

Yrityksen Tekes-rahoitteen projektin tilintarkastus

Elsa Ojama



Tekijä(t) Elsa Ojama	
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma	
Raportin/Opinnäytetyön nimi Yrityksen Tekes-rahoitteisen projektin tilintarkastus	Sivu- ja liitesivumäärä 37 + 5
<p>Innovaatorahoituskeskus Tekes rahoitti vuonna 2016 suomalaisten yritysten toteuttamia projekteja noin 467 miljoonalla eurolla. Useimpien Tekesin tarjoamien rahoituspalvelujen ehtona on rahoituksen tilityksen tarkistuttaminen auktorisoidulla tilintarkastajalla.</p> <p>Työn tavoitteena on tuottaa Tekes-rahoitteisten projektien tarkastusta varten osin tarkastusta ohjaava dokumentaatiopohja, tarjota opinnäytetyön raporttiosalla dokumentaatiopohjaa tukeva katsaus Tekes-rahoitteisten projektien tarkastukseen ja syventää kirjoittajan vielä kapeaa osaamista projektitarkastuksista. Opinnäytetyössä keskitytään Tekesin yrityksille tarjoamien rahoitusmuotojen tarkastuksen erityispiirteisiin eikä raporttia tai dokumentaatiopohjaa voida soveltaa julkisten toimijoiden projektien tarkastuksiin.</p> <p>Työ toteutettiin laatien teoriapohja tilintarkastuksen tavoitteista ja eri toimeksiantoista, julkisen rahoituksen ja Tekesin roolista rahoittajana sekä niistä normeista ja sääntelyistä, jotka koskevat julkisen rahoituksen tilitysten tarkastusta. Teoriapohjan lisäksi tuotettiin luku Tekes-rahoitteisen projektin tarkastuksen teknisestä toteutuksesta osin Tekesin vuoden 2017 yleisten rahoitusehtojen ja tarkastusraporttipohjien sekä auktorisoidun tilintarkastajan ja Tekesin maksatuspalvelujohtajan haastattelujen pohjalta. Tämän osion rinnalla tuotettiin Tekes-rahoitteisten projektien tarkastuksia varten dokumentaatiopohja, joka koottiin kokonaisuudeksi raportin liitteisiin.</p> <p>Tekesin maksatuspalvelujohtaja Anne Kleemolan haastattelun tuloksena todettiin etteivät Tekesin nykyiset tarkastusraporttipohjat huomioi erityisehtojen tarkastusta yhtä yksityiskohdaisesti, kuin tarkastusraporttipohjalla olevat muut tarkastuksessa huomioitavat seikat on huomioitu. Kleemola totesi tämän olevan hyödyllinen huomio ja tarkastusraporttipohjiin mahdollisesti kehitettävä asia.</p> <p>Koska toimeksiantajalle tuotetusta dokumentaatiopohjasta syntyi selkeä runko Tekes-rahoitteisen projektin tarkastukselle, projektitarkastuksien osalta koettiin oman osaamisen syventyneen ja yhteydenotto Tekesiin koettiin myös heidän osaltaan hyödylliseksi, opinnäytetyön voidaan todeta täyttäneen tavoitteensa.</p>	
Asiasanat Liitännäispalvelustandardi ISRS 4400, Tilintarkastus, Innovaatorahoituskeskus Tekes	

Sisällys

1	Johdanto	1
1.1	Tavoitteet ja rajaukset	1
1.2	Dokumentaatiopohjan tuotto ja raportin rakenne	2
2	Tilintarkastus	3
2.1	Julkisen rahoituksen tilityksen tarkastusta koskevat säännökset ja normistot	3
2.1.1	ISRS 4400	4
2.2	Olellisuus julkisen rahoituksen tilityksen tarkastuksessa	5
3	Innovaatorahoituskeskus Tekes	7
3.1	Tekesin yrityksille tarjoamat rahoitusmuodot	8
3.2	Tekes ja tilintarkastus	9
4	Tekes-rahoitteisen projektin tarkastuksen tekninen toteutus	10
4.1	Toimeksiannon ehdot	10
4.2	Tarkastuksen tavoite, toimeksiannon hallinta ja tarkastusprosessi	11
4.3	Tarvittavat asiakirjat ja muu materiaali	12
4.3.1	Rahoituspäätös	13
4.3.2	Johdon vakuutus ja selvitys muista tuista	13
4.3.3	Välikustannustilitykset ja loppukustannustilitysluonnos	13
4.3.4	Kirjalliset kuvaukset kirjanpidon ja työajanseurannan toteuttamisesta	14
4.3.5	Palkkakortit ja työajanseurantadokumentit	14
4.3.6	Projektin pääkirja, kululaskukopiot, maksulistat ja tiliotteet	14
4.4	Tarkastusta ohjaavat ehdot	15
4.5	Rahoitusmuotokohtaiset kustannuslajijaottelut	16
4.6	Projektin kirjanpidon toteutuksen tarkastus	18
4.7	Tekesin määrittämät otoskoot	19
4.8	Kustannustarkastus	20
4.8.1	Palkkakustannukset ja työajanseuranta	21
4.8.2	Laskennallisten kustannukset	23
4.8.3	Matkakustannukset	25
4.8.4	Aine- ja tarvikekustannukset	26
4.8.5	Laitteostot	26
4.8.6	Laittepoistot ja -vuokrat	27
4.8.7	Ostetut palvelut	28
4.9	Muu julkinen tuki	29
4.10	Tarkastusraportti	29
5	Dokumentaatiopohjan koonti, kehitysehdotukset ja arviointi	32
6	Lähteet	33
	Liitteet	38

1 Johdanto

Kauppalehden elokuussa 2017 julkaiseman artikkelin mukaan tilintarkastusta säännellään jatkuvasti Big Four – yritysten, eli Deloitte, EY:n, KPMG:n ja PwC:n eduksi. Artikkelin mukaan pienille tilintarkastustoimijoille pörssiyrityksien näkökulmasta säädettyjen lakisääteissä tilintarkastuksessa noudatettavien ISA-standardien noudattaminen on raskasta. Myös asiakaskohtaiset kustannukset nousevat, vaikka standardien täyttävä dokumentaatio yksinään ei asiakasta varsinaisesti palvelekaan. (Herrala 2017)

Innovaatorahoituskeskus Tekes rahoitti vuonna 2016 suomalaisten yritysten toteuttamia projektia noin 467 miljoonalla eurolla. Useimpien rahoituspalvelujen ehtona on rahoituksen tilityksen tarkistuttaminen auktorisoidulla tilintarkastajalla. Tekes-rahoitteisten hankkeiden tilintarkastus kuuluu varmennuspalveluiden ulkopuolelle jääviin liitännäispalveluihin ja sitä ohjaavat ISA-standardeja kevyemmät säännökset. (Tekes 2017a, 3.)

Tekes on uudistanut yrityksille tarjoamia rahoituspalveluja vuoden 2016 aikana ja rahoitettavien projektien tilintarkastuksessa käytettävät tarkastusraporttipohjat keväällä 2017. Tarkastusraporttipohjat vastaavat nyt eri rahoitusehtodokumentteja ja muodostavat yrityksille tarjottavien rahoitusmuotojen osalta viisi eri ehto- ja tarkastusraporttiparia. (Suomen Tilintarkastajat ry 2017a)

Yrityksen Tekes-rahoitteisen projektin tilintarkastus – opinnäytetyössä tuotetaan pääasiassa pienten yritysten tilintarkastuksia tekeväälle yhtiölle dokumentaatiopohja ja katsaus Tekes-rahoitteisten projektien tarkastustoimeksiantojen erityispiirteistä.

1.1 Tavoitteet ja rajaukset

Koska toimeksiantajan asiakaskunta koostuu pääasiassa pienistä yhtiöistä ja koska osalle henkilökuntaa projektitarkastus ei ole tarkastustyyppinä tuttu, on työn tavoitteena tuottaa Tekes-rahoitteisten projektien tarkastusta varten osin tarkastusta ohjaava dokumentaatiopohja. Opinnäytetyön raporttiosan tavoitteena on tarjota toimeksiantajalle dokumentaatiopohjaa tukeva katsaus Tekes-rahoitteisten projektien tarkastukseen ja syventää kirjoittajan vielä kapeaa osaamista projektitarkastuksista.

Koska opinnäytetyö on suunnattu tilintarkastajille ja koska Tekes-rahoitteisen projektin tarkastusprosessi erii lakisääteisen tilinpäätöstarkastuksen tarkastusprosessista, käydään teoriapohjassa läpi lakisääteistä tilintarkastusta vain sen tavoitetasolla.

Opinnäytetyössä keskitytään Tekesin yrityksille tarjoamien rahoitusmuotojen tarkastuksen erityispiirteisiin eikä raporttia tai dokumentaatiopohjaa voida soveltaa rakennerahoituksen,

julkisten toimijoiden kehittämishankkeiden rahoituksen tai julkisen tutkimusrahoituksen tarkastuksiin. Opinnäytetyö on tuotettu Tekesin vuoden 2017 rahoitusehtojen puitteissa, eikä sitä voida soveltaa suoraan tätä edeltäviin tai tämän jälkeisiin rahoitusehtoihin.

1.2 Dokumentaatiopohjan tuotto ja raportin rakenne

Raportissa käydään läpi Tekes-rahoitteen projektin tarkastuksen kannalta keskeisiä seikkoja ja samalla kootaan dokumentaatiopohjaan tarkastuksessa huomioon otettavat seikat kohta kohdalta. Dokumentaatiopohja muotoillaan tilintarkastuksen tehostamiseksi selkeärakenteiseksi. Täytettävät kohdat muotoillaan valmiisiin lauseisiin, jotka tilintarkastaja voi merkata tarkastuksen edetessä täytetyiksi. Kokonainen ja lopulliseen muotoon muotoiltu dokumentaatiopohja on saatavilla raportin liitteenä (liite 1).

Raportissa käydään ensin läpi tilintarkastajan erilaisia tehtäviä ja Tekes-rahoitteen projektin tarkastuksen sijoittumista näihin tehtäviin ja niissä noudatettaviin säännöksiin. Tämän jälkeen tutustutaan Tekesin rooliin yritysten rahoittajana ja sen yrityksille tarjoamiin rahoitusmuotoihin. Raportin teknisessä osassa, luvussa 4, käydään läpi Tekes-rahoitteen projektin tarkastuksen tekninen toteutus ja samalla muodostetaan dokumentaatiopohja. Teknisen toteutuksen jälkeen, luvussa 5, kootaan dokumentaatiopohja ja pohditaan raportin toteutuksen edetessä ilmenneitä seikkoja.

2 Tilintarkastus

Tilintarkastus on tilintarkastajien kansainvälisen organisaation IFAC:in (International Federation of Accountants) mukaan tietyn talousyksikön taloudestaan ja toiminnastaan tuottaman tiedon säänneltyä, tavoitteellista ja riippumatonta tutkimista. Tämän tutkimuksen tavoitteena on ilmaista käsitys eli tilintarkastajan lausunto tästä kyseisen talousyksikön tuottamasta tiedosta, tyypillisesti tilinpäätöksestä. Kirjanpitolain (1336/1997) 3 luvun 1 § sääntelee tilinpäätökseen Suomessa vaadittavaa sisältöä. Tilinpäätöksen tulee sisältää tase ja tuloslaskelma sekä riippuen yhteisön koosta myös liitetiedot ja rahoituslaskelma. Tilintarkastuksella pyritään varmentamaan tilinpäätöksen antavan oikean ja riittävän kuvan yhtiön toiminnasta ja näin luomaan luottamusta talousyksikön hallituksen ja omistajien välille. Lakisääteisen tilintarkastuksen yhteydessä tilintarkastaja muodostaa tilintarkastuskertomuksen, jolla annetaan tilinpäätöksestä lausunto. Lausunnolla otetaan kantaa tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan antamisesta tarkastukseen pohjautuvalla johtopäätöksellä. (IFAC 2017a; Tomperi 2016, 7.)

Lakisääteisen taloudellisen tiedon tilintarkastuksen lisäksi tilintarkastaja suorittaa taloudellisen yksikön tuottaman muun tiedon varmennusta. Tällaista muuta tietoa voivat olla esimerkiksi ympäristöä ja sosiaalisia näkökohtia koskevat raportit. Lakisääteisen tilinpäätöstarastuksen ja muun tiedon varmennuksen lisäksi tilintarkastaja voi suorittaa muita varmennuspalveluita, kuten erilaisia yritysjärjestelyissä vaadittavia todistuksia tai lausuntoja. Tilintarkastaja suorittaa myös muita kuin varmennuspalveluihin luokiteltavia liitännäispalveluita, joita ovat erilaiset informaation kokoamistoimeksiannot sekä muut sovitut toimenpiteet. (Tomperi 2016, 180.)

Erilaiset julkisten rahoitusten tilitysten tarkastukset kuuluvat tilintarkastajan muihin sovituihin toimenpiteisiin. Niiden tarkastusta ohjaavat osin eri säännökset kuin varmennuspalveluihin luokiteltavia tarkastustoimeksiantoja. Tilintarkastajan suorittamille muille sovituille toimenpiteille on ominaista, että tarkastusraportilla ei varmennuspalveluiden tavoin ilmaista minkäänlaista varmuutta (ISRS 4400, kohta 4). Tällaisissa toimeksiannoissa tilintarkastaja muodostaa tilintarkastuskertomuksen sijaan tarkastusraportin, jolla raportoidaan vain tarkastuksessa esiin tulleista havainnoista eikä varsinaista lausuntoa todeta. Raportin lukijan vastuulle jää näin johtopäätöksen muodostus. (Tomperi 2016, 180.)

2.1 Julkisen rahoituksen tilityksen tarkastusta koskevat säännökset ja normistot

Tilintarkastajien toimintaa ohjaavat erilaiset normistot ja säännökset. Tilintarkastuslain (2015/1141) 4 luvun 3 §:ssä on säädetty, että tilintarkastajan tulee noudattaa tehtävissään hyvää tilintarkastustapaa. Hyvän tilintarkastustavan ajantasainen sisältö muuttuu tarkas-

tusta säätelevien lakien ja asetusten, kansainvälisten tilintarkastusalan standardien, tuomioistuinten ratkaisujen, viranomaisten päätösten sekä ammattieettisten periaatteiden mukana. Tilintarkastuslaki, EU:n tilintarkastusdirektiivi ja -asetus sääntelevät osaltaan tilintarkastusta Suomessa. (Suomen Tilintarkastajat ry 2017b) Keskeisimpiä tilintarkastuksen kansainvälisiä sääntelijöitä ovat Kansainvälinen tilintarkastajaliitto, IFAC sekä sen alaiset komiteat IAASB (International Auditing and Assurance Standard Board) ja IESBA (International Ethics Standard Board for Accountants). Suomen Tilintarkastajat ry on IFAC:n jäsenenä sitoutunut noudattamaan sen ja sen alaisten komiteoiden julkaisemia standardeja ja muita säännöksiä. (IFAC 2017b; IFAC 2017c)

IAASB on laatinut vuonna 2009 voimaan astuneen tilintarkastuksen laadunvalvontastandardin, ISQC 1:n (International standard on quality control). Standardia sovelletaan kaikkiin tilintarkastusyhteisöihin ja se käsittelee tilintarkastusyhteisön ammatillisia velvollisuuksia koskien myös yleisluonteisia tarkastuksia, muita varmennuspalveluja sekä liitännäispalvelutoimeksiantoja. (ISQC, 1, kohta 1.)

IESBA:n asettamat tilintarkastajien eettiset säännöt koskevat niin ikään kaikkia tilintarkastusyhteisöjä. IESBA listaa toimeksiannon suorittavan tilintarkastajan noudatettavat eettisten sääntöjen peruseriaatteen seuraavasti (Code of Ethics for Professional Accountants 2005, kohta 100.4):

- Rehellisyys
- Objektiivisyys
- Ammatillinen pätevyys ja huolellisuus
- Salassapitovelvollisuus
- Ammatillinen käyttäminen

2.1.1 ISRS 4400

Liitännäispalvelutoimeksianto tulee suorittaa paitsi IAASB:n laadunvalvontastandardin ja IESBA:n eettisten sääntöjen, myös IFAC:n asettaman liitännäispalvelustandardi ISRS 4400:n (entinen ISA 920) mukaisesti. (ISQC, 1, kohta 1; ISRS 4400, kohta 1, 7.)

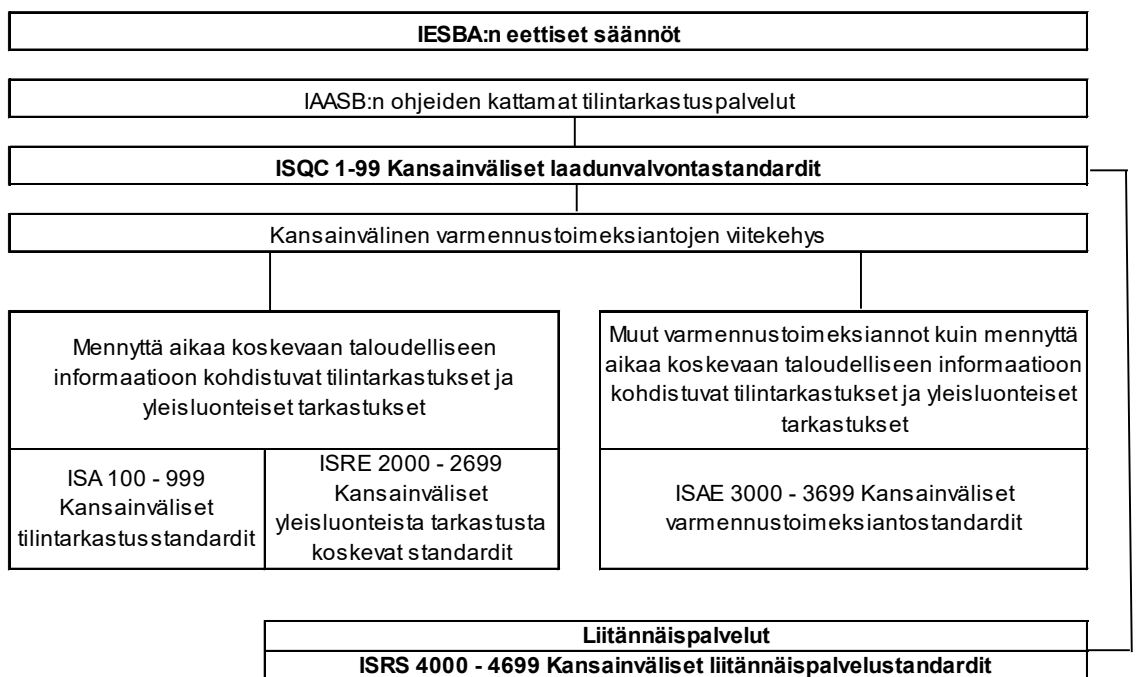
Standardi määrittää yleisellä tasolla ne ammatilliset velvollisuudet, jotka koskevat toimeksiantoja ”taloudelliseen informaatioon erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta”. Standardin mukaisesti tällaisen liitännäispalvelutoimeksiannon tavoitteena on, että tarkastuksessa suoritetaan ne tarkastusluonteiset toimenpiteet, joista tilintarkastaja ja rahoituksen antaja ovat erikseen sopineet. Tarkastuksen tarkkaa sisältöä ei siis varsinaisesti määritellä standardissa. (ISRS 4400, kohta 4-6.)

Erikseen sovitut toimenpiteet voivat olla ISRS 4400-standardin mukaisesti esimerkiksi erilaiset tiedustelut, analysoinnit, uudelleenlaskennat, vertailut sekä muut oikeellisuustarkastukset, havainnoinnit sekä vahvistusten hankinnat. Standardi ohjeistaa tilintarkastajaa dokumentoimaan tärkeitä seikkoja tehtyjen havaintojen tueksi. Dokumentoinnin tulee näin

myös osoittaa, että toimeksianto on suoritettu standardin sekä toimeksiannolle määriteltujen ehtojen mukaisesti. (ISRS 4400, kohta 14.)

Standardi määrittää myös toimeksiannon tarkastusraportin muodon ja sisällön. Julkisrahoitteisen projektin tarkastusraportilla ei anneta tilintarkastusstandardien eikä yleisluonteista tarkastusta koskevien standardien mukaista varmuutta, vaan tarkoituksena on raportoida tarkastuksessa tehdyistä havainnoista, joista raportin käyttäjä voi itse muodostaa johtopäätöksensä. (ISRS 4400, kohta 5.) Tarkastusraportti ei tässä tapauksessa ole julkinen asiakirja, toisin kuin tilinpäätöstarkastuksen tilintarkastuskertomus. (ISRS 4400, kohta 6.)

Kuviossa 1. havainnollistetaan liitännäispalveluihin kuuluvan julkisrahoitteisen projektin tarkastustoimeksiantoa koskevia sääntelyitä. Kuvan mukaisesti ISRS-4400 – standardin mukaisia toimeksiantoja ei lueta varmennustoimeksiantoihin, eikä niihin sovelleta varmennustoimeksiantoja koskevia standardeja.



Kuvio 1. Kansainvälisten tilintarkastusalan standardit ja ohjeet (St Akatemia 2014)

2.2 Olennaisuus julkisen rahoituksen tilityksen tarkastuksessa

Lakisääteisen tilintarkastuksen yhteydessä annettava lausunto on tarkastukseen pohjautuva johtopäätös siitä, antaako yhteisön tilinpäätös olennaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön toiminnasta ja taloudesta. Lakisääteisen tilintarkastuksen tavoitteena on tunnistaa mahdolliset olennaiset virheet tilinpäätöksessä. Se mikä kunkin tarkastuskohteen tilin-

päätöksessä on olennaista, määritetään olennaisuuslaskennan avulla. Tilintarkastaja määrittää käytettävät olennaisuusrajat ISA 320 – standardin mukaisesti pohjautuen esimerkiksi tarkastuksen kohteen toiminnan luonteeseen, tilinpäätöksen perustekijöihin ja tilinpäätöksen käyttäjiin. Määriteltyjen olennaisuusrajojen pohjalta muun muassa laskeaan tarkastuksessa käytettävät asianmukaiset otokoot ja arvioidaan mahdollisten virheellisyyksien olennaisuutta. (ISA 320, kohta 2.)

Muihin sovittuihin toimenpiteisiin kuuluvan julkisen rahoituksen tilityksen tarkastuksen osalta on huomioitavaa, että rahoittaja voi itse määrittää tarkastuksessa käytettävät otokoot. Olennaisuus voi myös käsitteenä puuttua tällaisesta tarkastustoimeksiannosta kokonaan ja tilintarkastajan odotetaan raportoivan pienimmätkin virheellisyydet.

3 Innovaatorahoituskeskus Tekes

Elinkeinoelämän keskusliiton mukaan ulkopuolinen rahoitus on yksi suomalaisen yrityksen kilpailukyvyn olennaisista tekijöistä. Suomessa yrityksen on mahdollista saada pankkirahoituksen lisäksi julkista rahoitusta esimerkiksi liiketoiminnan aloitukseen ja kehitykseen, kasvuun ja kansainvälistymiseen sekä erilaisiin projekteihin lainojen, takauksien ja avustusten muodossa. Eri tarkoituksiin julkista rahoitusta Suomessa tarjoavat Finnvera, Suomen Vientiluotto, Pohjoismaiden Investointipankki, Euroopan investointipankki, Suomen Teollisuussijoitus, Elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukset sekä Innovaatorahoituskeskus Tekes. (Elinkeinoelämän keskusliitto 2017a; Elinkeinoelämän keskusliitto 2017b)

Yritys voi hakea julkista rahoitusta esimerkiksi rahoittaakseen tuotekehittelyä, tutkimusta tai toimintansa laajentamista vientimarkkinoille (Tekes 2017b, 4.). Rahoittaja valitsee rahoitettavan yrityksen, joka käyttää sille myönnettyä rahoitusta ehtojen mukaisesti sovittuihin toimenpiteisiin. Yritys sitoutetaan raportoimaan rahoituksen käytöstä eli se on tilivelvollinen rahoittajaansa kohtaan.

Suomen työ- ja elinkeinoministeriön alainen organisaatio, Innovaatorahoituskeskus Tekes on yksi julkisen rahoituksen tarjoajista. Tekes rahoittaa suomalaisten yritysten, yliopistojen, korkeakoulujen ja tutkimuslaitosten tutkimus- ja kehitysprojekteja sekä innovatiivista liiketoimintaa (Tekes 2017c). Tekesistä säädetyn lain, Laki Innovaatorahoituskeskus Tekesistä (963/2013) 3 §:n mukaan innovaatorahoituskeskuksen tehtäviin kuuluu rahoituksen ja asiantuntemuksen kautta edistää teknologian ja innovaatioiden kehittämistä sekä tutkimus- ja innovaatiotoiminnan tulosten hyödyntämistä elinkeinotoiminnassa ja työelämässä. Tekesin tulee lain mukaan edistää myös aikaisen vaiheen pääomasijoitusmarkkinan kehittymistä.

Sekä suomalaiset että kansainväliset tutkimukset toteavat yritysten saaman julkisen rahoituksen lisäävän yritysten tutkimus- ja kehitysinvestointeja (Tekes 2017d). Tekes vastaa yritysten innovaatorahoitustarpeeseen merkittävästi. Vuonna 2016 yritysten Tekesiltä haetun rahoituksen euromäärä oli yhteensä 880 miljoonaa euroa, josta myönnettiin noin 53 % eli 467 miljoonaa euroa. Samana vuonna Tekes vastaanotti yrityksiltä 6830 rahoitushakemusta, joista 3760 eli noin 55 % sai myönteisen rahoituspäätöksen. (Tekes 2017a, 2-3.)

Tekes tarjoaa rahoitusta alle 5-vuotiaille start up -yrityksille, jotka tähtäävät kansainvälisille markkinoille, pienille ja keskisuurille yrityksille, jotka pyrkivät esimerkiksi viennin lisäämiseen sekä suurille ja midcap-yrityksille, jotka haluavat kehittyä pienten ja keskisuurten yritysten sekä tutkimusorganisaatioiden kanssa. (Tekes 2017b, 4.) Tekesin vuoden 2016

aikana yrityksille myöntämästä rahoituksesta valtaosa, 77 % meni pienille ja keskisuurille yrityksille. (Tekes 2017a, 3.)

3.1 Tekesin yrityksille tarjoamat rahoitusmuodot

Tekes tarjoaa rahoitustaan yrityksille avustus- ja lainapohjaisina rahoitusinstrumentteina, jotka muodostavat osan rahoitettavan projektin rahoituksesta. Tekesin tarjoamat avustukset luokitellaan aina julkiseksi tueksi, mutta lainarahoituksesta julkiseksi tueksi luetaan vain rahoituspäätöksessä ilmoitettu korkotuki. (Tekes 2017e, kohta 1)

Taulukkoon 1 on koottu yrityksille suunnatut Tekesin rahoitusmuodot sekä mahdolliset esimerkit niiden rahoituspalveluista. Yritykset voivat hakea Tekesiltä rahoitusta esimerkiksi tutkimus- ja kehittämistoimintaan, innovaatioihin ja kasvuun, audiovisuaalisen alan tuotantoon sekä ympäristömyönteisiin hankkeisiin (Tekes 2017b, 6-11). Tekes myöntää rahoitusta Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan, Nuorten innovatiivisten yritysten rahoituksen, De minimis-rahoituksen, Audiovisuaalisen alan tuotantokannustimen sekä Energiatuen muodoissa. De minimis-rahoitus on Euroopan komission määrittelemää avustusta, jota yritys voi hakea esimerkiksi Kiito-, Team Finland Explorer- sekä Innovaatioseteli-rahoituspalveluina. De minimis-rahoituksen myöntömäärä samalle yritykselle on rajoitettu 200 000 euroon kuluvan sekä kahden edellisen verovuoden aikana. (Tekes 2017b, 6-11; Tekes 2017f)

Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoitus on tarkoitettu tutkimus-, kehitys- ja pilotointihankkeille. Koska rahoitus maksetaan raportoitujen toteutuneiden kustannusten perusteella jälkikäteen, yrityksellä tulee olla riittävä oma rahoitus projektin toteuttamiseksi. (Tekes 2017g)

Lisäksi Tekes tarjoaa nuorille yrityksille rahoitusta innovaatio-, tutkimus- ja kehitystoimintaan, Audiovisuaalisen alan tuotantokannustin-rahoitusta tuotantoyhtiöiden audiovisuaalisille teoksille, jotka toteutetaan Suomessa sekä Energiatukea ympäristö- ja ilmastomyönteisiin investointihankkeisiin. (Tekes 2017h; Tekes 2017i)

Taulukko 1. Tekesin yrityksille tarjoamat rahoitusmuodot ja niiden rahoituspalvelujen esimerkkejä

Rahoitusmuoto	Rahoituspalvelu
Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoitus	Tutkimus, kehitys ja pilotointi
De minimis-avustus	Kiito, Innovaatioseteli, Team Finland Explorer
Nuorten innovatiivisten yritysten rahoitus	
Audiovisuaalisen alan tuotantokannustin	
Energiatuki	

3.2 Tekes ja tilintarkastus

Tekesin toimintaa sääntelee valtionavustuslaki, yritystuen yleisistä ehdoista annettu laki sekä hallintolaki (Roti 2016, 24.). Valtionavustuslain (688/2001) luvun 4 13 § sääntelee osaltaan valtionavustuksen käyttöä sekä 15 § valvontaa ja tarkastusta. Vaikka valtionavustuslaki velvoittaa Tekesiä valvomaan myönnetyn rahoituksen käyttöä, laki ei varsinaisesti velvoita Tekesiä käyttämään tähän tehtävään tilintarkastajaa. Taloudellisen informaation valvomiseen tilintarkastajan käyttö lienee tosin tehokkainta. Tekes on vuodesta 2004 suorittanut rahoitettuihin projekteihin myös tilintarkastajan tarkastuksen jälkeisiä jälkitarkastuksia (Roti 2016, 32).

4 Tekes-rahoitteisen projektin tarkastuksen tekninen toteutus

Tilintarkastajan tulee suorittaa Tekes-rahoitteisen projektin tarkastus liitännäispalvelustandardi ISRS 4400:n mukaisesti. Seuraavaksi käydään läpi toimeksiannon hallinnassa ja erityispiirteissä, teknisessä toteutuksessa sekä dokumentoinnissa huomioitavia seikkoja, jotta standardin tilintarkastajalle asettamat ammatilliset velvollisuudet tulisivat täytetyiksi ja Tekesin erityispiirteet rahoittajana huomioituiksi. Samalla muodostetaan tarkastusta ohjaava dokumentaatiopohja kohta kohdalta. Dokumentaatiopohjassa huomioidaan Tekesin yrityksille tarjoamat eri rahoitusmuodot, joten sitä voidaan lähtökohtaisesti soveltaa riippumatta rahoitusmuodosta. Dokumentaatiopohja on tilintarkastuksen tehostamiseksi muotoiltu valmiisiin lauseisiin, jotka tulisi täytyä tarkastuksen eri vaiheissa. Se vastaa näin ISRS 4400-standardin vaatimukseen suunnitella tarkastus tehokkaasti (ISRS 4400, kohta 13). Lopullinen ja kokonainen dokumentaatiopohja on saatavilla raportin liitteenä (liite 1).

4.1 Toimeksiannon ehdot

ISRS 4400-standardin mukaisesti tarkastustoimeksiannon ehtoja määriteltäessä tulee varmistua, että toimeksiannon antavan yhteisön edustajien sekä rahoittajan välillä on ymmärrys tarkastuksessa tehtävistä toimenpiteistä sekä toimeksiannon ehdoista. Ehtojen määrittely kirjallisella toimeksiantokirjeellä on paitsi asiakkaan myös tilintarkastajan edun mukaista. Toimeksiantokirjeen avulla vahvistetaan siis yhteisymmärrys tarkastuksen tavoitteista, tarkastuksessa suoritettavista toimenpiteistä, tehtävän laajuudesta, sekä annettavan raportin muodosta. (ISRS 4400, kohta 9-12.)

Toimeksiantokirjeessä on hyvä mainita myös tarkastusraportin jakelurajoituksista. Tilintarkastajan tulee huomioida, ettei toimeksiantoa voida ottaa vastaan, mikäli tarkastusraportin jakelua koskevat rajoitukset ovat ristiriidassa lakisääteisten vaatimusten kanssa. Toimeksiantokirjeen tarkoituksena onkin lisäksi varmistaa, että tilintarkastaja ottaa toimeksiannon vastaan. ((ISRS 4400, kohta 9-12.) ISRS 4400 –standardin mukainen listaus toimeksiannon ehdoissa sovitusta asioista on liitetty raportin loppuun (liite 2.).

Dokumentaatiopohjaan muodostetaan toimeksiannon ehtojen määrittelyssä huomioitavat seikat:

- Toimeksianto on otettu vastaan ja asiakkaalle on lähetetty ISRS 4400-standardin mukainen toimeksiantokirje.
- On varmistuttu ymmärryksestä tarkastuksessa suoritettavista toimenpiteistä sekä toimeksiannon ehdoista.

4.2 Tarkastuksen tavoite, toimeksiannon hallinta ja tarkastusprosessi

Tekes-rahoitteisen projektin tarkastuksen hallinnassa on huomioitava projektitarkastuksen erityispiirteet, asiakkaiden variaatio sekä asiakaslähtöinen ote toimeksiantoon. Seuraavaksi tarkastellaan Tekes-rahoitteisen projektin tarkastuksen tavoitteita sekä toimeksiannon hallinnan perusasioita.

Tekes-rahoitteisen projektin tarkastuksessa tarkastuksen pääkohteena on kustannustilitys, jolla yritys tilittää projektin kustannukset rahoitusehtojen mukaisesti rahoittajalle. Kustannustilityksellä esitettyjen projektikustannusten osalta arvioidaan niiden muodostumista, yhteyttä kirjanpitoon ja hyväksymiskäytäntöjä. Lisäksi arvioidaan yleisesti projektin talouden ja hallinnon järjestämistä. Tavoitteena on varmistaa kustannusten osalta niiden perustuminen kirjanpitoon, maksu sekä Tekesin ehtojen mukaisuus (Suoniemi 2017, 62). (Suoniemi 2014, s.6)

Tekes-rahoitteisen projektin tarkastustoimeksiannossa projektin toteuttava yritys on tilintarkastusyhteisön asiakkaana. Kun yritys on saanut myönteisen rahoituspäätöksen Teke-siltä, sen tulee hyväksyä rahoituksen ehdot ja ilmoittaa projektin tilintarkastaja rahoituspäätöksen hyväksymisilmoituksella (Suoniemi 2017, 60). Tilintarkastajan olisi hyvä tiedostaa mahdollisesti vaihteleva informointi tulevista Tekes-rahoitteisten projektien tarkastustoimeksiannoista; vaikka yrityksen tulee kirjata jo ennakoon rahoituksen hyväksymisilmoituksessa projektin tarkastukseen valittu tilintarkastaja, ei tilintarkastaja aina tule kuitenkaan etukäteen informoiduksi tilinpäätöstarkastusasiakkaan projektitarkastustoimeksiannosta. (Suoniemi 2014, s.2.)

Tilintarkastajan on hyvä lähettää asiakkaalle pyyntö tarkastuksessa tarvittavista asiakirjoista, dokumenteista ja muusta materiaalista sekä käydä etukäteen asiakkaan kanssa läpi projektin kustannus seurannan menetelmiä sekä Tekesin antamia yleisiä ehtoja (Suoniemi 2017, 62). Tarvittavaa materiaalia ja projektin kustannus seurantaa käsitellään tarkemmin luvuissa 4.3 ja 4.6.

Materiaalin pohjalta suoritettua tarkastuksen päätteeksi tilintarkastaja muodostaa tarkastusraportin, jolla raportoidaan tarkastuksessa ilmenneistä havainnoista. Tarkastusraportti lähetetään rahoitetun projektin suorittaneelle yritykselle, joka puolestaan toimittaa raportin rahoittajalle, Tekesille.

Liitännäispalvelustandardi ISRS 4400:n mukaan tilintarkastajan tulisi suunnitella työnsä siten, että toimeksianto tulisi suoritettua tehokkaasti (ISRS 4400, kohta 13). Toimeksiannon tehokasta tarkastusta edesauttaa tilintarkastajan tutustuminen keskeisiin ehtoihin, kuten rahoituksen yleisiin ehtoihin sekä mahdollisiin rahoituspäätöksessä annettuihin eri-

tyisehtoihin. Tehokkaan aikataulun suunnittelussa on hyvä huomioida tarkastettavan projektin kokonaiskustannukset ja niiden homogeenisyys, Tekesin asettamat rahoitusmuoto-kohtaiset otoskoot sekä asiakkaiden variaatio.

Mikäli projektin kokonaiskustannusten Tekes-rahoitusosuus on euromääräisesti huomattava, tulisi tarkastettavien kustannusten määrä ja rakenne huomioida aikataulutuksessa. Mikäli ostot koostuvat homogeenisista, euromääräisesti pienistä ostoista ja hankinnoista, voi tarkastettavien tositteiden määrä nousta suureksi riittävän tarkastusevidenssin eli tarkastuksen pohjana käytettävän tiedon saamiseksi. Tällaisessa tilanteessa voi olla aiheellista varata hieman enemmän aikaa projektin kulutarkastukselle.

Asiakkaiden variaatio voi myös osaltaan aiheuttaa ennakoitua pidempää tarkastusaikataulua. Asiakkaiden resurssierot, aineiston epäyhtenäisyys ja puutteet, usean mediaformaatin käyttö sekä mahdollisten käyttöoikeuksien hankkiminen asiakkaan sähköisiin järjestelmiin voivat tuoda ennakoimattomia haasteita tarkastustyöhön. Lisäksi kommunikaation puute asiakkaan ja tarkastajan välillä, sekä raporttien ja lopputilitysten valmistuminen aivan viimeisen raportointipäivän kynnyksellä voivat aiheuttaa haasteita aikataulutukselle.

(Packalén 18.9.2017.)

Dokumentaatiopohjaan liitetään ISRS 4400- standardin mukainen projektin tarkastusaikataulun suunnittelu:

- Suunniteltu projektitarkastuksen aikataulu tehokkaasti asiakas huomioiden.

4.3 Tarvittavat asiakirjat ja muu materiaali

Tekes-rahoitteisen projektin tarkastukseen valmistautuessa ennakoiva pyyntö tarvittavista materiaaleista helpottaa tarkastuksen sujuvuutta. (Suoniemi 2017, 62)

Tekes-rahoitteisen projektin tarkastuksen materiaalipyyntö tulisi sisältää esimerkiksi seuraavat dokumentit (Packalén 18.9.2017; Suoniemi 2017, 62):

- Rahoituspäätös liitteineen: sisältäen projektin kustannusarvion, aikataulun sekä hakemuksen
- Mahdolliset välipäätökset ja muutokset alkuperäiseen päätökseen
- Rahoituksen yleiset ehdot
- Johdon vakuutukset
- Selvitys projektin saamista mahdollisista muista tuista
- Välikustannustilitys ja luonnos viimeisestä kustannustilityksestä: sisältäen palkkaerittelylomakkeet ja yhteenvedot työtunneista työntekijöittäin
- Kirjallinen kuvaus projektikirjanpidosta
- Kirjallinen kuvaus työajanseurannasta
- Projektin pääkirja
- Projektin henkilöiden tuntikirjanpito projektin vastuullisen johtajan hyväksymänä
- Projektin työntekijöiden palkkakortit hieman projektia pidemmältä ajalta (palkkatason varmistamiseksi)

- Kululaskujen kopiot erittelyineen, mahdolliset sisäisiin ostoihin liittyvät hinnastot ja ostettujen palveluiden valintaperusteet
- Palkkojen maksulistat ja tiliotekopiot kulujen maksuista

Seuraavaksi tarkastellaan tarkemmin tarkastusta varten tarvittavia asiakirjoja ja muita materiaaleja sekä niistä huomioitavia seikkoja.

4.3.1 Rahoituspäätös

Rahoituspäätökseltä sekä sen liitteiltä on luettavissa projektin diaarinumero, aikataulu, kustannusarvio sekä mahdolliset rahoituksen erityisehdot. Lisäksi rahoituspäätöksen liitteenä on rahoitushakemus, joka sisältää projektille suunnitellut kulut esittävän projektisuunnitelman (Suoniemi 2014, 6.). Projektin diaarinumero kirjataan tarkastusraporttiin projektin identifioimiseksi. Kustannusarviosta nähdään päätöksellä myönnetyn rahoituksen jakautuminen kustannuslajeittain sekä laskennallisten kustannusten kertoimet. Kustannuslajeja ja laskennallisia kustannuksia käsitellään myöhemmin luvuissa 4.5 ja 4.8.2. Mahdollisilla väli- ja muutospäätöksillä on voitu tehdä muutoksia esimerkiksi projektin aikatauluun tai budjettiin ja nämä muutokset tulee huomioida myös tarkastuksessa. Rahoituspäätökselle on kirjattuna myös projektin vastuullinen johtaja, jonka tehtävänä on valvoa projektin etenemistä rahoituspäätöksen mukaisesti. (Suoniemi 2014, 6)

4.3.2 Johdon vakuutus ja selvitys muista tuista

Tarkastusta varten tulee asiakkaalta saada myös erillinen projektin johdon vakuutus sekä selvitys projektin mahdollisesti muista saamista tuista (Suoniemi 2017, 61). Johdon vakuutus on verrattavissa tavallisen tilintarkastustoimeksiannon johdon vahvistusilmoituskirjeeseen. Vahvistusilmoituskirjeen tarkoituksena on yhtiön toimivan johdon kirjallinen kiittäminen siitä, että toimiva johto katsoo täyttäneensä taloudellisen informaation laatimiseen liittyvät velvollisuutensa sekä antaneensa tilintarkastajalle täydelliset tiedot (ISA 580, kohta 11.). Johdon vahvistusilmoituskirjeeseen verrattuna erillinen johdon vakuutus voi olla vapaamuotoisempi ja kevyempi mutta asiakirjojen tarkoitus on käytännössä sama.

4.3.3 Välikustannustilitykset ja loppukustannustilitysluonnos

Tekes-rahoitteisen projektin tilitys koostuu usein loppukustannustilityksestä sekä välikustannustilityksistä, joita on tyypillisesti yhdellä projektilla 1-3 kappaletta. Tekes määrittää projektin toteuttavan yhtiön raportointiaikataulun rahoituspäätöksellä. Loppukustannustilitys on Tekes-rahoitteisen projektin tarkastuksen ensisijaisena kohteena. (Suoniemi 2014, 6.) Loppukustannustilitykseen voidaan tehdä tarkastuksen havaintojen perusteella vielä

muutoksia tilitettyihin kustannuksiin. Lisäksi Tekes hyväksyy tilintarkastuskustannuksen projektille. Näistä syistä loppukustannustilitys on ennen tarkastusta vielä luonnosvaiheessa.

4.3.4 Kirjalliset kuvaukset kirjanpidon ja työajanseurannan toteuttamisesta

Tekes vaatii tarkastusta varten yhtiön tuottamat kirjalliset kuvaukset projektikirjanpidon ja työajanseurannan toteuttamisesta. Kuvausten perusteella selvitetään projektikirjanpidon ja työajanseurannan toteutusta ja luotettavuutta, jäljitettävyysetjun aukottomuutta ja rahoitusehtojen mukaisuutta. Työajanseurannan ja kirjanpidon tarkastusta käydään tarkemmin läpi luvuissa 4.6 ja 4.8.1. (Tekes 2017j; Tekes 2017k; Tekes 2017l; Tekes 2017m; Tekes 2017n)

4.3.5 Palkkakortit ja työajanseurantadokumentit

Palkkatarkastusta varten tilintarkastaja tarvitsee projektin henkilöiden palkkakortit hieman projektia pidemmältä ajalta sekä projektijohtajan hyväksymät tuntikirjanpidon raportit. (Packalén 18.9.2017, Suoniemi 2014, 10.) Vaihtoehtoisesti tuntikirjanpitoa voidaan tarkastella yrityksen tuntikirjausjärjestelmässä. Tuntikirjausjärjestelmästä tulisi tällöin olla selvitettävissä kuukausittaiset projektijohtajan hyväksyntämerkinnät. Mikäli tilintarkastaja on tarkastanut yhtiön tilinpäätöksen, voi hän tukeutua palkkatarkastuksen osalta myös tilinpäätöstarkastuksessa saatuun evidenssiin (Suoniemi 2017, 62). Palkkatarkastusta käsitellään tarkemmin luvussa 4.6.

4.3.6 Projektin pääkirja, kululaskukopiot, maksulistat ja tiliotteet

Asiakkaalta tulisi pyytää projektikirjanpidon pääkirja sekä kululaskukopiot erittelyineen tarkastettavista kustannuksista. Pääkirjan perusteella arvioidaan osaltaan kirjanpidon toteutusta sekä jäljitettävyysetjun aukottomuutta (Tekes 2017j; Tekes 2017k; Tekes 2017l; Tekes 2017m; Tekes 2017n). Kululaskukopioiden ja pääkirjan lisäksi tarkastajalla olisi hyvä olla laskuerittelyt sekä mahdollisiin sisäisiin ostoihin liittyvät hinnastot, jotta voidaan varmistaa sisäisten ostojen tilityksen katteettomuus. Tarkastaja voi sopia myös asiakkaan kanssa tositteiden tarkastuksesta suoraan kirjanpidon järjestelmän kautta, jolloin voidaan vähentää lähetettävän materiaalin määrää. Tällöin olisi hyvä varmistua järjestelmätuntemuksesta, jotta aikaa ei kuluisi aineiston etsimiseen.

Palkkojen maksulistojen sekä tiliotteiden pohjalta varmistetaan Tekesin määrittämän otoksen laajuudelta palkkojen ja muiden kustannusten asianmukainen maksu. (Suoniemi 2017, 61)

Dokumentaatiopohjaan liitetään omaksi kohdakseen johdon vakuutukset varmistava kohta:

- Saatu projektijohdon vakuutus. Johto katsoo täyttäneensä taloudellisen informaation laatimiseen liittyvät velvollisuutensa sekä antaneensa tilintarkastajalle täydelliset tiedot.

4.4 Tarkastusta ohjaavat ehdot

Rahoitusmuotokohtaiset rahoituksen yleiset ehdot sanelevat osaltaan projektille hyväksyttävät kustannukset sekä eri kustannuslajikulujen tarkastuksessa erityisesti huomioitavat seikat. Tarkastuksessa tulee käyttää rahoituksen myöntämishetkellä voimassa olleita ehtoja. Huomioitavaa on, että ehdot muuttuvat aika ajoin (Suoniemi 2014, 6).

Yritys tilittää projektin toteutuneet kustannukset yleisten ehtojen mukaisesti jaoteltuna. Kustannusjaottelu on rahoitusmuotokohtaista ja jaotteluja käsitellään tarkemmin luvussa 4.5. Eri kustannuslajeihin kuuluvien kulujen tarkastuksessa erityisesti huomioitavia seikkoja käsitellään tarkemmin luvuissa 4.8.1 – 4.8.7.

Tilintarkastajan tulee ottaa kantaa paitsi rahoituksen yleisten ehtojen, myös mahdollisiin rahoituksen erityisehtojen noudattamiseen. Erityisehdot eroavat rahoitusmuodon yleisistä ehdoista ja ne esitetään rahoituspäätöksellä. Vertailu mahdollisten erityisehtojen olemassaoloon tehdään rahoituksen myöntämishetkellä voimassa olleisiin rahoituksen yleisiin ehtoihin (Tekes 2017j; Tekes 2017k; Tekes 2017l; Tekes 2017m; Tekes 2017n).

Tekesin maksatuspalvelujohtaja Anne Kleemolan mukaan Tekesin asettamat erityisehdot liittyvät pääsääntöisesti yrityksen taloudelliseen tilaan. Tällöin Tekes edellyttää, että yrityksen tulisi saada lisärahoitusta, jotta Tekes voi myöntää projektiin rahoitustaan. Rahoituspäätös ei astu voimaan, ellei ehtoa täytetä. Lisärahoituksen toteutumisen varmistaa tilintarkastaja erillisellä lausunnolla. Erityisehdot voivat olla myös projektin aikana täytettäviä. Tällöin, vaikka yritys on saanut myönteisen rahoituspäätöksen, erityisehdon täyttämistä seurataan välikustannustilitysten toimittamisen yhteydessä. Mikäli ehto ei täyty, Tekesillä voi olla oikeus keskeyttää rahoituksen maksatus tai päättää projekti rahoituksen yleisten ehtojen mukaisesti. (Kleemola 17.11.2017)

Dokumentaatiopohjan suunnittelu-osioon liitetään keskeisiin ehtoihin tutustuminen. Tilintarkastajan tulee täydentää dokumentaatiopohjaan tarkastuksessa käytettävät rahoitusmuodosta riippuvat yleiset ehdot, rahoituspäätöksen mahdolliset erityisehdot sekä miten erityisehdot tullaan ottamaan tarkastuksessa huomioon.

- Tutustuttu keskeisiin ehtoihin, kuten rahoituksen yleisiin ehtoihin sekä mahdollisiin rahoituspäätöksessä annettuihin erityisehtoihin.
 - Projektin tilityksen tulee noudattaa seuraavia Tekesin yleisiä ehtoja (täydennä rahoitusmuotokohtaiset ehdot ja vuosiluku)

- Rahoituspäätös sisältää seuraavat erityisehdot (täydennä):
- Rahoituspäätöksen sisältämät erityisehdot otetaan tarkastuksessa huomioon seuraavasti (täydennä):

4.5 Rahoitusmuotoikohtaiset kustannuslajijaottelut

Kustannustilityksellä yritys raportoi projektin toteutuneet kustannukset ja erottelee ne kustannuslajeittain. Taulukossa 2 on koottuna rahoitusmuotoikohtainen kustannuslajijaottelu. Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoituksen kustannukset jaotellaan rahapalkkoihin, henkilösivukustannuksiin, yleiskustannuksiin, aine- ja tarvikekustannuksiin, laiteostoihin, laitepoistoihin/-vuokriin sekä ostettuihin palveluihin. Energiatuella rahoitettujen projektien kustannuksilla on vastaava jaottelu pois lukien laitepoistot/-vuokrat. De minimis-muotoisen avustuksen sekä Audiovisuaalisen alan tuotantokannustimen kustannukset on jaoteltu hieman yksinkertaisemmin. Jaottelu sisältää rahapalkat, henkilösivukustannukset, ostetut palvelut ja muut kustannukset. Nuorten innovatiivisten yritysten rahoituksen kustannukset jaotellaan puolestaan rahapalkkoihin, henkilösivukustannuksiin sekä ostoihin. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Taulukko 2. Tekesin rahoitusmuotokohtaiset kustannuslajijaottelut

Rahoitusmuoto	Kustannuslajijaottelu
Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoitus	Rahapalkat Henkilösivukustannukset Yleiskustannukset Matkakustannukset Aine- ja tarvikekustannukset Laitteostot Laitespoistot/-vuokrat Ostetut palvelut
De minimis-avustus	Rahapalkat Henkilösivukustannukset Ostetut palvelut Muut kustannukset
Nuorten innovatiivisten yritysten rahoitus	Rahapalkat Henkilösivukustannukset Ostot
Audiovisuaalisen alan tuotantokannustin	Rahapalkat Henkilösivukustannukset Ostot Muut kustannukset
Energiatuki	Rahapalkat Henkilösivukustannukset Yleiskustannukset Matkakustannukset Aine- ja tarvikekustannukset Laitteostot Ostetut palvelut

Rahoituspäätöksen liitteenä oleva projektin kustannusarvio määrittää kullekin kustannuslajille hyväksyttävän kustannusten enimmäismäärän. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s) Pienemmissä De minimis-avustuksissa on käytössä yksinkertainen kustannusarvio, jossa muiden kustannusten enimmäismäärä projektille määritellään flat rate -kertoimen avulla (Tekes 2017t). Flat rate –kerrointa käsitellään tarkemmin luvussa 4.8.2.

Tilintarkastajan tulee ottaa kantaa, ovatko projektin kustannukset tilitetty Tekesille oikean kustannuslajin alla (Tekes 2017j; Tekes 2017k; Tekes 2017l; Tekes 2017m; Tekes 2017n). Kustannusten jaottelua käydään läpi tarkemmin luvuissa 4.8.1 – 4.8.7.

Dokumentaatiopohjaan liitettävään Kustannustarkastus-osioon liitetään seuraava kohta:

- Projektin kustannukset on raportoitu kustannusarviolla esitettyjen kustannuslajikohtaisten enimmäismäärien puitteissa.

4.6 Projektin kirjanpidon toteutuksen tarkastus

Tilintarkastajan tulee arvioida projektikirjanpidon toteutusta ja luotettavuutta, jäljitettävyyssketjun aukottomuutta sekä projektikirjanpidon rahoitusehtojen mukaisuutta. Projektin kirjanpidon toteutusta arvioidaan kirjanpidon raportin, kustannustilityksen sekä yrityksen tuottaman kirjallisen projektikirjanpitoa koskevan kuvauksen pohjalta. (Tekes 2017j; Tekes 2017k; Tekes 2017l; Tekes 2017m; Tekes 2017n)

Tekesin rahoitusehdot määrittelevät rahoitetun projektin asianmukaisen kustannusten seurannan seuraavasti:

”Rahoituksen saajan on järjestettävä kirjanpitonsa siten, että projektista aiheutuneet kustannukset voidaan yksilöidä ja niiden yhteys kirjanpitoon ja kustannustilitykseen voidaan todentaa. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)”

Jotta projektin kustannukset voidaan yksilöidä tarkastuksen kannalta tehokkaasti, tulisi yrityksen kirjanpidossa käytännössä olla avattuna projektia varten oma kustannuspaikka (Packalén 18.9.2017.).

Jäljitettävyyssketju tulisi olla aukoton kustannustilityksestä tiliotteelle ja projektikirjanpitoon asti. Suoniemi listaa esimerkin tyypillisestä ketjusta palkkojen aukottomuuden tarkastuksessa seuraavasti: Kustannustilityslomake – Palkkaerittelylomake – Tuntikirjanpito – Palkkakortit – Maksulistat – Tiliote - Projektin pääkirja – Pääkirja (Suoniemi 2017, 62.).

Palkkaerittelylomakkeen ja kustannustilityksellä ilmoitettu projektin palkkakustannusten tulisi täsmätä toisiinsa. Palkkaerittelylomakkeelta valitaan Tekesin rahoitusmuodolle määrittämää otosta vastaava tarkastettava osuus, jonka tulisi kattaa palkkakustannuksia jokaiselta kustannustilitysjaksolta. Tarkastettavasta otoksesta varmistetaan, että palkkaerittelylomake vastaa palkkakorttien tietoja ja tuntikirjanpidon tunteja ja että palkat on asianmukaisesti maksettu. Palkkojen maksu tarkastetaan maksulistojen ja tiliotteiden pohjalta. Palkkakustannukset on voitu johtaa projektille työajanseurannan sekä palkkakirjanpidon pohjalta. Tällöin palkkakustannuksia ei välttämättä ole kirjattu projektin pääkirjalle ja ne tarkastetaan yhtiön pääkirjan perusteella. (Suoniemi 2017, 62)

Asiakkaiden taloushallinnon osaamisen variaatio voi aiheuttaa osaltaan haasteita projektikirjanpidon tarkastukseen. Kustannustilitysten tarkastuksen yhtenä yleisimpänä ongelma-kohtana onkin erillisen projektikirjanpidon puuttuminen (Suoniemi 2014, 9).

Dokumentaatiopohjaan liitetään kustannusten seurannan arviointia varten seuraavat kohdat:

- Arvioitu projektikirjanpidon toteutusta ja luotettavuutta, jäljitettävyyssketjun aukottomuutta sekä projektikirjanpidon rahoitusehtojen mukaisuutta.
 - Todettu seuraavaa (täydennä):

- Projektilla on kirjanpidossa oma kustannuspaikka tai projektin menot ovat muutoin selkeästi yksilöity projektille
- Kustannustilityksen kulut voidaan johtaa projektikirjanpidosta

4.7 Tekesin määrittämät otoskoot

Luvussa 2.2 käytiin läpi julkisrahoitteisten projektien tarkastuksen yhtä erityispiirrettä, olennaisuuden puuttumista. Tavallisesti lakisääteisissä tilintarkastuksissa tarkastaja määrittää tarkastusta varten olennaisuusrajat, joiden pohjalta lasketaan tarvittavat kustannustarkastuksen otoskoot. Tekes-rahoitteisten projektien tarkastuksissa kustannuslajikohtaiset otoskoot ovat kuitenkin määriteltäviä Tekesin toimesta.

Taulukossa 3 on koottuna yrityksille tarjottujen projektirahoitusten tarkastuksissa käytettävät otoskoot. Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoituksella rahoitetun projektin kustannukset tulisi tarkastaa vähintään 30 % otoksella ja maksut 15 % otoksella. Myös Nuorten innovatiivisten yritysten rahoituksella sekä Energiatuella rahoitetun projektin kustannukset tulisi tarkastaa vähintään 30 % otoksella sekä maksut 15 % otoksella. De minimis-avustuksella ja Audiovisuaalisen alan tuotantokannustimella rahoitetun projektin kustannukset tulisi puolestaan tarkistaa 100 %:sti ja maksut 50 %:sti. (Tekes 2017j; Tekes 2017k; Tekes 2017l; Tekes 2017m; Tekes 2017n)

Taulukko 3. Tekesin määrittämät otoskoot

Rahoitusmuoto	Otos
Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoitus	30 % kustannuksista ja 15 % maksuista
De minimis-avustus	100 % kustannuksista ja 50 % maksuista
Nuorten innovatiivisten yritysten rahoitus	30 % kustannuksista ja 15 % maksuista
Audiovisuaalisen alan tuotantokannustin	100 % kustannuksista ja 50 % maksuista
Energiatuki	30 % kustannuksista ja 15 % maksuista

Dokumentaatiopohjaan liitetään tarkastuksen laajuudessa huomioitavat otoskoot:

Kustannustarkastus suoritettu kustannuslajikohtaisesti Tekesin määrittämän otoskoon laajuudella (valitse rahoitusmuoto):

- Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoitus: 30 % kustannuksista ja 15 % maksuista
- De minimis-avustus: 100 % kustannuksista ja 50 % maksuista

- Nuorten innovatiivisten yritysten rahoitus: 30 % kustannuksista ja 15 % maksuista
- Audiovisuaalisen alan tuotantokannustin: 100 % kustannuksista ja 50 % maksuista
- Energiatuki: 30 % kustannuksista ja 15 % maksuista

4.8 Kustannustarkastus

Seuraavaksi käydään läpi Tekes-rahoitteiselle projektille hyväksyttävien kustannusten pääperiaatteita sekä tarkastellaan tarkemmin kustannuslajikohtaisia tarkastuksessa huomioitavia seikkoja. Tekes-rahoitteisen projektin tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan arvonnlisäverottomat kustannukset ovat tukikelpoisia, mikäli ne ovat suoriteperusteisesti aiheutuneita projektista sen keston aikana, perustuvat laskuun ja löytyvät rahoituksen saajan kirjanpidosta (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s).

Suoriteperusteen mukaisesti projektin kustannustilityksellä ei voida siis yleensä tilittää menoa, joka perustuu ennen projektin alkua tehtyyn tilaukseen. Näin voidaan kuitenkin poikkeuksellisesti menetellä, mikäli projektin käynnistymiseen kytketty purkamismahdollisuus on liitetty tilaukseen. Energiatuella rahoitettu investointihankkeen käyttöomaisuuden hankinta tai rahoitettavan rakentamis-, muutos- tai parannustyön aloitus tulisi vastaavasti suoriteperustetta noudattaen käynnistyä vasta tuen hakemisen jälkeen. Audiovisuaalisen alan tuotantokannustimella rahoitetun projektin tukikelpoisiksi kustannuksiksi lasketaan myös ne tuotantoa edeltävän vaiheen ja jälkituotannon kustannukset, jotka ovat syntyneet Suomessa. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Kustannusten tulisi olla raportoitu projektille arvonnlisäverottomina. Mikäli rahoituksen saaja ei ole arvonnlisäverovelvollinen, voidaan kustannukset kuitenkin hyväksyä myös arvonnlisäverollisina. Kustannustilityksellä voidaan tilittää myös arvonnlisäverollisia kustannuksia niiltä osin, kun ne liittyvät arvonnlisäverottomaan toimintaan. Tällöin maksettava arvonnlisävero jää rahoituksen saajalle kustannukseksi. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Kustannusten arvonnlisäverottomuus, suoriteperusteinen ajoittuminen projektille ja niiden perustuminen laskuun tai muuhun tositteeseen tarkastetaan Tekesin määrittämän otoskoon laajuudelta kultakin kustannuslajilta asiakkaan toimittamien dokumenttien perusteella. Tarkastuksissa nousseita tilityksillä raportoitujen kustannusten yleisimpiä ongelmia ovat tilitetyt projektille kuulumattomat kustannukset sekä kustannukset, jotka sisältävät virheellisesti arvonnlisäveron. (Suoniemi 2014, 6)

Tekes on listannut kunkin rahoitusmuodon omissa yleisissä ehdoissa ne kustannukset, jotka eivät ole kyseiselle rahoitusmuodolle hyväksyttäviä. Yhteisiä eri rahoitusmuodoilla rahoitettujen projektien tukikelvottomia kustannuksia ovat esimerkiksi rahoituksen saajan rahoitusosuudet tutkimusorganisaatiossa toteutettavaan projektiin, palkkakustannukset, joihin on saatu palkkatukea sekä projektisuunnitelmaan kuulumattomat kustannukset. Huomioitavaa on, ettei yritys saa rahoittaa kustannusten maksuja maksun saajan antamalla lainalla, kuten osamaksulla. Projektille tilitettyt kustannukset tulisi siis olla pääsääntöisesti jo maksettuna, kun ne tilitetään Tekesille. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Dokumentaatiopohjaan muodostetaan näiden lähtökohtien pohjalta kustannustarkastuksessa huomioitavat peruseriaatteet:

Projektille tilitettyt kustannukset:

- ovat arvonalisäverottomia
- löytyvät rahoituksen saajan kirjanpidosta
- ovat aiheutuneet suoriteperusteisesti projektista sen kestoaikana
- ovat maksettu rahana. Maksuja ei ole rahoitettu maksun saajan antamalla lainalla. (esim. osamaksut)
- eivät sisällä rahoituksen yleisissä ehdoissa määriteltyjä rahoitusmuodolle tukikelvottomia kustannuksia.

Audiovisuaalisen alan tuotantokannustin (valitse, jos soveltuva):

- ovat aiheutuneet Suomessa tuotannon (mukaan lukien tuotantoa edeltävä vaihe ja jälkituotanto) kestoaikana

4.8.1 Palkkakustannukset ja työajanseuranta

Rahoitusmuotokohtaiset tarkastusraporttimallit ohjeistavat myös palkkatarkastuksessa. Palkkakustannukset sekä niiden maksut tulisi tarkastaa Tekesin määrittämien rahoitusmuotokohtaisten otoksien mukaisella laajuudella (Tekes 2017j; Tekes 2017k; Tekes 2017l; Tekes 2017m; Tekes 2017n). Projektille tilittävät palkkakustannukset lasketaan lähtökohtaisesti työntekijöiden projektille tehtyjen tuntien suhteessa tehtyyn kokonaistuntimäärään Tekesin vuonna 2017 uudistaman palkkaerittelylomakkeen mukaisesti (Tekes 2017u). Seuraavaksi käydään läpi tarkemmin työajanseurannan vaatimuksia, projektille hyväksyttävää työntekijöiden palkkatasoa sekä projektille kohdistuvien palkkojen laskentaperusteita.

Projektintyöajanseurannan kuvauksen ja muiden saatujen dokumenttien perusteella tarkastuksessa arvioidaan työajanseurannan toteutusta ja luotettavuutta sekä sen rahoitusehtojen mukaisuutta (Tekes 2017j; Tekes 2017k; Tekes 2017l; Tekes 2017m; Tekes 2017n).

Kustannustilityksen liitteenä olevalla palkkaerittelylomakkeella on listattu projektityöntekijät ja heidän työtuntinsa projektille. Tarkastuksessa verrataan tehtyä työajanseurantaa Tekesille raportoituihin tunteihin. Projektin työntekijöiden tulee pitää tuntitasoista työajanseurantaa projektille tehdyistä tehokkaan työajan tunneista ja tuntien tulisi olla kuukausittain ja henkilöittäin hyväksytty projektin vastuullisen johtajan tai työntekijän esimiehen toimesta.

Työntekijöiden projektille raportoimien tuntien ei tulisi sisältää palkallisia poissaoloja, kuten sairaus- tai vuosilomaa. Mikäli projektin työntekijälle ei ole määritelty kokonaistyöaika tai häneen ei sovelleta työaikalakia, hänen tulee pitää tuntitasoista työajanseurantaa kokonaistyöajastaan. Tekes ei syyskuusta 2017 alkaen ole edellyttänyt tilintarkastajan tarkastavan työntekijän raportoimien kokonaistyötuntien yhteneväisyyttä henkilön työ- tai työehtosopimuksessa määriteltyihin kokonaistunteihin, vaan tarkastaa nämä jatkossa itse pistokokeilla (Tekes 2017v). Sekä projektituntien että kokonaistyöajan seurannan tarkoituksena on mahdollistaa projektille raportoitujen tuntien suhteuttaminen kokonaistyömäärään.

Nuorten innovatiivisten yritysten rahoituksen työajanseurantavaatimukset ovat muihin rahoitusmuotoihin nähden poikkeukselliset: mikäli yritys saa ainoastaan Nuorten innovatiivisten yritysten rahoitusta, on sen mahdollista tilittää rahapalkat myös ilman työajanseurantaa. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Dokumentaatiopohjaan liitetään työajanseurannan tarkastuksessa huomioitavat seikat:

- Saatu työajanseurannan kuvaus
- Arvioitu työajanseurannan toteutusta, luotettavuutta ja rahoitusehtojen mukaisuutta
 - Todettu seuraavaa (täydennä):
- Palkkaerittelylomakkeella raportoitu työtuntimäärä täsmää projektin työajanseurantaan
- Projektijohtaja tai projektityöntekijän esimies on hyväksynyt kuukausittain projektille tehdyt työtunnit

Tekesille tilitettyjen palkkojen sisältämien työntekijöiden palkkojen tasot eivät saa poiketa työntekijöiden vastaavien työtehtävien aikaisemmasta palkasta, muun työn palkasta tai muusta korvauksesta, jota yritys on maksanut työntekijälle projektin aikana. Tämä voidaan varmistaa tarkastamalla palkkakortteja hieman projektia pidemmältä, aikaisemmalta ajalta.

Yritys kohdistaa projektityöntekijöiden palkkakustannukset työajanseurannan perusteella Projektille kohdistuva palkkaosuus lasketaan projektin työntekijän ennakonpidätyksen alaisista palkoista projektille kohdistetun työajan suhteessa kokonaistyöaikaan. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s). Taulukossa 4. on ha-

vainnollistettu esimerkkilaskelmalla työntekijän palkan kohdistus projektille yhden kuukauden osalta. Panu Projektityöntekijä on vuoden 2017 syyskuussa tehnyt Tekes-rahoitteiselle projektille 80 työtuntia. Kokonaistyöaika samalta kuukaudelta on yhteensä 152 tuntia. Jakamalla projektityötunnit kokonaistyötunneilla, saadaan henkilön tekemä tuntiprosenttiosuus projektille, tässä 53 %. Henkilön palkkakortin ennakonpidätyksen alainen palkka vuoden 2017 syyskuussa on 2200 euroa. Kertomalla palkka projektin tuntiprosenttiosuudella, saadaan projektille kohdistuva palkkaosuus yhden kuukauden osalta: 1157,89 euroa.

Taulukko 4. Esimerkkilaskelma työntekijän palkan kohdistuksesta projektille

Työntekijän nimi	kk	projek- tin työ- aika, h	kokonaistyö- aika, h	osuus projekttil- le	kokonaispalk- ka	projektille kohdistettu palkka
Panu Projek- tityöntekijä	syys 2017	80	152	53%	2,200.00 €	1,157.89 €

Tarkastajan tulee lisäksi huomioida, että mahdolliset palkan sijaan maksetut työkorvaukset eivät kuulu kustannuslajin rahapalkat alla tilitettäviin kustannuksiin. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Dokumentaatiopohjaan liitetään luvun 4.7 peruseriaatteiden lisäksi seuraavat palkkakustannusten tarkastuksessa erityisesti huomioitavat seikat:

- Palkkaerittelylomakkeella raportoidut rahapalkat täsmäävät palkkakirjanpitoon.
- Projektin työntekijöiden palkat on johdettavissa projektille tehtyjen tuntien suhteessa tehtyyn kokonaistyöaikaan.
- Projektin työntekijöiden palkkataso vastaa vastaavista työtehtävistä projektin aikana saatua aikaisempaa palkkaa.
- Projektille raportoidut palkkakustannukset eivät sisällä palkkioita tai muita työkorvauksia

4.8.2 Laskennallisten kustannukset

Tekes-rahoitteisen projektin laskennallisiin kustannuksiin kuuluvat rahoitusmuodosta riippuen henkilösivukustannukset, yleiskustannukset sekä ns. yksinkertaisen kustannusarvion de minimis-rahoitteisten projektien muut kustannukset. Laskennallisia kustannuksia tarkastaessa tulee haastatella projektin johtoa laskennallisten kustannusten laskentaperusteista, tarkastaa raportoitujen laskennallisten kustannusten kustannusarvion mukaisuus sekä matemaattinen oikeellisuus. (Tekes 2017j; Tekes 2017k; Tekes 2017l; Tekes 2017m; Tekes 2017n)

Henkilösivukustannukset sisältävät esimerkiksi loma-ajan ja sairausajan palkkaa, sosiaaliturvan kustannuksia, rekrytointikustannuksia, luontoisetuja sekä työvaatekuluja. Tekesin

kustannusarviolla määrittämän henkilösivukulu- eli HSK-kertoimen avulla lasketaan projektin palkkoihin suhteutettu hyväksyttävä henkilösivukulujen osuus. Tekes on määrittänyt rahoitusmuotokohtaiset maksimiprosenttiosuudet henkilösivukuluille kunkin rahoitusmuodon yleisissä ehdoissa. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Yleiskustannukset ovat henkilösivukustannusten tavoin Tekesin määrittämän kertoimen perusteella laskettavia projektin laskennallisia kustannuksia. Yleiskustannus- eli YK-kerroin on määritetty niin ikään Tekesin hyväksymällä kustannusarviolla ja se lasketaan palkkojen ja henkilösivukulujen yhteissummasta. Yleiskustannuksia raportoidaan omana kustannuslajinaan Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoituksella sekä Energiatuella rahoitetuilla projekteilla. Yleiskustannusluonteisia menoja ovat esimerkiksi johdon ja hallinnon palkat, toimisto-, tietotekniikka- ja toimitilakustannukset. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Taulukossa 5. havainnollistetaan henkilösivukustannusten ja yleiskustannusten laskentaperiaatteita. Kustannustilityksellä raportoitujen henkilösivukustannusten tulisi vastata kustannusarviolla esitettyä henkilösivukustannuskertoimen osuutta toteutuneista rahapalkkoista (x), tässä tapauksessa 18 % 80 500 eurosta. Henkilösivukustannuksiksi saadaan näin $18 \% * 80\ 500\ e = 14\ 490$ euroa.

Vastaavasti raportoidut yleiskustannukset tulisi voida johtaa kustannusarviolla esitetyn yleiskustannuskertoimen määrittämällä prosenttiosuudella raportoitujen rahapalkkojen ja henkilösivukustannusten yhteissummasta. Tässä tapauksessa yleiskustannusten osuus on siis $43 \% * (80\ 500\ e + 14\ 490\ e) = 40\ 845,70$ euroa. Esimerkissä voidaan siis todeta kustannustilityksellä raportoitujen henkilösivu- ja yleiskustannusten olevan Tekesin hyväksymän kustannusarvion mukaisia ja matemaattisesti oikein.

Taulukko 5. Esimerkki henkilösivu- ja yleiskustannusten laskentaperiaatteista

Tekesin hyväksymä kustannusarvio:

Henkilösivukustannuskerroin	18%
Yleiskustannuskerroin	43%

Kustannustilitys:

Rahapalkat, x	80,500.00 €	
Henkilösivukustannukset, y	14,490.00 €	= 18 % * x
Yleiskustannukset, z	40,845.70 €	= 43 % * (x + y)

Tekes on oikeutettu tarkistuttamaan sekä toteutuneet henkilösivukustannukset, että yleiskustannukset. Mikäli toteutuneet laskennalliset kustannukset ovat jääneet alle kustannus-

arviossa hyväksytyyn prosentuaalisen määrän, Tekes voi maksaa rahoitusta toteutuneiden kustannusten mukaisesti. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Flat rate on osaltaan laskennallisen kustannuksen kerroin. Sitä käytetään De minimis-avustuksella rahoitetuissa projekteissa muiden kustannusten kohdistamiseen projektille. Muut kustannukset sisältävät näissä projekteissa yleis-, aine-, tarvike- ja matkakustannuksia sekä laiteostoja, -poistoja ja -vuokria (Tekes 2017p). Projekteissa, joissa käytetään flat rate-kerrointa, käytetään myös yksinkertaista kustannusarviota. De minimis –avusteisten projektien kustannuslajijaottelu koostuu rahapalkkojen ja henkilösivukulujen lisäksi vain ostetuista palveluista sekä flat rate -kertoimella kohdistettavista muista kustannuksista. Flat rate-kerroin on korkeintaan 20 % De minimis-hankkeen muiden kustannuslajien yhteismäärästä. (Tekes 2017w)

Dokumentaatiopohjaan liitetään laskennallisten kustannusten tarkastuksessa huomioitavat seikat:

- Haastateltu projektin johtoa laskennallisten kustannusten laskentaperiaatteista.
- Projektin henkilösivukustannukset ovat rahoituspäätöksen kustannusarvion mukaiset ja matemaattisesti oikein.
- Projektin yleiskustannukset ovat rahoituspäätöksen kustannusarvion mukaiset ja matemaattisesti oikein.

De minimis-rahoitus (valitse, jos soveltuva):

- Muut kustannukset ovat rahoituspäätöksen kustannusarvion mukaiset ja matemaattisesti oikein.

4.8.3 Matkakustannukset

Tekes-rahoitteen projektin hyväksyttävien kustannusten peruseriaatteiden lisäksi matkakustannusten osalta tulisi huomioida verovapaat matkakorvaukset sekä matkakustannusten rahoitusmuoto kohtainen tilitys Tekesille. Pääsääntöisesti ne matkakulut, jotka ovat sisällytetty projektisuunnitelmaan, ovat projektille hyväksyttäviä. Verovapaat matkakustannusten korvaukset kuten päivärahat ja kilometrikorvaukset hyväksytään projektille Verohallinnon päätöksen mukaisina.

Matkakustannusten kustannuslaji Tekesille tilittäessä vaihtelee rahoitusmuodoittain. Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoituksella ja Energiatuella rahoitetut projektit raportoivat matkoihin liittyvät kustannuksensa omana matkakustannukset-kustannuslajinaan. De minimis-avustuksella ja Audiovisuaalisen alan tuotantokannustimella rahoitettujen projektien matkakustannukset raportoidaan muissa kustannuksissa. Nuorten innovatiivisten yritysten rahoituksella rahoitetuilla projekteilla matkakustannukset ra-

portoidaan ostoissa. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Dokumentaatiopohjaan liitetään luvun 4.7 yhteydessä liitettyjen peruseriaatteiden lisäksi seuraavat matkakustannusten tarkastuksessa erityisesti huomioitavat seikat:

- Matkakustannukset on raportoitu oikean kustannuslajin alla
- Matkakustannukset perustuvat laskuun
- Verovapaat matkakustannusten korvaukset on raportoitu Verohallinnon päätöksen mukaisina

4.8.4 Aine- ja tarvikekustannukset

Tekes-rahoitteisen projektin aine- ja tarvikekustannusten osalta tulisi hyväksyttävien kustannusten peruseriaatteiden lisäksi huomioida mahdolliset sisäiset veloitukset sekä rahoitusmuotokohtainen tilitys Tekesille. Aine- ja tarvikekustannukset ulkopuolisilta hyväksytään laskun mukaisina, mutta sisäiset veloitukset tulee tilittää rahoittajalle omakustannushintaisina.

Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoituksella sekä Energiatuella rahoitetut projektit raportoivat aine- ja tarvikeostot omalla kustannuslajillaan aine- ja tarvikekustannuksissa. De minimis-avustuksella rahoitettujen projektien aine- ja tarvikeostot raportoidaan muissa kustannuksissa. Nuorten innovatiivisten yritysten rahoituksella ja Audiovisuaalisen alan tuotantokannustimella rahoitetuilla projekteilla aine- ja tarvikeostot raportoidaan ostoissa. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Dokumentaatiopohjaan liitetään luvun 4.7 yhteydessä kirjattujen peruseriaatteiden lisäksi seuraavat Aine- ja tarvikekustannusten tarkastuksessa erityisesti huomioitavat seikat:

- Aine- ja tarvikekustannukset on raportoitu oikean kustannuslajin alla
- Aine- ja tarvikekustannukset perustuvat laskuun
- Sisäiset veloitukset on tilitetty katteettomina

4.8.5 Laitteostot

Tekes hyväksyy projektin kustannukseksi sellaiset laitehankinnat, jotka ovat pääosin projektin käytössä ja joiden taloudellinen käyttöikä on enintään kolme vuotta. Laitehankinnoiksi ei hyväksytä yleiskustannusluonteisia hankintoja, kuten työntekijöiden matkapuhelimia tai tietokoneita. Mikäli hankittua laitetta käytetään projektin ohella myös muussa toiminnassa, hyväksytään laitehankinnan hinta projektille siinä suhteessa, kun sitä käytetään projektissa. Laitte voidaan hankkia projektille rahoitusyhtiön kanssa tehdyllä rahoitussopimuksella, jos laitteen hintaa on lyhennetty tilitykseen mennessä vähintään saman verran kuin Tekes-rahoituksen osuus on kyseisestä laitteesta. Laitteen tulisi tällaisessa tilantees-

sa olla myös toimitettuna rahoituksen saajalle. Tekes lukee laiteostoihin myös projektia varten hankitut ohjelmistot, mutta pilvipalveluhankinnat tulee sen sijaan tilittää laitevuokrana. Laitevuokria käsitellään tarkemmin seuraavassa luvussa. (Tekes 2017o)

Yrityksen tulee noudattaa lakia julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista, mikäli se saa Tekesin rahoitukseen sisältyvää tai muuta julkista tukea yli 50 %. Lain julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista (1397/2016) 4 luvun 25 § mukaan, mikäli hankinta ylittää ilman arvonlisäveroa hankintalain 60.000 euron kansallisen kynnsarvon, tulee se kilpailuttaa. Huomioitavaa hankinnan arvon määrittämisessä on, että projektille samalta toimittajalta ostetut palvelut ja tavarat katsotaan lähtökohtaisesti yhdeksi hankinnaksi. Yrityksen tulee erikseen perustella ennen hankinnan tekemistä, mikäli samalta toimittajalta ostettavat tuotteet ja palvelut eivät ole yhdeksi hankinnaksi tulkittavia. Tarkastuksen yhteydessä tulisi ottaa huomioon hankintalain ja yrityksen hankintaohjeistuksen noudattaminen. Tämä edellyttää, että projektin tuottanut yritys dokumentoi hankinnan eri vaiheet organisaation ohjeiden ja hankintalain vaatimusten mukaisesti. (Tekes 2017e, 3.)

Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoituksella ja Energiatuella rahoitetut projektit raportoivat laiteostot erillisellä laiteostojen kustannuslajilla. Nuorten innovatiivisten yritysten rahoituksella sekä Audiovisuaalisen alan tuotantokannustimella rahoitetut projektit raportoivat laiteostot ostoissa. De Minimis-avustuksella rahoitetut projektit raportoivat laiteostot puolestaan muissa kustannuksissa. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Dokumentaatiopohjaan liitetään luvun 4.7 yhteydessä liitettyjen peruseriaatteiden lisäksi seuraavat laiteostojen tarkastuksessa erityisesti huomioitavat seikat:

- Laiteostot on raportoitu oikean kustannuslajin alla.
- Laiteostot perustuvat laskuun
- Hankitut laitteet ovat pääsääntöisesti projektin käytössä
- Hankittujen laitteiden käyttöikä on enintään 3 vuotta
- Laiteostot eivät sisällä yleiskustannusluonteisia kuluja (kuten työntekijän matkapuhelin)
- Hankintalain 60.000 euron kynnsarvon ylittävät hankinnat on kilpailutettu hankintalain mukaisesti. Kilpailutuksesta on laadittu asianmukainen dokumentaatio.

4.8.6 Laitepoistot ja -vuokrat

Kuten laiteostoissa, myös laitepoistojen ja -vuokrien osalta Tekes hyväksyy projektikustannuksiin pääosin projektin käytössä olleiden laitteiden poistot ja vuokratkustannukset tai vastaavasti siinä suhteessa, kun yritys on käyttänyt laitetta projektissa.

Mikäli raportoitavien laitteen poistojen laitehankintaan ei ole saatu Euroopan Unionin rahoitusta tai muuta julkista tukea, voidaan kyseisen laitteen poistot hyväksyä kirjanpidon suunnitelman mukaisina poistoina. Kirjanpitolain (1997/1336) 5 luvun 5§:n mukaan suunnitelman mukaiset poistot määritellään laitteen taloudellisen pitoajan mukaan ja kirjataan kirjanpitoon kuluksi ja vastaavasti vähentämään laitteen tasearvoa.

Tekes hyväksyy laitevuokrakuluja, mikäli laitteen vuokran hintataso on enintään laitteen ostohintaa vastaava. Vuokraukseen liittyvät mahdolliset muut kulut, kuten vakuutus- ja rahoituskulut eivät ole projektille hyväksyttäviä. Jos muita vuokraan liittyviä kuluja ei voida eritellä, tulee vuokrauslaskun hinnasta kohdistaa projektille enintään 50 %. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoituksella rahoitetuissa projekteissa laitepoistot ja –vuokrat tulee tilittää omana kustannuslajinaan, De Minimis-rahoitteisissa projekteissa muissa kustannuksissa ja Nuorten innovatiivisten yritysten rahoituksella rahoitetuissa projekteissa ostoissa. Energiatuella rahoitetuissa projekteissa laitepoistot ja –vuokrat kohdistetaan projektin kuluksi yleiskustannuksina.

Dokumentaatiopohjaan liitetään luvun 4.7 peruseriaatteiden lisäksi seuraavat laitepoistojen ja -vuokrien tarkastuksessa erityisesti huomioitavat seikat:

Laitepoistot:

- Laitepoistot on raportoitu oikean kustannuslajin alla.
- Laitepoistot on raportoitu siinä suhteessa, kun laitetta on käytetty projektissa.
- Laitepoistot on raportoitu kirjanpidossa tehtyjen poistojen suuruisina.

Laitevuokrat:

- Laitevuokrat on raportoitu oikean kustannuslajin alla.
- Laitevuokrien hintataso ei ylitä laitteen ostohintaa.
- Projektille ei ole raportoitu mahdollisia muita laitevuokraan liittyviä kuluja (kuten vakuutuslaskut) / Projektille raportoidut erittelemättömät laitevuokrakulut on kohdistettu projektille enintään 50 % suuruisina.

4.8.7 Ostetut palvelut

Tekes-rahoitteisten projektien kustannukseksi rahoittaja hyväksyy ostettuja palveluita laskutuksen sekä projektisuunnitelman mukaisesti. Projektille voidaan tilittää palveluostoja, jotka aiheutuvat hankkeen tarkastuksesta, tiedonhankinnasta, patentin tai lisenssin ostosta sekä teollisoikeuksien hausta pienille ja keskisuurille yrityksille. De minimis-rahoitusmuotoon kuuluvien messuavustuksella rahoitettujen projektien tarkastuksessa tulisi huomioida erityisesti messuavustukseen liittyvät ehdot: ostettavat palvelut eivät saa sisältää rahti- ja tulkkikuluja, konsultin tai hallinnoijan kustannuksia eikä markkinointikuluja

(Tekes 2017j; Tekes 2017k; Tekes 2017l; Tekes 2017m; Tekes 2017n).

Tekes hyväksyy ostopalvelut konsernin sisäisiltä yhtiöiltä ja intressiyhtiöiltä, jos niistä on mainittu rahoituspäätöksen yleisissä ehdoissa. Tekes laskee yritykset toistensa intressiyri-tyksiksi, mikäli yritys omistaa välittömästi tai välillisesti toisen yrityksen osakepääomasta tai omasta pääomasta vähintään 20 % tai jos yrityksillä on määräysvaltaa toisiinsa nähden (Tekes 2017x, 2). Tällöin sisäiset ostot konserni- tai muilta intressiyrityksiltä tulee rapor- toida katteettomina. Tarkastuksessa tulee kuitenkin huomioida, ettei Tekes hyväksy ostoja muilta intressiyrityksiltä De Minimis- ja Nuorten innovatiivisten yritysten rahoituksella ra- hoitetuissa projekteissa. (Tekes 2017o; Tekes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Dokumentaatiopohjaan liitetään luvun 4.7 yhteydessä liitettyjen peruseriaatteiden lisäksi seuraavat ostettujen palvelujen tarkastuksessa erityisesti huomioitavat seikat:

- Ostetut palvelut on tilitetty oikean kustannuslajin alla.
- Ostetut palvelut perustuvat laskuun.
- Konsernin sisältä ostetut palvelut on raportoitu katteettomina.
- Intressiyrityksiltä ostetut palvelut on raportoitu katteettomina. (valitse, jos soveltu- va: Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoitus, Audiovisuaalisen alan tuotan- tokannustin ja Energiatuki)
- Ostopalvelut eivät sisällä ostoja muilta intressiyrityksiltä. (valitse, jos soveltuva: De minimis-rahoitus, Nuorten innovatiivisten yritysten rahoitus)

4.9 Muu julkinen tuki

Tekes-rahoitteisen projektin tarkastuksessa tulee haastatella projektin johtoa mahdollises- ta muusta projektin saamasta julkisesta tuesta. Yrityksen tulee ilmoittaa projektille saatu Euroopan unionin, Suomen valtion, kunnan tai muun julkisoikeudellisen laitoksen tai sää- tiön myöntämä rahoitus. Projektin saama julkisen rahoituksen osuus Tekesin rahoituksen kanssa ei saa ylittää 75 % projektille hyväksyttävistä kustannuksista. (Tekes 2017o; Te- kes 2017p; Tekes 2017q; Tekes 2017r; Tekes 2017s)

Rahoituksen saajan vastuulla on seurata, ettei yritys saa Euroopan Unionin De minimis- tukea yli 200.000 euroa kuluvan ja kahden edellisen verovuoden aikana (Tekes 2017t).

Dokumentaatiopohjaan liitetään muun julkisen tuen tarkastusta varten seuraava kohta:

- Haastateltu projektin johtoa muun julkisen tuen osalta: Projekti on saanut/ei ole saanut muuta julkista tukea.

4.10 Tarkastusraportti

Tarkastuksen päätteeksi muodostettavalla tarkastusraportilla raportoidaan Tekes- rahoitteisen projektin tarkastuksessa tehdyistä havainnoista. ISRS 4400-standardin mu-

kaisesti erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tarkastusraportissa tulee kuvata toimeksiannon tarkoitus sekä erikseen sovitut toimenpiteet riittävän yksityiskohtaisesti. Tarkoituksena on, että lukija ymmärtää tarkastuksen luonteen sekä työn laajuuden tarkastusraportin perusteella ja voi arvioida tilintarkastajan raportin pohjalta omat johtopäätöksensä. Tarkastusraportin jakelu onkin rajattu vain suoritettavista toimenpiteistä sopineiden osapuolten käyttöön. Tekes-rahoitteen projektin tarkastusraportin osapuolina ovat siis rahoittaja Tekes, sekä tarkastettavan projektin toteuttanut yritys. Rahoituksen valvonnan vuoksi, Tekesillä on kuitenkin oikeus luovuttaa raportti muille viranomaisille. (Tekes 2017j; Tekes 2017k; Tekes 2017l; Tekes 2017m; Tekes 2017n)

ISRS 4400-standardi listaa vaatimukset tarkastusraportin sisällöstä seuraavasti (ISRS 4400, kohta 18.):

- otsikko;
- vastaanottaja (tavallisesti asiakas, joka on antanut tilintarkastajalle toimeksiannon erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta);
- sen taloudellisen tai muun informaation yksilöiminen, johon erikseen sovitut toimenpiteet ovat kohdistuneet;
- maininta siitä, että on suoritettu ne toimenpiteet, joista on erikseen sovittu vastaanottajan kanssa;
- maininta siitä, että toimeksianto on suoritettu erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevissa toimeksiannoissa sovellettavan kansainvälisen liitännäispalvelustandardin (ISRS) tai relevanttien kansallisten standardien ja käytäntöjen mukaisesti;
- relevanteissa tapauksissa maininta siitä, että tilintarkastaja ei ole riippumaton yhteisöstä;
- yksilöity tarkoitus, jota varten erikseen sovitut toimenpiteet on suoritettu;
- luettelo nimenomaisista toimenpiteistä, jotka on suoritettu;
- tilintarkastajan tekemiä havaintoja koskeva kuvaus, johon sisältyy riittävän yksityiskohtaiset tiedot löydetystä virheistä ja poikkeamista;
- maininta siitä, etteivät suoritettavat toimenpiteet muodosta tilintarkastusta eivätkä yleisluonteista tarkastusta eikä näin ollen ilmaista minkäänlaista varmuutta;
- maininta siitä, että jos tilintarkastaja olisi suorittanut lisätoimenpiteitä taikka tilintarkastuksen tai yleisluonteisen tarkastuksen, olisi voinut tulla esille muita seikkoja, joista olisi raportoitu;
- maininta siitä, että raportti on rajattu niiden osapuolten käyttöön, jotka ovat sopineet suoritettavista toimenpiteistä;
- maininta (soveltuviissa tapauksissa) siitä, että raportti koskee vain siinä mainittuja osia-alueita, tilejä tai eräiä tai vain mainittua taloudellista tai muuta informaatiota ja että se ei kata yhteisön tilinpäätöstä kokonaisuutena;
- raportin päiväys;

Tekes on tuottanut ISRS 4400-standardin mukaiset tarkastusraporttipohjat projektien tarkastuksessa tehtyjen havaintojen esittämistä varten. Näitä Tekesin internet-sivuilta löytyviä voimassaolevia tarkastusraporttipohjia tulisi käyttää tarkastuksen raportointiin riippumatta siitä, milloin tarkastettava projekti on alkanut (Suoniemi 2014, 8). Tekes on uudistanut tarkastusraporttipohjansa yhdessä Suomen Tilintarkastajat ry:n kanssa ja jokaisella rahoitusmuodolla on uudistuksen jälkeen rahoitusmuotoa vastaavat yleiset ehdot ja tarkastusraporttipohja. Uudet raportointipohjat on otettu käyttöön vuoden 2017 keväällä (Suomen Tilintarkastajat ry 2017a). Tarkastusraporttipohjan tarkoituksena on varmistaa

oikeanlainen ISRS 4400-standardin mukainen ja Tekesin kullekin rahoitusmuodolle asetamat vaatimukset täyttävä tarkastus.

Tilintarkastajan laatii Tekesin tarkastusraporttipohjaan täydennettävän raportin, johon kirjataan tehtyjen havaintojen lisäksi tarkastettavan projektin diaarinumero, hyväksyttävät kokonaiskustannukset sekä projektin tarkastuskausi.

Tarkastusraporttipohjaan kirjataan tarkastuskommentit ja havainnot valmista tarkastusraporttipohjaa mukailleen. Tarkastusraporttipohja ohjaa osaltaan tarkastusta, sillä Tekes on eritellyt eri kustannuslajien tarkastuksessa huomioitavia seikkoja. Raporttipohja ei kuitenkaan ohjaa yhtä yksityiskohtaisesti mahdollisten erityisehtojen tarkastukseen (Kleemola 17.11.2017).

Tekes ohjeistaa ylivaiimaan raporttipohjan mahdolliset epärelevantit kohdat sen sijaan, että tekstiä poistettaisiin tarkastusraportista. Ylivaiivauksen jälkeen alkuperäinen tarkastusraporttipohjan teksti tulisi olla luettavissa ylivaiivauksen alta.

Tarkastusraportissa raportoidut tarkastuksessa ilmenneet havainnot kommunikoidaan projektin toteuttaneelle yritykselle ja lopuksi tarkastusraportti lähetetään asiakkaalle.

Tilintarkastajan tuottaman tarkastusraportin toimitus rahoittajalle, Tekesille, tapahtuu asiakkaan toimesta. (Tekes 2017j; Tekes 2017k; Tekes 2017l; Tekes 2017m; Tekes 2017n; Suoniemi 2014, 5-9)

Dokumentaatiopohjaan liitetään tarkastusraportin muodostamisessa huomioitavat seikat:

- Valittu rahoitusmuotoa vastaava voimassaoleva tarkastusraporttipohja Tekesin internet-sivuilta
- Kirjattu raporttiin tarkastuksessa ilmenneet havainnot ja ylivaiivattu epärelevantit kohdat
- Kommunikoitu tarkastuksessa ilmenneet havainnot asiakkaan kanssa
- Tarkastusraportti lähetetty asiakkaalle

5 Dokumentaatiopohjan koonti, kehitysehdotukset ja arviointi

Dokumentaatiopohja koottiin kokonaiseksi dokumentiksi raportin liitteisiin (liite 1) Koonnissa huomioon otettiin tarkastuksen kannalta looginen järjestys ja selkeä ulkoasu. Dokumentaatiopohja tarjoaa toimeksiantajalle selkeän tarkastusrungon, jota voidaan täydentää raportista saatavien tietojen pohjalta. Jotta Tekes-rahoitteisen projektin tarkastusta voitaisiin vielä tehostaa, voisi dokumentaatiopohjan rungon tueksi tuottaa vielä eri tarkastusvaiheiden tarkastustyöpaperipohjat.

Aikataulu koettiin isoimmaksi haasteeksi työssä huomioitavien lehtiartikkelien ja Tekesin tarkastusraporttien muutostiedotteen ilmestymisajankohtien vuoksi. Tällöin jo valmiiksi saatu kappale saatettiin joutua uudelleen muokkaamaan. Tämä toisaalta osoittaa myös opinnäytetyön aiheen ajankohtaisuuden.

Opinnäytetyön aikana kehityttiin ammatillisesti, kun pohdittiin kohderyhmän, tilintarkastajan kannalta tarkastuksen dokumentaatiopohjan sekä raportissa käytyjen teoriapohjien ja teknisen toteutuksen mielekkäitä yksityiskohtia.

Lisäksi ammatillista kehittymistä koettiin pohtiessa Tekesin tuottamien tarkastusraporttipohjien tarkoitusta ja niistä tilintarkastajan saamaa tukea projektitarkastuksen pohjaksi. Raporttia kootessa otettiin yhteyttä Tekesin maksatuspalvelujohtaja Anne Kleemolaan tarkoituksena saada tarkempi käsitys rahoituspäätöksellä annetuista mahdollisista rahoituksen erityisehdoista. Haastattelun tuloksena todettiin, etteivät Tekesin nykyiset tarkastusraporttipohjat huomioi erityisehtojen tarkastusta yhtä yksityiskohtaisesti, kuin tarkastusraporttipohjalla olevat muut tarkastuksessa huomioitavat seikat on huomioitu. Myös Kleemola totesi tämän olevan hyödyllinen huomio ja tarkastusraporttipohjiin mahdollisesti kehitettävä asia. (Kleemola 17.11.2017)

Koska toimeksiantajalle tuotetusta dokumentaatiopohjasta syntyi selkeä runko Tekes-rahoitteisen projektin tarkastukselle, projektitarkastuksien osalta koettiin oman osaamisen syventyneen ja yhteydenotto Tekesiin koettiin myös heidän osaltaan hyödylliseksi, opinnäyte-työn voidaan todeta täyttäneen tavoitteensa.

6 Lähteet

Code of Ethics for Professional Accountants 2005. International Ethics Standard Board for Accountants. Fundamental Principles.

Elinkeinoelämän keskusliitto 2017a. Rahoitus on kilpailukyvyn ytimessä. Luettavissa: <https://ek.fi/mita-teemme/yrittajyys/yrityusrahoitus/>. Luettu: 22.10.2017.

Elinkeinoelämän keskusliitto 2017b. Julkisen rahoituksen lähteitä. Luettavissa: <https://ek.fi/mita-teemme/yrittajyys/yrityusrahoitus/julkinen-rahoitus/>. Luettu: 22.10.2017.

Herrala, O. 2017. Sadat pieniin yrityksiin keskittyvät tilintarkastajat vaarassa - voivat kaataa kiristyvään sääntelyyn. Luettavissa: <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/uutinen/7gBLnBP7>. Luettu: 22.11.2017.

International Federation of Accountants 2017a. Luettavissa: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/building-trust-through-agreed-upon-procedures>. Luettu: 23.10.2017.

International Federation of Accountants 2017b. Luettavissa: <https://www.ifac.org/>. Luettu: 20.11.2017.

International Federation of Accountants 2017c. Luettavissa: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/suomen-tilintarkastajat-ry>. Luettu 22.10.2017.

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. International Auditing and Assurance Standard Board. Scope of this ISQC.

ISA 320 2009. Kansainvälinen tilintarkastusalan standardi. Olennaisuus tilintarkastusta suunniteltaessa ja suoritettaessa.

ISA 580. 2014. Kansainvälinen tilintarkastusalan standardi. Kirjalliset vahvistusilmoitukset.

ISRS 4400 2010. Kansainvälinen tilintarkastusalan standardi. Toimeksiannot taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336

Kleemola, A. 17.11.2017. Maksatuspalvelujohtaja. Innovaatorahoituskeskus Tekes. Haastattelu.

Laki Innovaatorahoituskeskus Tekesistä 963/2013

Laki julkisista hankinnoista ja käyttöoikeussopimuksista 1397/2016

Packalén, T. 18.9.2017. HT. Yritystohtori Oy. Haastattelu. Nurmijärvi.

Roti, L. 2016. Tilintarkastajien havaintoerot Tekes-projektien tilintarkastusraporteissa. Luettavissa:

https://aaltodoc.aalto.fi/bitstream/handle/123456789/23092/hse_ethesis_14732.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Luettu: 2.9.2017.

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

Suomen Tilintarkastajat ry 2017a. Luettavissa:

<https://www.suomentilintarkastajat.fi/blogi/artikkelit-tilintarkastus/tekes-tilintarkastajan-tarkastusraporttipohjat-uudistuivat>. Luettu: 1.9.2017

Suomen Tilintarkastajat ry 2017b. Luettavissa:

<https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/mita-on-hyva-tilintarkastustapa#3>. Luettu: 13.9.2017

Suoniemi, T. 2014. K2/2014 Tekes-tilitysten tarkastus ja raportointi. ISA-standardien mukainen laadukas dokumentointi / Tekes-tilitysten tarkastus ja raportointi, s.1-14.

Suoniemi, T. 2017. Tekes-rahoituksen valvonta – huomiota rahoituspäätöksen yleisiin ehtoihin. Profiitti, s.60-64.

Tekes 2017a, 3. Tekes lukuina 2016. Luettavissa:

https://www.tekes.fi/globalassets/global/tekes/tietopankki/tekesin_tunnuslukuja.pptx. Luettu: 18.10.2017.

Tekes 2017b. Tekesin rahoitus yrityksille. Luettavissa:

https://www.tekes.fi/globalassets/global/tekes/tietopankki/tekesin_rahoytus_yrityksille.pptx.

Luettu: 3.9.2017.

Tekes 2017c. Tekes palvelee suomalaisen elinkeinoelämän ja tutkimuksen uudistumista.

Luettavissa: <https://www.tekes.fi/tekes/>. Luettu: 1.9.2017.

Tekes 2017d. Tulokset ja vaikutukset. Luettavissa: <https://www.tekes.fi/tekes/tulokset-ja-vaikutukset>. Luettu: 1.9.2017.

Tekes 2017e. Hankintalaki, EU:n valtiontukisäännökset ja Tekes-rahoitus. Luettavissa:

https://www.tekes.fi/globalassets/global/rahoytus/9-lainsaadanto/hankintalaki_ja_tekes-rahoytus.pdf. Luettu: 2.9.2017.

Tekes 2017f. Team Finland Explorer. Luettavissa: <https://www.tekes.fi/rahoytus/pk-yritys/fin-explorer/>. Luettu: 4.9.2017.

Tekes 2017g. Tutkimus, kehitys ja pilotointi. Luettavissa:

<https://www.tekes.fi/rahoytus/startup/tutkimus-kehitys-pilotointi/>. Luettu: 11.10.2017.

Tekes 2017h. Energiatuki. Luettavissa: <https://www.tekes.fi/rahoytus/pk-yritys/energiatuki/>. Luettu: 11.10.2017.

Tekes 2017i. Audiovisuaalisen alan tuotantokannustin. Luettavissa:

<https://www.tekes.fi/ohjelmat-ja-palvelut/kampanjat/av-ala-tuotantokannustin/>. Luettu: 11.10.2017.

Tekes 2017j. Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoituksen tilintarkastajan raportti erikseen sovitusta toimenpiteistä. Luettavissa:

https://www.tekes.fi/globalassets/global/asiointi/lomakkeet/tarkastusraportti_yritysten_tutkimus-ja_kehitystoiminnan_rahoytus.docx. Luettu: 18.9.2017

Tekes 2017k. Audiovisuaalisen alan tuotantokannustimen tilintarkastajan raportti erikseen sovitusta toimenpiteistä. Luettavissa:

https://www.tekes.fi/globalassets/global/asiointi/lomakkeet/tarkastusraportti_audiovisuaalisen_ala-tuotantokannustin.docx. Luettu 18.9.2017.

Tekes 2017l. Yritysten de minimis -avustuksen tilintarkastajan raportti erikseen sovituista toimenpiteistä. Luettavissa:

https://www.tekes.fi/globalassets/global/asiointi/lomakkeet/tarkastusraportti__de_minimis_-avustus.docx. Luettu 18.9.2017.

Tekes 2017m. Energiatuen tilintarkastajan raportti erikseen sovituista toimenpiteistä. Luettavissa:

https://www.tekes.fi/globalassets/global/asiointi/lomakkeet/tarkastusraportti__energiatuki.docx. Luettu 18.9.2017.

Tekes 2017n. Nuorten innovatiivisten yritysten rahoitus tilintarkastajan raportti erikseen sovituista toimenpiteistä. Luettavissa:

https://www.tekes.fi/globalassets/global/asiointi/lomakkeet/tarkastusraportti__nuorten_innovatiivisten_yritysten_rahoytus.docx. Luettu: 18.9.2017.

Tekes 2017o. Yritysten tutkimus ja kehitystoiminnan rahoituksen yleiset ehdot. Luettavissa: https://www.tekes.fi/globalassets/global/asiointi/ehdot/yritysten_tutkimus_ ja_kehitystoiminnan_rahoytus_yleiset_ehdot.pdf. Luettu: 18.9.2017.

Tekes 2017p. De minimis -avustuksen yleiset ehdot. Luettavissa:

https://www.tekes.fi/globalassets/global/asiointi/ehdot/de_minimis_-avustuksen_yleiset_ehdot.pdf. Luettu: 18.9.2017.

Tekes 2017q. Nuorten innovatiivisten yritysten rahoituksen yleiset ehdot. Luettavissa:

https://www.tekes.fi/globalassets/global/asiointi/ehdot/nuorten_innovatiivisten_yritysten_rahoytus_yleiset_ehdot.pdf. Luettu: 18.9.2017.

Tekes 2017r. Audiovisuaalisen alan tuotantokannustimen yleiset ehdot. Luettavissa:

https://www.tekes.fi/globalassets/global/asiointi/ehdot/audiovisuaalisen_alan_tuotantokannustimen_yleiset_ehdot.pdf. Luettu: 18.9.2017.

Tekes 2017s. Energiatuen yleiset ehdot. Luettavissa:

https://www.tekes.fi/globalassets/global/asiointi/ehdot/energiatuen_yleiset_ehdot.pdf. Luettu: 18.9.2017.

Tekes 2017t. Team Finland Trade Fair pk-yritysten yhteisiin kansainvälisiin Messuhankkeisiin. Luettavissa: <https://www.tekes.fi/rahoytus/pk-yritys/messuavustus>. Luettu: 19.9.2017.

Tekes 2017u. Tekesin palkkaerittely ja tarkastusraporttipohjat uudistuvat. Luettavissa: <https://www.tekes.fi/nyt/uutiset-2017/uusittu-palkkaerittely-y4/>. Luettu: 1.9.2017.

Tekes 2017v. Tekesin tarkastusraporttipohjan muutos 1.9.2017. Luettavissa: https://www.tekes.fi/globalassets/global/asiointi/tiedotteet/suomen_tilintarkastajat_ry_tiedote_1_9_2017.pdf. Luettu: 30.9.2017.

Tekes 2017w. Team Finland Trade Fair pk-yritysten yhteisiin kansainvälisiin messuhankkeisiin. Luettavissa: <https://www.tekes.fi/rahoitus/pk-yritys/messuavustus/>. Luettu: 30.9.2017.

Tekes 2017x. Miten tilitän Tekesille ostot konsernin sisältä ja intressiyhtiöiltä? Luettavissa: https://www.tekes.fi/.../global/.../tilitysohjeet/tilitysohje_ostot_konsernit_ja_intressit.pdf. Luettu: 2.11.2017.

Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141

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

Valtionavustuslaki 27.7.2001/688

Liitteet

Liite 1. Yrityksen Tekes-rahoitteisen projektin dokumentaatiopohja

Toimeksiannon ehdot

- Toimeksianto on otettu vastaan ja asiakkaalle on lähetetty ISRS 4400-standardin mukainen toimeksiantokirje.
- On varmistettu ymmärryksestä tarkastuksessa suoritettavista toimenpiteistä sekä toimeksiannon ehdoista.

Johdon vakuutus

- Saatu projektijohdon vakuutus. Johto katsoo täyttäneensä taloudellisen informaation laatimiseen liittyvät velvollisuutensa sekä antaneensa tilintarkastajalle täydelliset tiedot.

Suunnittelu

- Suunniteltu projektitarkastuksen aikataulu tehokkaasti asiakas huomioiden.
- Tutustuttu keskeisiin ehtoihin, kuten rahoituksen yleisiin ehtoihin sekä mahdollisiin rahoituspäätöksessä annettuihin erityisehtoihin.
 - Projektin tilityksen tulee noudattaa seuraavia Tekesin yleisiä ehtoja (täydennä rahoitusmuotokohtaiset ehdot ja vuosiluku)
 - Rahoituspäätös sisältää seuraavat erityisehdot (täydennä):
 - Rahoituspäätöksen sisältämät erityisehdot otetaan tarkastuksessa huomioon seuraavasti (täydennä):

Työajanseuranta

- Saatu työajanseurannan kuvaus
- Arvioitu työajanseurannan toteutusta, luotettavuutta ja rahoitusehtojen mukaisuutta
 - Todettu seuraavaa (täydennä):
- Palkkaerittelylomakkeella raportoitu työtuntimäärää täsmää projektin työajanseurantaan
- Projektijohtaja tai projektityöntekijän esimies on hyväksynyt kuukausittain projektille tehdyt työtunnit

Kustannusten seuranta

- Arvioitu projektikirjanpidon toteutusta ja luotettavuutta, jäljitettävyyssketjun aukottomuutta sekä projektikirjanpidon rahoitusehtojen mukaisuutta.
 - Todettu seuraavaa (täydennä):
- Projektilla on kirjanpidossa oma kustannuspaikka tai projektin menot ovat muutoin selkeästi yksilöity projektille
- Kustannustilityksen kulut voidaan johtaa projektikirjanpidosta

Kustannustarkastus

Kustannustarkastus suoritettu kustannuslajikohtaisesti Tekesin määrittämän otokoon laajuudella (valitse rahoitusmuoto):

- Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoitus: 30 % kustannuksista ja 15 % maksuista
- De minimis-avustus: 100 % kustannuksista ja 50 % maksuista
- Nuorten innovatiivisten yritysten rahoitus: 30 % kustannuksista ja 15 % maksuista
- Audiovisuaalisen alan tuotantokannustin: 100 % kustannuksista ja 50 % maksuista
- Energiatuki: 30 % kustannuksista ja 15 % maksuista

▪ Projektille tilitetyt kustannukset (perusperiaatteet):

- ovat raportoitu kustannusarviolla esitettyjen kustannuslajikohtaisten enimmäismäärien puitteissa.
- ovat arvonalisäverottomia
- löytyvät rahoituksen saajan kirjanpidosta
- ovat aiheutuneet suoriteperusteisesti projektista sen kestoaikana
- ovat maksettu rahana. Maksuja ei ole rahoitettu maksun saajan antamalla lainalla. (esim. osamaksut)
- eivät sisällä rahoituksen yleisissä ehdoissa määriteltyjä rahoitusmuodolle tukielvottomia kustannuksia.

Audiovisuaalisen alan tuotantokannustin (valitse, jos soveltuva):

- ovat aiheutuneet Suomessa tuotannon (mukaan lukien tuotantoa edeltävä vaihe ja jälkituotanto) kestoaikana

▪ Palkkakustannukset

- Palkkaerittelylomakkeella raportoidut rahapalkat täsmäävät palkkakirjanpitoon.
- Projektin työntekijöiden palkat on johdettavissa projektille tehtyjen tuntien suhteessa tehtyyn kokonaistyöaikaan.
- Projektin työntekijöiden palkkataso vastaa vastaavista työtehtävistä projektin aikana saatua aikaisempaa palkkaa.
- Projektille raportoidut palkkakustannukset eivät sisällä palkkioita tai muita työkorvauksia

▪ Laskennalliset kustannukset

- Haastateltu projektin johtoa laskennallisten kustannusten laskentaperiaatteista.
- Projektin henkilösivukustannukset ovat rahoituspäätöksen kustannusarvion mukaiset ja matemaattisesti oikein.
- Projektin yleiskustannukset ovat rahoituspäätöksen kustannusarvion mukaiset ja matemaattisesti oikein.

De minimis-rahoitus (valitse, jos soveltuva):

- Muut kustannukset ovat rahoituspäätöksen kustannusarvion mukaiset ja matemaattisesti oikein.

▪ **Matkakustannukset**

- Matkakustannukset on raportoitu oikean kustannuslajin alla
- Matkakustannukset perustuvat laskuun
- Verovapaat matkakustannusten korvaukset on raportoitu Verohallinnon päätöksen mukaisina

▪ **Aine- ja tarvikkekustannukset**

- Aine- ja tarvikkekustannukset on raportoitu oikean kustannuslajin alla
- Aine- ja tarvikkekustannukset perustuvat laskuun
- Sisäiset veloitukset on tilitetty katteettomina

▪ **Laiteostot**

- Laiteostot on raportoitu oikean kustannuslajin alla.
- Laiteostot perustuvat laskuun
- Hankitut laitteet ovat pääsääntöisesti projektin käytössä
- Hankittujen laitteiden käyttöikä on enintään 3 vuotta
- Laiteostot eivät sisällä yleiskustannusluonteisia kuluja (kuten työntekijän matkapuhelin)
- Hankintalain 60.000 euron kynnysarvon ylittävät hankinnat on kilpailutettu hankintalain mukaisesti. Kilpailutuksesta on laadittu asianmukainen dokumentaatio.

▪ **Laitepoistot**

- Laitepoistot on raportoitu oikean kustannuslajin alla.
- Laitepoistot on raportoitu siinä suhteessa, kun laitetta on käytetty projektissa.
- Laitepoistot on raportoitu kirjanpidossa tehtyjen poistojen suuruusina.

▪ **Laitevuokrat**

- Laitevuokrat on raportoitu oikean kustannuslajin alla.
- Laitevuokrien hintataso ei ylitä laitteen ostohintaa.
- Projektille ei ole raportoitu mahdollisia muita laitevuokraan liittyviä kuluja (kuten vakuutuskulut) / Projektille raportoidut erittelemättömät laitevuokrakulut on kohdistettu projektille enintään 50 % suuruusina.

▪ **Ostetut palvelut**

- Ostetut palvelut on tilitetty oikean kustannuslajin alla.
- Ostetut palvelut perustuvat laskuun.
- Konsernin sisältä ostetut palvelut on raportoitu katteettomina.
- Intressiyrityksiltä ostetut palvelut on raportoitu katteettomina. (valitse, jos soveltuva: Yritysten tutkimus- ja kehitystoiminnan rahoitus, Audiovisuaalisen alan tuotantokannustin ja Energiatuki)
- Ostopalvelut eivät sisällä ostoja muilta intressiyrityksiltä. (valitse, jos soveltuva: De minimis-rahoitus, Nuorten innovatiivisten yritysten rahoitus)

Muu julkinen tuki

- Haastateltu projektin johtoa muun julkisen tuen osalta: Projekti on saanut/ei ole saanut muuta julkista tukea.

Tarkastusraportti

- Valittu rahoitusmuotoa vastaava voimassaoleva tarkastusraporttipohja Tekesin internet-sivuilta
- Kirjattu raporttiin tarkastuksessa ilmenneet havainnot ja yliviivattu epärelevantit kohdat
- Kommunikoitu tarkastuksessa ilmenneet havainnot asiakkaan kanssa
- Tarkastusraportti lähetetty asiakkaalle

Liite 2. ISRS 4400 –standardin listaus toimeksiantokirjeessä määriteltävistä asioista

Tilintarkastajan tulisi varmistua, että yhteisön edustajien kanssa sekä tavallisesti myös niiden muiden nimettyjen tahojen kanssa, jotka saavat tehtyjä havaintoja koskevan raportin, vallitsee selvä yhteisymmärrys sovitusta toimenpiteistä ja toimeksiannon ehdoista. Sovittavia seikkoja ovat muun muassa seuraavat:

- toimeksiannon luonne, kuten että suoritettavat toimenpiteet eivät muodosta tilintarkastusta eivätkä yleisluonteista tarkastusta eikä näin ollen ilmaista minkäänlaista varmuutta
- toimeksiannon nimetty tarkoitus
- sen taloudellisen informaation yksilöiminen, johon erikseen sovitut toimenpiteet kohdistetaan
- suoritettavien toimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus
- minkä muotoinen raportti tehdystä havainnoista odotetaan annettavan
- tehtyjä havaintoja koskevan raportin jakelua koskevat rajoitukset. Silloin kun tällaiset rajoitukset ovat ristiriidassa mahdollisten lakisääteisten vaatimusten kanssa, tilintarkastaja ei ota toimeksiantoa vastaan.