

Miten julkisia avustuksia ja tukia tulee tarkastaa?

Julkisten avustusten ja tukien tarkastuksissa rahoituspäätöksen ehtojen noudattamisen varmistaminen on olennaisuusrajaa tärkeämpi asia.

RITVA WECKSTRÖM

Valtionapua ja EU-tukia saavien projektien tarkastuksissa on kyse julkisen rahan käytön valvonnasta viranomaisen halutessa varmistua, onko sen myöntämiä varoja käytetty projektisuunnitelman ja projektipäätöksen mukaisesti. Tilintarkastajilla saattaa olla virheellisiä käsityksiä siitä, miten projektien tarkastus tulee tehdä. Kansainvälinen liitännäispalvelustandardi ISRS 4400

ohjaa tilintarkastajan työtä projektien tarkastuksessa.

Tilintarkastuslaki ja ISRS 4400

Tilintarkastuslain 1 §:n 1 momentin 2 kohdan mukaan tilintarkastuslakia sovelletaan toimeen, joka muualla laissa tai asetuksessa säädetään tilintarkastajan tehtäväksi tai jonka perusteella tilintarkastaja antaa kirjallisen lausunnon viranomaisen tai tuomioistuimen käyttöön.

Tilintarkastuslain 22 §:n mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa 1 §:ssä mainittuja tehtäviä suorittaessaan. Tämä merkitsee hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien huolellisuus-, riippumattomuus-, objektiivisuus- ja rehellisyysvaatimusten noudattamista sekä ammattimaisten työmenetelmien hyväksi käyttämistä tilintarkastuksessa.

Kansainvälisen liitännäispalvelustandardin ISRS 4400 "Toimeksiannot →



KUVA: MphotoStock

taloudelliseen informaatioon kohdistuvien erikseen sovittujen toimenpiteiden suorittamisesta” mukaan:

- erikseen sovittuja toimenpiteitä koskevan toimeksiannon tavoitteena on, että tilintarkastaja suorittaa ne tilintarkastuksen luonteiset toimenpiteet, joista tilintarkastaja ja yhteisö sekä mahdolliset kolmannet osapuolet ovat erikseen sopineet, sekä raportoi tekemänsä havainnot (kappale 4);
- tilintarkastajan tulisi suorittaa erikseen sovittuja toimenpiteitä koskeva toimeksianto tämän standardin ja toimeksiannon ehtojen mukaisesti (kappale 8);
- tilintarkastajan tulisi dokumentoida sellaisia seikkoja, jotka ovat tärkeitä tehtyjä havaintoja koskevan raportin tueksi tarvittavan evidenssin tuottamisessa ja jotka osoittavat, että toimeksianto on suoritettu tämän standardin ja toimeksiannon ehtojen mukaisesti (kappale 14);
- tilintarkastajan tulisi suorittaa erikseen sovitut toimenpiteet ja käyttää hankkimaansa evidenssiä tehtyjä havaintoja koskevan raportin perustana (kappale 15).

Standardin kappaleessa 18 esitetään luettelona seikat, jotka tehdyistä havainnoista annettavan raportin tulisi sisältää.

Tilintarkastajan vaatimukset – toimeksiantosopimus

Erityistä tarkoitusta varten suoritettavassa tarkastustoimeksiannossa suoritettavat toimenpiteet vaihtelevat tilanteen mukaan. Ennen erityistä tarkoitusta varten suoritettavan tarkastustoimeksiannon vastaanottamista tilintarkastajan tulee varmistua siitä, että asiakkaan kanssa on sovittu tarkasti toimeksiannon luonteesta sekä annettavan raportin muodosta ja sisällöstä.

Asiakas pyytää projektin tilintarkastusta. Ennen tilintarkastustoimeksiannon vastaanottamista tilintarkastajan tulee selvittää tarkemmin, millaisesta projektin tilintarkastuksesta on kyse.

Tilintarkastajan tulee käydä huolellisesti läpi projektipäätös liitteineen, jotta hänelle muodostuu selkeä käsitys, mitä tarkastukselta ja raportilta edellytetään. Dokumenttien perusteellinen läpikäyminen helpottaa myös sen arvioimista, onko tarvetta kieltäytyä toi-

meksiannon vastaanottamisesta, mikäli ei ole riittävästi aikaa, tarkastuskokemuksista ja intressiä toimia projektin tilintarkastajana.

Projektien tarkastaminen – projektipäätös

Projektien tarkastaminen aloitetaan aina projektipäätöksestä ja sen liitteistä. Liitteiden tulee sisältää projektin budjetti, rahoittajan rahoitusehdot ja muut erityisehdot sekä projektihakemus. Tilintarkastajan tulee käydä läpi nämä kaikki dokumentit ja tehdä sen jälkeen projektin tarkastussuunnitelma.

Asiakkaat eivät välttämättä tarjoa näitä kaikkia tilintarkastajalle, koska tilintarkastajat eivät ole aikaisemmin pyytäneet näitä dokumentteja projektien tarkastuksia tehdessään. Tilintarkastaja ei voi tehdä asianmukaisesti projektin tilintarkastusta, mikäli hän ei tutustu yllä mainittuihin dokumentteihin.

Projektipäätöksestä katsotaan projektin kesto, jotta tarkastusta aloitettaessa muistetaan, että hyväksyttäviä kustannuksia ovat ainoastaan projektin projektipäätöksessä mainitun keston ajalta olevat kustannukset. Asiakkaat raportoivat mielellään jo ennen projektin virallista alkamista projektille heidän mielestään kuuluvia kustannuksia, jos he ovat niitä hankkineet ennen virallista päätöstä projektin hyväksymisestä. Päätöksessä mainitaan erikseen, mikäli joitakin kustannuksia voidaan hyväksyä tietyin edellytyksin ennen projektin virallista alkamista.

Huomiota rahoitusehtoihin

Liitteinä olevat rahoitusehdot ja muut erityisehdot on käytävä erityisen huolellisesti läpi, jotta voidaan tarkastaa, onko asiakas noudattanut annettuja rahoitusehtoja, joista tilintarkastajan tulee antaa raportti. Rahoitusehdot ovat yleensä useita sivuja pitkiä, mikä saattaa vaikuttaa siihen, että niitä ei lueta tarpeeksi huolellisesti.

TILA 7/2013

Tekes on kannellut tilintarkastajan raportoinnista. Tilintarkastaja oli antanut suorittamastaan Tekes projektista tarkastuskertomuksen, että yritys on olennaisilta osin noudattanut rahoituspäätöksen yleisiä ehtoja. Tekes oli päättänyt teettää projektille ulkopuolisella auktorisoidulla tilintarkastajalla Tekes-tarkastuksen.

TILA tutki asian ja totesi, että KHT A oli tehnyt Tekesille annettua tarkastuskertomusta edeltäneen tarkastuksen puutteellisesti. Projektin kustannuksia oli tarkastushavaintojen mukaan seurattu projektinumerolla ja kustannuslaskennan pääkirjan avulla. Tämä ei kuitenkaan ole ollut riittävää tarkastuskertomuksen sisällön ja sitä koskevien Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen noudattamisen kannalta. KHT A oli antanut tarkastuskertomuksen, vaikka hän ei ollut täsmäyttänyt kustannustilitystä ja projektilaskentaa kustannustilityksen erien mukaisesti. KHT A ei ollut tarkastanut tarkastuskertomusta laatiessaan kuluja koskevia tositteita, vaikka Tekesin ehtojen mukaan vähintään puolet tilitetyistä kustannuksista olisi pitänyt tarkastaa kustannuslajikohtaisesti. KHT A:lla ei ollut havaintoja Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen edellyttämästä hankkeeseen osallistuneiden henkilöiden työajan tuntitasoisesta työajanseurannasta.

TILA totesi, että KHT A:n tarkastustyö ei vastaa tarkastuskertomuksessa ilmoitettua eikä Tekesin rahoituksen yleisten ehtojen vaatimuksia, joten hänellä ei ollut perusteita antaa tarkastuskertomusta siinä muodossa, että yritys on olennaisilta osin noudattanut rahoituspäätöksen yleisiä ehtoja. TILA antoi KHT A:lle huomautuksen.

Tukea saaneessa yrityksessä rahoitusehdot eivät välttämättä päädy projektikirjanpitoa hoitavalle kirjanpitäjälle saakka vaan ne jäävät projektinjohtajalle. Näin ollen kirjanpitäjä ei tiedä, että kaikki projektille kuuluvat kustannukset eivät ole raportoinnissa hyväksyttävissä kustannuksia.

Tilintarkastajan tulee haastatella projektin johtajaa ja kirjanpitäjää. Kirjanpitäjältä selvitetään, miten hän on kirjannut projektin kustannukset ja mistä hän on saanut tiedon, että jokin kustannus kuuluu jollekin projektille. Haastattelun jälkeen tilintarkastajan tulee tarkastaa tositteista johdettu projektikirjanpito sen mukaisesti kuin tarkastajalta edellytetään. Erilaisissa projekteissa on erilaiset tositetarkastusvaatimukset, jotka vaihtelevat 15–100 %:iin.

Projektikohtainen työajanseuranta

Palkkojen tarkastamisessa on hyvä haastatella palkanlaskijaa, jotta saadaan käsitys talon projektikohtaiseen työajanseurantaan liittyvistä käytännöistä. Kaikissa projekteissa, joissa hyväksytään projektin kustannukseksi henkilöstökustannuksia, edellytetään työajanseurantaa. Tilintarkastajan on käytävä läpi työajanseurantaa, palkka-kirjanpitoa ja se, miten projektille kohdistettu palkka on laskettu.

Tilintarkastajan on erityisen tärkeää käydä läpi tilintarkastajalta edellytetyt raportointivaatimukset, jotta hän tietää, miten laajasti tositetarkastusta on tehtävä. Tositteita tarkastaessa ei riitä, että katsotaan vain tositteen asianmukaisuus ja että se on maksettu ja

on löydettävissä kirjanpidosta. Lisäksi on katsottava, että tosite on hyväksytyn budjetin mukainen kustannus.

Esimerkiksi mikäli projektille on jätetty budjetoimatta matkakustannuksia, ei niitä voida myöskään raportoida hyväksyttävänä kustannuksina vaan tilintarkastajan on raportissaan erikseen mainittava, että tällaisia kustannuksia on raportoitu johonkin kohtaan.

Raportointi rahoittajaviranomaisen edellyttämällä tavalla

Tilintarkastajan tulee lausuntonsa pohjaksi käydä läpi ja arvioida erityistä tarkoitusta varten suoritettavan tarkastustoimeksiannon aikana hankitun tarkastusevidenssin perusteella tehdyt johtopäätökset.

Tilintarkastaja tekee projektin tarkastuksesta rahoittajaviranomaisen edellyttämällä tavalla tilintarkastajan raportin. EU on tehnyt jo vuosia omat mallinsa, miten erilaisista ohjelmista olevista projekteista tulee raportoida. Suomessa tilintarkastajan raporttimalleja ovat antaneet mm. Tekes ja Raha-automaattiyhdistys omista projekteistaan.

Projektien tarkastuksissa ei ole varsinaista olennaisuusrajaa vaan tärkeintä on, että tilintarkastaja on katsonut, että hankkeessa on noudatettu rahoituspäätöksen ehtoja. Ja jos ehtoja ei ole noudatettu, tulee poikkeamista tällöin raportoida.

Raportin saava viranomainen päättää, hyväksytäänkö kustannukset. Keskeistä tilintarkastajan kannalta on, että hän tuo raportissaan esille poikkeavat kustannukset, joita kirjanpitoon on kirjattu ja raportoitu viranomaiselle. □



JHTT, HTM Ritva Weckström Ritant Oy:stä on tehnyt mm. Tekesin jälkitarkastuksia ja EU-komission tarkastajien kanssa jälkitarkastuksia.