asioista ja huomattavaa on myös se, että liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 -mukaisesti tilintarkastaja nostaa esille vain havaintoja, mutta minkäänlaista varmuutta ei ilmaista.

Tämän tutkimuksen perusteella nykyinen pohja ei tuo esille riittävällä yksiselitteisyydellä tai yksityiskohtaisuudella niitä seikkoja, joiden avulla Tekes pystyisi varmentumaan loppuraportin yhteydessä toimitettavien tilintarkastajan raporttien osalta esimerkiksi varmuudella projektikirjanpidon (liite 2, kohta 1), työajan seurannan (liite 2, kohta 2) tai hankintalainsäädännön noudattamisesta (liite 2, kohta 7). Koska tässä tutkimuksessa esitetyt havaintoerot etenkin projektikirjanpidon ja työajan seurannan osalta ovat oleellisia ja niitä on nostettu esille kantelutapauksissakin on näiden tarkentaminen oleellista.

Edellä mainittujen kohtien lisäksi saadakse nykyistä luotettavamman kuvan rahoituksen saajan avustuksen/lainan käytöstä Tekes voisi kehittää raportointipohjiaan yksilöimällä tarkemmin tutkimuksessa esitettyjen ongelmakohtien vaatimuksia. Vaatimuksien tarkempi yksilöinti voitaisiin toteuttaa joko täydentämällä nykyistä pohjaa tai luomalla tarkastuslista liitteeksi varsinaisen lomakkeen lisäksi. Osaltaan Tekes voisi harkita myös lakiviittauksien lisäämisen tilintarkastuspohjiin. Tällä hetkellä

rahoituksen myöntäjätaho Tekes neuvottelee raportointipohjan muutoksista yhdessä Suomen Tilintarkastajat ry:n kanssa, mutta huomattavaa tämän osalta on se, ettei laillisesta näkökulmasta katsottuna Tekesillä ole tähän velvoitetta. Jokseenkin tilintarkastajien näkemystä siitä, mitä he pitävät tärkeänä tarkastuksen suhteen on arvokasta ja vaarana liian yksityiskohtaisessa tarkastusmallipohjassa on tilintarkastajan ammatillisen harkinnan kaventuminen. Oleellista on kuitenkin huomioida teoriaosuudessakin esille nostettu seikka, että mikäli raportin käyttäjätaho ei koe saavansa käytännön hyötyä tilintarkastajan raportista on se arvoton.

Tilintarkastajien informoiminen loppuraportin osalta

Tutkimuksessa havaittiin tilintarkastajien osalta puutteita Tekesin yleisten rahoitusehtojen tuntemuksesta. Tällä hetkellä rahoituksen saajan tulee nimetä ja informoida valitsemaansa tilintarkastajaa toimeksiannon osalta. Asiakkaiden osalta on vaikea arvioida kuinka moni käytännössä pohjustaa tilintarkastajan työtä muutoin kuin informoimalla toimeksiannosta.

Tätä tietoisuuden lisäämistä voisi harkita lisättävän tilintarkastajille lähetettävien vakimuotoisten tietopakettien avulla. Alustavina tietoina tilintarkastajille voisi korostaa Tekesin rahoitusehtojen oleellisimmat erot ja vaatimukset niin sanottuihin lakisääteisiin tarkastuksiin verrattuna tai tilintarkastajalle voisi informoida yleisimmät ongelmat mitä aikaisemmin on tullut esille.

Raha-automaattiyhdistys on ratkaissut osaltaan ongelmaa julkaisemalla 1.2.2016 verkkosivuillaan yksityiskohtaisen ohjeen: *"Ohje tilintarkastajan raportista koskien raha-automaattiavustusten käyttöä"* (Raha-automaattiyhdistyksen kotisivut 2016, viitattu 25.5.2016). Ohjeessa on kohta kohdalta esitelty raportointivaatimukset ja annettu raportointiesimerkki. Vastaavanlaista ratkaisua voisi Tekes hyödyntää myös, jolloin tilintarkastajien tulkinta pelkän raportointilomakkeen osalta vähenisi. Tällä hetkellä tilintarkastaja joutuu tulkinnallisissa kohdissa olemaan yhteydessä Tekesiin, eikä tulkintaohjeita ole suoraan saatavilla Tekesin verkkosivuilla.

Yksilöimällä tarkemmin tilintarkastuspohjaa joko lisäämällä tarkemmat kohdat itse malliin tai laatimalla tarkastuslistan (checklist) sekä luomalla ohjeen tilintarkastajan

apuvälineeksi voidaan ainakin teoriassa vähentää odotuskuilua tilintarkastajien ja Tekesin välillä. Seikka, kuinka tarkasti tilintarkastajat käyttävät hyväksi malleja tai ohjeistusta on toki tulkinnallinen asia, mutta juridisessa mielessä asioiden tarkempi kuvaaminen ja tulkinnallisuuden vähentäminen tuo selvyyttä siihen mitä Tekes odottaa tilintarkastajilta.

Tilintarkastusraporttien hyötysuhde

Tekesin tilintarkastusraporttien käytännöistä keskusteltaessa kiinnostava näkökulma on mahdollinen tilintarkastuksien vaatimuksien huojentaminen rahoituksen saajien osalta. Huojennuksella tässä tarkoitetaan joko tilintarkastajan raportin sisältövaatimuksien keventämistä tai jättämällä tilintarkastusvaatimus kokonaan pois esimerkiksi startup-yritysten osalta. Käytännön kannalta puoltavana tekijänä voisi olla muun muassa kustannuksien alentuminen, raportointiprosessin yksinkertaistuminen ja mahdollinen rahoituksen saajan resurssien sitominen yrityksen substanssiosaamiseen.

Tällä hetkellä tarkastusrajoja käyttää muun muassa Raha-automaattiyhdistys, joka käyttää kynnyсарvonaan 50 000 euroa (RAY, Ohje tilintarkastajan raportista koskien raha-automaattiväyusten käyttöä 1.2.2016) ja Suomen Akatemia, joka edellyttää tilintarkastajan raporttia 1 000 000 euroa ylittävistä rahoituksista. (Suomen Akatemia, Rahoituksen yleiset ehdot ja ohjeet 2015-2016 31.8.2015).

Ongelmaksi huojentamiseen tähtäävissä ajatuksissa nousevat esille asiakkaiden yhdenmukainen kohtelu sekä negatiivinen signaointi rahoituksen saajalle rahoituksen käytön valvonnasta. Osaltaan ongelmia liittyy myös Raha-automaattiyhdistyksen ja Suomen Akatemian käytäntöihin. RAY:n osalta tarkastukset ovat vasta kehitysasteella ja Suomen Akatemialla on julkisuuteenkin esille nousseita ongelmia rahoituksensa valvonnassa. (Helsingin Sanomat 10.4.2016)

Tilintarkastustoimeksiantojen kilpailuttaminen

Yhtenä jatkotutkimuksen kannalta kiinnostavana seikkana voisi olla lain käytännön soveltamisen selvittäminen etenkin tilintarkastustoimeksiantojen osalta. Esimerkiksi vähäiselle huomiolle on jäänyt seikka, että Tekesistä annetun lain mukaan (963/2013) Tekes voi pykälän 3 a mukaisesti kilpailuttaa pienten ja keskisuurten yritysten puolesta

tavaran- ja palveluntuottajia. Ehtona tälle on rahoituksen saajan koko (2003/361/EY), valtionavustuslain mukaisen rahoituksen saaminen (688/2001) ja julkisia hankintoja koskevan lain noudattaminen (348/2007).

Nykyinen lainsäädäntö näyttäisi siis antavan mahdollisuuden pienille ja keskisuurille yrityksille valita sellaisen toimittajan, jonka Tekes on yrityksen puolesta kilpailuttanut. Tämänkaltaiseksi toimijaksi voisi luokitella esimerkiksi Tekes-tarkastuksia tekeviä tilintarkastuspalveluntarjoajia. Mahdollisesti Tekes voisi siis kilpailuttaa palveluntarjoajiksi tilintarkastusyhteisöjä ja tuoda siten läpinäkyvyyttä sekä yhteneväisyyttä tilintarkastuspalkkioihin Tekesin erikoistoimeksiantojen osalta.

Jatkotutkimusehdotukset

Tämän tutkimuksen osalta jatkotutkimusaiheena voisi tutkimusta laajentaa esimerkiksi haastattelemalla tarkastuksia suorittavia tilintarkastajia. Miten tilintarkastajat suorittavat vaaditut tarkastukset ja minkälaisin perustein tilintarkastusyhteisöt määrittelevät Tekes-tarkastuksia tekevät tilintarkastajat? Yhtäältä Tekesin rahoitustarkastajien näkemys tilintarkastusraporteista ja rahoituksen saajien taloushallinnon henkilöstön haastatteleminen voisi tuoda esille uusia näkökulmia. Erityisesti näkökulma siitä, miten Tekesin rahoitusehtojen huomioiminen rahoitusta saavan asiakkaan taloushallinnossa otetaan esille olisi kiinnostava selvittää. Jävätkö Tekesin erityisehdot vain projektia hallinnoivalle projektivastaavalle?

8 Lähteet

Kirjallisuus ja artikkelit

- Antle (1982). The Auditor as an Economic Agent. *Journal of Accounting Research Vol 20*. 20 No. 2 Pt. II Autum 1982
- Audit quality (2005). Agency theory and the role of audit. Institute of Chartered Accountants in England & Wales
- Bazerman H.M. Loewenstein G. & Moore D. (2002). Why Good Accountants Do Bad Audits. *Harvard Business Review* Volume 80 N 11
- Bollom J.W. (1988). Ethics and Self-Regulation for CPAs in the U.S.A. *Journal of Business Ethics* 7, s. 55-61
- Blummé N. (2008). Osakeyhtiön tilintarkastus. Otavan Kirjapaino Oy, Keuruu
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditors Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics* 3, s. 183-199
- DeFond M. & Zhang J. (2014). A Review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*
- Flint, D. (1988). Philosophy and Principles of Auditing: an introduction. Palgrave Macmillan
- Geiger, M.A., Raghunandan, K. Rama, D.V. (2005). Recent changes in the association between bankruptcies and prior audit opinions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 24 (1), s. 21–35
- Grönroos, A. & Rauhala, P. (2010). Tekesin ja tilintarkastajien tehtävät Tekes-projektien valvonnassa. *Tilintarkastus* 2/2010, s. 42-44
- Halonen, K. & Steiner, M. (2010). Tilintarkastusprosessi käytännössä. WSOYpro, Helsinki
- Hopwood, W. McKeown, J. Mutchler, J. (1989). A Test of the Incremental Explanatory Power of Opinions Qualified for Consistency and Uncertainty. *The Accounting Review* 64, s. 28–48
- Horsmanheimo, P. & Steiner, M. (2008). Tilintarkastus – Asiakkaan opas. WSOYpro, Helsinki
- Horsmanheimo, P. (2012). Tilintarkastajien valvonnan ajankohtaiskatsaus. *Tilintarkastus* 2/2012, s. 64-67
- Jensen, M & Meckling, W (1976). Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 4, s. 305-360

Katz, J. (2009). Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosien 1997-2006 ratkaisut hyvän tilintarkastustavan säätelijänä. Pro gradu, laskentatoimi, Helsingin Kauppaikorkeakoulu.

Katz, J. & Niemi, L. (2009). TILA hyvän tilintarkastustavan tulkitsijana. *Tilintarkastus* 3/2009, s. 46-49

KHT-yhdistys (2013). Keskustelutilaisuus viranomaisille tilintarkastuksesta ja muista tilintarkastajan tehtävistä – erityisteeman väärinkäytökset. Keskustelutilaisuuden esitysmateriaalit 3.9.2013, Helsinki.

Kirves, K. (2013). Määrälliseen aineistoon perustuvien tutkielmien menetelmäopas. Tampereen Yliopisto.

Kupila, P. (2014). Uskottavuutta uudella raportoinnilla. *RAIKU* 3, s. 23-25

Laine E. & Tuokko, Y.(2000). Erityistarkastukset. Kauppakaari Oyj, Helsinki 2000

Lumijärvi, OP. (1987). Agenttiteoria ja eräitä sen sovelluksia. Turun kauppaikorkeakoulu, Turku

Lydman, K. (2014). Olennaisuuskäsitteiden kasvava kirjo suurentaa odotuskuilua. *Balanssi* 1/2014 s. 44-46

Maijor, S. & Vanstraelen (2012). Research Opportunities in Auditing in the EU. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 31, s. 115-216

Meklin, P. (2009). Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa: erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. *Näkökulmia laskentatoimeen ja rahoitukseen*. Tampere

Niemi, K. (2000). Tilintarkastuksen laatu Suomessa. Pro gradu, laskentatoimi. Helsingin Kauppaikorkeakoulu

Raghunandan, K., Rama, D.V., (1995). Audit reports for companies in financial distress: Before and after SAS. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 59, s. 50-63

Rauhala P. (2015). Tekes-rahoitteisen projektin tarkastus. *Balanssi* 4-5/2015, s. 59-60

Riistama, V. (1999). Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö. WSOY, Helsinki

ST-Akatemia (2014). Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille ja Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet. ST-Akatemia Oy

ST-Akatemia Oy (2016). Tilintarkastajan raportointi 2015 – kertomukset, lausunnot ja muut asiakirjat. ST-Akatemia Oy

Tomperi, S. (2009). Tilintarkastus – Normeista käytäntöön. Edita Publishing Oy, Helsinki

Tomperi, S. (2016). Tilintarkastus – Normeista käytäntöön. Edita Publishing Oy, Helsinki

Viitanen, J (2000). Auditors' Professional Ethics and Factors Associated with Disciplinary Cases against Auditors. Väitöskirja, Svenska Handelshögskolan

Watkins A.L, Hillison W. & Morecroft S.E (2004). Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature* 23, s. 153-193

Watts, R.L & Zimmerman J.L (1981). The Markets for Independence and Independent Auditors. Working Paper Series No. GDP 80-10. The University of Rochester, Rochester

Weckström, R. (2008). Tilintarkastajien laatuvirheet julkisten avustusten tarkastuksessa. Pro gradu, kunnallistalous. Tampereen yliopisto

Wiren, S. (2012). Tilintarkastuksen odotuskuilu Suomessa Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan vuosina 2000-2010 ratkaisemien toimenpiteisiin johdattomien kanteluiden perusteella. Pro gradu, laskentatoimi. Aalto-yliopisto.

Wooten T.C (2003). Research about Audit Quality. *The CPA Journal* 73, s. 48-51

Hallituksen esitykset

HE 63/2001. Hallituksen esitys Eduskunnalle valtionavustuslaiksi ja laiksi valtion talousarviosta annetun lain 7 c §:n muuttamisesta. Viitattu 11.2.2016

HE 125/2013. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi Tekes – teknologian ja innovaatioiden kehittämiskeskuksesta annetun lain muuttamisesta ja riskirahoitusta alkuvaiheen pääomasijoitusrahastoihin sijoittavasta valtion kokonaan omistamista osakeyhtiöstä sekä eräksi niihin liittyvistä laeiksi . Viitattu 11.2.2016

HE 254/2014. Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi. Viitattu 11.2.2016

Lait ja asetukset

Euroopan unionista tehdyn sopimuksen ja Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoidut toisinnot 2012/ C 326/01.

Hallintolaki 434/2003

Komission asetus (EU) N:o 1407/2013

Komission asetus (EU) N:o 651/2014

Laki Innovaatorahoituskeskus Tekesistä 963/2013

Rikoslaki 19.12.1889/39

Tilintarkastuslaki 459/2007

Tilintarkastuslaki 1141/2015

Valtionavustuslaki 688/2001

Valtioneuvoston asetus tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan rahoituksesta. 835/2015

Valtioneuvoston asetus tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan rahoituksesta. 1444/2014

Valvonta-asioiden ratkaisut

Helsingin seudun ja Hämeen kauppakamareiden tilintarkastusvaliokunta (2014)

Keskuskauppakamari, (2009). TILA:n valvonta-asioiden ratkaisuja 2009 ja VALA:n muutoksenhakuratkaisut.

Keskuskauppakamari, (2013). TILA:n valvonta-asioiden ratkaisuja 2013 ja VALA:n muutoksenhakuratkaisut.

Pohjanmaan kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta (2013)

Sähköiset lähteet

Code of Ethics for Professional Accountants. June 2005
<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-of-ethics-for.pdf>. Viitattu 26.1.2016.

Helsingin Sanomat (2016). Tutkimus ryöpyttää Suomen Akatemiaa: Tehottomuutta, suosimista, avoimuuden puutetta. 10.4.2016.
<http://www.hs.fi/sunnuntai/a1460087819254>. Viitattu 18.4.2016.

International Standard on Quality Control 1. Quality Control for Firm that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf>. Viitattu 26.1.2016.

JHTT-yhdistys (2016). <http://www.jhtt.fi/13>. Viitattu 18.4.2016.

Keskuskauppakamari (2007) Vuoden 2007 KHT-tutkinnon arvosteluperusteet.
https://www.prh.fi/stc/attachments/tilintarkastusvalvonta/koetehtavat/kht/suomi/kht_2007_arvosteluperusteet.pdf. Viitattu 13.7.2016

Keskuskauppakamari (2014). Tutkinta-asioiden ratkaisut 2012-2014.
<http://tilintarkastuslautakunta.fi/tutkinta-asiat/ratkaisut>. Viitattu 3.12.2015

Raha-automaattiyhdistys (2016). <https://www2.ray.fi/download/730>. Viitattu 25.5.2016
Suomen Akatemia (2015). Rahoituksen yleiset ehdot ja ohjeet 2015-2016.
http://www.aka.fi/globalassets/10rahoitus/rahoituksen-kayton-ehdot/yleiset_ehdot_2015_2016_310815.pdf. Viitattu 18.4.2016.

Suomen Tilintarkastajat ry.
<http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/yhdistyksesta>. Viitattu 3.3.2016.

Tarjouspyyntö. Rahoituksen saajiin kohdistuvat tarkastukset ja EAKR-varmennukset (2013). <http://www.tekes.fi/globalassets/global/nyt/tarjouspyynnot/2013/19252013-tp.pdf>. Viitattu 15.3.2016.

Tekes (2013). Tilinpäätös 2012.
<http://www.tekes.fi/globalassets/global/tekes/tulosohjaus/tilinpaatos12.pdf>. Viitattu 14.4.2016.

Tekes (2014). Tilinpäätös 2013.
<https://www.tekes.fi/globalassets/global/tekes/tulosohjaus/tilinpaatos2013.pdf>. Viitattu 14.4.2016.

Tekes (2015). Tilinpäätös 2014.
<https://www.tekes.fi/globalassets/global/tekes/tulosohjaus/tilinpaatos2014.pdf>. Viitattu 14.4.2016.

Tekes (2016a).Tilinpäätös 2015.
<http://www.tekes.fi/globalassets/global/tekes/tulosohjaus/tilinpaatos2015.pdf>. Viitattu 14.4.2016.

Tekes (2016b). Strategia.
<http://www.tekes.fi/tekes/strategia/>. Viitattu 18.4.2016.

Tekes (2016c). Aiemmin tehtyjen rahoituspäätösten ehdot.
<http://www.tekes.fi/asiointi/vanhat-ehdot/>. Viitattu 18.4.2016.

Tekes (2016d). <http://www.tekes.fi/tekes/>. Viitattu 16.3.2016.

Tekes (2016e). <http://www.tekes.fi/rahoitus/ohjeet/hakeminen/>. Viitattu 7.3.2016.

Tilintarkastuslautakunta (2012). TILA:n strategia 2013-2015.
<http://tilintarkastuslautakunta.fi/files/2012/08/TILAn-strategia-2013-20153.pdf>. Viitattu 3.12.2015.

Työ- ja Elinkeinoministeriö (2014a). Ehdotus valtioneuvoston asetukseksi tutkimus-, kehittämisen- ja innovaatio toiminnan rahoituksesta. Muistio.
http://www.tem.fi/files/41296/VNa_tki_rahaituksesta_2015-20_esittelyMUISTIO14-10.pdf. Viitattu 9.1.2016.

Työ- ja Elinkeinoministeriö (2014b). EU:n valtiontukisäännöt. Esite.
https://www.tem.fi/files/41312/EUn_valtiontukisaannot_lokakuu2014.pdf. Viitattu
9.1.2016.

Yleiset ehdot teknologisen tutkimuksen ja kehitystoiminnan rahoituksesta 1.6.2004
http://www.tekes.fi/globalassets/global/rahoitus/vanhat-ehdot/tuke_yleiset_ehdot_13_010604-300607.pdf Viitattu 14.4.2016

Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoitus. Yleiset ehdot 01.01.2016
http://www.tekes.fi/globalassets/global/rahoitus/yritysten_tutkimus-ja_kehitystoiminnan_rahituksen_yleiset_ehdot.pdf Viitattu 26.1.2016

Liitteet

Liite 1. Tekesin rahoittaman kehitysprojektin tarkastuksen esivalmistelu

Tekesin rahoittaman kehitysprojektin tarkastuksen esivalmistelu

Tekesin rahoituspäätöksen yleisissä ehdoissa¹ on määritelty Tekesin tarkastusoikeudesta ja ulkopuolisen tilintarkastajan käytöstä tarkastuksissa. Sen mukaan organisaation on korvauksetta annettava tarkastusta tekevän tilintarkastajan käyttöön kaikki tarkastuksen kannalta tarpeellinen aineisto. Organisaation henkilökunnan on avustettava tarkastuksessa tarkastavan tahon tarpeelliseksi katsomalla tavalla.

Valmistaudu **etukäteen** tarkastuskäyntiin vastaamalla sähköpostilla mahdollisimman pian alla oleviin kohtiin.

1. Kuvaus projektin toteutuneesta organisoinnista

- johto, seuranta ja valvonta sekä päätöksenteko

2. Luettelo projektiin osallistuneista henkilöistä

- tehtävänimike, yhteystiedot (puhelinnumero ja sähköpostiosoite) sekä tehtävä projektissa
- projektin kuluiksi kirjattavien henkilöiden palkkatiedot projektin kestoajana
- projektikirjanpidosta vastaavat henkilöt ja hakemuksen tekoon osallistuneet henkilöt

3. Kuvaus projektikirjanpidosta ja projektikirjanpidon yhteydestä kirjanpitoon

- yhtiön kirjanpito- ja seurantajärjestelmä sekä kustannuseurannan periaate

4. Kuvaus työajan seurannan järjestämisestä ja sen yhteydestä palkanlaskentaan

- työajan seurantajärjestelmä ja sen yhteys palkanlaskentaan
- työajan kohdistaminen projektille ja kohdistetun työajan kirjaaminen ja hyväksyminen

5. Tiivistelmä projektin toteutuneiden ja hakemuksessa esitettyjen kustannusten erojen syistä, jos erot ovat merkittäviä

6. Tuloste projektin pääkirjasta ja tuloslaskelmasta tai muusta vastaavasta dokumentista

7. Erittely projektille tilitetyistä ostetuista palveluista

- projektissa käytetyt alihankkijat, ostetun palvelun sisältö ja kustannukset

¹

Yritysten tutkimus- ja kehittämistoiminnan rahoitus, kohta 12
De minimis -avustus, kohta 11
Nuorten innovatiivisten yritysten rahoitus, kohta 12
Julkisen tutkimuksen rahoitus, kohta 14
Julkisten toimijoiden kehittämishankkeiden rahoitus, kohta 11

- hankintapäätösten tekeminen projektissa sekä osto-/kululaskujen hyväksymismenettely

Lisäksi pyydämme varaamaan seuraavat tiedot/asiakirjat/tulosteet tarkastuspäivän ajaksi tilintarkastajien käyttöön:

1. Tilinpäätökset

- niiltä tilikausilta, jotka päättyvät Tekesin projektin kestoaikana

2. Pääkirjat

3. Palkkatiedot

- palkkojen vuosi-ilmoitukset
- henkilö- ja päiväkohtainen tuntikirjanpito tilityskausittain ml. tuntien yhteismäärät tilityskausittain
- palkkatiedot projektiin osallistuneiden henkilöiden osalta. Palkkatiedoista tulee näkyä mm. kuukausirahapalkka ja luontaisedut erikseen
- tieto kuukausipalkkaisten tuntipalkkaa laskettaessa käytetystä jakajasta ja tämän peruste

4. Projektin laskut ja laskujen maksutiedot ja muu projektin tositeaineisto

5. Projektiin liittyvät sopimukset toimittajien/alihankkijoiden kanssa

6. Suorahankintoihin ja kilpailutettuihin hankintoihin liittyvät hankinta-asiakirjat

7. Nuorten innovatiivisten yritysten rahoituksen osalta lisäksi selvitykset muusta mahdollisesti julkisesta tuesta

Myöhemmin pyydettävät kopiot

Voimme joutua pyytämään täydentävää aineistoa jälkikäteen.

Liite 2 - Tilintarkastajan tarkastusraportti, yritysten rahoitus 1.1.2016

Tilintarkastajan raportti erikseen sovituista toimenpiteistä

[rahoituksen saajalle]

Olemme suorittaneet alla luetellut erikseen sovitut toimenpiteet, jotka liittyvät Tekesin [rahoituksen saaja]:lle [Y-tunnus] myöntämään rahoituspäätökseen diaarinumero [xxx/xx/xxxx] sekä koko projektin aikana [dd.mm.20yy – dd.mm.20yy] annettuihin kustannustilityksiin yhteensä **xxx euroa**.

Toimeksianto on suoritettu Kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 Toimeksiannot taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta ja Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen [ehtojen nimi ja päiväys] (jäljempänä rahoitusehdot) mukaisesti.²

Projektin vastuullinen johtaja vastaa kustannustilityksestä sekä siitä, että kustannustilityksessä esitetyt kustannukset ovat projektin aiheuttamia, ne on kohdennettu projektille rahoitusehtojen edellyttämällä tavalla ja ne liittyvät tutkimus-, kehitys- tai innovaatio toimintaan.

Koska alla mainitut toimenpiteet eivät muodosta tilintarkastusstandardien mukaista tilintarkastusta eivätkä yleisluonteista tarkastusta koskevien standardien mukaista yleisluonteista tarkastusta, emme ilmaise edellä mainittujen standardien mukaista varmuutta.

Jos olisimme suorittaneet lisätoimenpiteitä taikka tilintarkastusstandardien mukaisen tilintarkastuksen tai yleisluonteista tarkastusta koskevien standardien mukaisen yleisluonteisen tarkastuksen, tietoomme olisi saattanut tulla muita seikkoja, joista olisimme raportoineet teille.

Seuraavat erikseen sovitut toimenpiteet on suoritettu yksinomaan siksi, että Tekes voisi niiden perusteella arvioida rahoitusehtojen noudattamista.

1. Saimme käyttöömmme rahoituksen saajan projektikirjanpitoa koskevan kuvauksen ja haastattelimme [xx/xx] selvittääksemme
 - projektikirjanpidon toteutusta ja luotettavuutta,
 - jäljitettävyysetjün aukottomuutta ja
 - onko projektikirjanpito rahoitusehtojen mukainen.
2. Saimme käyttöömmme rahoituksen saajan projektin työajanseurantaa koskevan kuvauksen ja haastattelimme [xx/xx] selvittääksemme
 - työajanseurannan toteutusta ja luotettavuutta sekä
 - onko työajanseuranta rahoitusehtojen mukainen.
3. Suoritimme kustannustilityslomakkeen tietojen osalta alla mainitut toimenpiteet. Toimenpiteet kattoivat 30 % projektille tilitetyistä rahapalkoista ja 15 % projektille tilitettyjen rahapalkkojen maksuista³.
 - Vertasimme kustannustilitykseen sisältyvän palkkaerittelylomakkeen kohdassa "Raportointijaksolla maksettu kokonaisrahapalkka" ilmoitettua summaa rahoituksen saajan palkkakirjanpitoon ja varmistimme, että 15 % kokonaisrahapalkoista oli maksettu.
 - Vertasimme palkkaerittelylomakkeen kohdassa "Projektiin käytetty työaika tunteina" ilmoitettua tuntimäärää projektin työajanseurantaan. Jos Tekesin yleiset ehdot edellyttävät jonkun henkilön osalta kokonaistyöajan seurantaa, vertasimme kohdassa "Kokonaistyötunnit" ilmoitettua tuntimäärää henkilön kokonaistyöajanseurantaan.
 - Jaoimme palkkakirjanpitoon perustuvan kuukausipalkan kyseistä henkilöä koskevan työehtosopimuksen tai työ sopimuksen mukaisella tuntimäärällä ja vertasimme sitä palkkaerittelylomakkeessa ilmoitettuun tuntipalkkaan. Jos henkilöä ei koske työ- tai työehtosopimus, käytimme jakajana 158 tuntia (Tekesin yleiset ehdot ennen

² Vertailu tehdään rahoituksen myöntämishetkellä voimassa olleisiin rahoituksen yleisiin ehtoihin.

³ Näitä otoskokoja (30 % / 15 %) voidaan soveltaa 1.10.2010 lähtien rahoituksen yleisistä ehdoista poiketen.

1.1.2015). Jos Tekesin yleiset ehdot edellyttävät jonkun henkilön osalta kokonaistyöajan seurantaa, voidaan raportointikauden kuukausipalkkojen summan jakajana käyttää raportointijakson todellista kokonaistuntimäärää. Vertasimme palkkaerittelylomakkeessa ilmoitettua tuntipalkkaa palkkakirjanpitoon.

4. Saimme käyttöömmme kustannuslajikohtaisen erittelyn kustannustilityksessä ilmoitetuista kustannuksista ja suoritimme alla mainitut toimenpiteet. Toimenpiteet kattoivat 30 % projektille tilitetyistä kustannuksista ja 15 % projektille tilitettyjen kustannusten maksuista⁴. Arvioimme valittujen kustannusten osalta
- perustuvatko ne projektkirjanpitoon ja rahoituksen saajan kirjanpitoon
 - ovatko niiden perusteena olevat menot maksettuja
 - ovatko ne hankkeen kestoaikana suoriteperusteisesti syntyneitä
 - ovatko niiden perusteena olevat menot arvonlisäverottomia
 - kustannuslajikohtaista esittämistä.

Seuraavien kustannuslajien osalta arvioimme lisäksi⁵:

- Matkakustannukset
 - ovatko matkakustannukset Verohallinnon päätöksen mukaisia
- Aine- ja tarvikekustannukset
 - perustuvatko aine- ja tarvikekustannukset laskuun
 - ovatko rahoituksen saajan sisäiset aine- ja tarvikeveloitukset omakustannushintaisia
- Laiteostot
 - perustuvatko laiteostot laskuun
 - haastattelimme [xx/projektin johtoa] selvittääksemme projektille tilitettyjen laiteostojen osalta, onko laitteiden käyttöikä alle kolme vuotta ja ovatko hankitut laitteet pääsääntöisesti projektin käytössä
- Laitepoistot/-vuokrat
 - ovatko laitepoistot samansuuruiset projektille kirjanpidossa tehtyjen poistojen kanssa
 - ovatko laitevuokrat enintään kyseisen laitteen ostohinnan suuruisia
 - etteivät ne sisällä hallinto-, rahoitus-, vakuutus-, korjaus- ja muita vastaavia menoja/tai jos edellä mainittuja eriä ei pystytä erittelemään, ovatko laitevuokrat enintään 50 % kyseisen laitteen vuokramenoista
- Ostetut palvelut
 - perustuvatko ostetut palvelut laskuun
 - onko konserni-/intressiostot tilitetty katteettomina
 - onko rahoituksen saajan loppuraporttiin liitetty riippumattoman tilintarkastajan laatima tarkastusraportti myyjän kustannuksista

Läpikäytyjen kustannusten osalta olemme arvioineet ovatko kustannukset rahoituksen saajan hyväksymiskäytäntöjen mukaisesti hyväksytyjä. Läpikäynnissä on arvioitu vain edellä mainittuja seikkoja. Meillä ei ole edellytyksiä arvioida, ovatko kustannukset hankkeesta aiheutuneita menoja eikä sitä, liittyvätkö ne tutkimus-, kehitys- tai innovaatiotoimintaan. Projektin vastuullinen johtaja vastaa siitä, että kustannustilityksessä esitetyt kustannukset ovat projektista aiheutuneita menoja ja ne liittyvät tutkimus-, kehitys- tai innovaatiotoimintaan. Mikäli läpikäynnissä tietoomme on tullut muita kustannusten hyväksyttävyyteen liittyviä seikkoja, olemme raportoineet niistä alla olevien havaintojen yhteydessä.

⁴ Näitä otoskokoja (30 % / 15 %) voidaan soveltaa 1.10.2010 lähtien rahoituksen yleisistä ehdoista poiketen.

⁵ De minimis -rahoitteisissa projekteissa, joissa on käytetty yksinkertaista kustannusarviota, arvioidaan ainoastaan ostetut palvelut. Ostetut palvelut eivät saa sisältää yleis-, matka-, aine- ja tarvikekustannuksia eikä laiteostojen ja -vuokrien. Ostettuihin palveluihin voi sisältyä konsernin sisältä ostettuja palveluja laskun mukaisina. Erillistä tarkastusraporttia ei näistä tarvitse toimittaa.

5. Haastattelimme [xx/projektin johtoa] selvittääksemme projektille tilitettyjen laskennallisten kustannusten laskentaperusteita.⁶
6. Haastattelimme [xx/projektin johtoa] selvittääksemme, onko rahoituksen saaja saanut projektille muuta julkista tukea.
7. (Haastattelimme [xx/projektin johtoa] selvittääksemme, onko rahoituksen saaja noudattanut projektille tilitettyjen kustannusten osalta julkisia hankintoja koskevaa lainsäädäntöä.)⁷

Havaintomme ovat seuraavat:

- a) Kohdassa 1 totesimme, että rahoituksen saajan projektikirjanpito on toteutettu seuraavasti: *[kuvaa, tai liitä rahoituksen saajan kuvaus, miten rahoituksen saajan projektikirjanpito on toteutettu ja kommentoi projektikirjanpidon toteutukseen ja luotettavuuteen, jäljitettävyysetjün aukottomuuteen sekä rahoitusehtojen noudattamiseen liittyviä seikkoja]*.
- b) Kohdassa 2 totesimme, että rahoituksen saajan projektin työajanseuranta on toteutettu seuraavasti: *[kuvaa ja kommentoi, miten työajanseuranta on toteutettu ja kommentoi erityisesti työajanseurannan toteutukseen ja luotettavuuteen sekä rahoitusehtojen noudattamiseen liittyviä seikkoja]*.
- c) Kohdassa 3 totesimme, että läpikäytyt kustannustilitykseen sisältyvän palkkaerittelylomakkeen tiedot täsmäsivät palkkakirjanpitoon ja työajanseurantaan [lukuun ottamatta seuraavia erä...] ja että läpikäytyt kokonaisrahapalkat oli maksettu.
- d) Kohdassa 4 totesimme, että
 - o läpikäytyt kustannukset perustuvat projektikirjanpitoon ja rahoituksen saajan kirjanpitoon
 - o kustannukset ovat hankkeen kestoaikana suoriteperusteisesti syntyneitä
 - o on kustannuslajikohtaisesti asianmukaisesti esitetty ja että
 - o kustannusten perusteena olevat menot on maksettu ja
 - o ne ovat arvonlisäverottomia.

Lisäksi totesimme, että:⁸

- o matkakustannukset ovat Verohallinnon päätöksen mukaisia
 - o aine- ja tarvikkekustannukset perustuvat laskuun ja rahoituksen saajan sisäiset aine- ja tarvikeveloitukset ovat omakustannushintaisia
 - o laiteostot perustuvat laskuun
 - o laitepoistot ovat kirjanpidon mukaisia
 - o projektille esitetyt laiteostot ovat käyttöikänsä alle kolme vuotta ja hankitut laitteet ovat pääsääntöisesti projektin käytössä
 - o laitevuokrat ovat enintään kyseisen hankinnan ostohinnan suuruisia eivätkä sisällä hallinto-, rahoitus-, vakuutus-, korjaus- ja muita vastaavia menoja/tai ovat enintään 50 % kyseisen hankinnan vuokramenoista
 - o ostetut palvelut perustuvat laskuun
 - o ostetut palvelut konserni-/intressiryityksiltä ovat katteettomia.
- e) Kohdassa 5 totesimme, että projektille tilitettyjen laskennallisten kustannusten laskentaperusteet ovat seuraavat: *[kuvaa käytetyt laskentaperusteet]*.⁹
 - f) Kohdassa 6 totesimme, että projektin johdon mukaan rahoituksen saaja ei ole / on saanut projektille muuta julkista tukea. *[luettele saadut muut julkiset tuet]*

⁶ Ei koske yksinkertaisella kustannusarviolla tilitettävien projektien kertoimella laskettuja kustannuksia.

⁷ Tämä toimenpide koskee vain sellaisia projekteja, joissa yhtiön Tekesiltä saama ja muu julkinen tuki on yhteensä yli puolet kustannuksista tai rahoituksen saaja on julkinen hankintayksikkö.

⁸ De minimis -rahoitteisissa projekteissa, joissa on käytetty yksinkertaista kustannusarviota, arvioidaan ainoastaan ostetut palvelut. Ostettuihin palveluihin voi sisältyä konsernin sisältä ostettuja palveluja laskun mukaisina.

⁹ Ei koske yksinkertaisella kustannusarviolla tilitettävien projektien kertoimella laskettuja kustannuksia.

- g) (Kohdassa 7 totesimme, että projektin johdon mukaan rahoituksen saaja on / ei ole noudattanut projektille tilitettyjen kustannusten osalta julkisia hankintoja koskevaa lainsäädäntöä. [*selosta mahdollinen hankintalainsäädännön noudattamatta jättäminen*])

Raporttimme on tarkoitettu yksinomaan tämän raportin ensimmäisessä ja toisessa kappaleessa mainittuun käyttöön eikä sitä pidä käyttää muuhun tarkoitukseen eikä luovuttaa Tekesin lisäksi millekään muulle osapuolelle. Tekesillä on kuitenkin oikeus luovuttaa tämä raportti muille viranomaisille rahoituksen valvontaa varten. Tämä raportti koskee vain edellä yksilöityä kustannustilitystä, eikä se koske [rahoituksen saaja]:n tilinpäätöstä kokonaisuutena.

paikka ja aika

Tilintarkastusyhteisö A

HT/KHT/JHT/JHTT X:n allekirjoitus

HT/KHT/JHT/JHTT X:n nimenselvennys

Tilintarkastusyhteisö A:n osoite ja postinumero

Liite 3 - Tilintarkastusraporttien havaintoerot prosenttiluokittain

Työajanseuranta ja palkat (% n= 296)	2015 LR	2015 JT	2014 LR	2014 JT	2013 LR	2013 JT	2012 LR	2012 JT	2011 LR	2011 JT
Työajanseuranta ei (täysin) ehtojen mukainen	0,3	2,0	0,7	1,7	1,4	2,4	0,3	2,7	1,7	6,8
Ei varmennus- tai hyväksymismerkintöjä	0,3	3,4	0,3	1,4	1,4	1,0	0,0	1,0	0,3	3,0
Työajanseuranta ei ole ollut	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,3	0,0	0,3
Raportoitu palkka korkeampi kuin todellinen tai seurannassa vähemmän tunteja kuin tilitetty	0,7	3,7	0,7	5,1	1,0	3,7	0,3	2,7	0,0	5,4
Eivät perustu tuntiseurantaan tai ovat arvioita	0,0	0,7	0,0	0,0	1,0	0,7	0,0	1,0	0,3	3,7
Loma-ajan palkkoja tai luontoisetuja (esim. autoetu, puhelinetu)	0,0	2,7	0,0	1,4	0,7	2,4	0,0	2,0	0,0	2,0
Käytetty väärää jakajaa	0,3	0,3	0,7	0,7	0,3	0,7	0,0	0,7	0,0	0,0
Palkat perustuvat ennen projektin alkua tehtyyn työhön	0,3	1,0	0,0	0,0	0,0	0,3	0,3	0,0	0,0	0,3
Muu työajanseurantaan liittyvä virhe	1,0	1,7	0,0	1,0	1,0	1,0	0,7	2,0	0,7	1,0

Projektikirjanpito (% n= 296)	2015 LR	2015 JT	2014 LR	2014 JT	2013 LR	2013 JT	2012 LR	2012 JT	2011 LR	2011 JT
Projektikirjanpito ei (täysin) ehtojen mukainen	0,0	1,4	0,0	0,7	0,0	1,0	0,0	0,0	0,0	0,7
Projektikirjanpito ei ole pidetty	0,3	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,3	0,0
Ei erillistä kustannuspaikkaseuranta tai projektikirjanpitoa ei ole pidetty kustannuslajeittain	0,0	0,3	0,3	1,0	0,0	0,0	0,3	0,7	0,0	0,7
Projektikirjanpitoa ja tilityksiä ei voitu täsmäyttää	0,0	0,0	0,0	0,0	0,3	0,0	0,7	0,0	0,3	0,3
Tilitetty enemmän kustannuksia kuin mitä projektikirjanpidossa on	0,0	1,0	0,7	1,0	1,7	0,7	0,0	1,7	0,3	0,7
Audit trail ei ole aukoton	0,3	1,0	0,3	1,0	1,7	0,0	0,0	1,0	0,0	0,3
Muu projektikirjanpitoon liittyvä virhe	0,0	0,7	0,3	0,0	0,3	0,0	0,3	0,0	0,3	0,0

Matkakustannukset (% n=296)	2015 LR	2015 JT	2014 LR	2014 JT	2013 LR	2013 JT	2012 LR	2012 JT	2011 LR	2011 JT
Ei löydy vaadittavia tositteita	0,3	0,7	0,0	2,0	0,7	1,4	0,0	0,7	0,0	2,0
Kustannukset eivät liity projektiin	0,3	2,0	0,0	3,7	0,7	1,4	0,3	1,0	0,0	1,7
Sisältää edustus- ja tarjoilukuluja	0,0	0,7	0,0	2,0	0,7	1,0	0,0	1,0	0,0	2,7
Kustannukset tilitetty kahteen kertaan	0,0	0,0	0,0	0,3	0,0	0,0	0,3	0,7	0,3	0,3
Kustannukset projektiajan ulkopuolisia	0,3	0,3	0,0	0,7	0,3	1,0	0,0	0,3	0,0	0,7
Muu matkakustannuksiin liittyvä virhe (esim. alv)	0,3	0,7	0,7	0,3	0,3	1,0	0,7	0,7	0,3	1,4

Ostopalvelut (% n= 296)	2015 LR	2015 JT	2014 LR	2014 JT	2013 LR	2013 JT	2012 LR	2012 JT	2011 LR	2011 JT
Puuttuva intressitilitys	0,0	1,7	0,0	1,4	0,0	1,0	0,0	3,0	0,7	3,4
Kustannukset projektiajan ulkopuolisia	0,7	3,0	0,0	1,4	0,7	2,4	0,0	0,7	0,0	4,4
Puutteet hankintalain noudattamisessa	0,0	0,3	0,0	0,7	0,3	0,3	0,7	1,0	0,0	3,0
Arvonlisäveroon liittyvät virheet	0,0	0,3	0,0	0,3	0,0	0,7	0,3	1,4	0,3	2,0
Kustannukset eivät liity projektiin	0,0	2,4	0,0	1,4	0,0	0,3	0,0	2,4	0,0	1,7
Kustannukset tilitetty kahteen kertaan	0,3	0,7	0,0	1,7	0,0	0,7	0,0	0,3	0,0	1,0
Ei löydy vaadittavia tositteita	0,0	1,0	0,0	0,7	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,0
Intressitilitykseen liittyvät virheet	0,0	0,3	0,0	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,3	0,7
Muu ostopalveluihin liittyvä virhe	0,0	3,0	0,3	5,1	0,3	3,7	1,4	2,4	0,7	2,7

Havainnot muissa kustannuslajeissa (% n= 296)	2015 LR	2015 JT	2014 LR	2014 JT	2013 LR	2013 JT	2012 LR	2012 JT	2011 LR	2011 JT
Poistoja tilitetty liikaa	0,0	0,3	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,3	0,0	0,0
Kustannuksia ei ole maksettu tilitettäessä (usea kustannuslaji)	0,0	0,3	0,0	0,0	0,0	0,7	0,0	0,0	0,0	0,0
Kustannukset tilitetty väärällä kustannuslajilla (usea kustannuslaji)	0,0	3,0	0,0	6,4	0,0	1,0	0,0	2,7	0,0	2,4
Virhe valuuttakurssimuunnoksissa	0,0	0,3	0,0	0,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,3