

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

TILINTARKASTAJAN OBJEKTIIVISUUDEN TURVAAMINEN:
systemaattinen kirjallisuuskatsaus

Yrityksen laskentatoimi
Pro gradu – tutkielma
Toukokuu 2017
Ohjaaja: Lili Kihn
Essi Järvinen

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; yrityksen laskentatoimi
Tekijä:	JÄRVINEN, ESSI
Tutkielman nimi:	Tilintarkastajan objektiivisuuden turvaaminen: systemaattinen kirjallisuuskatsaus
Pro gradu – tutkielma:	68 sivua, 9 liitesivua
Aika:	Toukokuu 2017
Avainsanat:	tilintarkastus, tilintarkastaja, objektiivisuus, systemaattinen kirjallisuuskatsaus

Tilintarkastajat ja asiakkaat toimivat usein läheisessä suhteessa kolmannen osapuolen hyödyksi. Tämä erityislaatuinen asetelma voi vaikuttaa tilintarkastajan objektiivisuuteen heikentävästi. Tilintarkastajan tulee lain ja säädösten mukaan toimia objektiivisesti ja se on yksi tilintarkastajan ammattieettisistä peruseriaateista. Tämän tutkielman tavoitteena on arvioida tilintarkastajan objektiivisuuteen vaikuttavia tekijöitä aiempien kansainvälisten tutkimuksien perusteella ja sitä millä keinoilla tilintarkastajan objektiivisuutta voidaan vahvistaa.

Tässä tutkielmassa aineisto on kerätty systemaattisen kirjallisuuskatsauksen avulla. Tutkimusaineisto on kerätty Tampereen yliopiston yleisistä tietokannoista ja tutkimusaineisto koostuu 17 aiemmasta kansainvälisestä tutkimuksesta koskien tilintarkastajan objektiivisuutta.

Tutkimusaineistosta nousee esiin neljä keskeistä asiaa, jotka vaikuttavat tilintarkastajan objektiivisuuteen. Näitä ovat henkilösuhteet, taloudelliset riippuvuudet, raportointi sekä standardit ja säädökset. Objektiivisuutta arvioidaan tilintarkastajan toiminnan perusteella. Tilintarkastajan tulee tunnistaa toimintaansa kohdistuvat paineet ja uhat, jotka saattavat heikentää objektiivisuutta. Asiakkaan riittävä tunteminen ja tutun asiakkaan uhka objektiivisuudelle luovat ristiriitaa tehokkaan tilintarkastuksen saavuttamiseksi. Lainsäädännön ja standardien avulla pyritään ennaltaehkäisemään tilintarkastajan objektiivisuuden vaarantuminen ja vahvistamaan objektiivisuutta tilintarkastustehtävissä. Tutkimustulokset nostavat esiin tilintarkastajan koulutuksen tärkeyden objektiivisuutta vahvistavana tekijänä. Tutkimustulokset tukevat tutkimuksen teoreettisia lähtökohtia.

Tutkielman tutkimusaineisto ei ole kovin laaja, joten tämä tutkielma ei välttämättä ole edustava eikä välttämättä kata kaikkia tilintarkastajan objektiivisuuteen vaikuttavia tekijöitä eikä tutkimustuloksia voida yleistää. Tutkimustulokset voisivat olla erilaisia, jos tutkimusaineistoon olisi päätyntä enemmän kansainvälisiä tutkimuksia eri aikakausjulkaisuista.

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	1
1.1 Aihealueen esittely ja merkitys	1
1.2 Tutkimuksen aihealuetta koskevat aiemmat tutkimukset	2
1.3 Tutkimuksen tavoite ja keskeiset rajaukset	4
1.4 Tutkimusmenetelmä	5
1.5 Tutkimuksen kulku	6
2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS	8
2.1 Keskeiset käsitteet	8
2.1.1 Tilintarkastus ja sen tarkoitus	8
2.1.2 Tilintarkastaja	10
2.1.3 Hyvä tilintarkastustapa	11
2.1.4 Ammattieettiset periaatteet	11
2.1.5 Objektiivisuus	13
2.2 Tilintarkastus ja laadunvalvonta	16
2.2.1 Viranomaisvalvonta	17
2.2.2 Objektiivisuus TILA:n ratkaisujen näkökulmasta	17
2.3 Tilintarkastustutkimuksen teoreettiset lähestymistavat	21
2.3.1 Päämies-agentti – teoria	22
2.3.2 Sosiaalisen identiteetin teoria	25
2.3.3 Sosiaalisen vaihdon teoria	26
2.4 Yhteenvedo teoreettisista lähtökohdista	27
3 TUTKIMUKSEN TOTEUTUS	30
3.1 Systemaattinen kirjallisuuskatsaus	30
3.2 Tutkimusprosessi	32
3.2.1 Protokolla ja tutkimuksen sisäänotto- ja poissulkukriteerit	33
3.2.2 Tietokantojen ja hakusanojen valitseminen	35
3.2.3 Aineistonhaku ja ensivaiheen seulonta	37
3.2.4 Aineiston lähiluku ja tutkimusten arviointi	39
3.3 Tutkimusaineiston kuvaus ja analysointi	41
4 KESKEISET TULOKSET	44

4.1 Tutkimusaineiston teemoittelu	44
4.2 Tilintarkastaja-asiakas-suhde	45
4.2.1 Samaistuminen asiakkaaseen	46
4.2.2 Asiakkaaseen sitoutuminen	48
4.2.3 Taloudelliset riippuvaisuudet	49
4.3 Objektiivisuus, tilintarkastusevidenssi ja raportointi	51
4.4 Yhteenveto keskeisimmistä empiirisistä tuloksista	54
5 JOHTOPÄÄTÖKSET	58
LÄHDELUETTELO	63
LIITTEET	69

1 JOHDANTO

1.1 Aihealueen esittely ja merkitys

Tilintarkastuslaki (18.9.2015/1141) velvoittaa tilintarkastajaa suorittamaan tilintarkastuslaissa tarkoitetut tehtävät ammattitaitoisesti, objektiivisesti ja huolellisesti (TTL 4:1§) sekä noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3§). Tämä ammattieettisten periaatteiden noudattamisen vaatimus lisättiin uutena asiana tilintarkastuslakiin 459/2007 ja se on otettu suoraan tilintarkastusdirektiivistä (Alakare, Koskinen, Reinikainen, Sedig & Simola 2008, 93). Tilintarkastajan toiminnan lähtökohtana on siis luottamus ammattitaitoiseen ja riippumattomaan tilintarkastukseen (Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa 2006, 4).

Tilintarkastus palvelee erityisesti luottamuksen säilymistä eri osapuolten välillä, joten tilintarkastuksen keskeinen edellytys on tilintarkastajan riippumattomuus (Tomperi 2009, 10). Tilintarkastajan riippumattomuus on pysynyt ajankohtaisena aiheena ja se nousee aina tietyin väliajoin julkisen keskustelun kohteeksi varsinkin taloudellisten kriisien aikoina. Myös viimeisimmät maailmanlaajuiset finanssikriisit nostivat tilintarkastuksen ja tilintarkastajien riippumattomuuden tarkastelun kohteeksi. Tämän seurauksena muun muassa Euroopan Unionin komissio julkaisi Vihreän Kirjan¹ vuonna 2010, jossa tuodaan esille tarve tiukentaa sääntelyä koskien tilintarkastajan riippumattomuutta. Vuoden 2011 lopulla Euroopan parlamentti julkaisi lisäksi ehdotuksensa² uudeksi tilintarkastusasetukseksi ja tilintarkastusdirektiivin muuttamiseksi. Nämä julkaisut korostavat tilintarkastajien merkitystä, luotettavan tilintarkastuksen keskeistä asemaa yleisen luottamuksen palauttamisessa ja tilintarkastajien riippumattomuutta tilintarkastusympäristön kulmakivenä. Vuoden 2014 huhtikuussa Euroopan parlamentti ja neuvosto ovat antaneet direktiivin ja asetuksen³ Euroopan Unionin tilintarkastussääntelyn uudistami-

¹ Euroopan komission Vihreä kirja: Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset 13.10.2010/KOM(2010) 561

² Ehdotus Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukseksi yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista 30.11.2011/KOM(2011) 779

³ Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/56/EU tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta, annettu 16.4.2014

seksi. Tämän myötä haluttiin muun muassa lujittaa tilintarkastajan riippumattomuutta olennaisena tekijänä lakisääteisiä tilintarkastuksia tehtäessä.

Tilintarkastajan riippumattomuuteen liittyy läheisesti objektiivisuuden käsite. Objektiivisuus on yksi tilintarkastajan ammattieettisistä peruseriaateista yhdessä rehellisyyden, ammatillisen pätevyyden, huolellisuuden, salassapitovelvollisuuden ja ammatillisen käyttäytymisen kanssa. Nämä ammattieettiset periaatteet perustuvat Suomen Tilintarkastajat yhdistyksen laatimiin eettisiin ohjeisiin. (Alakare, Koskinen, Reinikainen, Sedig & Simola 2008, 95.) Tilintarkastajan toiminnan objektiivisuus pyritään turvaamaan nimenomaan tilintarkastajan riippumattomuudella. Objektiivisuus ei ole ominaisuus, joka voitaisiin havaita ulkoisesti, joten ulkopuolinen tarkkailija ei pysty selvittämään toimiiko tilintarkastaja objektiivisesti. Tilintarkastajan riippumattomuuden vaatimus on siis keino, jonka avulla voidaan etukäteen jo varmistua siitä, että tilintarkastajalla on kyky toimia objektiivisesti. (Saarikivi 2000, 65–66.) Objektiivisuus on siis osa riippumattomuutta ja se voidaan nähdä jopa riippumattomuuden tavoitteena (Horsmanheimo & Ruuska 2015, 43).

Tieteen tekijät ovat jo pitkään tunnustaneet objektiivisuuden tarpeellisuuden tutkimusprosessissa kykynä analysoida ja raportoida asioita tarkasti ja rehellisesti. Käytännössä se on tärkeä ominaisuus lähes kaikissa ammateissa. Kyky pysyä riippumattomana ja objektiivisena on keino tehokkaaseen toimintaan läpi tilintarkastusprosessin ja raportointiin. Objektiivisuuden ylläpito vaatii puolueetonta analyysiä olennaisista asioista tilintarkastusprosessin aikana. Tilintarkastajan riippumattomuus on saanut merkittävää huomiota tieteellisessä tutkimuksessa ja muussa kirjallisuudessa ja objektiivisuuden tärkeys on tämän johdosta usein jäänyt huomioimatta. Tilintarkastajan objektiivisuus on kuitenkin merkittävä tekijä tilintarkastustyön laadulle ja luotettavuudelle ja tilintarkastajan uskottavuudelle. (Riddley 2009, 72.)

1.2 Tutkimuksen aihealuetta koskevat aiemmat tutkimukset

Viime vuosikymmenten aikana tilintarkastukseen liittyvä tieteellinen tutkimus on alkanut lisääntyä ja nykyään siihen liittyvää tutkimusta on runsaasti saatavilla. Tilintarkastus

muodostaa keskeisen tieteellisen tutkimuksen osa-alueen laskentatoimen tutkimuksen kentässä. Suomessa tilintarkastusta koskeva tieteellinen tutkimus on syntynyt pitkälti pro gradu -tason tutkimuksina ja tutkimus on ollut 1990-luvulle saakka melko vähäistä. Tämän jälkeen on kuitenkin esimerkiksi väitöskirjoja ja muita tutkimuksia julkaistu useita. Tilintarkastusalan tutkimuksen keskeisiä aihealueita ovat olleet tilintarkastuksen laatuun, tilintarkastajan rooliin ja vastuuseen sekä raportointiin liittyvät teemat. (Kihn, Leponiemi, Oulasvirta, Ruohonen & Wacker 2017, 11-12; Näsi 2009, 26–27.)

Tilintarkastajan riippumattomuudesta löytyy aiempaa tutkimusta niin Suomesta kuin ulkomailtakin. Esimerkiksi Saarikivi (1999) on väitöskirjassaan käsitellyt tilintarkastajan riippumattomuutta keskittyen erityisesti riippumattomuuden sääntelyyn ja tulkinnaan. Viitasen (2000) väitöskirja 'Auditors Professional Ethics and Factors Associated with Disciplinary Cases Against Auditors' käsitteli tilintarkastajien ammattietiikkaa kurinpidollisiin kanteisiin liittyen. Vaasan yliopistossa muun muassa Latvala (2007) ja Tervo (2005) ovat käsitelleet pro gradu- tutkimuksissaan KHT - ja HTM - tilintarkastajien ja luotonantajien käsityksiä tilintarkastajan riippumattomuuden ulkoisen kuvan vaarantavista tekijöistä. Tampereen yliopistossa valmistuneita pro gradu- tutkimuksia tilintarkastajan riippumattomuuteen liittyen, on esimerkiksi Paatolan (2013) tutkimus tilintarkastajien käsityksistä riippumattomuuteen vaikuttavista seikoista. Hän käsitteli tutkimuksessaan myös riippumattomuuden sääntelyä. Mäkelän (2007) pro gradu- tutkimus vertaili tilintarkastajien riippumattomuuden varmistamista yksityisellä ja julkisella sektorilla. Ruoko (2014) tutki pro gradu- tutkimuksessaan hyvää tilintarkastajatapaa ja tilintarkastajan ammattieettisiä periaatteita tilintarkastuslautakunnan antamien ratkaisujen näkökulmasta.

Suomessa tilintarkastusalaa koskevaa käytännönläheistä kirjoittelua on myös tilintarkastusalan ammattilehdissä, joissa kirjoittajina ovat lähinnä auktorisoidut tilintarkastajat ja muut taloushallinnon osaajat (Näsi 2009, 31).

Tässä pro gradu- tutkielmassa keskitytään erityisesti tilintarkastajan objektiivisuuteen, joka voidaan nähdä toisaalta osana, joka on vaikea erottaa riippumattomuudesta, mutta joka kuitenkin on erillinen periaate. Ruoko (2014) tutki pro gradu- tutkimuksessaan kaikkia ammattieettisiä periaatteita yleisesti, mutta tässä tutkielmassa keskitytään objek-

tiivisuuteen ja pyritään löytämään aiemmista tutkimuksista siihen liittyviä keskeisiä tekijöitä.

1.3 Tutkimuksen tavoite ja keskeiset rajaukset

Jotta tilintarkastuksesta olisi mahdollisimman suuri hyöty kaikille osapuolille, niin sen tulisi perustua luottamukseen. Luottamuksen saavuttamiseksi tilintarkastajan tulee toimia hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Tilintarkastuslaki myös velvoittaa tilintarkastajia noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa. Tilintarkastajan objektiivisuus sisältyy hyvään tilintarkastustapaan yhtenä toiminnan peruseriaatteista. (Tomperi 2009, 10; TTL 4:1-3§.) Tämän tutkielman tavoitteena on arvioida, mitkä tekijät vaikuttavat tilintarkastajan objektiivisuuteen ja millä keinoilla tilintarkastajan objektiivisuus voidaan turvata aiempien tutkimuksien perusteella.

Tilintarkastajan työtä ohjaavat ammattieettiset peruseriaatteet. Tässä tutkielmassa keskitytään näistä periaatteista objektiivisuuteen. Tilintarkastajan objektiivisuus on merkittävä tekijä tilintarkastustyön laadulle ja luotettavuudelle ja tilintarkastajan uskottavuudelle. (Riddley 2009, 72.) Ammattieettiset peruseriaatteet ovat laaja aihealue ja tässä tutkielmassa on rajattu aiheen käsittely pääosin objektiivisuuden periaatteeseen tutkimuksen tavoitteen mukaisesti. Ammattieettiset peruseriaatteet soveltuvat kaikkiin varmennuspalveluihin ja ne tulee ottaa huomioon kaikissa tilintarkastajan suorittamissa varmennustoimeksiannoissa. Tässä tutkielmassa pääpaino on kuitenkin lähinnä tilintarkastustoimeksiannoissa.

Tutkimuksessa keskitytään objektiivisuuden turvaamiseen tilintarkastajan työssä lähinnä ammattietiikan pohjalta, joten tutkimuksessa ei ole tarpeenmukaista käsitellä laajasti vastuukysymyksiä ja kurinpidollisia menettelyitä. Objektiivisuuden tavoite ja velvoite koskee kaikkea tarkastusta. Tässä tutkielmassa on kuitenkin rajattu sisäinen tarkastus aiheen käsittelyn ulkopuolelle ja tutkimusaineistoon valittu aineisto on rajattu koskemaan vain tilintarkastuslain mukaisia tilintarkastustehtäviä.

1.4 Tutkimusmenetelmä

Käsitteet ovat keskeisiä tekijöitä ajattelussa ja huolellinen käsitelmääritys nousee tärkeäksi osatekijäksi kaikessa tieteenmuodostuksessa. Käsitteet ja niiden analysointi toimivat siis käsittämisen ja kommunikoinnin instrumenttina. Käsitteiden analyysi mahdollistaa muun muassa luokkien muodostamista, käsitteiden vertailua ja johdonmukaista päättelyä. (Näsi 1980, 7-8.)

Tämä tutkielma määrittyy lähinnä tulkitsevaksi käsitetutkimukseksi (Takala & Lämsä 2001), jonka tavoitteena on etsiä tilintarkastajan objektiivisuuteen liittyvien käsitteiden merkityksiä ja tulkita niitä valitun teoreettisen näkökulman valossa. Käsiteanalyysille on eri ajanjaksoina esitetty erilaisia määritelmiä ja siihen on liitetty erilaisia merkityksiä eri tieteenalojen piirissä. Käsiteanalyysi voidaan nähdä synonyyminä käsitetutkimukselle, kun taas toisten tutkijoiden mielestä käsitetutkimus on erotettavissa käsiteanalyysistä. Käsitteiden analyysi on oleellinen osa käsitetutkimusta, mutta tutkimuksessa nostetaan esille ja pohditaan myös käsitteen erilaisia tutkimuksellisia lähestymistapoja. Käsitetutkimus nähdään siis käsiteanalyysiä laajempänä kokonaisuutena, jolloin itse käsitteen jäsentelyn lisäksi pyritään tutkimuksessa ymmärtämään myös millaista todellisuutta käsitteillä kuvataan. (Puusa 2008, 38.) Tässä tutkielmassa on käytetty käsiteanalyysiä ja käsitetutkimusta synonyymeina tarkoittaessa valittua tutkimusmenetelmää.

Käsiteanalyysi voidaan nähdä käsitteiden muodostamisena analyttisen ja synteettisen pohdinnan myötä hyödyntäen jo tunnettuja käsitteitä ja oivalluksia. Käsiteanalyysi nojaa vahvasti siihen, mitä muut tutkijat ovat aikaisemmin aiheesta tuoneet esille ja minikälaisia näkemyksiä ovat esittäneet. Käsiteanalyysissä tulevat siis esille sekä omatekoiset että muiden aikaisemmin kehittäneet käsitteet. Vanhojen käsitteiden loogisen erittelyn ja yhdistelyn lisäksi käsiteanalyysiin sisältyy myös luovuttaa, joka mahdollistaa muutokset ja lisäykset käsitemaailmaan. Käsiteanalyysin lopputuloksena voi siis olla joko jokin uusi käsite tai muunnos entisistä käsitteistä. (Näsi 1980, 10.)

Käsiteanalyysi pohjautuu siis aikaisempiin tutkimuksiin sekä tutkimuksen kohteena olevien käsitteiden tunnettujen määritelmien pohdintaan. Käsiteanalyysin avulla saavutetun tiedon kautta on mahdollista lisäksi myös ymmärtää tarkastelun kohteena olevan

käsitteen kuvaamaa kohdeilmiötä. Liiketaloustieteen kentässä tarkastellaan usein abstrakteja ilmiöitä, joten käsitteiden systemaattinen tarkastelu käsiteanalyysin menetelmää hyödyntäen on tärkeää. (Puusa 2008, 36–38.)

Tässä tutkielmassa pyritään siis käsiteanalyysin avulla nostamaan esille kirjallisuudesta ja aiemmista tutkimuksista tilintarkastajan objektiivisuuteen liitettyjä piirteitä sekä jäsentämään ja täsmentämään olemassa olevaa tietoa. Tämä tutkielma on siis tulkitseva tutkimus, joka perustuu olemassa olevaan tekstiaineistoon, joka on olemassa tutkijasta riippumatta. Tässä tutkielmassa tutkija ei siis ole ollut vuorovaikutuksessa aineiston tuottajan kanssa ja tulkinnan kohteena ovat toisten kirjoittajien käsitelmäärittelyt. Tämä tutkielma on teoreettisesta näkökulmasta lähtevä, joten tulkinta sisällytetään valitun teoreettisen viitekehyksen sisälle. (Takala & Lämsä 2001, 375, 377, 386.)

Tässä tutkielmassa lähestytään tutkittavaa aihetta käsiteanalyttisen prosessin avulla, joka lähtee liikkeelle tietopohjan muodostamisesta. Ensin pyritään kokoamaan erilaisia näkemyksiä tutkimuksen kohteena olevista käsitteistä. Seuraavaksi tehdään analyysiä tarkastelun alle otetuista käsitteistä. Käsitteet pyritään purkamaan osiin ja erittelemään niitä koskevat erilaiset esitetyt näkemykset. Prosessin viimeinen vaihe on päätelmien muodostaminen asiaankuuluvine perusteluineen. Päätelmien muodostamisessa joko hyväksytään tai muutetaan entisiä käsitteitä tai muodostetaan uusia käsitteitä. (Näsi 1980, 12–13.)

1.5 Tutkimuksen kulku

Tämä tutkielma koostuu viidestä pääluvusta. Tutkielman ensimmäisessä johdantoluvussa käsitellään tutkimuksen aihealuetta ja merkitystä, aiempia tutkimuksia aihealueesta sekä tutkimuksen tavoitetta ja tässä tutkielmassa tehtyjä rajauksia.

Tutkielman toinen luku keskittyy määrittelemään tämän tutkimuksen kannalta keskeisiä käsitteitä tilintarkastukseen, tilintarkastajaan ja tilintarkastajan objektiivisuuteen liittyen. Luvussa käsitellään tilintarkastusta, hyvää tilintarkastustapaa, ammattieettisiä periaatteita ja laadunvalvontaa sekä viranomaisratkaisuja tilintarkastajan objektiivisuuteen

liittyen. Toisessa luvussa käsitellään lisäksi myös tutkimuksen teoreettista viitekehystä, joka on muodostettu keskeisten aihealueen käsitteiden lisäksi päämies-agentti-teorian sekä sosiaalisen identiteetin teorian ja sosiaalisen vaihdon teorian ympärille.

Tutkielman kolmas luku käsittelee systemaattista kirjallisuuskatsausta tämän tutkimuksen tutkimusmenetelmänä. Luvussa käsitellään myös tämän tutkielman tutkimusprosessia tietokantojen ja hakusanojen valinnasta aineiston seulontaan ja aineiston lähilukuun ja tutkimusten arviointiin. Kolmannessa luvussa myös kuvataan tutkimusaineisto ja sen analysointi.

Neljäs luku käsittelee tutkimusaineistosta asiasanojen perusteella nousseiden teemojen muodostamista. Neljännessä luvussa käsitellään empiirisen aineiston keskeisimmät tulokset. Tutkielman viides luku kokoaa yhteen keskeiset tutkimustulokset ja johtopäätökset. Viidennessä luvussa esitetään myös esille nousseet jatkotutkimuskysymykset.

2 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Tämän tutkielman teoreettiseksi lähtökohdaksi on valittu päämies-agentti – teorian soveltaminen tilintarkastukseen ja tämän tutkielman tavoitteiden mukaisesti nimenomaan tilintarkastajan objektiivisuuteen. Päämies-agenttimalli on keskeinen teoreettinen viitekehys, joka jäsentee tilintarkastuksen luonnetta (Martikainen, Meklin, Oulasvirta & Vakkuri 2002, 14). Tässä tutkielmassa lähestytään tilintarkastajan objektiivisuutta myös sosiaalisen identiteetin teorian ja sosiaalisen vaihdon teorian näkökulmista.

2.1 Keskeiset käsitteet

Tässä luvussa määritellään aluksi tutkimuksen kannalta olennaiset käsitteet ja mitä niillä tarkoitetaan tässä tutkimuksessa. Keskeisiä käsitteitä ovat tilintarkastus, tilintarkastaja, hyvä tilintarkastustapa, ammattieettiset periaatteet ja objektiivisuus.

2.1.1 Tilintarkastus ja sen tarkoitus

Tilintarkastus voidaan määritellä järjestelmälliseksi prosessiksi, jossa objektiivisesti hankitaan ja arvioidaan evidenssiä taloudellisista toimista ja tapahtumista sen varmistamiseksi, missä määrin nämä tapahtumat vastaavat niille annettuja kriteerejä. Sen lisäksi kommunikoidaan tuloksista niistä kiinnostuneille. (Halonen & Steiner 2009, 17.)

Tilintarkastus on syntynyt käytännön tarpeiden kautta eikä niinkään teoreettisen kehittelyn myötä. Yhteiskunnallinen kehitys on vaikuttanut merkittävästi tilintarkastuksen syntyyn. Yhteiskunnan kehityksen myötä yritykset ja yhteisöt ja julkisen vallan yksiköt organisoivat ja delegoivat tehtävien toimenpanot toimivalle johdolle. Tämän myötä toimeksiantajalla ei enää ollut henkilökohtaisesti mahdollisuutta valvoa toimivan johdon toimintaa tehtävien suorittamisessa, jonka myötä on ollut myös tarpeen delegoida valvonta ja tarkkailu. Tilintarkastuksella on tässä tarkkailussa ja valvonnassa merkittävä rooli. Tämän myötä syntyi siis tilintarkastajien ammattikunta, joka toimii valvontaeli-

menä nauttien omistajien luottamusta. Tilintarkastuksen merkitys ulottuu kuitenkin laajemmalle kuin ainoastaan toimeksiantajan ja toimeksiannon saajan väliseen suhteeseen. Merkitys voidaan nähdä yhteiskunnassa kokonaisuudessaan. Omistajien lisäksi muutkin sidosryhmät tarvitsevat oikeaa ja riittävää tietoa päätöksentekoaan varten. (Aho & Vänskä 1996, 1; Riistama 1999, 15,17.)

Tilintarkastuksella on keskeinen merkitys kansainvälisten pääomamarkkinoiden taloudellisen raportoinnin oikeellisuuden ja luotettavuuden varmistamisessa. Tilintarkastuksella on myös keskeinen rooli esimerkiksi pienyrittäjän arjen tukena tai asuinhuoneiston omistajan varallisuuden varmistajana asunto-osakeyhtiössä. Tilintarkastuksen rooli ja kenttä on siis moninainen ja laaja. (Alakare ym. 2008, 13.)

Usein tilintarkastuksesta puhuttaessa tarkoitetaan pelkästään lakisäätteistä tilintarkastusta, joka käsittää yhteisön kirjanpidon ja tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastuksen. Laajemmassa merkityksessä lakisäätteisestä tilintarkastuksesta puhuttaessa voidaan tarkoittaa kaikkia tilintarkastuksen muotoja, joista on säännökset laissa. Tilintarkastus kytkeytyy läheisesti kirjanpito- ja tilinpäätösnormistoon. Koska tilintarkastuksen kenttä kuitenkin on hyvin laaja ja tilintarkastajan tehtävät moninaisia, myös vuonna 2007 voimaan tulleen tilintarkastuslain soveltamisala laajeni. Merkittävimmin on kuitenkin lisääntynyt tilintarkastajien tarjoamat neuvontapalvelut. (Aho & Vänskä 1996, 2; Alakare ym. 2008, 13.)

Tilintarkastusta ja tilintarkastajaa koskeva sääntely sisältyy keskeisiltä osiltaan tilintarkastuslakiin (Saarikivi 2000, 25). Suomessa tilintarkastuslaissa⁴ ei erikseen säädetä tilintarkastuksen tavoitteesta, vaan laissa on säännökset tilintarkastuksen sisällöstä. Tästä voidaan kuitenkin päätellä, että tilintarkastuksen tavoitteena on tarkastaa laissa mainitut seikat, jotta tilintarkastaja voi antaa tilintarkastuslaissa tarkoitetut tilintarkastajan raportit. (Halonen & Steiner 2010, 13.)

Kansainvälisen tilintarkastusjärjestö IFAC:n (International Federation of Accountants) IAASB-komitean (International Auditing and Assurance Board) laatiman kansainvälisen tilintarkastusstandardin ISA 200:n mukaan tilintarkastuksen tavoitteena on, että ti-

⁴ Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141. Uusi tilintarkastuslaki astui voimaan 1.1.2016.

tilintarkastaja voi antaa lausunnon siitä, onko tilinpäätös laadittu kaikilta olennaisilta osiltaan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Suomessa tilintarkastuksen tavoitteena on, että tilintarkastaja voi lausua siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti ja siitä ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia. (Tilintarkastusalan standardit 2008, 221.)

2.1.2 Tilintarkastaja

Käsitteellä tilintarkastaja tarkoitetaan tilintarkastuslaissa sekä yksittäistä luonnollista henkilöä että tilintarkastusyhteisöä. Vuoden 2016 alusta voimaan astuneessa tilintarkastuslaissa (18.9.2015/1141) tilintarkastajalla tarkoitetaan joko HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastajaksi hyväksyttyä luonnollista henkilöä tai tilintarkastusyhteisöksi hyväksyttyä yhteisöä (1:2§).

Tilintarkastajien tutkintovaatimusten kokonaisuudistus asiana oli ollut esillä jo edellisen tilintarkastuslain (459/2007) hyväksymisestä alkaen. Lain hyväksymisen yhteydessä eduskunta antoi lausuman tutkintovaatimusten uudistamisesta. Hallituksen esitys (HE 254/2014) sisälsi ehdotuksen uudeksi tilintarkastajajärjestelmäksi. Uudistus koski sekä tilintarkastajien hyväksymis- ja tutkintojärjestelmän uudistamista, että tilintarkastajien valvontajärjestelmän uudistamista. Eduskunta hyväksyi hallituksen esityksen 12.3.2015 ja uusi tilintarkastuslaki astui voimaan 1.1.2016 (Tilintarkastustiedote, 2015). Uuden lain myötä tilintarkastusvalvonta ja tilintarkastajien hyväksyntä siirtyi Patentti- ja rekisterihallitukselle.

Tilintarkastuslain määritelmän lisäksi tämän tutkielman kannalta on merkittävää tilintarkastajan käsite tarkastuskohteen omistajien ja muiden sidosryhmien luottohenkilönä ja edun valvojana. Tämä näkemys tilintarkastajasta on korostunut myös Suomessa. Osakkeenomistajat valitsevat riippumattoman tilintarkastajan tarkastamaan ja valvoamaan yhtiön toimintaa heidän puolestaan. Omistuksen ja johdon eriytyminen osakeyhtiöissä on johtanut siihen, että kaikilla osakkeenomistajilla ei ole mahdollisuutta valvoa sijoituksiaan yhtiössä. Tämä näkemys tilintarkastajasta on päämies-agentti –teorian pe-

riaatteiden mukainen. Agenttiteorian avulla voidaan selittää tilintarkastuksen tarpeellisuutta. Se käsittelee nimenomaan yrityksen kannustinongelmia, kun resurssien omistus ja valvonta ovat eriytyneet. (Saarikivi 2000, 52, 55.)

2.1.3 Hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastuslaki (18.9.2015/1141) velvoittaa tilintarkastajaa noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa (4:3§). Hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta ja se on keskeinen toimintaa ohjaava normisto tilintarkastajan suorittaessa kaikkia tilintarkastuslain soveltamisalaan kuuluvia tehtäviä. Hyvä tilintarkastustapa on rinnastettavissa hyvään kirjanpilotapaan ja hyvään asianajajatapaan. Tilintarkastajan tulee siis noudattaa toiminnassaan ammatillisesti ja eettisesti hyväksyttäviä periaatteita ja tilintarkastajan tulee käyttää suunnittelussa, toteutuksessa ja raportoinnissa menetelmiä, joita huolelliset ammattihenkilöt yleisesti käyttävät. Hyvä tilintarkastustapa sisältää siis periaatteita ja keinoja. (Alakare ym. 2008, 100; Blummé 2008, 67; Halonen & Steiner 2010, 31-32.)

Hyvän tilintarkastustavan keskeisiä ja tärkeitä lähteitä ovat lait ja asetukset, International Auditing and Assurance Standards Boardin (IAASB) laatimat ja International Federation of Accountantsin (IFAC) hyväksymät ja julkaisemat kansainväliset tilintarkastusstandardit eli ISA-standardit, tilintarkastuslautakunnan, tuomioistuinten ja viranomaisten kannanotot ja päätökset ja alan ammattikirjallisuus. (Alakare ym. 2008, 100; Blummé 2008, 67; Halonen & Steiner 2010, 31-32.)

2.1.4 Ammattieettiset periaatteet

Velvollisuus noudattaa ammattieettisiä periaatteita on ollut jo pitkään osa hyvää tilintarkastustapaa. Tilintarkastuslaki velvoittaa tilintarkastajaa noudattamaan ammattieettisiä periaatteita ja ylläpitämään ja kehittämään ammattitaitoaan. Tilintarkastajan tulee yleinen etu huomioon ottaen rehellisesti, objektiivisesti, ammattitaitoisesti ja huolellisesti suorittaa laissa hänelle määritetyt tehtävät. Ammattieettisten periaatteiden sisältö käytännössä määrittäyty tarkemmin oikeuskäytännön, kannanottojen ja eettisten ohjeiden perusteella. (Alakare ym. 2008, 94.)

Suomen Tilintarkastajat ry⁵ on jo pitkään laatinut hyvää tilintarkastustapaa koskevia ohjeistuksia. Yhdistyksen laatimat eettiset ohjeet (2006) ovat käänös IFAC:in alkuperäisistä ohjeista. (Alakare ym. 2008, 95.) Eettisten ohjeiden mukaan ammattieettisiä periaatteita ovat siis rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen. Tilintarkastuslain 4. luvun 1-2§:ssä mainitaan kolme näistä viidestä peruseriaatteesta: ammatillinen pätevyys, rehellisyys ja objektiivisuus. Tilintarkastuslaissa on oma pykälä tilintarkastajan salassapitovelvollisuudesta (8§). Ammatillisen käyttäytymisen osalta ei ole tilintarkastuslaissa säännöstä ja toisaalta tilintarkastuslakiin sisältyvä yleisen edun huomioon ottaminen ei ole itsenäinen ammattieettinen periaate eettisissä ohjeissa, vaikkakin sen merkitys huomioidaan ohjeissa. Toimiessaan yleisen edun mukaisesti tilintarkastajan tulisi huomioida eettisiin ohjeisiin sisältyvät eettiset vaatimukset. Toisaalta kun tilintarkastaja noudattaa ammattieettisiä periaatteita, tulee yleinen etu huomioitua asianmukaisella tavalla. (Halonen & Steiner 2010, 33.)

Rehellisyyden peruseriaate velvoittaa tilintarkastajaa olemaan vilpitön ja suora ammatteihin ja työhön liittyvissä suhteissa. Periaate edellyttää myös totuudenmukaisuutta ja tasapuolisuutta. Rehellisyyden periaatteen mukaan tilintarkastajan ei tulisi olla tekemisissä sellaisten tietojen kanssa, joiden tilintarkastaja uskoo sisältävän olennaisesti virheellisen tai harhaanjohtavan väitteen tai sisältää huolimattomasti tuotettua tietoa. Tilintarkastajan ei tulisi myöskään käyttää tietoa, joka ei sisällä jotakin vaadittua tietoa tai se esitetään epäselvästi, mikäli tämä tiedon puuttuminen tai epäselvyys voisi johtaa harhaan. Jos tilintarkastaja antaa edellä mainittujen seikkojen osalta mukautetun kertomuksen, ei tilintarkastajan katsota toimineen rehellisyyden periaatteen vastaisesti. (Alakare ym. 2008, 96; Horsmanheimo ym. 2007, 133–134.)

Tilintarkastuslain (18.9.2015/1141, 4:2§) mukaan tilintarkastaja on velvollinen pitämään yllä ja kehittämään ammatitaitoaan. Tämä säännös perustuu tilintarkastusdirektiiviin, joka edellyttää, että tilintarkastaja pitää yllä ammatitaitoaan kouluttautumalla (Alakare ym. 2008, 98). Eettisten ohjeiden mukaan ammatillisen pätevyyden ja huolellisuuden peruseriaate edellyttää, että tilintarkastaja pitää osaamisensa ja ammatilliset

⁵ Suomen Tilintarkastajat ry on ollut tilintarkastajien edunvalvontajärjestö 1.4.2014 alkaen, kun KHT-yhdistys ja HTM-yhdistys yhdistivät toimintonsa. (<http://www.suomentilintarkastajat.fi/yhdistys/yhdistyksesta>)

tietonsa vaadittavalla tasolla varmistaakseen, että asiakkaille ja työnantajille tarjotaan pätevää asiantuntijapalvelua. Tästä on erotettavissa kaksi vaihetta: ammatillisen pätevyyden saavuttaminen ja ammatillisen pätevyyden ylläpitäminen. Periaatteeseen kuuluva tunnollisuus liittyy tilintarkastajan velvollisuuteen toimia huolellisesti, velvoitteiden mukaisesti ja oikea-aikaisesti. (Halonen & Steiner 2010, 35.)

Tilintarkastuslaissa ei ole mainittu salassapitovelvollisuutta muiden ammattieettisten periaatteiden joukossa vaan sitä käsitellään omassa pykälässään (8§). Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastaja tai hänen apulaisensa ei saa ilmaista ulkopuolisille saamaansa tietoa suorittaessaan tilintarkastuslaissa tarkoitettua tehtäväänsä. (TTL 18.9.2015/1141, 4:8§.) Eettisten ohjeiden mukainen luottamuksellisuuden vaatimus velvoittaa tilintarkastajaa tilintarkastuslain salassapitosäännöstä laajemmin. Eettisten ohjeiden mukaan tilintarkastajan tulisi pitää ammattiin perustuen saamansa tieto luottamuksellisena, eikä tulisi antaa tietoja kolmansille osapuolille ilman asianmukaisia valtuutuksia tai ellei tietojen antaminen perustu lakisääteiseen velvollisuuteen. Luottamuksellisuuden periaate merkitsee velvollisuutta pitää salassa tiedot, jotka nauttivat lain suojaa. Tämä edellyttää myös salassa pidettävien tietojen osalta työtapojen kehittämistä ja noudattamista siten, että ne turvaavat salassa pidettävät tiedot. (Halonen & Steiner 2010, 36.)

2.1.5 Objektiivisuus

Tilintarkastuslain 4 luvun 1§:n mukaan tilintarkastajan on suoritettava objektiivisesti laissa määritetyt tehtävät. Objektiivisuus on siis yksi tilintarkastajan ammattieettisistä periaatteista ja yksi tilintarkastajan työn keskeisimmistä tavoitteista. Objektiivisuuden vaatimus koskee kaikkia asiantuntijapalveluita. (TTL 4:1§.)

Gummeruksen sivistyssanakirjan (Nurmi, Rekiaro & Rekiaro, 2009) mukaan objektiivisuus tarkoittaa puolueetonta, erilaisista tekijöistä riippumatonta ja oikeudenmukaista havainnoijasta riippumatonta. Riippumattomuuteen liittyy suhde henkilöiden välillä. Sanan selityksen mukaan objektiivisuudessa on kuitenkin kyse henkilön suhtautumisesta johonkin, joka erottaa objektiivisuuden riippumattomuudesta. Objektiivinen henkilö tekee päättelyä perustuen faktoihin ja havaittavissa oleviin asiaan vaikuttaviin tekijöihin. Tilintarkastuksessa riippumattomuuden ja objektiivisuuden käsitteet liittyvät lähei-

sesti toisiinsa. Tilintarkastajan toiminnan objektiivisuus pyritään turvaamaan tilintarkastajan riippumattomuudella. (Saarikivi 2000, 65–66.)

Objektiivisuus ei ole ominaisuus, jonka voi ulkoisesti havaita. Riippumattomuuden vaatimus on keino, jolla pyritään etukäteen varmistumaan siitä, että tilintarkastaja kykenee toimimaan objektiivisesti, koska ulkopuolinen tarkastelija ei pysty selvittämään sitä, tuleeko tilintarkastaja toimimaan objektiivisesti. Objektiivisuutta on mahdollista arvioida vain tilintarkastajan toiminnan perusteella, mikä erottaa sen riippumattomuudesta, jota arvioidaan suhteiden, niin henkilö kuin muidenkin suhteiden perusteella. Objektiivisuuden arviointikin on siis jälkikäteistä, kun taas riippumattomuudessa pyritään etukäteen arvioimaan toimintaa, jolloin arvioinnin taustalla ei ole vielä tosiallista tapahtunutta toimintaa. Objektiivisuuden vaatimus kohdistuu siis vahvasti tilintarkastajan käyttäytymiseen. (Saarikivi 2000, 65–66.)

Tilintarkastajan työhön liittyvä harkinta ei saa vaarantua ennakkokäsitysten tai toisten osapuolten liiallisen vaikutuksen seurauksena. Tilintarkastajan tulisi välttää suhteita, jotka saattavat tehdä tilintarkastajan ammatillisen harkinnan puolueelliseksi, koska käytännössä on mahdotonta määritellä kaikkia tällaisia tilanteita, joissa tilintarkastajan objektiivisuus saattaa heikentyä ja määrätä toimintatapaa kyseisiä tilanteita varten. (Halonen & Steiner 2009, 34.)

Yhdysvalloissa 2000-luvun alkupuolella suuryrityksissä paljastuneet väärinkäytökset ja tulosten vääristely johtivat Sarbanes-Oxley – lain säätämiseen. Tämä asetti myös tilintarkastusalan tiukemman sääntelyn alaiseksi. Suuryrityksissä tapahtuneet skandaalit johtivat päättelyihin alalla vallitsevasta korruptiosta ja rikollisuudesta mutta Bazermanin, Loewensteinin ja Mooren (2002) tutkimuksen mukaan tämä oli vain pieni osa totuutta. Heidän mukaansa harmillisempi ongelma on alttius tiedostamattomille ennakkoluuloille. Johtuen usein tilintarkastajien ja heidän asiakkaidensa läheisestä suhteesta, saattaa tilintarkastaja tahattomasti vääristää numeroita tavalla, joka naamioi yrityksen todellisen taloudellisen aseman ja näin johtaa harhaan sijoittajia ja muita sidosryhmiä. (Bazerman ym. 2002, 97.)

Psykologiset tutkimukset osoittavat ihmisten halujen ohjaavan voimakkaasti tapaa, jolla saatua tietoa tulkitaan, vaikka ihminen yrittäisi olla objektiivinen ja puolueeton. Kun

ihminen on motivoitunut saavuttamaan tietyn lopputuloksen, hän myös usein saavuttaa sen. Tiedostamattaan ihminen yrittää kriittisesti käydä läpi asioita, mutta usein kuitenkin jättää huomiotta johtopäätökset, jotka ovat sitä vastaan, minkälainen johtopäätös halutaan saavuttaa. Tietämättä, että tiedon käsittely on vääristynyttä, ihminen virheellisesti tulee johtopäätökseen, että ratkaisu on puolueeton. (Bazerman ym. 2002, 98.)

Bazermanin, Loewesteinin ja Mooren (2002) tutkimuksen mukaan laskentatoimen ammattilaisten ja tilintarkastajien ajatellaan olevan turvassa ennakkokäsityksiltä -ja luuloilta. Heidän mukaansa ala on kuitenkin hedelmällinen omaa etua ajaviin käsityksiin. Tutkijat nostavat esille kolme näkökulmaa, jotka saattavat vaikuttaa objektiivisuuteen. (Bazerman ym. 2002.)

Puolueellisuutta esiintyy tutkimuksen mukaan usein silloin, kun on mahdollista tulkita informaatiota monella eri tapaa. Tutkimuksen mukaan ihmisillä on tapana pyrkiä omaa etua ajaviin ratkaisuihin silloin, kun aineistoon liittyy monitulkintaisuutta. Toiseksi tilintarkastajilla on usein vahvat liiketaloudelliset syyt pysyä asiakkaiden suosiossa, koska edelleen tilintarkastajat valitaan tai vaihdetaan asiakkaan toimesta. Tutkimuksen mukaan yritykset ovat usein valmiita vaihtamaan tilintarkastajaa silloin, kun tilintarkastuksessa annetaan epäsuosiollisia lausuntoja. Isommat tilintarkastusyhteisöt kestävät kyllä yksittäisten asiakkaiden menettämiset, mutta joillekin yksittäisille tilintarkastajille tietyt asiakkaat voivat olla tärkeitä menestymisen kannalta. Tutkimuksen mukaan, kun ihminen liittyy omat hyötynsä toiseen osapuoleen, hän tulkitsee tietoja myös niin, että ne suosivat toista osapuolta. Monitulkintaisuuden ja tilintarkastajan ja asiakkaan suhteen lisäksi tutkimuksessa nostetaan esille myös hyväksyntä. Tilintarkastaja käytännössä arvioi päätöksiä, joita asiakas on jo tehnyt. Tutkimuksen mukaan juuri silloin, kun tukeudutaan toisten tekemiin puolueellisiin ratkaisuihin, omat omaa etua ajavat päätökset lisääntyvät. Joidenkin tutkimusten mukaan ihmiset ovat halukkaampia tukeutumaan liian anteliaisiin ratkaisuihin, jotka suosivat heitä sen sijaan, että tekisivät omat päätökset. (Bazerman ym. 2002.)

Näiden rakenteellisten tekijöiden lisäksi tutkimuksen mukaan tilintarkastajan objektiivisuuden voi vaikuttaa myös ihmisluontoon liittyvät tekijät. Tilintarkastajan kyseenalais- taessa ratkaisuja esimerkiksi asiakkaan kirjanpitoon liittyvissä kysymyksissä, saattaa hän tiedostamattaan valita tuottaako hän mahdollista harmia asiakkaalle nostamalla asi-

oita esille vai tuntemattomalle sijoittajalle, joka mahdollisesti saa eteensä vääristyneitä lukuja. Tutkimuksen mukaan, mitä pidempään tehdään yhteistyötä tietyn asiakkaan kanssa, sitä puolueellisemmiksi ratkaisut muodostuvat. Ihmiset ovat tutkimuksen mukaan myös vastuullisempia välittömille seurauksille kuin niille, jotka mahdollisesti seuraavat myöhemmin. Vaikuttaako tämä myös tilintarkastajiin, kun ehdollisen tai kielteisen kertomuksen antamisesta saattaisi seurata haitallisia välittömiä seurauksia esimerkiksi asiakassuhteen vaurioituminen tai mahdollinen sopimuksen päättyminen. Ihmisluonnolle on tyypillistä, joskus jopa kiinnittämättä siihen sen enempää huomiota, peitellä tai selitellä pieniä harkitsemattomuuksia tai epähuomioita. Saattaako siis tilintarkastajan taipumukset johtaa mukautumiseen asiakkaan pienissä epätarkkuuksissa? Lopulta näistä pienistä epätarkkuuksista voi syntyä isompi vääristymä ja onko tilintarkastaja siinä kohtaa valmis myöntämään, että oikaisu vaatii aikaisempien toimien korjaamista? (Bazerman ym. 2002, 100.)

2.2 Tilintarkastus ja laadunvalvonta

Lainsäädännön vaatimusten ja eri osapuolten odotusten täyttämiseksi tilintarkastuksen tulee olla laadukasta. Tilintarkastaja on velvollinen suorittamaan tehtävänsä ammattieettisten periaatteiden mukaisesti ja kehittämään ammattitaitoansa. Jotta tilintarkastus pysyisi korkealaatuisena, on tilintarkastuksen laatua valvomaan ja ohjeistamaan asetettu ulkoinen, mahdollisimman riippumaton taho. (Tomperi 2016, 25.)

Ulkoinen viranomaisvalvonta perustuu tilintarkastuslakiin ja tilintarkastusdirektiiviin. Tilintarkastusvalvonnan tehtävänä on siis valvoa, että tilintarkastajat toimivat lain ja muiden annettujen sääntöjen mukaisesti ja toimivat ammattitaitoisesti säilyttäen hyväksymisen edellytykset. Tilintarkastusvalvonta määrää tilintarkastajan laaduntarkastukseen, johon kuuluu tilintarkastusdirektiivin mukaan tilintarkastusaineiston läpikäynti ja tarkastus. Tilintarkastajan tulee siis dokumentoida työnsä riittävän hyvin. Laadunvalvonnassa kiinnitetään huomiota myös tilintarkastusstandardien ja riippumattomuussäädösten noudattamiseen. (Tomperi 2016, 25.)

Ulkopuolisen riippumattoman viranomaisvalvonnan lisäksi tilintarkastajilla tulee olla käytössä sisäinen laadunvarmistusjärjestelmä. Tilintarkastuksen laadulla kun on merkitystä myös tilintarkastajan vastuun kannalta. Tilintarkastusstandardissa ISA 220 edellytetään luomaan laadunvalvontajärjestelmä, jonka myötä saadaan kohtuullinen varmuus siitä, että tilintarkastajat noudattavat työssään ammatillisia standardeja ja lainsäädäntöön perustuvia vaatimuksia ja että laaditut raportit ja dokumentointi ovat asianmukaisia. Laadunvarmistukseen liittyvissä standardeissa käsitellään lisäksi henkilöresursseja sekä eettisiä vaatimuksia. (Tomperi 2016, 26.)

2.2.1 Viranomaisvalvonta

Uuden tilintarkastuslain (18.9.2015/1141) myötä vuoden 2016 alusta tilintarkastusvalvonta siirtyi Patentti – ja rekisterihallinnon alaisuuteen ja sen tehtävänä on huolehtia tilintarkastajien hyväksymisestä ja valvonnasta (TTL 7:1§).

Tilintarkastusvalvonnassa toimii itsenäinen tilintarkastuslautakunta, joka vastaa ratkaisutoiminnasta (TTL 7:4§). Tilintarkastuslautakunta ratkaisee tilintarkastuslakiin liittyvät asiat, jotka koskevat yleistä ohjausta ja kehittämistä ja hallinnollisen seuraamuksen määräämistä ja määräämättä jättämistä. Tilintarkastuslautakunta pyrkii myös edistämään tilintarkastusvalvonnalle laissa asetettujen tehtävien hoitamista. (TTL 7:5§.)

Viranomaisvalvonnassa tilintarkastajien toimintaa arvioidaan yksittäistapauksissa siis jälkikäteen tilintarkastajien työpapereiden ja muiden selvitysten perusteella. Tilintarkastuslautakunnan tutkinta voi perustua oma-aloitteiseen valvontaan tai asia voi päätyä tutkittavaksi ulkopuolelta tulevan yhteydenoton perusteella. (Keskuskauppakamari 2010.)

2.2.2 Objektiivisuus TILA:n ratkaisujen näkökulmasta

Ennen tutkinta-asioiden hoitamisen siirtymistä patentti- ja rekisterihallituksen alaisuuteen, KHT – tilintarkastajien valvonnasta vastasi Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta (TILA). Keskuskauppakamari on julkaissut valvonta-asioiden ratkaisuselos-

tukset, jotka perustuvat TILA:n päätöksiin. Ratkaisuselostukset ovat tiivistettyjä eivätkä vastaa täysin alkuperäisiä. Ratkaisuselostukset ovat yksinkertaistettuja.

TILA:n valvonta-asioiden käsittelyssä tilintarkastajan objektiivisuutta on arvioitu usein kuitenkin muun kuin lakisääteisen tilintarkastuksen yhteydessä. Erityisessä tarkastuksessa ja toimeksiannoissa, jotka liittyvät riita-asiaan tai konkurssiin objektiivisuuden vaatimus joutuu useimmiten koetukselle. Myös mahdollinen asian saama julkisuus voi lisätä paineita objektiivisuutta kohtaan. (Horsmanheimo & Ruuska 2015, 43.)

Tässä tutkielmassa on keskitytty nimenomaan tilintarkastuslain mukaisiin tilintarkastustehtäviin, mutta vaikka valvonta-asioiden ratkaisut liittyvät useimmiten erityistoimeksiantoihin, joihin ei yleensä liity velvoittavia tilintarkastusstandardeja tai raportointia ei ole normitettu yksityiskohtaisesti, tulee tilintarkastajan kuitenkin toimia kaikissa tehtävissä ammattieettisten periaatteiden mukaisesti ja näin noudatettava myös objektiivisuuden vaatimusta. Tämän johdosta valvonta-asioiden ratkaisuista on havaittavissa yleisesti asioita, jotka vaikuttavat tilintarkastajan objektiivisuuteen.

Verkosta saatavilla olevista tilintarkastuslautakunnan valvonta-asioiden ratkaisuista⁶ vuosilta 2008–2014 löytyi 6 ratkaisua, joissa objektiivisuus oli olennaisena substanssikysymyksenä. TILAn ratkaisussa 1/2010 kantelun taustalla olivat moitteet siitä, että tilintarkastaja ei olisi laatinut muistiota riippumattomana asiantuntijana huolellisesti ja objektiivisesti. Kantelun tehnyt henkilö koki, että tilintarkastaja on raportoinnissaan esittänyt objektiivisuuden puutetta ja jopa tarkoitushakuisuutta. Tilintarkastaja oli vastineessaan kommentoinut toimineensa sääntöjen ja määräysten mukaisesti ja raportoinnin numeraalinen informaatio on perustunut kantelevan henkilön yhtiöiden itsensä laatimiin kirjanpitoihin, jotka vastuuhenkilöt ovat itse olleet hyväksymässä. Mikäli jokin asia on ollut tilintarkastajan oma näkemys tai mielipide, on se tuotu selkeästi esille raportissa. Tilintarkastuslain nojalla tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa merkiten huolellisuus-, riippumattomuus-, ja objektiivisuusvaatimusten noudattamista. TILA päätyi tämän tapauksen ratkaisussa siihen, että tilintarkastaja oli laatinut muistion hyvän tilintarkastustavan edellyttämällä tavalla ja ammatillisesti hyväksyttävillä

⁶ Ratkaisut saatavilla https://www.prh.fi/fi/tilintarkastuslautakunta/ratkaisut/ratkaisut_2004-2014.html

lä työmenetelmällä. Raportoinnista käy esille miten tilintarkastaja on laatinut arviot. Tämä kantelu ei aiheuttanut toimenpiteitä. (Keskuskauppakamari 2010.)

Tilintarkastuslautakunnan ratkaisussa TILA 3/2011 kantelun taustalla oli osakas, jonka mukaan hallituksen jäsen oli pyrkinyt vaikuttamaan tilintarkastajan toimintaan siten, että tilintarkastaja olisi ajanut hallituksen jäsenen etua. Tilintarkastaja torjui työhönsä kohdistuneet moitteet. Tilintarkastajan mukaan häntä ei ollut painostettu mitenkään ja hän oli itse ottanut yhteyttä asianomaisiin asioiden selvittämiseksi. TILA arvio päätöksessään, oliko tilintarkastajan toimintaan pyritty vaikuttamaan ja oliko tilintarkastaja ryhtynyt tarvittaessa toimenpiteisiin riippumattomuutensa ja objektiivisuutensa turvaamiseksi. TILAN ratkaisussa 3/2011 oli nostettu esille myös tilintarkastajan lausunnon sanamuoto, joka voi johtaa ulkopuolisen lukijan saamaan väärään kuvaan. Lausuntoa ei kuitenkaan ollut osoitettu ulkopuolisille. Pelkästään kielellisen epätäsmällisyyden johdosta tilintarkastajan ei voitu katsoa toimineen tilintarkastuslain ja hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. Selvityksen perusteella ei ollut myöskään pääteltävissä, että tilintarkastajan objektiivisuus olisi vaarantunut painostuksen vuoksi. Tämä kantelu ei siis aiheuttanut toimenpiteitä. (Keskuskauppakamari 2011.)

TILAn ratkaisu 1/2012 pohjautuu kanteluun, jossa tilintarkastuslautakuntaa oli pyydetty tutkimaan, oliko tilintarkastaja noudattanut raportin laatimisessa tilintarkastuslain edellyttämiä objektiivisuus-, rehellisyys- ja huolellisuusvaatimuksia. Kantelussa oli esitetty, että tilintarkastaja tiesi raporttia käytettävän oikeudenkäynnissä, joten tilintarkastajan olisi tullut varmistua siitä, että raportissa ei esitetä epävarmoja päätelmiä tai tarkastushavaintoja, joita ei ole dokumentoitu. Näillä päätelmillä ja havainnoilla saattaisi olla haitallisia vaikutuksia kolmannen osapuolen oikeuksiin. TILA totesi ratkaisussaan, että tilintarkastajan raportista oli puuttunut osittain yksilöintitiedot tarkastetusta aineistosta eivätkä tilintarkastajan esittämät kannanotot olleet kaikilta osin oikeassa suhteessa dokumentoituihin tarkastushavaintoihin nähden. Tilintarkastuslautakunnan mukaan laadittu raportti ei ollut täyttänyt objektiivisuuden vaatimuksia kaikilta osin. Tilintarkastajien kannanottoja pidettiin raportissa kokonaisuutena arvioiden liian ehdottomina ja tiintarkastajat olivat käyttäneet harhaanjohtavia ilmaisuja, jotka voivat synnyttää lukijalle virheellisiä mielikuvia. Tilintarkastuslautakunta on todennut ratkaisuselosteessaan, että tilintarkastajan tulee pyrkiä raportointitavallaan siihen, että ulkopuolinenkin lukija voi saada mahdollisimman objektiivisen eli dokumentoituihin tarkastushavaintoihin perus-

tuvan käsityksen tilintarkastajan havainnoista ja tehdyistä päätelmistä. Tässä ratkaisussa TILA antoi tilintarkastajalle huomautuksen, mutta päätöksestä oli jätetty myös eriävät mielipiteet, joiden mukaan tilintarkastajalle olisi tullut antaa varoitus. (Keskuskauppa-kamari 2012.)

TILAn ratkaisussa 5/2012 oli kyse tilintarkastajan antamasta todistajanlausunnosta oi-keudenkäynnissä. Kantelun tehneen henkilön mielestä tilintarkastaja ei ollut arvioinut tapahtumia objektiivisesti vaan subjektiivisesti ja tarkoitushakuisesti. Tässä ja aiemmis-sa TILAn ratkaisukäytännöissä on todettu, että tilintarkastajan kuuleminen todistajana edellyttää samojen hyvään tilintarkastustapaan kuuluvien vaatimusten kuten objektiiv-i-suuden noudattamista. Tämä siitä huolimatta, että tilintarkastajalla ei aina olekaan mah-dollista hioa ja tarkistaa suullisessa raportoinnissa antamia lausuntoja samalla tavalla kuin kirjallisessa raportoinnissa. Tässä tapauksessa kantelu ei antanut aihetta toimenpi-teisiin. (Keskuskauppakamari 2012.)

Tilintarkastuslautakunta antoi ratkaisussaan 4/2013 tilintarkastajille varoituksen, koska he olivat laiminlyöneet objektiivisuuden vaatimuksen. Tilintarkastajat olivat esittäneet epävarmasta ja tulkinnanvaraisesta asiasta ehdottoman kannanoton ja jättäneet rapor-toimatta asioita, joilla olisi ollut olennainen merkitys tilintarkastajien esittämään keskei-simpään havaintoon. Raportin käyttäjät eivät myöskään voineet arvioida kaikkien tilin-tarkastajien esittämien päätelmien luotettavuutta, koska raportista ei ollut käynyt ilmi mihin lähteisiin ja tarkastustoimenpiteisiin tilintarkastajien tekemien päätelmien tiedot perustuivat. (Keskuskauppakamari 2013.)

TILAn ratkaisussa 1/2014 tilintarkastuslautakunta otti kantaa oliko tilintarkastajan ra-portointi erityistarkastuksessa kokonaisuutena arvioiden objektiivista ja tarkastusha-vaintoihin perustuvaa. Tilintarkastuslautakunnan ratkaisukäytännön mukaan tilintarkas-taja raportoi erityistoimeksiannoissaan havainnoistaan eikä ota kantaa esitetyn kannan-oton luotettavuuteen. Arviointi jää näissä tapauksissa raportin hyväksikäyttäjän tehtä-väksi ja heidän tehtävänä on tehdä johtopäätökset tilintarkastajan tekemän työn perus-teella. Erityistoimeksiannoissa tilintarkastaja usein tarkastelee asioita toimeksiantajan näkökulmasta, mutta tämän ei tule kuitenkaan aiheuttaa poikkeamista hyvään tilintar-kastustapaan kuuluvista periaatteista kuten objektiivisuudesta. Tilintarkastajan tulee raportoinnissaan pysyä neutraaleissa ilmaisissa ja pyrkiä välttämään ehdottomia kan-

nanottoja epävarmoissa asioissa. Mikäli on odotettavissa, että tilintarkastajan laatima raportti voi tulla julkisuuteen, tilintarkastajan tulisi raportointivalinnoillaan pyrkiä siihen, että lukija voi saada mahdollisimman objektiivisen käsityksen. Tämän ratkaisun taustalla ollut kantelu ei johtanut toimenpiteisiin tilintarkastajaa kohti. (Keskuskauppa-kamari 2014.)

Tilintarkastuslautakunnan ratkaisukäytännöistä on havaittavissa, että tilintarkastajan objektiivisuuteen liittyen kantelun kohteeksi nousevat erityisesti tilintarkastajan raportointiin liittyvät seikat ja tilintarkastajan vaikuttamiseen ja painostamiseen liittyvät asiat. Tilintarkastajan tulee huomioida niin kirjallisessa kuin suullisessa raportoinnissaan neutraalit ilmaisut ja pyrittävä välttämään ehdottomia kannanottoja. Olennaisten asioiden raporttoimatta jättämiset, tulkinnanvaraisuudet ja epävarmuudet ja luotettavuuden arvioinnin vaikeudet ovat asioita, jotka saattavat aiheuttaa tilintarkastajan objektiivisuuden kyseenalaistamisen.

2.3 Tilintarkastustutkimuksen teoreettiset lähestymistavat

Tilintarkastajan objektiivisuuteen liittyy vahvasti tilintarkastajan ja asiakkaan välinen suhde sekä muut henkilösuhteet. Päämies-agentti -teoriaa on jo pidempään pidetty tärkeänä tarkastuksen olemusta jäsentävänä teoriana (Meklin 2009, 56). Yksinkertaisuudessaan agenttiteoria analysoi kahden osapuolen välistä dynamiikkaa (McCall 2002, 36). Agenttiteoriaa on käytetty viimeisten vuosikymmenten aikana useissa tutkimuksissa teoreettisena viitekehystenä tutkittaessa tilintarkastajan riippumattomuutta (muun muassa Jensen & Meckling 1976 ja Miller 2005). Valitsin päämies-agentti -teorian myös tämän tutkielmani yhdeksi teoreettiseksi lähtökohdaksi, koska se tarjoaa valmiin teoreettisen lähtökohdan tutkimuksen kohteena olevalle asetelmalle tilintarkastajan ja toisen osapuolen välisestä suhteesta ja sen vaikutuksesta objektiivisuuteen.

Tilintarkastajan ja asiakkaan välinen kanssakäyminen saattaa synnyttää erinäisiä psykologisia siteitä osapuolten välille (Herda & Lavelle 2015, 37). Myös tilintarkastuksen yhteydessä on tutkimuksissa nostettu esille sosiaalipsykologisia ilmiöitä ja teorioita. Muun muassa Bamber ja Iyer (2007), Iyer, Bamber ja Barefield (1997) ja Towry (2003)

ovat käsitelleet tutkimuksissaan sosiaalisen identiteetin teoriaa ja sosiaalisen vaihdon teoriaa teoreettisena viitekehystenä tutkiessaan syitä siihen, miten asiakkaat vaikuttavat tilintarkastajan toimintaan. Valitsin myös tähän tutkielmaan teoreettiseksi lähtökohdaksi sosiaalisen identiteetin teorian ja sosiaalisen vaihdon teorian.

2.3.1 Päämies-agentti – teoria

Päämies-agentti – teoria on laajasti käytetty keskeinen teoria taloushallinnon alan tutkimuksissa. 1970-luvulta lähtien agenttiteoriaa on käytetty taloustieteissä erityisesti määrittelemään valta- ja vastuusuhteita organisaatioiden sisällä. (Jensen & Meckling 1976, Eisenhardt 1989.) Agenttiteoriassa päämiehen ja agentin välisen suhteen ydin on se, että päämies valitsee toisen henkilön (=agentti), jolle antaa tehtävän hoidettavaksi päämiehen tavoitteiden mukaisesti. Agentti saa tehtävän hoidosta yhteiseen sopimukseen perustuen korvauksen. Agentti on kuitenkin myös tilivelvollinen toiminnastaan päämiehelle, jotta tämä voi varmistua, että agentti toimii hänen etujaan noudattaen ja valvoen. Päämiehen ja agentin suhde konkretisoituu teorian mukaan monimuotoisessa sopimuksessa. (Meklin 2009, 57.)

Teorian olettamuksena on, että sekä päämies että agentti ovat rationaalisia toimijoita, jotka pyrkivät oman edun maksimointiin. Päämies ei kuitenkaan aina voi olla varma myöskään siitä, että agentti kykenee ja on halukas suorittamaan tehtävänsä sovittujen sääntöjen puitteissa ja tuloksellisesti. Olettamuksien lisäksi päämiehen ja agentin suhteeseen liittyy siis myös useita ongelmia kuten tavoiteristiriidat ja informaation epäsymmetrisyys. (Meklin 2009, 57.)

Tavoiteristiriidat ja informaation epäsymmetrisyys nostavat ongelmaksi päämies-agentti-teorian mukaan päämiehen ja agentin välille piilotiedon ja piilotoiminnan. Nämä informaation jakautumiseen liittyvät ongelmat estävät yhteiskuntaa saavuttamasta edullisinta resurssienjakotilannetta verrattaessa yhteiskuntaan, jossa kaikki tieto olisi yhteistä kaikille. (Laffont & Martimort 2002, 3.) Eisenhardt (1989) nostaa tutkimuksessaan esille agenttiteorian kaksi olennaista ongelmaa. Ensimmäisen ongelman hän jakaa kahteen osaan. Ensinnäkin voi ilmetä ongelma, kun päämiehen ja agentin päämäärät ja tavoitteet ovat keskenään ristiriidassa ja toiseksi päämiehelle voi olla kallista tai vaikeaa

varmistua siitä, mitä agentti oikeasti tekee ja hoitaako hän tehtävät asianmukaisella tavalla. Toinen ongelma liittyy riskien jakamiseen. Päämiehellä ja agentilla voi olla erilainen käsitys toimintavoista johtuen erilaisesta suhtautumisesta riskeihin. (Eisenhardt 1989, 58.)

Päämiehen ja agentin välillä tavoitteet ovat siis usein erilaiset tai jopa ristiriitaiset. Päämiehen halutessa saavuttaa itselleen jotakin, agentti pyrkii hyötymään tästä kaikin keinoin. (Shapiro 2005, 264.) Teorian näkökulman mukaan päämiehen ongelmaksi muodostuu pyrkimys taivuttaa agentti toimimaan päämiehen etujen mukaan (Miller 2005, 218). Tasoittaakseen informaation epäsymmetrisyyttä päämiehet pyrkivät luomaan informaatiojärjestelmiä ja valvomaan agenteja. Mikäli agentilla on myös oma maine turvattavana, voi päämies luottaa jonkin verran myös agentin omaan itsensä valvontaan. Päämiehen ja agentin etujen kohtaamiseksi päämies voi tarjota agentille kannustimia, jotta agentit saisivat aikaan toivottua toimintaa. Mikäli agentti ei kuitenkaan toimi kuten päämies toivoisi, syntyy toivotun ja toteutuneen toiminnan erotuksena agenttikustannuksia. Tämä on kuitenkin ristiriidassa agenttisuhteen tavoitteen, agenttikustannuksien minimoimisen kanssa. (Shapiro 2005, 264-265.)

Informaation epäsymmetrisyyden vuoksi päämies-agentti-suhteessa syntyvä klassinen ongelma on myös agentin piilotieto. Tehtävän delegeimisesta johtuen päämies ei aina tiedä agentista kaikkea ja agentti voi saada pääsyn informaatioon, joka ei ole päämiehen saatavilla. Päämiehen ja agentin välisellä informaatiokuilulla on merkitystä sopimuksen muotoon sillä saavuttaakseen tehokkaan taloudellisten resurssien käytön, päämiehen ja agentin välisen sopimuksen tulisi paljastaa agentin yksityiset tiedot. Laffontin ja Martimortin (2002) mukaan tämä vaatisi toteutuakseen maksun agentille informaatiota vastaan ja tämä olisi kallista päämiehelle. Tehtävän delegeimisen onnistuminen menestyksellä edellyttää agenttisuhteessa vähintään sellaista päämiehen tarjoamaa hyötyäsoa agentille, jonka hän voisi saavuttaa myös ilman sopimusta. (Laffont & Martimort 2002, 3, 28-29.)

Informaatioon liittyen agenttisuhteessa voi syntyä myös piilotoimintaa. Agentin valittuaan, päämies ei voi enää tietää kokoajan, mitä agentti tekee tai tekeekö ollenkaan. (Shapiro 2005, 264.) Agentit voivat ryhtyä toimiin, jotka vaikuttavat heidän toimintaansa tai sopimuksen tuottamaan arvoon. Tehtävän delegeimisen vuoksi päämies menettää kyvyn

kontrolloida juuri näitä toimia, jotka eivät ole päämiehen havaittavissa. Näitä toimia on mahdotonta myös sisällyttää sopimukseen, koska niiden arvot eivät ole määriteltävissä. Piilotoiminta ei olisi ongelma, mikäli päämiehellä ja agentilla olisivat samat tavoitteet. Ristiriita päämiehen ja agentin välillä siitä, mihin toimiin tulisi ryhtyä, aiheuttaa agenttikustannuksia. Sekä piilotieto, että piilotoiminta vaikuttavat molemmat ihanteellisen kannustinsopimuksen laadintaan. (Laffont & Martimort 2002, 143–147.)

Tilintarkastus liittyy suhteeseen päämiehen ja agentin välillä. Koska päämies toimii pääosin agentin antaman informaation varassa, päämies hankkii tilintarkastajan varmentamaan, että agentin antama informaatio on oikeaa ja riittävää. Tilintarkastuksen ytimessä on siis varmentaa agentin laatiman tilityksen oikeellisuus. Agenttiteoria perustelee tilintarkastuksen olemassaolon juuri tämän perusteella. Tilintarkastuksella on toki monia muitakin vaatimuksia. Tilintarkastuksessa tilintarkastaja varmentaa siis, että agentin toiminta on vastannut sopimusta eli toisin sanoen on noudatettu sovellettavia lakeja ja säädöksiä, agentti on raportoinut tilinpäätöksen säädöksien mukaisesti ja että raportti vastaa todellisuutta. (Meklin 2009, 57-59.)

Tilintarkastajan riippumattomuutta ja objektiivisuutta mietittäessä, päämiehenä toimii taho, jolle tilintarkastajan oikein tehdystä työstä ja objektiivisuudesta on hyötyä. Päämiehen käsite laajenee siis koskemaan organisaation kaikkia sidosryhmiä, jotka käyttävät hyödyksi taloudellista informaatiota. Tämän informaation riittävyyden ja oikeellisuuden tilintarkastaja on siis tarkastanut. Päämies-agenttimallissa agentin rooli on helpommin jaettavissa kuin päämiehen. Tilintarkastukseen liittyen esimerkiksi tilanteeseen, jossa päämieheksi on määritelty organisaation omistaja, agenttina on tilintarkastaja. Päämies on antanut organisaation johdolle tehtävän huolehtia organisaation toiminnasta. Päämies on sitten hankkinut toisen agentin, tilintarkastajan, valvomaan tätä johtoa. Tilintarkastusta suorittaessaan tilintarkastaja siis valvoo, että omistajan omaisuutta hoidetaan asianmukaisella tavalla. (Mäkelä 2007, 21.)

Päämiehet eivät käytännössä ole hankkineet agenttia valvomaan tilintarkastajan objektiivisuutta mutta EU:n komission riippumattomuussuosituksen (2002/590/EY) mukaan myös yleisön tulee olla tietoisia ja pystyä luottamaan, että tilintarkastajat noudattavat asianmukaisia riippumattomuus- ja rehellisyysnormeja. Tilintarkastuksen yhteydessä edellytetään siis tilintarkastajan työn ulkopuolista laadunvarmennusta, jossa käydään

läpi myös riippumattomuussäädösten noudattaminen. Laadunvarmennusjärjestelmät ovat julkisen valvonnan alaisia. (2002/590/EY, 13.)

Tilintarkastajan objektiivisuutta asenteena on vaikea todeta ulkoapäin ja rehellisyyttä arvioida ennakkoon. Tilintarkastajan toiminta, joka näyttää riippumattomalta, on tärkeä keino osoittaa ulkopuoliselle yleisölle, että tilintarkastus suoritetaan noudattaen objektiivisuuden ja ammatillisen rehellisyyden periaatteita. Kolmannen osapuolen tulisi pystyä arvioimaan niitä menettelytapoja, joita tilintarkastaja on käyttänyt välttääkseen tai poistaakseen asioita ja olosuhteita, jotka ovat uhka tai riski hänen objektiivisuudelleen. (2002/590/EY.)

Tilintarkastus on lakisäateistä, jotta tilintarkastajan ja omistajien välisessä suhteessa voitaisiin välttää agenttiteoriassa identifioituja ongelmia. Asiakkaan kanssa tehdyn sopimuksen lisäksi tilintarkastajaa velvoittavat siis lait ja ammattieettiset normit. Agenttiteorian näkökulmasta on siis mahdollista ajatella, että lait ja normit, jotka ohjaavat ja määrittelevät tilintarkastusta, mahdollistavat päämies-agentti-suhteen onnistumisen. (Meklin 2009, 57-59.)

2.3.2 Sosiaalisen identiteetin teoria

Identiteetti on määritelty niinä henkilökohtaisina ja sosiaalisina ominaisuuksina, jotka sisältyvät minäkuvaan ja ovat lähtöisin ihmisen samastumisesta yksilöihin ja ryhmiin (Helkama ym. 1998, 381). Sosiaalinen identiteetti on siis minäkäsitys ryhmän jäsenenä (Abrams & Hogg 1990, 2).

Sosiaalisen identiteetin näkökulmaa on kehitetty sosiaalipsykologiassa 1970 – luvulta lähtien. Sosiaalisen identiteetin teorian kehystenä on oletus, että yhteiskunta rakentuu hierarkkisesti eri sosiaaliryhmiksi, jotka ovat valta- ja statussuhteessa toisiinsa. Sosiaaliset identiteetit eivät siis vain kuvaile jäseniään vaan ne myös määräävät normeja ja arvioivat jäsenyyden merkitystä. Yksilöt määrittävät itsensä sitä kautta millaisiin sosiaaliisiin ryhmiin he kuuluvat ja ryhmän jäsenyyden muokkaama minäkäsitys ilmenee yksilöiden käyttäytymisessä ja suhtautumisessa muihin ryhmiin. Sosiaalisen identiteetin teoria näkee ryhmän jäsenyyden muodostuvan siis siitä, että yksilö ja muut ryhmän jä-

senet määrittelevät itsensä osaksi ryhmää. Tutkimusten mukaan ryhmäjäsennyden kokeminen ei edellytä jäsenten välistä vuorovaikutusta, roolirakennetta tai yhtenäisiä tavoitteita. Sosiaalisen identiteetin teoria korostaa ihmisten kognitiivisia prosesseja vuorovaikutusten sijaan. (Abrams & Hogg 1990, 2-5; Sivunen 2007, 44–47.)

Sosiaalisen identiteetin teoria tarjoaa teoreettisen viitekehyksen, jonka avulla on mahdollista ymmärtää identifioitumisessa vaikuttavia sosiaalipsykologisia prosesseja (Sivunen 2007, 47). Tilintarkastajat viettävät paljon aikaa ja tekevät yhteistyötä asiakkaiden kanssa saavuttaakseen yhteisen tavoitteen tilintarkastetusta tilinpäätöksestä. Toimeksiannon aikana, kun tilintarkastaja ja asiakas ovat tiiviissä vuorovaikutuksessa, saattaa päästä syntymään erilaisia psykologisia siteitä tilintarkastajien joukossa. Jotkut tilintarkastajat saattavat alkaa näkemään itsensä yhtenä asiakkaan kanssa (=identifioituminen) ja toiset taas päättävät olla sitoutuneita asiakkaaseen. Monet tutkimukset identifioitumisesta pohjautuvat sosiaalisen identiteetin teoriaan. (Herda & Lavelle 2015, 37-38.)

2.3.3 Sosiaalisen vaihdon teoria

Sosiaalisen vaihdon teoria perustuu behavioristiseen oppimisteoriaan ja se selittää sosiaalisuutta yksilön motiiveista lähtien. Oppimisteoriaan tukeutuvana, teoria lähtee ajatuksesta, että ihmiset ovat itsekkäitä olentoja, jotka tavoittelevat etuja ja yrittävät välttää haitallisia asioita. Teorian mukaan sosiaaliset suhteet voidaan myös selittää johtuviksi itsekkästä eduntavoittelusta. (Helkama, Myllyniemi & Liebkind 1998, 63-64.)

Oman toiminnan seuraamukset vakiinnuttavat olennaisesti ihmisen toiminta- ja ajattelutapoja. Sosiaalisen vaihdon teoriassa toiminnan seuraamuksista puhutaan usein hyötyinä ja kustannuksina. Kun hyötyjä ja kustannuksia laskelmoivat kohtaavat toisensa, syntyy näistä tilanteista usein kaupantekotapahtumia. (Helkama ym. 1998, 64-65.)

Homans (1974) kehittäessään ensimmäisenä sosiaalisen vaihdon teoriaa, nosti esille ihmisen pyrkimyksen maksimoida voittonsa sosiaalisissa suhteissa eli saamaan mahdollisimman paljon mahdollisimman pienillä kustannuksilla. Kustannuksien ajatellaan tämän teorian perusteella muodostuvan siitä, mitä ihminen itse joutuu panostamaan vaihtoon ja toisaalta niistä vaihtoehtoista, joista joutuu luopumaan valitessaan vuorovaiku-

tuskumppanin. Sosiaalisessa vuorovaikutuksessa vaihdettavat edut voivat olla konkreettisia kuten tavarat tai palvelut, tai abstrakteja asioita kuten esimerkiksi informaatio ja arvonanto. Sosiaaliseen suhteeseen pyritään siis siitä saatavan tuoton takia, mutta suhteen aikaansaaminen ja ylläpitäminen vaatii kuitenkin myös sijoituksia osapuolilta kuten aikaa, rahaa ja työtä. (Helkama ym. 1998, 64–65.)

Homans (1974) kiteyttää sosiaalisen vaihdon teorian ytimen kuuteen sosiaalisen käyttäytymisen hypoteesiin. Homansin mukaan kaikessa inhimillisessä toiminnassa on kyse siitä, että mitä useammin ihminen saa palkkion käyttäytymisestään, sitä useammin ihminen suorittaa tätä toimintaa. Ihminen on myös taipuvainen toistamaan toimintaa, josta on saanut positiivista palautetta tai pystynyt välttämään epämiellyttävän tilanteen. Mikäli toiminnan tulos on hyödyllisempi, sitä suuremmalla todennäköisyydellä ihminen suorittaa toimintaa. Mitä useammin ihmisen käyttäytymisestä on seurannut palkinto, sitä hyödyttömämpi palkinto enää on. Ihminen alkaa todennäköisemmin käyttäytyä aggressiivisesti jos käyttäytymisestä ei seuraa positiivista palautetta tai jos käyttäytymisestä rangaistaan odottamattomalla tavalla. Jos henkilö saa enemmän positiivista palautetta kuin odotti tai ei saanutkaan odottamaansa rangaistusta, ihminen käyttäytyy todennäköisemmin hyväksyttävällä tavalla ja on erittäin tyytyväinen. Joutuessaan valitsemaan eri toimintatapojen välillä, ihminen valitsee tavan, jolla on tilanteessa suurin arvo koskien mahdollisuutta saavuttaa toivottu tulos. (Homans 1974, 15-50.)

Sosiaalitieteissä vaihdon teoria eroaa merkittävästi taloustieteiden perinteisestä vaihdon teoriasta. Taloustieteissä toimijaa ei tarkastella suhteessa toisiin toimijoihin vaan markkinoihin. Taloustieteiden näkökulmasta päätöksiä ei niinkään tehdä vastauksena toisen osapuolen ratkaisuihin vaan vastauksena ympäristön parametreihin kuten esimerkiksi markkinahintaan. Sosiaalisen vaihdon teoria tutkii ihmisen ja ympäristön suhteita. Taloustieteissä ei keskitytä niinkään henkilösuhteisiin. (Emerson 1987, 11–12.)

2.4 Yhteenveto teoreettisista lähtökohdista

Tilintarkastus on syntynyt yhteiskunnallisen kehityksen myötä vastaamaan käytännön tarpeita ja sen rooli ja kenttä on ajan saatossa muodostunut hyvin moninaiseksi ja laa-

jaksi. Tilintarkastukselle on kehittynyt merkittävä rooli tarkkailun ja valvonnan parissa laajasti yrityksen omistajista aina yhteiskunnalliselle tasolle asti. Tilintarkastaja nähdään tarkastuskohteensa luottohenkilönä ja edun valvojana. (Aho & Vänskä 1996, 1; Riistama 1999, 15, 17.)

Tilintarkastuksen tarpeellisuutta on aiemmissa tutkimuksissa jäsennellyt päämies-agentti-teorian avulla. Tilintarkastaja on hankittu varmentamaan, että päämiehen agentilta saama informaatio on oikeaa ja riittävää. (Meklin 2009, 57.)

Tilintarkastajan on tilintarkastuksessa noudatettava laissa ja säädöksissä määrättyjä normeja ja kansainvälisiä standardeja. Suomessa sääntely sisältyy keskeisiltä osiltaan tilintarkastuslakiin. Tilintarkastajan tulee noudattaa tilintarkastuslain velvoittamana hyvää tilintarkastustapaa. Hyvä tilintarkastustapa sisältää ammatillisesti ja eettisesti hyväksytyt periaatteet ja menetelmät. Tilintarkastajaa koskevat myös ammattieettiset periaatteet. Näitä periaatteita ovat rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen. Tässä tutkielmassa tutkitaan näistä periaatteista objektiivisuutta. Objektiivisuudessa on kyse henkilön suhtautumisesta johonkin. Tilintarkastajan objektiivisuutta arvioidaan tilintarkastajan toiminnan perusteella. (Halonen & Steiner 2010, 13; Saarikivi 2000, 25.)

Tilintarkastajan toimintaan liittyy vahvasti henkilösuhteet toisten osapuolien kanssa. Tilintarkastustutkimuksessa on nostettu esille psykologiset suhteet, jotka muodostuvat tilintarkastajan kanssakäymisissä asiakkaan kanssa. Tilintarkastustutkimuksessa on käytetty teoreettisena viitekehyksenä sosiaalisen identiteetin teoriaa ja sosiaalisen vaihdon teoriaa selittämään tilintarkastajan toimintaan vaikuttavia tekijöitä. Tässä tutkielmassa on myös käytetty näitä teorioita lähtökohtana tutkiessa tilintarkastajan objektiivisuuteen vaikuttavia tekijöitä. (Abrams & Hogg 1990, 2; Helkama ym. 1998, 63-64; Homans 1974, 15-50; Sivunen 2007, 44-47.)

Tilintarkastuksen tulee olla laadukasta, jotta se täyttää sille asetetut odotukset. Tämän johdosta tilintarkastuksen laatua valvoo ulkopuolinen taho. Suomessa uuden tilintarkastuslain myötä tilintarkastusvalvontaa suorittaa Patentti - ja rekisterihallitus. Tilintarkastusvalvonnassa tilintarkastajan objektiivisuuden kyseenalaistamiseen on useimmiten

johtanut olennaisten asioiden raportoimatta jättämiset, tulkinnanvaraisuudet ja luotettavuuden arvioinnin vaikeudet. (Tomperi 2016, 25.)

3 TUTKIMUKSEN TOTEUTUS

Toteutan tutkimukseni laadullisena kirjallisuuskatsauksena hyödyntäen systemaattisen kirjallisuuskatsauksen menetelmää. Käytän tässä tutkimuksessa menetelmästä nimeä systemaattinen kirjallisuuskatsaus, vaikka siitä eri yhteyksissä käytetään eri nimityksiä. Metsämuuronen (2001) puhuu systemoidusta kirjallisuuskatsauksesta tai menetelmästä käytetään termiä review tutkimus (esim. Kallio 2006). Englanninkielisissä teoksissa käytetään englanninkielisiä termejä kuten systematic review tai literature review (esim. Aveyard 2010, Petticrew & Roberts 2006). Menetelmä määritellään kuitenkin eri teoksissa samalla tavoin ja kirjallisuuskatsauksen tekemisessä käytetään samanlaisia työvaiheita. Valitsin systemaattisen kirjallisuuskatsauksen käytettäväksi termiksi tähän tutkimukseen, koska se kuvaa hyvin tutkimusaineiston hankintaa.

3.1 Systemaattinen kirjallisuuskatsaus

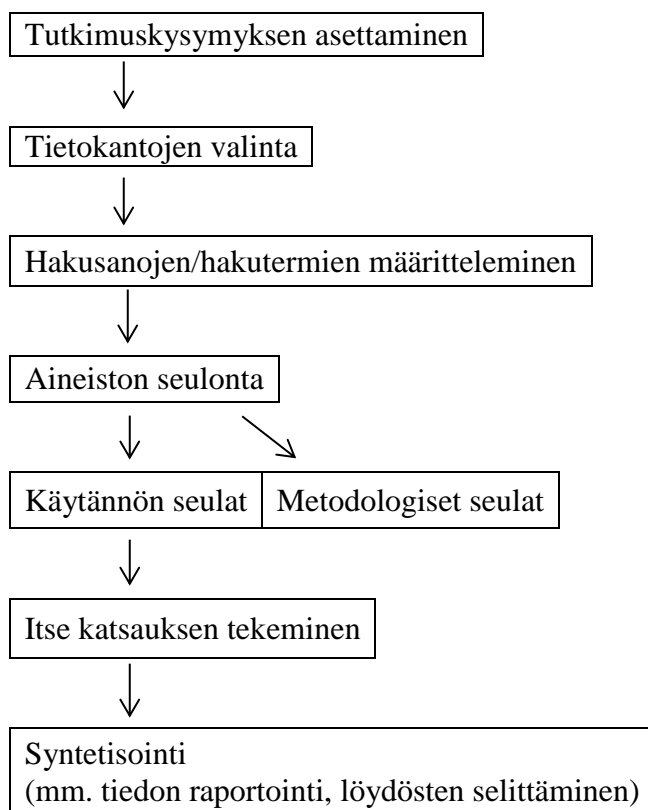
Systemaattinen kirjallisuuskatsaus on keino rakentaa kokonaiskuvaa tietystä asiakokonaisuudesta ja pyrkiä tunnistamaan ongelmia. Kirjallisuuskatsaus mahdollistaa myös tietyn teorian kehittymisen kuvaamisen historiallisesti. Kirjallisuuskatsaus on systemaattinen ja toistettavissa oleva menetelmä, jonka avulla voidaan arvioida ja tiivistää tutkijoiden jo aiemmin julkaisemia tutkimusaineistoja. (Salminen 2011, 3,5.)

Systemaattinen kirjallisuuskatsaus edellyttää prosessin suunnittelua ja kuvausta, jotta tutkimus on toistettavissa samanlaisena. Systemaattinen kirjallisuuskatsaus niin kuin muukin tieteellinen tutkimustyö vaatii tarkkaa otetta tutkijalta. (Metsämuuronen 2001, 22.)

Systemaattisen kirjallisuuskatsauksen avulla on mahdollista kartoittaa ja nostaa esille tutkimustulosten kannalta merkittäviä ja tärkeitä tutkimuksia. Tässä tutkimuksessa systemaattisen kirjallisuuskatsauksen avulla pyritään esittämään eri tutkimuksien tuloksia tiiviissä muodossa ja arvioimaan niiden johdonmukaisuutta. Katsauksen avulla pyritään saavuttamaan kokonaiskäsitys siitä, mitä tekijöitä tilintarkastajan objektiivisuuteen liit-

tyy. Systemaattisuus vaikuttaa tutkimuksen luotettavuuteen. Kirjallisuuskatsaukseen valitut aiemmat tutkimukset eivät voi tulla valituiksi sattumanvaraisesti ja ilman perusteluja. Systemaattinen aineiston valinta mahdollistaa luotettavien tutkimustulosten saavuttamisen (Aveyard 2010, 9-10.)

Tässä tutkimuksessa on lähdetty liikkeelle mukaillen Finkin (2005) systemaattista kirjallisuuskatsausta selkeyttävää mallia. Finkin mallissa tekoprosessi on jaoteltu seitsemään osaan. Systemaattinen kirjallisuuskatsaus lähtee liikkeelle tutkimuskysymyksen asettamisesta. Seuraavaksi valitaan kirjallisuus ja tietokannat. Kolmannessa vaiheessa muodostetaan hakusanat. Hakusanojen huolellisella rajauksella pyritään rajaamaan hakutuloksia niin, että ne vastaisivat mahdollisimman hyvin asetettuun tutkimuskysymykseen. Prosessin neljäs ja viides vaihe koskee aineiston seulontaa. Aineistolle tehdään käytännön rajausta esimerkiksi kielen ja julkaisuajankohdan suhteen. Hakutuloksia seulotaan myös metodologisten ratkaisujen valossa. Tavoitteena seulonnassa on rajata tutkimukseen laadukkain mahdollinen tutkimusaineisto. Kuudentena vaiheena prosessissa on itse katsauksen tekeminen. Luotettava katsaus edellyttää, että artikkeleista kerätään tietoa tarkan muodon mukaan. Seitsemäs ja viimeinen vaihe prosessissa on tulosten sintetisointi. Tämä vaihe sisältää useampia toimenpiteitä kuten tämän hetkisen tiedon raportoinnin ja löydösten selittämisen ja tutkimuksen laadun kuvaamisen. Tässä vaiheessa riskinä on, että tutkimuksen kuvailu jää pintapuoliseksi. Nämä systemaattisen kirjallisuuskatsauksen vaiheet, joita on käytetty tässä tutkielmassa, on esitetty kuviossa 1. (Salminen 2011, 10.)



Kuvio 1. Systemaattisen kirjallisuuskatsauksen vaiheet (Salminen 2011, 11)⁷

3.2 Tutkimusprosessi

Tiivistäen Finkin (2005) mallia voidaan todeta, että tutkimusprosessini jakautui neljään eri vaiheeseen. Nämä tutkimusprosessin eri vaiheet olen esittänyt kuviossa 2. Ensimmäinen vaihe oli tutkimussuunnitelman tekeminen ja toinen vaihe oli aineistonkeruu. Aineistonkeruuvaiheessa tein systemaattisen tiedonhaun elektronisiin tietokantoihin. Kolmas vaihe oli aineiston analysointi ja neljäs ja viimeinen vaihe oli synteesin tekeminen, jossa kirjoitin tämän tutkimuksen tulokset ja tulosten yhteenvedon ja johtopäätökset. Tutkimuksen tekemisen vaiheet olivat kuitenkin osittain päällekkäisiä. Aloitin aineiston keräämisen valmistelemisen ennen lopullisen tutkimussuunnitelman kirjoittamista. Lopullisten sisäänotto- ja poissulkukriteerien luomiseksi tein koehakuja selvittääkseni kuinka paljon aiheesta on saatavilla tutkimuksen kannalta relevanttia aineistoa.

⁷ Kuvio on laadittu mukaillen ja tiivistäen Salmisen (2011, 11) kuviota. Salmisen kuvio on laadittu mukaillen Finkin (2005, 54) mallia



Kuvio 2. Tutkimusprosessin vaiheet.

3.2.1 Protokolla ja tutkimuksen sisäänotto- ja poissulkukriteerit

Systemaattisessa kirjallisuuskatsauksessa tutkimussuunnitelmaa kutsutaan protokollaksi. Sen avulla pyritään takaamaan tutkimuksen systemaattisuus. Protokollan kaksi tärkeintä tavoitetta on siis varmistaa systemaattinen lähestymistapa ja toiseksi parantaa läpinäkyvyyttä ja varmistaa, että katsauksen lähestymistapa vastaa mahdollisimman tarkasti tutkimuskysymykseen. Tutkielmassani pyrin löytämään tekijöitä, jotka vaikuttavat tilintarkastajan objektiivisuuteen. Kuten mikä muu tahansa tutkimus, myös systemaattinen kirjallisuuskatsaus tarvitsee etukäteen yksityiskohtaisen suunnitelman, jossa on kuvattu tutkimusprosessi ja menetelmät, joita tullaan käyttämään. Protokollan tulisi sisältää siis tutkimuskysymys, sisäänotto- ja poissulkukriteerit ja käytettävä metodi. Protokollan tulisi sisältää myös tieto, miten tutkija aikoo arvioida tutkimuksia ja muodostaa näistä synteessin. (Coren & Fisher 2006, 9; Petticrew & Roberts 2006, 44.)

Tässä tutkielmassa systemaattisessa kirjallisuuskatsauksessa valituille tutkimuksille esitetyt tutkimuskysymykset on asetettu seuraavasti.

Miten on tutkittu:

- Millaisia menetelmällisiä valintoja on tehty
- Mikä on ollut tutkimuksen teoreettinen viitekehys

Mitä on tutkittu:

- Millaisia tutkimuskysymyksiä (teemoja) on asetettu

Mitä tulisi tutkia:

- Millaisia tutkimushaasteita/ jatkotutkimuksen kohteita tutkimuksessa nostetaan esiin

Merkittävä rooli tutkimuksessani oli sisäänotto- ja poissulkukriteerien muodostamisella (ks. taulukko 1). Alkuperäistutkimusten valinta tapahtuu siis ennalta määriteltyjen kriteerien perusteella (Metsämuuronen 2001, 23). Systemaattiseen kirjallisuuskatsaukseen sisällytettävä aineisto valitaan luomalla sisäänotto- ja poissulkukriteerit ja tarkastelemalla, miten ne soveltuvat tiedonhaussa tuleviin aineistoihin. Kriteerien avulla asetetaan rajoja, jotta tutkimukseen saataisiin mahdollisimman laaja otos ja, että aineiston avulla voidaan vastata tutkimuskysymyksiin. (Aveyard 2010, 14, 69–72.)

Tässä tutkielmassa kriteerien muodostamiseen vaikutti erityisesti keskeisinä tekijöinä tutkimuksen tavoite ja opinnäytetyön asettamat rajoitukset. Aineistoon valittiin tutkimuksia, jotka käsittelivät tutkimusten rajausten mukaisesti tilintarkastajan objektiivisuutta poissulkien tutkimukset, jotka keskittyivät pelkästään sisäiseen tarkastukseen. Kriteerien muodostamiseen vaikutti myös tutkielman tekemiseen liittyvät rajoitukset. Huolellisesti toteutettu systemaattinen kirjallisuuskatsaus vaatii tarkkuutta ja on aikaa-vievää (Aveyard 2010, 14).

Tässä tutkielmassa on käytetty systemaattisen kirjallisuuskatsauksen yleisiä periaatteita ja tehty osittain tiukkojakin rajoituksia liittyen erityisesti aineiston keruuseen käytettävään aikaan ja aineiston hankintaan liittyvien kustannusten suhteen. Opinnäytetyön tekemiseen liittyvät vaatimukset vaikuttivat tutkielmassa asetettuihin kriteereihin aineiston määrän ja sen hankkimiseen liittyvien kustannusten osalta. Sisäänotto- ja poissulkukriteereillä pyrittiin rajaamaan aineistoa niin, että sen läpikäyminen ja tutkimuksen loppuun saattaminen on mahdollista kohtuullisessa ajassa. Tästä johtuen sisäänottokriteeriksi valitsin englanninkieliset tutkimukset, joten tutkimus kohdistuu siten kansainvälisiin tutkimuksiin. Aineistojen tuli olla artikkeleita, mutta aineistoon hyväksyttiin eri metodein tehdyt tutkimukset. Aineiston ulkopuolelle rajattiin muut julkaisut, kuten väitöskirjat ja raportit, jotka eivät täyttäneet tieteellisen julkaisun kriteereitä.

Päätin rajata aineiston hakemisen ainoastaan elektronisiin tietokantoihin ja, että en käytä muita aineistonkeruumenetelmiä. Systemaattisissa kirjallisuuskatsauksissa on usein käytetty aineiston hankinnassa elektronisten tietokantojen lisäksi hyväksymiskriteerit täyttävien tutkimusten lähdeluetteloita tai julkaisusarjoja. Systemaattisen kirjallisuuskatsauksen kannalta merkittävää aineistoa voisi löytyä myös julkaisemattomista tutkimuksista ja epätavallisemmista lähteistä kuten viranomaisten raporteista. (Aveyard 2010, 73;

Metsämuuronen 2001, 23.) Päätin sulkea aineiston ulkopuolelle myös maksulliset artikkelit, vaikka ne olisivat täyttäneet sisäänottokriteerit, kustannusten rajaamiseksi. En rajannut tutkimusaineistoa myöskään julkaisuajankohdan mukaan. Tutkimuksen tavoite, tutkimuksen tekemiseen vaikuttavat rajoitukset ja muut sisäänottokriteerit rajasivat aineistoa jo tiukasti.

Taulukossa 1 on esitetty kootusti tässä tutkielmassa muodostetut sisäänotto- ja poissulkukriteerit.

SISÄÄNOTTOKRITEERIT	POISSULKUKRITEERIT
<ul style="list-style-type: none"> - englannin kieli - kaikki julkaisuvuodet - eri metodein tehdyt tutkimukset - kansainväliset tutkimukset, joiden näkökulmana tilintarkastus ja tilintarkastajan objektiivisuus - koko teksti saatavissa 	<ul style="list-style-type: none"> - alkuperäiset tutkimukset, joiden kieli muu kuin englanti - raportit, jotka eivät täytä tieteellisen julkaisun kriteereitä - artikkelit, joiden näkökulma keskittyy sisäiseen tarkastukseen - maksulliset aineistot

Taulukko 1. Alkuperäistutkimusten sisäänotto- ja poissulkukriteerit

3.2.2 Tietokantojen ja hakusanojen valitseminen

Tutkimuksen aineiston keruu muodostui useammasta vaiheesta sisältäen hakusanojen ja hakulausekkeiden muodostamisen, tietokantojen valinnan, aineiston keruun ja aineiston valikoimisen.

Aloitin aineiston keräämisen valitsemalla elektroniset tietokannat Tampereen yliopiston kirjaston tietokannoista, joihin tulisin haut kohdistamaan. Tein ensin koehakuja kartoittaakseni, mistä löytyisi parhaiten tilintarkastajan objektiivisuuteen liittyvää tutkimusta ja millä kielellä. Valitsin tietokantoja, joista löytyisi lehtiä liiketaloustieteen alalta. Tutkimuksessa päätin käyttää seuraavia tietokantoja:

1. Business Source Elite (EBSCOhost)
2. Emerald
3. ScienceDirect
4. SAGE Journals Online

Seuraavaksi määrittelin hakusanat ja hakutermit, joita tulisin käyttämään haettaessa kaikista tietokannoissa. Tutkielmani tavoitteena on arvioida tilintarkastajan objektiivisuuden liittyviä tekijöitä. Jotta tutkimusaineisto vastaisi tutkimuksen tavoitetta, päätin käyttää hakusanoina tutkimuksen tavoitteessa esiintyviä käsitteitä tilintarkastaja ja objektiivisuus. Koska olin aiemmin valinnut tietokannat, joista löytyy kansainvälisiä artikkeleita, käänsin hakusanani englanniksi. Englannin kieli oli myös yksi valituista sisäänottokriteereistä. Käänsin tilintarkastajan käyttäen termiä auditor. Käytin Mot-sanakirjaa vielä tarkistaessani hakusanojen käännöksiä englanninkielelle. Sanakirja antoi tilintarkastajalle vaihtoehtoiksi auditor tai accountant. Koehakuja tehdessäni ja käyttäessäni hakusanana accountant, löytyneet viitteet viittasivat usein enemmän muihin taloushallinnon ammattilaisiin ja kirjanpitoon kuin tilintarkastukseen. Tämän seurauksena päätin käyttää hakusanana ainoastaan termiä auditor.

Objektiivisuuden käänsin käyttäen termiä objectivity. Sanakirja antoi tämän ainoana käännöksenä. Suomenkielelle käännettynä objectivity voidaan kääntää myös käyttäen termejä tasapuolisuus (impartiality), neutraalisuus (neutrality) ja asiallisuus (pertinence). Koehakujen perusteella nämä termit eivät kuitenkaan tuottaneet enempää relevantteja viitteitä ja varsinkin termi pertinence (asiallisuus) tuotti vain viitteitä, jotka näyttivät liittyvän enemmän tilintarkastajan raportointiin kuin ammattieettisiin periaatteisiin. Tutkielmani tavoitteen mukaisesti olen halunnut keskittyä objektiivisuuteen omana ammattieettisenä periaatteenaan ja käsitellä sitä erillään tilintarkastajan riippumattomuudesta, vaikka tilintarkastajan objektiivisuus liittyykin merkittävästi riippumattomuuteen. Tämän seurauksena jätin hakusanoista riippumattomuuden (independence) kokonaan pois.

Päätin käyttää kaikissa tutkimukseen valikoiduissa elektronisissa tietokannoissa samoja hakusanoja, vaikka eri tietokannat toimivatkin hakujen osalta vähän erilailla. Kaikki tietokannat kuitenkin tunnistivat valitut termit. Hakulauseeksi muodostui Auditor AND Objectivity, jossa hakusanat voivat esiintyä missä vain tekstissä. Tein myös haun tieto-

kantoihin käyttäen katkaisumerkkiä (*) sanoissa auditor (audit*) ja objectivity (object*). Katkaisumerkkien käyttäminen lisäsi hakutuloksien määrää merkittävästi, mutta selailamalla viitteitä oli havaittavissa, että tutkimuksen kannalta epärelevanttien viitteiden määrä on suuri, joten pitäydyin vain käyttämään hakulauseketta, jossa hakusanat esiintyvät ilman katkaisumerkkejä.

3.2.3 Aineistonhaku ja ensivaiheen seulonta

Aloitin aineistohaun tekemisen Business Source Elite (EBSCOhost) – tietokannasta. Käytin aiemmin muodostamaani hakulauseketta auditor AND objectivity. Pelkästään tällä hakulausekkeella tehty haku tuotti 269 viitettä. Olin asettanut aiemmin tutkimuksen yhdeksi sisäänottokriteeriksi, että koko teksti olisi saatavissa ilmaiseksi. Lisäksi olin asettanut yhdeksi poissulkukriteeriksi raportit, jotka eivät täytä tieteellisen julkaisun kriteereitä. Tästä johtuen päätin tehdä ensimmäiset rajaukset jo tässä vaiheessa. Tein uuden haun samalla hakulausekkeella lisäten nyt kuitenkin rajaukset ”PDF Full text” ja ”Scholarly (Peer Reviewed) Journals”. Näiden rajausten myötä haku tuotti 107 viitettä.

Seuraavaksi lähdin käymään viitteitä otsikoiden ja tiivistelmien perusteella pitäen mielessäni aiemmin asetetut sisäänotto – ja poissulkukriteerit. Tiivistelmistä ilmenee tutkimusten pääpiirteet, joten lähdin näiden avulla käymään tutkimuksia läpi ja arvioimaan vastaavatko ne tutkimuskysymykseeni ja perustelin itselleni, miksi jokin artikkeli karsiutuisi tässä vaiheessa pois.

Tässä seulontavaiheessa karsiutui 87 viitettä. Näihin karsiutuneisiin sisältyi 10 viitettä, jotka olivat yhteenvetoja tutkimuksista ja tutkimukset olivat mukana viitteissä kokonaisina. Tässä vaiheessa karsiutui myös 41 viitettä, jotka käsittelivät tilintarkastajan objektiivisuutta sisäisen tarkastuksen näkökulmasta. Karsin jo tässä vaiheessa pois myös tutkimuksia, joissa käsiteltiin tilintarkastajan objektiivisuutta ja luotettavuutta suhteessa sisäisen tarkastajan tekemään työhön ja sen käyttämiseen tilintarkastusprosessissa. Lisäksi karsiutui pois 36 viitettä, joissa oli jokin muu hylkäämiskriteeri. Tämä sisälsi selkeästi epärelevantteja viitteitä, jotka olivat havaittavissa jo otsikon perusteella. Tutkimukseni rajauksissa esitin, että pyrin keskittymään tilintarkastuslain mukaisiin tilintarkastustehtäviin. Tästä johtuen karsin pois tutkimukset, jotka selkeästi käsittelivät muita

neuvontapalveluita. Tästä tehdystä hausta Business Source Elite – tietokantaan siirtyi jatkoon 20 viitettä, jotka ovat mukana seuraavassa lähilukuvaiheessa.

Toisen haun samalla hakulausekkeella auditor AND objectivity tein ScienceDirect – tietokantaan. Tässä tietokannassa on useita eri tieteenalojen julkaisuja, joten päätin tehdä heti alkuun ensimmäisen rajauksen julkaisuihin, jotka on luokiteltu Business, Management and Accountant – luokan alle. Tämä haku tuotti yhteensä 691 viitettä. Selailemalla viitteitä havaitsin, että joukossa on paljon epärelevantteja viitteitä, jotka eivät viittaa tilintarkastukseen. Tämän seurauksena päätin rajata haun kohdistumaan vielä aiheeseen (topic) auditor. Tällä rajauksella hakutuloksia tuli yhteensä 69. Näille viitteille tein saman karsinnan otsikon ja tiivistelmien perusteella tarkastellen soveltuvatko ne vastaamaan tutkimuskysymykseeni.

Ensivaiheen seulonnessa viitteistä karsiutui pois 59 viitettä. Nämä sisälsivät täysin epärelevantteja viitteitä, mutta lisäksi tutkimuksia, jotka koskivat sisäistä tarkistusta tai muita neuvontapalveluita ja jotka olin toisessa tietokannassa karsinut pois samoilla hylkäyskriteereillä. Muodostamani hakulauseke tuotti paljon myös viitteitä, joissa tiivistelmän perusteella arvioidaan vuonna 2002 Yhdysvalloissa voimaan tullutta Sarbanes-Oxley (SOX) –lakia ja sen vaikutusta tilintarkastajan riippumattomuuteen ja tilintarkastajien rotaatioon. Tutkimustavoitteeni mukaisesti pyrin käsittelemään objektiivisuutta omana periaatteenaan, joten tämän seurauksena karsin viitteistä ilman lähilukua pois tutkimukset, jotka käsittelevät tilintarkastajan riippumattomuutta nimenomaan SOXiin liittyen tiedostaen, että näistä tutkimuksista olisi voinut tarkemman tarkastelun seurauksena nousta esiin näkökulmia, jotka vastaisivat myös omaan tutkimuskysymykseeni. Karsinnan jälkeen ScienceDirect- tietokannasta jäi lähilukuun siirtyviä viitteitä 10 kappaletta.

Seuraava haku kohdistui SAGEJournals- tietokantaan samalla hakulausekkeella. Tästä tietokannasta haku auditor AND objectivity ilman muita rajoituksia tuotti 449 viitettä. Tässä tietokannassa hakusana objectivity tuotti merkittävän määrän epärelevantteja viitteitä, jotka eivät liittyneet tilintarkastukseen ja tilintarkastajan toimintaan. Tämän seurauksena ja muiden samojen käytettyjen hylkäämiskriteerien kuin toisissa tietokannoissa, jäljelle jäi vain kaksi viitettä, jotka päätyivät lähilukuun.

Neljäs tietokanta, jonka valitsin alkuvaiheessa oli Emerald. Tähän tietokantaan kohdistettu haku samalla hakulausekkeella tuotti 75 viitettä. Lisärajausena oli käytetty pääsyä aineistoon (you have access). Otsikoiden ja seulonnan perusteella näistä viitteistä yksikään ei kuitenkaan päätenyt jatkoon ja lähilukuun. Viitteet olivat joko epärelevantteja tai arvioin tiivistelmää lukiessa, että tutkimus ei sovellu vastaamaan tutkimuskysymykseeni. Koska käytetyllä hakusanalla ei päätenyt jatkoon yhtään viitettä, päätin tehdä tähän tietokantaan vielä toisen haun vaihtamalla hakusanaksi objectivityn tilalle impartiality (tasapuolisuus) ja rajasin edelleen käyttämällä pääsyä aineistoon ja kohdistin haun tutkimuspapereihin (research paper). Uusi haku tuotti 251 viitettä. Näistä kuitenkin vain yksi päätyi jatkoon. Suurin osa viitteistä viittasi otsikon ja tiivistelmän perusteella joko sisäiseen tarkastukseen, riippumattomuuteen (independence) tai olivat muuten epärelevantteja.

Neljään eri elektroniseen tietokantaan samaa hakulausekettä käyttäen tehtyjen hakujen tuloksena, lähilukuun päätyi yhteensä 33 artikkelia.

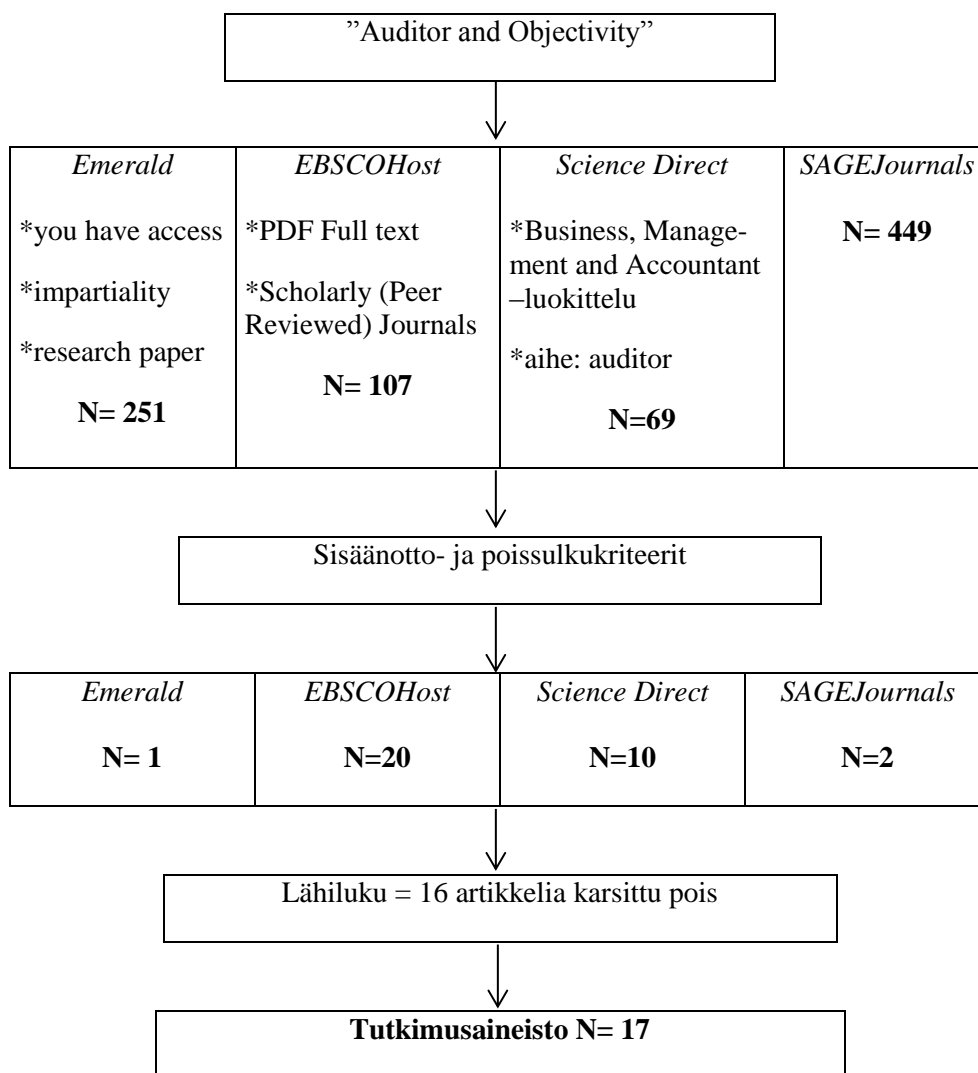
3.2.4 Aineiston lähiluku ja tutkimusten arviointi

Aineiston ensi vaiheen keruun jälkeen lähilukuun päätyi yhteensä 33 artikkelia. Lähiluvun aikana kävin läpi kaikki nämä artikkelit ja arvioin niiden soveltuvuutta. Artikkeleita tulee arvioida siitä näkökulmasta, että soveltuvatko ne ja vastaavatko ne tämän tutkimuksen tavoitteisiin ja toisaalta ovatko tutkimukset korkealaatuisia, jotta ne voidaan ottaa mukaan tähän kirjallisuuskatsaukseen. Lähiluvun aikana tulee vielä erikseen arvioida tutkimuksien relevanttius tähän tutkielmaan, vaikka ne ovatkin ensi vaiheessa läpäisseet sisäänottokriteerit. Tutkimusten laatua tulee arvioida muuan muassa niiden tutkimuskysymysten, aineistonkeruun, otoksien ja analysoinnin näkökulmista. Aineiston kriittinen tarkastelu on haasteellista mutta tärkeää, jotta voidaan välttyä siltä, että tutkimusten mahdolliset puolueellisuudet ja harhaanjohtavuudet eivät toistu ja johda harhaan myös tätä kirjallisuuskatsausta. (Aveyard 2014, 100-101; Pettigrew & Roberts 2006, 126,157.)

Lähiluvun aikana 33 artikkelista karsiutui pois vielä 16 artikkelia ja jäljelle jäi 17 tutkimusta, jotka muodostavat tutkimusaineiston. Poiskarsiutuneet artikkelit olivat alkuvai-

heen seulonnassa valikoituneet otsikon ja tiivistelmän perusteella mutta, kun lähiluvun aikana kävin tarkemmin tutkimuksia läpi, tutkimukset osoittautuivat käsittelemään aihetta eri näkökulmista kuin mihin tässä tutkielmassa pyrin vastaamaan tutkimustavoitteen perusteella. Poiskarsiutuneet tutkimukset käsitelivät tilintarkastajan objektiivisuutta sisäisen tarkastuksen, ei-tilintarkastuspalveluiden ja sääntelyn näkökulmista tai eivät käsitelleetkään suoraan tilintarkastajan objektiivisuutta. Nämä näkökulmat olen kuitenkin tutkielman rajauksissa rajannut pois tästä tutkielmasta.

Kuviossa 3 on kuvattu tutkimusaineiston muodostuminen alkuvaiheen seulonnasta lähiluvun kautta lopullisiin valikoituneisiin tutkimusartikkeleihin.



Kuvio 3. Tutkimusaineiston muodostuminen.

Olen pyrkinyt varmistamaan tämän tutkimuksen luotettavuuden ja toistettavuuden kuvailemalla tutkimuksen eri vaiheet ja tutkimusaineiston keräämisen prosessin. Aineisto on kerätty systemaattisesti ja keruuvaiheet kirjoitettu auki. Tutkimusaineiston tarkalla ja systemaattisella valinnalla ja alkuperäisen aineiston luotettavuuden arvioinnilla olen pyrkinyt parantamaan tämän tutkielman pätevyyttä.

3.3 Tutkimusaineiston kuvaus ja analysointi

Aineiston analysoinnilla on tarkoitus selkeyttää tutkimusaineistoa ja täten tuottaa uutta tietoa tutkittavasta aihealueesta. Aineiston analyysissä pyrin tiivistämään aineistoa ja kokoamaan hajanaista aineistoa yhtenäiseksi kuitenkin kadottamatta aineiston sisältämiä keskeistä informaatiota. (Eskola & Suoranta 2005, 137.)

Tässä tutkielmassa hyödynnän aineiston analysoinnissa sisällönanalyysiä. Sisällönanalyysi on menetelmänä keino analysoida kirjoitettua aineistoa ja tarkastella asioiden ja tapahtumien merkityksiä, yhteyksiä ja seurauksia. Sisällönanalyysin avulla pyrin erottamaan tutkimusaineistosta samankaltaisuudet ja erilaisuudet. (Latvala & Vanhanen-Nuutinen 2001, 21, 23.)

Tutkimusaineiston muodostuttua aloin ensimmäiseksi lukemaan artikkeleita uudelleen läpi sekä kokosin ja tiivistin tutkimuksista perustiedot ja tärkeimmät esille nousseet asiat. Muodostin tutkimusaineistoista aineiston tarkastelemisen avuksi taulukon, jossa on koottuna artikkeleiden nimet, julkaisijat, julkaisuvuodet, julkaisulehdet, tutkimuksen tavoitteet, tutkimusmenetelmät, tutkimusjoukko, keskeiset tulokset sekä kriittinen arviointi tutkimuksista. Laatimani taulukko on esitetty tämän tutkielman lopussa liitteessä 1.

Tutkimusaineistoa muodostaessani en ollut aineiston sisäänotto- ja poissulkukriteereissä rajannut tutkimuksen julkaisuajankohtaa. Tietokannoissa tuli hakutuloksiin julkaisua useammilta vuosikymmeniltä 1970 - luvulta 2016 - luvulle. Tutkimusaineistooni päätyneet tutkimukset, on kuitenkin julkaistu viimeisten parinkymmenen vuoden aikana, vuosina 1999–2016. Tutkimusaineistooni päätyi eniten julkaisuja vuodelta 2015 yhteensä 5 kappaletta. Toiseksi eniten on julkaisuvuodelta 2001 yhteensä 3 kappaletta. Loput tut-

kimusaineistoon valikoituneet artikkelit ovat yksittäisiä eri vuosilta. Julkaisuvuosista on havaittavissa, että tilintarkastajan objektiivisuus on ollut kiinnostuksen aiheena jo useita vuosikymmeniä, mutta sitä tutkitaan edelleen, koska aineistoon päätyi myös eniten tutkimuksia lähivuosilta. Tutkimusaineistosta on havaittavissa julkaisuvuosien mukaan myös julkisessa keskustelussa olevien aiheiden ja erilaisten säädösten vaikutukset tutkimuksiin. 2000-luvun alkupuolella julkaistuissa kansainvälisissä tutkimuksissa on esimerkiksi havaittavissa Yhdysvalloissa esiin tulleet suuryritysten väärinkäytökset ja niiden seurauksena laadittu Sarbaney-Oxley –laki. 2010- luvulla myös Euroopassa on keskitytty tilintarkastajan riippumattomuuteen ja objektiivisuuteen ja Euroopan Unionin tasolla laadittu uusia direktiivejä aiheeseen liittyen. Tämän johdosta aihe on pysynyt esillä jo pitkään ja varmasti jatkuu myös edelleen, kun tutkitaan ja arvioidaan esimerkiksi uuden EU – sääntelyn vaikutuksia. Taulukossa 2 on esitetty tämän tutkielman tutkimusaineisto julkaisuvuosien mukaan.

Julkaisuajankohta	lkm
2016	1
2015	5
2012	2
2011	1
2009	1
2007	1
2004	2
2001	3
1999	1
Yhteensä	17

Taulukko 2. Julkaisuvuodet, jolloin tutkimusaineiston artikkelit on julkaistu.

Tutkimusaineistoon valikoituneet artikkelit on julkaistu 13 eri tieteellisessä julkaisussa. Tutkimusaineiston artikkeleista kolme on julkaistu *Auditing: A Journal of practice and theory* –lehdessä. Sekä *Behavioral research in accounting* –lehdessä, että *Journal of Accounting, Auditing and Finance* –lehdessä on julkaistu kaksi artikkelia molemmissa, jotka päätyivät tutkimusaineistoon. Muut tutkimusaineiston artikkelit on julkaistu 10 eri lehdessä. Taulukossa 3 on esitetty kaikki julkaisut, joissa tämän tutkielman tutkimusaineistoon kuuluvat artikkelit on julkaistu ja lukumäärä, kuinka monta artikkelia kyseisestä julkaisusta oli.

Julkaisu	lkm
Accounting Horizons	1
Contemporary Accounting Research	1
Behavioral Research in Accounting	2
Journal of Accounting, Auditing and Finance	2
Auditing: A Journal of practice and theory	3
Current Issues in Auditing	1
Journal of Business and Accounting	1
Managerial Auditing Journal	1
Journal of Contemporary Accounting and Economics	1
Advances in Accounting, Incorporating advances in international accounting	1
The British Accounting Review	1
Journal of Accounting and Economics	1
Accounting, Organizations and Society	1
Yhteensä	17

Taulukko 3. Julkaisut, joissa tutkimusaineiston artikkelit on julkaistu.

Tutkimusaineistoon valikoituneiden artikkeleiden tutkimukset on toteutettu pääsääntöisesti Yhdysvalloissa. 12 tutkimuksessa aineisto on kerätty Yhdysvalloissa. Tähän lukuun sisältyy yksi tutkimus, jossa on tehtävä vertaileva tutkimus Yhdysvaltojen ja Australian välillä. Australiassa tehtyjä tutkimuksia oli tämän lisäksi toinen. Tutkimusaineistoja oli näiden maiden lisäksi kerätty Ruotsista ja Bahrainista. Näiden lisäksi tutkimusaineistoon päätyi yksi kirjallisuuskatsaus, jossa aineisto on kerätty kansainvälisistä lehdistä, joten aineisto pohjautuu useampiin eri maihin. Lisäksi yhdessä tutkimuksessa, jossa keskityttiin Venäjän markkinoihin, aineistoa on kerätty sekä venäjänkielisestä mediasta, että kansainvälisistä, englanninkielisistä aineistoista. Taulukossa 4 on esitetty tutkimusaineistoon päätyneiden artikkeleiden tutkimusmaat ja lukumäärät.

Maat, joista tutkimusaineisto on kerätty	lkm
Australia	2
Bahrain	1
Ruotsi	1
Venäjä	1
Yhdysvallat	12
Yhteensä	17

Taulukko 4. Maat, joista alkuperäistutkimusten tutkimusaineisto on kerätty.

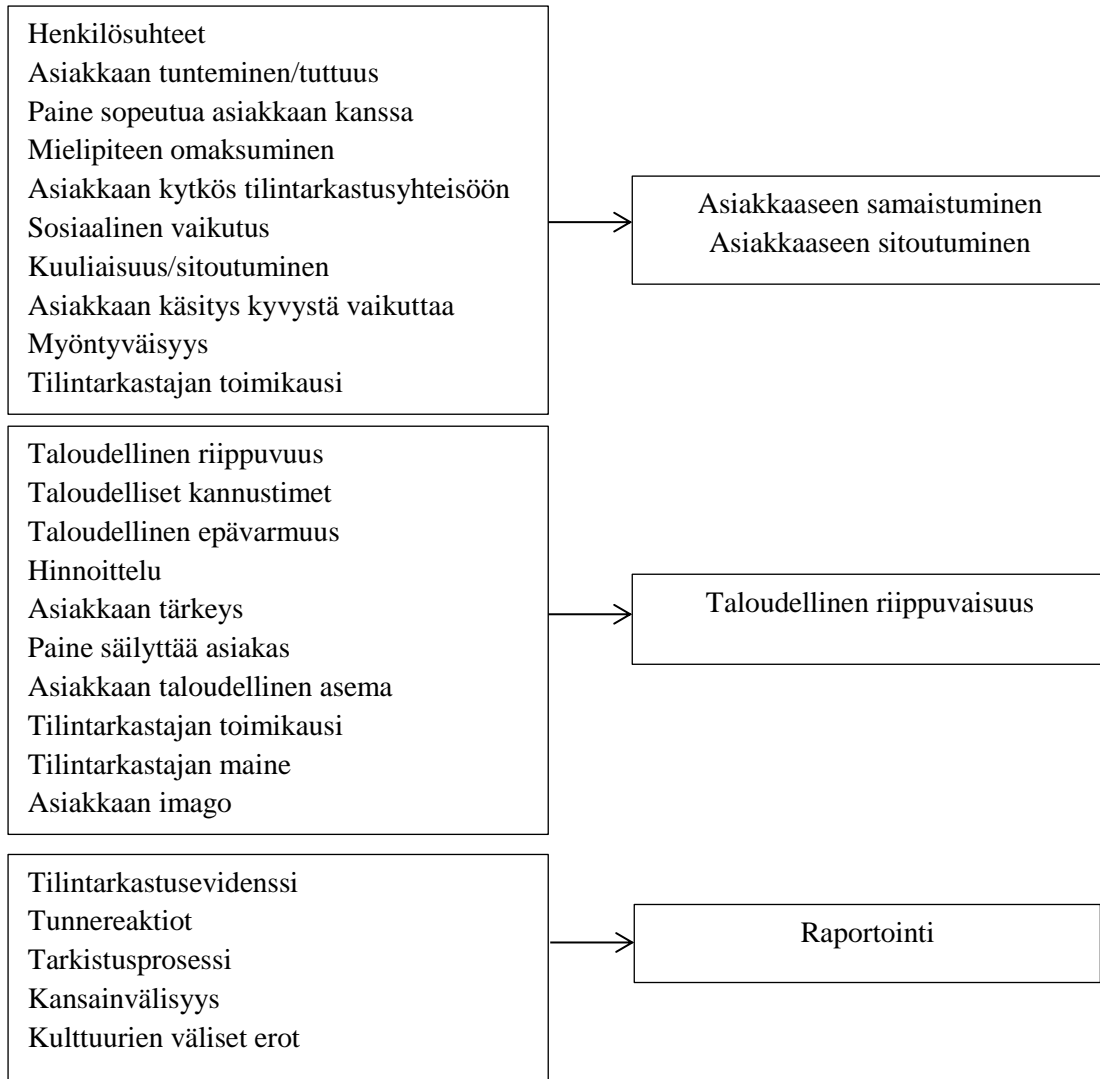
4 KESKEISET TULOKSET

Tässä luvussa käsitellään keskeisiä teemoja, jotka nousivat esille analysoitaessa tutkimusaineistoa. Esille nousseiden teemojen perusteella pyrin vastaamaan tämän tutkielman tavoitteeseen, mitkä tekijät vaikuttavat tilintarkastajan objektiivisuuteen ja millä keinoin tilintarkastajan objektiivisuutta voidaan vahvistaa.

4.1 Tutkimusaineiston teemoittelu

Tutkimuksen aiemmassa vaiheessa muodostin ensin tutkimusaineistoon valikoituneista artikkeleista tiivistelmät tutkimusten perustiedoista. Tämä taulukko löytyy tutkimuksen lopusta liitteestä 1. Tämän jälkeen luin tutkimusaineistoa tarkemmin läpi ja pyrin etsimään keskeisiä asiasanoja ja teemoittamaan aineistoa. Poimin tutkimusaineistoista keskeisiä asiasanoja ja pyrin näitä kokoamalla luomaan keskeiset teemat, joiden avulla voisin vastata tutkimuksen tavoitteeseen tekijöistä, jotka vaikuttavat tilintarkastajan objektiivisuuteen. Poimimalla keskeisiä tekijöitä tutkimusaineistoista, pyrin samalla selvittämään, mitä tutkimusaineistoon päätyneet tutkimukset tuovat esille tutkittavasta aihealueesta.

Asiasanoja keräämällä ja kokoamalla yhteen muodostin neljä keskeistä teemaa tilintarkastajan objektiivisuuteen vaikuttavina tekijöinä. Nämä ovat asiakkaaseen samaistuminen, asiakkaaseen sitoutuminen, taloudellinen riippuvaisuus ja raportointi. Jokaista teemaa on mahdollista käsitellä niin tilintarkastajan kuin asiakkaankin näkökulmasta. Tässä tutkimuksessa pääpaino tutkimuksia analysoitaessa ja kootessa yhteen on ollut tilintarkastajan näkökulma. Nämä neljä teemaa ovat vielä tiivistetty kahteen objektiivisuuden vaikuttavaan kokonaisuuteen: tilintarkastajan ja asiakkaan välinen suhde ja tilintarkastajan raportointi. Kuviossa 4 on esitetty teemojen muodostumista keskeisistä asiasanoista. Esitetyn jaottelun lisäksi useampi asiasana sopisi lisäksi myös jonkin toisen teeman alle.



Kuvio 4. Asiasanojen ryhmittely teemoiksi.

4.2 Tilintarkastaja-asiakas-suhde

Tilinpäätökset laaditaan yleisesti ottaen asiakkaan toimesta ja yhteistyössä tilintarkastajien kanssa kolmannen osapuolen hyödyksi. Tilintarkastajat toimivat läheisessä suhteessa asiakkaiden kanssa toimeksiannon aikana ja tämä erityislaatuinen tilanne voi synnyttää erilaisia suhteita ja yhteyksiä asiakkaiden ja tilintarkastajien välille. (Herda & Lavelle 2015.) Tutkimusaineistossa nousi keskeisenä teemana tilintarkastajan ja asiakkaan suhde tilintarkastajan objektiivisuuteen vaikuttavana tekijänä. Tilintarkastajan ja asiak-

kaan väliseen suhteeseen liittyy tutkimusten mukaan erityisesti samaistuminen asiakkaaseen ja sitoutuminen asiakkaaseen.

4.2.1 Samaistuminen asiakkaaseen

Vaikka asiakkaan tunteminen ja tuttuus on suotavaa tilintarkastustoimeksiannoissa, samaistuminen asiakkaan kanssa (identification) saattaa kuitenkin uhata tilintarkastajan objektiivisuutta. Asiakkaaseen samaistuminen heijastelee tilintarkastajan näkemystä ykseydestä tilintarkastusasiakkaan kanssa. Asiakkaan läheinen tunteminen on nostettu tutkimuksissa yhdeksi uhaksi tilintarkastajan riippumattomuudelle vaikkakin asiakkaan tunteminen on välttämätöntä tilintarkastajalle ymmärtääkseen asiakasta tarpeeksi suunnitellakseen ja toteuttaakseen tehokkaan ja tuloksellisen tilintarkastuksen. (Bamber & Iyer 2007; Herda & Lavelle 2015; Svanberg & Öhman 2015.)

Tutkimusten mukaan asiakkaan arvovallan ja asiakkaan tärkeyden on arvioitu vaikuttavan asiakkaaseen samaistumiseen. Ammatillinen skeptisyys, asenne, joka sisältää kyseenalaistavan mielen ja kriittisen lähestymisen tilintarkastusevidenssiin, on tärkeää tehokkaassa tilintarkastuksessa ja on jokaisen yksittäisen tilintarkastajan vastuulla hänen suorittaessaan tilintarkastusta. Ammatillinen skeptisyys nousee esille myös erityisesti tilintarkastuksen osa-alueissa, jotka kohdistuvat johdon arviointiin tai normaalista poikkeaviin liiketoimiin. Tilintarkastajat saattavat kehittää liiallisia luottamussuhteita johtajiin ajan saatossa ja tämä saattaa haitata ammatillista skeptisyyttä ja objektiivisuutta sallien tiedostamattomien ennakoasenteiden ja puolueellisuuden vallitsemista. Asiakkaaseen samaistuminen saattaa tutkimusten valossa olla yksi tapa, joka johtaa tilintarkastajia sopimattoman tason luottamukseen asiakkaidensa kanssa ja saattaa edesauttaa asiakasystävällisempiin ratkaisuihin päätymistä tietyissä olosuhteissa. Tilintarkastajan on hyvä tuntea asiakas tehokkaan tilintarkastuksen saavuttamiseksi. Liiallinen asiakkaan tuttuus on uhka objektiivisuudelle. Tämä ristiriita objektiivisuudelle on johtanut kriitikot aiemmissa tutkimuksissa toteamaan, että on mahdotonta odottaa tiintarkastajan toimivan objektiivisesti ilman puolueellisia johtopäätöksiä. (Bamber & Iyer 2007; Herda & Lavelle 2015; Svanberg & Öhman 2015.)

Tämän tutkielman tutkimusaineistoon päätyneistä 17 artikkelista kuudessa nousee esille tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön toimikauden pituus tilintarkastajan objektiivisuuden heijastavana tekijänä. Tilintarkastajat saattavat työskennellä saman asiakkaan kanssa pidemmän aikajakson päivittäin sekä vuositasolla. Tämän johdosta tutkimuksissa (mm. Ball, Tyler & Wells 2015, Bamber & Iyer 2007, Lal Joshi, Al Ajmi & Bemser 2009, Tepalagul & Lin 2015, Svanberg & Öhman 2015) nostettiin esille tilintarkastajan toimikausi vaikuttavana tekijänä, tilintarkastajan samaistumiseen asiakkaan kanssa, ja tämän myötä tilintarkastajan objektiivisuuteen. Ball, Tyler ja Wells (2015) lähestyivät tutkimuksessaan tilintarkastajan toimikautta niin henkilötasolla vastuullisen tarkastajan ja asiakkaan johdon välillä, kuin myös yritystasolla tilintarkastusyhteisön ja asiakkaan välillä. Heidän tutkimustuloksensa osoittavat, että pidempiaikainen suhde vastuullisen tilintarkastajan ja asiakkaan johdon kanssa vähentäisi tilintarkastuksen laatua tilintarkastuksen riippumattomuuden vaarantumisella mahdollistaen myös asiakkaan johdon omaksua vapaammat toimintatavat. Tutkimuksesta nousee vahvasti myös esiin päinvastaiset todisteet siitä, että yritystasolla tilintarkastusyhteisön toimikauden pituudella ei olisi vastaavaa tilintarkastuksen laadun heikkenemisen vaaraa. Tästä on havaittavissa, että tilintarkastajan ja asiakkaan suhde on hyvin monitahoinen. (Ball ym. 2015.)

Svanbergin ja Öhmanin (2015) tutkimustulosten mukaan tilintarkastajan toimikauden pituus ja sen vaikutus tilintarkastajan myöntyväisyyteen vaikuttaa osittain välillisesti samaistumiseen ja tämän myötä tilintarkastajan objektiivisuuteen. Tämän osalta tutkimustulokset tukevat tiintarkastajien vaihtoa ja kiertoa. Samaistuminen asiakkaaseen, kun todennäköisesti ottaa jonkin verran aikaa kehittyä. Vertailtaessa kaikkia kuuden tutkimusaineistoon päätyneiden artikkeleiden tutkimustuloksia, joissa käsiteltiin tilintarkastajan toimikautta, on siis havaittavissa, että vastuullisen tilintarkastajan pitkäaikainen suhde asiakkaaseen saattaa vaikuttaa heikentävästi tilintarkastuksen laatuun ja tilintarkastajan objektiivisuuteen. Vastuullinen tilintarkastaja kuitenkin edustaa jäsentä laajemmassa tilintarkastustiimissä. Tämän myötä henkilö-henkilö -suhteen merkittävyys vähenee. (Ball, Tyler & Wells, 2015, 170.).

Svanbergin ja Öhmanin (2015) tutkimus osoitti, että asiakkaaseen samaistuminen vaihtelee olennaisesti tilintarkastajien välillä ja, että asiakkaaseen samaistuminen on alhaisempaa kuin ammatillinen samaistuminen keskimäärin. Heidän tutkimustuloksensa ovat osittain päinvastaisia verrattuna aiempiin tutkimuksiin (esimerkiksi Hogg, van Knippen &

Rast III, 2012) sillä he tunnustivat, että tilintarkastaja-asiakas-suhde voi hyvin sisältää yhteenottoja, koska tilintarkastajan ammatillinen samaistuminen on voimakkaampaa ja tilintarkastajana oleminen tuo mukaan etäisyyden säilyttämisen asiakkaaseen. Aiemmat tutkimukset ovat kiistelleet siitä, että samaistumista olisi vaikea saavuttaa tällaisessa suhteessa yli organisaatorajojen jossa ei synny ryhmän sisäisiä yhteenottoja. (Svanberg & Öhman 2015.)

Tutkimustulokset (Svanberg & Öhman, 2015) esittävät lisää todisteita siitä, että samaistuminen voi vaikuttaa tilintarkastajan objektiivisuuteen, koska tilintarkastajat, jotka samaistuvat suhteessa enemmän asiakkaaseen, todennäköisemmin myöntyvät asiakasystävällisempiin toimenpiteisiin ja ratkaisuihin olennaisissa laskentatoimen kysymyksissä. Svanbergin ja Öhmanin (2015) tutkimustulokset tukivat myös aiempia tuloksia kokeneempien tarkastajien osalta. Tutkimusten mukaan kokeneemmat tilintarkastajat epätodennäköisemmin myöntyvät asiakkaan ehdotuksiin olennaisten kysymysten kohdalla. (Svanberg & Öhman 2015.)

4.2.2 Asiakkaaseen sitoutuminen

Asiakkaaseen sitoutuminen viittaa tilintarkastajan tahdonalaiseen psykologiseen siteeseen heijastaen omistautumista ja velvollisuutta asiakasta kohtaan. Tilintarkastajan näkemys reilusta kohtelusta ja asiakkaalta saamastaan tuesta on arvioitu heijastavan tilintarkastajan sitoutumista asiakkaaseen. Sitoutuminen kehittyy yksilön ja organisaation välillä sosiaalisten suhteiden kautta ja se heijastaa asennetta organisaatiota kohtaan. Sitoutumiseen liittyy yhteinen luottamus, jaetut vastuut ja pitkän aikavälin päämäärä. Sitoutuminen edustaa tilintarkastajan omistautumista asiakkaaseen mutta tilintarkastaja ja asiakas pysyvät erillisinä entiteetteinä. (Herda & Lavelle 2015.)

Tutkimustulokset (mm. Herda & Lavelle, 2015) osoittavat, että päinvastoin kuin asiakkaaseen samaistumisella, asiakkaaseen sitoutumisella olisi positiivinen vaikutus tilintarkastajan objektiivisuuteen. Vahvassa suhteessa tilintarkastaja ja asiakas kohtelevat toisiaan arvokkaasti ja kunnioittavat suhteen kehittymistä, jossa tilintarkastaja on sitoutunut asiakkaaseensa. Sen sijaan, että tilintarkastaja automaattisesti luottaisi asiakkaan kyseenalaisiin asioihin, tilintarkastaja voi uskoa, että molemmat osapuolet voivat asiaan-

kuuluvasti jakaa kunnioitusta ja vastuuta tämän kaltaisissa tilanteissa. Vaikka asiakas olisikin eri mieltä kiistanalaisesta kysymyksestä, korkeasti sitoutunut tilintarkastaja keskittyy tilintarkastusvastuusiinsa eikä alista omaa arviointiansa asiakkaan päätöksiin. Tämän seurauksena voidaan tutkimusten mukaan saavuttaa tilintarkastajan vahvempi objektiivisuus. (Herda & Lavelle 2015.)

Lordin ja DeZoortin (2001) tutkimuksessa tutkittiin sosiaalisten vaikutteiden paineen vaikutusta tilintarkastajan päätöksentekoon. Tutkimuksessaan he arvioivat erityisesti sopimattoman sitoutumisen ja mukautumisen vaikutuksia tilintarkastajan päätökseen myöntyä tilinpäätöksen, joka sisältää olennaisen virheen. He tutkivat myös organisatorisen sitoutumisen, ammatillisen sitoutumisen ja moraalisen kehityksen vaikutusta tilintarkastajan päätöksiin sosiaalisten paineiden alla. Tutkimustulokset osoittavat, että tilintarkastajat ovat alttiita sosiaalisille paineille jopa tilanteissa, joissa ammattilaiset tietävät, että sosiaalinen paine voi johtaa olennaiseen virheellisyyteen ja tilintarkastuksen epäonnistumiseen. (Lord & DeZoort 2001.)

4.2.3 Taloudelliset riippuvaisuudet

Tilintarkastus muiden ammattikuntien tavoin edellyttää puolueettomia ja objektiivisia arviointeja ja päätöksiä. Standardit ja säännöt ohjaavat tilintarkastajan työtä tähdentäen kahta olennaista pääasiaa. Ensinnäkin tilintarkastajan tulisi välttää ylimääräisiä taloudellisia siteitä asiakkaaseen ja toisekseen tilintarkastajan tulee olla täysin objektiivinen lähestymistavassaan tilintarkastusta ja asiakasta kohtaan. (Umar & Anandarajan 2004, 99.)

Aiempien tutkimuksien perusteella (muun muassa DeAngelo, 1981) tilintarkastaja-asiakas-suhde on nähty kahdenvälisenä monopolina, joka luo tilintarkastajalle kannustimen vaarantaa riippumattomuutensa ja raportoida myönteisesti säilyttääkseen asiakkaan. Tätä voidaan kutsua myös taloudelliseksi riippuvaisuudeksi. Suurempi tilintarkastusasiakas luo suuremman riippuvaisuuden tilintarkastuspalkkiosta, mutta toki tilintarkastajilla on useampia asiakkaita, joten taloudellinen riippuvaisuus yksittäisestä asiakkaasta on pienempi. DeAngelo (1981) on esittänyt tutkimuksessaan, että laajempi asiakaskunta vähentää taloudellista riippuvaisuutta ja tämän myötä tilintarkastusyhtei-

sön koko olisi väline riippumattomuuteen ja tilintarkastuksen laatuun. (Reynolds & Francis 2001, 376.)

Tämän tutkielman tutkimusaineistoon päätyntä Reynoldsin ja Francisin (2001) tutkimus on laajentanut DeAngelon ja muiden aiempia taloudellista riippuvaisuutta käsitteleviä tutkimuksia. Reynoldin ja Francisin (2001) tutkimus tutki viiden suurimman tilintarkastusyhtiön paikallisia toimistoja, koska yksittäiselle toimistolle yksittäinen asiakas voi olla hyvin tärkeä ja edustaa laajaa osaa toimiston tuotoista verrattuna koko ketjun tasolla, jossa yksittäisellä asiakkuudella ei ole niin suurta painoarvoa. Itsenäinen toimisto on myös päätöksiä tekevä yksikkö, joka tekee sopimuksia asiakkaan kanssa, hallinnoi tilintarkastuksia ja antaa tilintarkastuksen lausunnot ja raportit. Isommat tilintarkastusasiakkaat synnyttävät taloudellisen riippuvaisuuden lisäksi myös suuremman tilintarkastusriskin. Seurauksena voi olla myös todennäköisemmin suurempi vahinko maineelle ison asiakkaan kohdalla, mikäli tilintarkastuksessa esiintyy huolimattomuutta tai muuta kyseenalaistettavaa. Reynoldin ja Francisin (2001) tutkimus määrittää myös miten kompromissi taloudellisen riippuvaisuuden ja maineen suojelun välillä vaikuttaa tilintarkastajan päätöksentekoon ja objektiivisuuteen. Heidän tutkimustuloksensa antavat ymmärtää, että paikallisen toimiston tilintarkastajat raportoivat konservatiivisemmin suuremmille asiakkaille. Toisaalta tutkimustulokset osoittavat, että maineen suojeleminen ja riita-asioiden välttely ovat tehokkaita ohittamaan mahdolliset taloudellisten riippuvuuksien aiheuttamat objektiivisuuden loukkaukset. (Reynold & Francis 2001.)

Aiemmat tutkimukset tilintarkastuksen alalla ovat tutkineet tilintarkastajan riippumattomuutta ja sen suhdetta hinnoitteluun ja toisaalta on tutkittu maineen rakentamista. Mayhewin, Schatzbergin ja Sevcikin (2001) on tuonut tutkimuksessaan yhteen näitä aiempia tutkimussuuntauksia tutkiessaan taloudellisen epävarmuuden vaikutusta tilintarkastajan objektiivisuuteen tilanteissa, joissa tilintarkastajalla on myös kannustin rakentaa mainetta objektiivisuudelle. Tutkimukset osoittavat, että sijoittajat saattavat yhdistää tilintarkastajan maineen hinnoittelupäätöksiinsä. Tilintarkastaja, joka loukkaa objektiivisuuttaan, mahdollisesti vahingoittaa mainettaan, joka vuorostaan vähentää tilintarkastuksen arvoa asiakkaalle. Tutkimustulokset osoittavat, että varmoilla markkinoilla tilintarkastajat eivät heikennä objektiivisuuttaan, koska sijoittajat ja johtajat tekevät päätelmiä, joilla on suuri vaikutus tilintarkastajan maineeseen myös jopa lyhyellä tähtämellä. Sitä vastoin epävarmoilla markkinoilla osapuolet tekevät äänekkäitä pää-

telmiä, joilla on lyhyellä tähtämellä heikentävä vaikutus tilintarkastaja maineeseen ja luo näin tilaisuuksia objektiivisuuden heikentymiselle. Tutkimuksen mukaan kirjanpidon epävarmuuksissa tilintarkastajat heikentävät objektiivisuuttaan pitäen sopivana johtajien johtopäätöksiä, jotka eroavat tilintarkastajan objektiivisesta informaatiosta. (Mayhew ym. 2001.)

Ahlawat ja Nouri (2015) tutkivat tutkimuksessaan tilintarkastajan todennäköisyyttä jättää olennainen virheellisyys raportoimatta erilaisissa asiayhteyksissä. Heidän tutkimuksensa nostaa esille tässä yhteydessä tilintarkastajan asiakkaaltaan saamat lahjat ja kannustimet. Se, aiheuttavatko nämä riskin tilintarkastajan päätöksentekoon heikentävästi vaikuttaa kannustimen luonne, laji ja suuruus. Ahlawatin ja Nourin (2015) tutkimus tutki tilintarkastajan raportoimatta jättämistä asiakkaan näkökulmasta ja tutkimuksen tutkimusaineisto on kerätty sekä laskentatoimen parissa työskentelevien, että muiden joukossa. Tutkimustulokset osoittivat, että näillä kahdella tutkimusryhmällä oli erilaiset vastaukset, kun kyseessä oli tilintarkastajan tai hänen perheenjäsenensä oleellinen suora taloudellinen hyöty, tilintarkastajan sukulaisen avainasema asiakasyrityksessä tai kun tilintarkastaja vastaanottaa suosiollisempia laina- ynnä muita järjestelyjä asiakkaan kautta. Tutkimustulokset antavat ymmärtää, että laskentatoimen parissa työskentelevät kokevat todennäköisemmäksi sen, että tilintarkastaja jättää oleellisen virheellisyyden raportoimatta, silloin kun tilintarkastaja vastaanottaa, joko suoran tai epäsuoran taloudellisen edun asiakkaalta. Tutkimuksesta nousi esille, että huomattava osa vastaajista ei kuitenkaan kokenut, että tilintarkastajan saamista hyödyillä olisi vaikutusta tilintarkastajan raportointiin. (Ahlawat & Nouri 2015.)

4.3 Objektiivisyys, tilintarkastusevidenssi ja raportointi

Tilintarkastajan arvio asiakkaan johdolta saamastaan tiedosta on tärkeä tilintarkastusaineiston lähde. Tilintarkastusalan tutkimuksissa on kiinnitetty huomioita tilintarkastajien tarkkuuteen tilintarkastusevidenssin lähteen luotettavuudesta. Yleisesti ottaen tutkimustulokset ovat osoittaneet, että tilintarkastajat laittavat enemmän painoarvoa informaatiolle, joka on saatu pätevältä, objektiiviselta ja rehelliseltä lähteeltä. (Bhattacharjee, Moreno & Riley 2012, 1087.) Reimersin ja Fenneman (1999) tutkimuksessa on tutkittu

millaisia vaikutuksia tilintarkastusevidenssin objektiivisuuden arviointiin on sillä, kuka tilintarkastusaineistoa on arvioinut. Tutkimuksen mukaan tilintarkastajat, jotka tekivät ensimmäiset arvioinnit aineistoista, eivät olleet herkkiä informaatiolähteen objektiivisuudelle, kun taas kokeneemmat tilintarkastajat jotka olivat tarkastusprosessissa mukana ja tarkistivat toisen tilintarkastajan työpaperit, olivat. (Reimers & Fenneman 1999.)

Aineiston puolueellista arviointia esiintyy silloin, kun tilintarkastaja joko korostaa liikaa tilintarkastusaineistoa, joka tukee johdon väitteitä tai korostaa liikaa aineistoa, joka on vastaan johdon väitteitä. Penningtonin, Schaferin ja Pinskerin (2016) tutkimuksessa tutkittiin johtaako tilintarkastajan kannattava asenne puolueellisuuden tiedon hankinnassa tilintarkastusaineistoksi. Kannattavalla asenteella on tutkimuksessa tarkoitettu ensisijaista lojaaliutta asiakkaalle. Tilintarkastajan, jolla on neutraalimpi asenne, odotetaan olevan objektiivisempi suunnitellessaan täydentävän aineiston hankintaan. Objektiivisellä tiedonetsinnällä tarkoitetaan Penningtonin tutkimuksessa saman työmäärän käyttämistä sekä vahvistavien, että poissulkevien faktojen löytämiseksi. Penningtonin ym. (2016) tutkimustulokset osoittavat, että asenteiden erilaisuudet aiheuttavat päätöksenteon ja tilintarkastusstrategian vaihtelevuutta tilintarkastajien joukossa. Alhaisempi tilintarkastajan lojaalius saa todennäköisemmin aikaan heikomman ensivaikutelman asiakasmyönteisyydestä ja saattaa johtaa tilintarkastajan seuraavaksi suunnittelemaan vahvistavan lisäaineiston etsintää. Neutraalimman asenteen omaavan tilintarkastajan tilintarkastusstrategia on objektiivisempi ensivaikutelmasta huolimatta. Monitulkintaisessa päätöksenteossa odotetaan konservatiivisuutta, mutta puolueellinen tiedonhankinta voi saada tilintarkastajan korostamaan asiakkaalle epäsuotuisampaa informaatiota aineiston hankinnassa. Tämä saattaa lopulta johtaa suosituksiin, jotka eivät ole enää objektiivisia. (Pennington ym. 2016.)

Tutkimukset psykologian alalta, ovat nostaneet henkilösuhteiden vaikutuksen myös yhdeksi tekijäksi, joka voi vaikuttaa tilintarkastusevidenssin vakuuttavuuteen. Henkilösuhteiden vaikutus voi tilintarkastuksen alalla todellakin nousta yhdeksi merkittäväksi tekijäksi, sillä tilintarkastajan ja asiakkaan suhde ja vuorovaikutus ovat avainasemassa siinä, miten tilintarkastusevidenssiä on kerätty. (Bhattacharjee, ym 2012, 1087.) Bhattacharjeen, Morenin ja Rileyn (2012) tutkimus korostaa tilintarkastajan ja asiakkaan vuorovaikutuksessa syntyviä tunnereaktioita ja miten tunnereaktiot voivat vaikuttaa tilintarkastajan toimintaan. Niillä voi tutkimustulosten mukaan olla vaikutusta tilintar-

kastajan arvostelukykyyneen ja dokumentointiin. Aiemmat tutkimukset (muun muassa Nelson & Tan 2005, Pretty & Brinol 2008) ovat osoittaneet aukon tilintarkastustutkimuksessa tunteiden vaikutuksista ja miten tunnetilat ihmisten välisten kontaktien aikana voivat vaikuttaa tilintarkastajien toimintaan. Bhattacharjeen ym. (2012) tutkimus osoittaa, että tunnereaktiot vuorovaikutuksessa voivat vaikuttaa tilintarkastajan päätöksiin ja työpapereiden dokumentointiin. Standardit ja säädökset edellyttävät tilintarkastajalta yksityiskohtaista dokumentointia aineistoista, jotka ovat johtaneet loppupäätelmiin. Myös kokeneemman tarkastajan tulee dokumentointia tarkastaessaan voida saavuttaa uudelleen saamat päätelmät. Bhattacharjeen ym. (2012) tutkimus korostaa tilintarkastajien kouluttamista näillä osa-alueilla. Tilintarkastajalla tulisi olla kyky tarkkailla, käyttää ja hankkia tietoa erillään omista ja toisten tunnereaktioista.

Globalisaatio, kansainvälistyvä asiakaskunta ja monikansallinen tilintarkastus nostavat esille haasteita tilintarkastajan raportoinnille ja tilintarkastajan objektiivisuudelle. Alan ja Dwyer (2012) ovat tutkimuksessaan tutkineet tilintarkastuksen roolia kehittyvillä markkinoilla. Heidän tutkimuksensa keskittyi erityisesti odotuksiin tilintarkastuksen yhteiskunnallisesta vaikutuksesta ja tilintarkastajan ja asiakkaan välisen suhteen luonteesta Venäjän kehittyvillä markkinoilla. Venäjän historiassa taloudellinen raportointi on ollut suunnattu talouden valvontaan kokonaisuutena eikä niinkään yksittäisten yritysten toimintaan. Raportoinnista on puuttunut taloudellinen hyöty ja laskentatoimen rooli oli vähentynyt vain kirjanpidoksi. Yritysten taloudellisia raportteja ei ole laadittu julkisen raportoinnin tarpeisiin ja tietojen manipulointia on käytetty epämieluisan huomion välttämiseksi. Venäjällä tilintarkastus on myös eronnut siitä mitä se on ollut markkina-perusteisessa taloudessa. Ulkopuolisten sijoittajien puuttumisen johdosta länsimainen tilintarkastus ei ole ollut relevanttia Venäjän historiassa. 1990 -luvun jälkeen tapahtunut markkinoiden muuttuminen Venäjällä kuitenkin johti siihen, että tilintarkastuksen nähtiin olevan yksi tapa modernisoida taloutta. Muutosten seurauksena oli tuotettava globaalisti hyväksyttävää taloudellista raportointia. Monikansalliset tilintarkastusyhteisöt ovat saaneet vastaansa ilmapiirin, jossa vaikuttavat eri käsitykset tilintarkastuksen tarpeudesta, tilintarkastajan riippumattomuudesta ja oletetun historian kyseenalaisista raportointitavoista. (Alon & Dwyer 2012.)

Lal Joshi, Al Ajmi ja Bremser (2009) tutkivat puolestaan tilintarkastajan ja asiakkaan suhteen problematiikkaa Bahrainin tilintarkastusympäristössä. Tilintarkastuksen tulisi

vastata muuttuvaan taloudelliseen ympäristöön. Bahrainissa tehdyssä tutkimuksessa asiakkaan näkökulmasta suurin osa vastaajista koki, että tilintarkastus vastaa heidän odotuksiaan mutta suurimmaksi ongelmaksi koetaan puute pätevistä tilintarkastajista ja eritoten huoli tilintarkastajan puutteellisesta ymmärryksestä asiakkaan liiketoimintaa kohtaan. Tilintarkastajan näkökulmasta tutkimuksesta nousee esille asiakkaiden puutteelliset sisäiset kontrollit, asiakkaiden työnteon kulttuuri ja pääseminen tietoon käsiksi. Tällaisessa ympäristössä tilintarkastaja joutuu käyttämään enemmän aikaa tarkastuksen tekemiseen hankkiakseen kohtuullisen varmuuden siitä millainen näkemys ja kanta tulee antaa. Tutkimukseen osallistuneista tilintarkastajista 26,7 prosenttia ei kokenut, että tilintarkastusaineisto on riittävää, jotta he voisivat muodostaa mielipiteen asiakkaan tilinpäätöksestä. (Lal Joshi ym. 2009.)

Objektiivisuudessahan on kyse henkilön suhtautumisesta johonkin asiaan ja objektiivinen henkilö tekee päättelyä perustuen faktoihin ja havaittavissa oleviin tekijöihin (Saarikivi 2000, 65-66). Molemmista tutkimuksista, niin Alonin ja Dwyerin (2012) kuin Lal Joshin (2009), on havaittavissa, että tilintarkastaja joutuu arvioimaan erityisesti aineistoa, jonka pohjalta hän tekee arvioita ja päätelmiä.

4.4 Yhteenveto keskeisimmistä empiirisistä tuloksista

Tutkimusaineistoon päätyi 17 kansainvälistä artikkelia liittyen tilintarkastajan objektiivisuuteen ja siihen vaikuttavista tekijöistä. Teemoittamalla artikkeleiden asiasanoja liittyen objektiivisuuteen vaikuttavista tekijöistä, tilintarkastajan ja asiakkaan välinen suhde sekä tilintarkastajan tilintarkastusaineiston hankinta ja tilintarkastajan raportointi nousivat tutkimuksista keskeisiksi tekijöiksi.

Tilintarkastajat toimivat läheisessä suhteessa asiakkaiden kanssa toimeksiantojen aikana ja tämä synnyttää erityislaatuisia suhteita ja yhteyksiä tilintarkastajien ja asiakkaiden välille. Tilintarkastaja-asiakas-suhde ja tilintarkastajan riippumattomuus ja objektiivisuus ovat olleet esillä monissa menneissä suurissa skandaaleissa. Jo pelkästään läheisen suhteen kannattaminen voisi todennäköisesti saada viranomaisvalvojat kavahtamaan. Tilintarkastajan objektiivisuuteen voi vaikuttaa tilintarkastajan ja asiakkaan väliset ta-

loudelliset riippuvaisuudet, mutta myös ihmisten väliset suhteet. (Herda & Lavelle 2015.)

Tilintarkastusasiakkaan tunteminen on suotavaa mutta liiallinen samaistuminen voi olla myös uhka tilintarkastajan objektiivisuudelle. Sen sijaan asiakkaaseen sitoutuminen puolestaan voi tutkimustulosten mukaan vaikuttaa positiivisesti tilintarkastajan objektiivisuuteen. Asiakkaaseen samaistuminen heijastelee tilintarkastajan yhteyttä asiakkaaseen niin, että heidän koetaan olevan samaa yksikköä. Asiakkaaseen sitoutunut tilintarkastaja puolestaan säilyttää oman entiteettinsä. (Herda & Lavelle 2015.)

Tilintarkastajien tulee kehittää ja säilyttää suhde asiakkaaseen varmistaakseen, että asiakas pysyy tyytyväisenä eikä etsi korvaajaa. Toisaalta samalla tilintarkastajien on tarjottava korkealaatuista ja objektiivista tilintarkastusta asiaankuuluvine arvioineen yrityksestä. Tutkimusten mukaan halu säilyttää asiakassuhde voi vaikuttaa tilintarkastajan objektiivisuuteen. Tilintarkastajan ja asiakkaan väliseen suhteeseen liittyy tutkimusten mukaan paljon myös sosiaalisten vaikutteiden paineita, jotka voivat heikentää tilintarkastajan objektiivisuutta. (Lord & DeZoort 2001; Stefaniak & Cornell 2011.)

Tilintarkastukseen liittyy myös tilintarkastajan ja asiakkaan väliset taloudelliset riippuvaisuudet. Standardit ja säädökset edellyttävät, että tilintarkastajan tulisi välttää ylimääräisiä taloudellisia siteitä ja toisaalta tilintarkastajan tulee lähestyä tilintarkastusta täysin objektiivisesti. Tilintarkastajat joutuvat huomioimaan paineet asiakassuhteen säilyttämisen ja objektiivisuuden välillä. Tilintarkastukseen liittyy samoin kuin muuhun liiketoimintaan kilpailua asiakkaista. Kilpailu ei kuitenkaan saa vaikuttaa tilintarkastajien riippumattomuuteen, koska muuten tulisi vakavasti pohdittavaksi tilintarkastuksen yhteiskunnallinen merkitys. Suuret tilintarkastusasiakkaat voivat olla taloudellisesti merkittäviä. Tutkimukset ovat tutkineet myös muiden tilintarkastajan saamien taloudellisten kannustimien vaikutusta tilintarkastajan päätöksentekoon ja raportointiin. (Umar & Anandarajan 2004.)

Tilintarkastajan objektiivisuus edellyttää myös tilintarkastusaineiston objektiivista arviointia lähteen luotettavuudesta. Tilintarkastajat laittavat enemmän painoarvoa informaatiolle, joka on saatu pätevältä, rehelliseltä ja objektiiviselta lähteeltä. Tilintarkastusalan tutkimuksissa on nostettu esille tilintarkastajan asenteiden ja ennakkokäsitysten vaiku-

tusta tilintarkastusaineiston arviointiin. Tutkimusten mukanaan tilintarkastusprosessissa kokeneemmat tarkastajat ovat herkempiä informaatiolähteen objektiivisuudesta. Tutkimustulokset osoittavat myös, että tilintarkastajien, joilla on neutraalimpi ennakkokäsitys ja asenne, odotetaan olevan objektiivisempia suunnitellessaan täydentävän tilintarkastusaineiston hankintaa. Tilintarkastajien tulisi omistaa kyky tarkkailla, hankkia ja käyttää tietoa erillään omista ja toisten tunnereaktioista. (Bhattacharjee ym. 2012; Pennington ym. 2016; Reimers & Fenneman 1999.)

Globalisaatio ja kansainvälistyvä asiakaskunta ovat tuoneet myös omat haasteensa monikansalliseen tilintarkastukseen. Muuttuneet markkinat ja kehittyvät maat tuovat omat haasteensa tilintarkastajille. Tilintarkastajat joutuvat erityisesti arvioimaan aineistoa, jonka pohjalta he tekevät arvioita ja päätelmiä. Kehittyvissä maissa tilintarkastaja joutuu käyttämään enemmän aikaa tarkastuksen tekemiseen kohtuullisen varmuuden saavuttamiseksi. Työtä saattaa vaikeuttaa asiakkaan puutteelliset sisäiset kontrollit, erilaiset näkemykset työnteon kulttuurista ja tilintarkastajan vaikeus päästä tietoihin käsiksi. Tilintarkastaja voi kohdata ilmapiirin, johon vaikuttavat erilaiset käsitykset tilintarkastuksen tavoitteesta, tilintarkastajan riippumattomuudesta ja kyseenalaiset raportointitavat. (Alon & Dwyer 2012; Lal Joshi ym. 2009.)

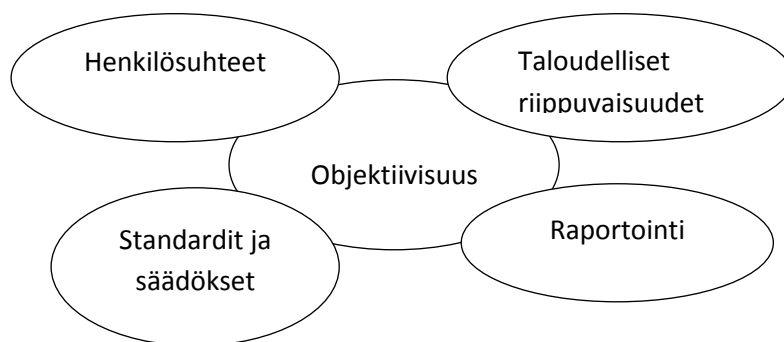
Tilintarkastajien koulutus nousi tutkimustuloksissa tilintarkastajan objektiivisuutta vahvistavaksi tekijäksi. Tilintarkastajien koulutus voisi auttaa ymmärtämään paineita ja kehittämään työkaluja konfliktien ja huolenaiheiden ratkaisemiseksi. Koulutus voi auttaa tunnistamaan objektiivisuuteen vaikuttavia tekijöitä. (Umar & Anandarajan 2004.)

Kuviossa 5 on esitetty kootusti keskeiset tekijät, jotka nousivat esille empiirisestä aineistosta. Tilintarkastuslaki ja kansainväliset tilintarkastusstandardit ja muut säädökset velvoittavat tilintarkastajaa suorittamaan tehtävänsä objektiivisesti. Tilintarkastuksessa voi kuitenkin syntyä erityislaatuinen suhde tilintarkastajan ja asiakkaan välille ja tämä voi muodostaa uhkia tilintarkastajan objektiivisuudelle.

Tilintarkastuslaki (TTL 4:3.2 §) velvoittaa tilintarkastajaa noudattamaan yhtiömiesten tai yhtiökokouksen antamia erityisiä ohjeita, mikäli ne eivät ole ristiriidassa lain ja säädösten ja ammattieettisten periaatteiden kanssa. Tilintarkastajan tulisikin tunnistaa paineet ja uhat, joita tilintarkastaja-asiakas-suhteeseen liittyy. Tilintarkastajan tulee tuntea

asiakas, mutta liiallinen samaistuminen asiakkaaseen voi johtaa esimerkiksi oleellisten virheellisyyksien raportoimatta jättämiseen. (Svanberg & Öhman 2015.)

Tilintarkastus on yhtä lailla myös liiketoimintaa, jossa tilintarkastaja voi kokea painetta asiakkaan säilyttämisestä. Tilintarkastaja voi olla taloudellisesti riippuvainen suurista tilintarkastusasiakkaista ja asiakkuuksien säilyttäminen voi johtaa myös objektiivisuuden vaarantumiseen. Tilintarkastajan ja asiakkaan väliset henkilösuhteet ja taloudelliset riippuvaisuudet voivat luoda paineita ja uhkia siihen, miten objektiivisesti tilintarkastaja arvioi tilintarkastusaineistoa ja raportoi tilintarkastushavainnoistaan. Tutkimustulosten mukaan tilintarkastajan asenteet ja ennakkokäsitykset voivat vaikuttaa tilintarkastajan objektiiviseen raportointiin heikentävästi. Tilintarkastusta velvoittavilla ja ohjaavilla säädöksillä pyritään ehkäisemään ja vahvistamaan, että tilintarkastajan kokemat ulkopuoliset paineet ja uhat eivät pääse vaikuttamaan objektiiviseen toimintaan ja päätöksentekoon. (Bhattacharjee ym. 2012; Reynolds & Francis 2001; Umar & Amandarajan 2004.)



Kuvio 5. Keskeisimmät objektiivisuuteen vaikuttavat tekijät.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tämän tutkielman tavoitteena oli aiempien kansainvälisten tutkimusten perusteella arvioida tilintarkastajan objektiivisuuteen vaikuttavia tekijöitä ja millä tilintarkastajan objektiivisuutta voidaan vahvistaa.

Tilintarkastus on syntynyt yhteiskunnallisen kehityksen ja käytännön tarpeiden kautta. Tilintarkastukselle on kehittynyt merkittävä rooli tarkkailussa ja valvonnassa ja sen rooli ja kenttä ovat hyvin moninaiset ja laajat. Tilintarkastus on järjestelmällinen prosessi, jossa pyritään objektiivisesti hankkimaan ja arvioimaan aineistoa taloudellisista toimista ja sen varmistamiseksi missä määrin nämä toimet vastaavat niille annettuja kriteerejä. (Alakare ym. 2008, 13; Halonen & Steiner 2009, 17; Riistama 1999, 15,17.)

Tilintarkastuslaki velvoittaa tilintarkastajaa toimimaan objektiivisesti ja se on yksi tilintarkastajan ammattieettisistä periaatteista. Objektiivisuus on määritelty puolueettomuudeksi, erilaisista tekijöistä riippumattomaksi ja oikeudenmukaisuudeksi havainnoijasta riippumatta. Objektiivisuudessa on siis kyse henkilön suhtautumisesta johonkin asiaan. Objektiivisuus ei ole ominaisuus, jota pystyttäisiin ulkoisesti havaitsemaan, mutta sitä voidaan arvioida toiminnan perusteella. Objektiivisuuden vaatimus liittyy siis vahvasti tilintarkastajan käyttäytymiseen. (Nurmi ym. 2009; Saarikivi 2000, 65-66.)

Päämies-agentti-teoriaa on pidetty tieteellisessä tutkimuksessa merkittävänä tarkastuksen olemusta jäsentävänä teoriana. Yksinkertaisuudessaan se analysoi kahden osapuolen välistä dynamiikkaa. Tässä tutkielmassa käytettiin myös teoreettisena lähtökohtana päämies-agentti-teoriaa selittämään tilintarkastajan ja toisten osapuolten välistä suhdetta ja sen vaikutusta tilintarkastajan objektiivisuuteen. Agenttiteorian olettamuksena on sekä päämiehen, että agentin pyrkimys oman edun maksimointiin, mutta olettamukseen liittyy myös tavoiteristiriidat ja informaation epäsymmetrisyys. Tilintarkastus varmenuspalveluna pyrkii varmistumaan siitä, että agentin toiminta on noudattanut lakeja ja säädöksiä, agentti on raportoinut asiat sopimusten mukaisesti ja, että raportti vastaa todellisuutta. Tilintarkastusta ohjaavat ja säätelevät lait ja normit mahdollistavat päämies-agenttisuhteen onnistumisen ja näin voidaan välttää agenttiteorian ongelmia tilintarkastajan ja asiakkaan välisessä suhteessa. (Meklin 2009, 57-59.)

Tilintarkastajan ja asiakkaan väliseen erityislaatuiseen suhteeseen liittyy uhkia ja paineita tilintarkastajan objektiivisuudelle. Aiemmissa tilintarkastusalan tutkimuksissa on käytetty sosiaalisen identiteetin teoriaa ja sosiaalisen vaihdon teoriaa selittämään tilintarkastajan objektiivisuutta uhkaavia tekijöitä. Sosiaalipsykologian alalla kehitetyt teorit soveltuvat myös selittämään henkilösuhteiden vaikutuksia tilintarkastuksessa. Sosiaalisen identiteetin teoria näkee ryhmän jäsenyyden muodostuvan siitä, että yksilö määrittelee itsensä osaksi ryhmää. Tilintarkastajat tekevät yhteistyötä ja viettävät aikaa asiakkaiden kanssa yhteisen tavoitteen saavuttamiseksi. Tiiviissä suhteessa voi päästä syntymään erilaisia psykologisia siteitä. Sosiaalisen vaihdon teoria puolestaan selittää sosiaalisuutta yksilön motiiveista lähtien ja teorian mukaan sosiaaliset suhteet voidaan selittää johtuvan itsekkästä eduntavoittelusta. (Helkama ym. 1998, 64-65, 381; Sivunen 2007, 44-47.)

Tämän tutkielman empiirisestä aineistosta nousi keskeisenä objektiivisuuteen vaikuttavana tekijänä tilintarkastajan ja asiakkaan välinen suhde. Tutkimustulokset ovat linjassa valittujen teoreettisten lähtökohtien kanssa. Tilintarkastajan ja asiakkaan välistä suhdetta ja sen vaikutusta tilintarkastajan objektiivisuuteen on tutkittu asiakkaaseen samaistumisen ja asiakkaaseen sitoutumisen näkökulmista. Asiakkaaseen samaistumisen lähtökohtia voidaan perustella sosiaalisen identiteetin teorialla ja asiakkaaseen sitoutumista sosiaalisen vaihdon teorialla. Tutkimustulokset osoittavat, että asiakkaan läheinen tunteminen on uhka tilintarkastajalle vaikkakin asiakkaan tunteminen on välttämätöntä tehokkaan ja tuloksellisen tilintarkastuksen saavuttamiseksi. Tutkimustulokset osoittavat myös, että kokemus asiakkaan tärkeydestä vaikuttaa asiakkaaseen samaistumiseen. Tilintarkastajat saattavat kehittää liiallisia luottamussuhteita toisiin osapuoliin, jotka saattavat ajan saatossa haitata ammatillista skeptisyyttä ja objektiivisuutta. Läheiset suhteet voivat synnyttää tiedostamattomia ennakoasenteita ja puolueellisuutta ja asiakkaaseen samaistuminen saattaa edesauttaa asiakasystävällisempiin ratkaisuihin päätymistä. Asiakkaan riittävä tunteminen ja tutun asiakkaan uhka objektiivisuudelle luovat ristiriitaa tehokkaan tilintarkastuksen saavuttamiseksi. Jokaisen tilintarkastajan vastuulla on kuitenkin omata asenne, joka sisältää kyseenalaistavan mielen ja kriittisen lähestymistavan. Tutkimustulokset osoittavat, että asiakkaaseen samaistuminen ja sitoutuminen vaihtelevat merkittävästi tilintarkastajien välillä ja kokeneemmat tilintarkastajat epätoivokkaammin tekevät asiakasystävällisempiä johtopäätöksiä uhaten omaa objektiivisuuttaan. Aiemmat kansainväliset tutkimukset osoittavat, että asiakkaaseen samaistumi-

nen voi olla uhka tilintarkastajan objektiivisuudelle ja asiakkaaseen sitoutuminen puolestaan voi vahvistaa tilintarkastajan objektiivisuutta. (Bamber & Iyer 2007; Herda & Lavelle 2015; Svanberg & Öhman 2015.)

Agenttiteorian tavoin tutkimusaineistosta on havaittavissa taloudellisten riippuvaisuuksien vaikutus tilintarkastajan objektiivisuuteen. Kansainväliset tilintarkastusstandardit ja säännökset ohjaavat tilintarkastajaa välttämään ylimääräisiä taloudellisia siteitä asiakkaaseen. Tutkimusten mukaan paine asiakkaan säilyttämisestä saattaa luoda kannustimen tilintarkastajalle riippumattomuuden ja objektiivisuuden vaarantamiseksi. Suuret asiakkaan saattavat luoda riippuvaisuuden tilintarkastuspalkkioista mutta toki tutkimukset osoittavat myös, että suurissa tilintarkastusyhteisöissä riippuvuus yksittäisestä tilintarkastusasiakkaasta on pienempi. Taloudelliseen riippuvuuteen liittyy tutkimusten mukaan tilintarkastajan maineen rakentaminen. Mikäli tilintarkastaja vaarantaa objektiivisuutensa, saattaa tilintarkastajan maine vahingoittua, jonka seurauksena tilintarkastuksen arvo heikkenee asiakkaalle. Tutkimuksen osoittavat, että epävarmoilla markkinoilla tilintarkastajat saattavat herkemmin uhata objektiivisuuttaan. Tilintarkastajan päätöksentekoa ja objektiivisuutta voivat uhata myös muut tilintarkastajan saamat suorat tai epäsuorat taloudelliset edut asiakkailta. Tutkimustulokset kuitenkin osoittavat, että muilla tilintarkastajan saamalla hyödyillä ei olisi merkittävää vaikutusta tilintarkastajan raportointiin. (Ahlawat & Nouri 2015; Mayhew ym. 2001; Reynolds & Francis 2001; Umar & Amandarajan 2004.)

Sekä tilintarkastajan ja asiakkaan välisissä henkilösuhteissa, että taloudellisten riippuvaisuuksien yhteydessä on puhuttu tilintarkastajan toimikauden pituuden vaikutuksesta tilintarkastajan objektiivisuuteen. Tutkimuksissa on lähestytty toimikauden pituutta sekä vastuullisen tarkastajan ja asiakkaan välillä kuin tilintarkastusyhteisön ja asiakkaan välillä. Tutkimustuloksista on havaittavissa, että pidempiaikainen suhde vastuullisen tilintarkastajan ja asiakkaan välillä voi heikentää tilintarkastuksen laatua ja vaarantaa tilintarkastajan objektiivisuutta. Tilintarkastusyhteisön ja asiakkaan välillä ei nähdä vaikuttavan samalla tavalla heikentävästi. Vastuullinen tilintarkastaja edustaa yleensä jäsentä laajemmassa tilintarkastustiimissä, jolloin henkilö-henkilö-suhteen merkittävyys vähenee. Tutkimuksissa, joissa oli tutkittu tilintarkastajan toimikautta asiakkaan näkökulmasta, asiakkaat, joilla oli pidempi suhde tilintarkastajaan, kokivat, että voivat vähemmän vaikuttaa tilintarkastajan päätöksentekoon. Tutkimuksista on havaittavissa, että

tilintarkastajan ja asiakkaan suhde on hyvin monitahoinen. (Ball ym. 2015; Iyer & Rama 2004; Svanberg & Öhman 2015.) Tutkimustulokset ovat linjassa tilintarkastusta koskevien säädösten mukaan. Euroopan Parlamentin ja neuvoston antamassa tilintarkastusdirektiivissä (2006/56/EY) säädetään listayhtiöiden päävastuullisen tilintarkastajan vaihtamisesta säännöllisin väliajoin. Suomen lainsäädännössä tilintarkastuslaissa on säännelty, että säännellyillä markkinoilla kaupankäynnin kohteensa olevan yhteisön tilintarkastajan toimikausi voi olla enintään seitsemän vuotta. Jos tilintarkastajaksi on valittu tilintarkastusyhteisö, niin tilintarkastajan vaihtaminen koskee vain päävastuullista tilintarkastajaa. (TTL 5:1§.) Tilintarkastajan rotaatiolla on sekä positiivisia, että negatiivisia vaikutuksia tilintarkastukseen. Jatkotutkimuksena voisi olla mielenkiintoista selvittää, miten lainsäädäntö on käytännössä vaikuttanut tilintarkastajien riippumattomuuteen ja objektiivisuuteen.

Tilintarkastajan objektiivisuutta arvioidaan toiminnan perusteella jälkikäteen. Tilintarkastajan tulee siis kiinnittää huomiota tilintarkastusaineiston lähteeseen ja aineiston objektiivisuuteen. Henkilösuhteet ja tilintarkastajan asenne ja ennakkokäsitykset voivat vaikuttaa aineiston hankintaan. Aiemmat tutkimukset ovat tutkineet tilintarkastajan tunnereaktioiden ja asenteiden vaikutusta informaation luotettavuuteen ja päätöksentekoon. Tunteet voivat vaikuttaa tilintarkastajan arvostelukykyyneen ja dokumentointiin. (Bhattacharjee ym. 2012.) Kansainväliset tilintarkastusstandardit ja säädökset edellyttävät tilintarkastajalta yksityiskohtaista dokumentointia aineistoista, jotka ovat johtaneet loppupäätelmiin. Aiempien kansainvälisten tutkimusten tuloksista ja tässä tutkielmassa aiemmin käsitellyistä tilintarkastuslautakunnan ratkaisuksista on havaittavissa, että tilintarkastajan tulee pyrkiä huomioimaan kaikessa raportoinnissaan neutraalit ilmaisut ja pyrkiä välttämään ehdottomia kannanottoja. Tilintarkastajan objektiivisuuden kyseenalaistamista ovat aiheuttaneet olennaisten asioiden raportoimatta jättämiset, tulkinnanvaraisuudet ja luotettavuuden arvioinnin vaikeudet.

Lainsäädännön, standardien ja säännösten avulla pyritään ennaltaehkäisemään tilintarkastajan objektiivisuuden vaarantuminen ja vahvistamaan objektiivisuutta tilintarkastustehtävissä. Tutkimusaineistosta nousi esille objektiivisuutta vahvistavana tekijänä myös tilintarkastajan koulutus. Tilintarkastuslaki (TTL 4:2§) edellyttää tilintarkastajaa ylläpitämään ja kehittämään ammattitaitoa, mutta koulutus voisi lisäksi auttaa näkemään ja ymmärtämään tilintarkastajan objektiivisuutta uhkaavia tekijöitä. Tilintarkastajan ja

toisten osapuolten väliseen suhteeseen liittyy paljon ulkopuolisia uhkia ja paineita, joten tilintarkastajan tulisi osata tunnistaa ja käyttää tietoa erillään omista ja toisten tunteista.

Tämän tutkielman luotettavuutta on pyritty varmistamaan tutkimusprosessin huolellisella dokumentoinnilla jokaisesta tutkimuksen eri vaiheesta ja perustelemalla tehtyjä valintoja tutkimukseen liittyen. Tutkimusaineisto valittiin systemaattisesti ja alkuperäisten tutkimuksien laatua arvioitiin. Tutkielman yhtenä rajoitteena oli tutkimusaineiston koko. Tutkielman tutkimusaineisto koostui 17 kansainvälisestä tutkimuksesta, joten tutkimusaineisto ei ollut kovin laaja. Tämän tutkielman tutkimustulokset eivät siis välttämättä kata kaikkia objektiivisuuteen vaikuttavia tekijöitä. Tutkimustuloksia ei voida myöskään yleistää. Tutkimustulokset olisivat voineet olla erilaiset, jos tutkimusaineistoon olisi päätyntä useampia kansainvälisiä tutkimuksia erilaiselta aikaväliltä ja eri aikakausjulkaisuista erilaisten sisäänotto- ja poissulkukriteerien perusteella.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuus

- Abrams, D. & Hogg, M. A. 1990. An introduction to the social identity approach. Teoksessa: *Social identity theory*. Harvester Wheatsheaf.
- Ahluwat, S. & Nouri, H. 2015. An Examination of accountants and non-accountants' perceptions of auditor not reporting a material misstatement. *Journal of Business and Accounting*, 8 (1).
- Aho, T. & Vänskä, H. 1996. *Tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa*. 2 painos. Jyväskylä: Lakimiesliiton Kustannus.
- Alakare, S., Koskinen, H.T., Reinikainen, M., Sedig, R. & Simola, A-M. 2008. *Uusi tilintarkastuslaki: säännöksistä käytäntöön*. Helsinki: KHT-Media.
- Alon, A. & Dwyer, P. D. 2012. Globalization and Multinational Auditing: The Case of Gazprom and PwC in Russia. *Behavioral Research in Accounting*, 24 (1).
- Aveyard, H. 2010. *Doing a literature Review in Health and social care. A practical guide*. Maidenhead: Open University Press.
- Aveyard, H. 2014. *Doing a literature Review in Health and social care. A practical guide*. 3rd ed. Maidenhead: Open University Press.
- Ball, F., Tyler, J. & Wells, P. 2015. Is audit quality impacted by auditor relationship? *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, (11).
- Bamber, E. M. & Iyer, V. M. 2007. Auditors' Identification with Their Clients and Its Effect on Auditors' Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 26 (2).
- Bazerman, M., Loewenstein, G. & Moore, D. 2002. Why Good Accountants Do Bad Audits. *Harvard Business Review*, 80 (11).
- Bhattacharjee, S., Moreno, K. & Riley, T. 2012. The Interplay of Interpersonal Affect and Source Reliability on Auditors' Inventory Judgments. *Contemporary Accounting Research*, 29 (4).
- Blummé, N. 2008. *Osakeyhtiön Tilintarkastus*. Helsinki: Talentum.
- Coren, E. & Fisher, M. 2006. *The conduct of systematic research reviews for SCIE knowledge reviews*. Lontoo: SCIE.
- DeAngelo, L. 1981. *Auditor size and audit quality*. *Journal of Accounting and Economics*, (3).
- Eisenhardt, K.M. 1989. Agency Theory: An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14 (1).
- Emerson, R.M. 1987. *Toward a Theory of Value in Social Exchange*. Teoksessa: *Social Exchange Theory*. USA: Sage Publications

- Eskola, J. & Suoranta, J. 2005. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Jyväskylä: Vastapaino.
- Fink, A. 2005. *Conducting Research Literature Reviews: From the Internet to the Paper*. Thousand Oaks: Sage Publications, Inc.
- Halonen, K. & Steiner, M-L. 2010. *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Helsinki: WSOYpro
- Helkama, K., Myllyniemi, R. & Liebkind, K. 1998. *Johdatus sosiaalipsykologiaan*. Helsinki: Edita.
- Herda, D.N. & Lavelle, J.J. 2015. How client identification and client commitment uniquely influence auditor objectivity. *Current issues in auditing*, 9 (2).
- Herda, D.N. & Lavelle, J.J. 2015. Client Identification and Client Commitment in a Privately Held Client Setting: Unique Constructs with Opposite Effects on Auditor Objectivity. *Accounting Horizons*, 29 (3).
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. *Tutki ja kirjoita*. 13. uud.p. Helsinki: Tammi.
- Hogg, M. A., Van Knippen, D. & Rast, D. E. III. 2012. Intergroup leadership in organizations: leading across group and organizational boundaries. *Academy of Management review*, 37 (2).
- Homans, G. 1974. *Social Behavior: Its Elementary Forms*. 2nd Ed. New York: Hartcourt Brace Jovanovich
- Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner M-L. 2007. *Tilintarkastuslaki-Kommenttaari*. Helsinki: WSOYpro.
- Horsmanheimo, P. & Ruuska, R. 2015. Objektiivisuus tilintarkastajan työssä. *Tilisanomat*, 43 (1).
- Iyer, V. M., Bamber, E. M. & Barefield, R. M. 1997. Identification of accounting firm alumni with their former firm: Antecedents and outcomes. *Accounting, Organizations and Society*. (22).
- Iyer, V. M. & Rama, D. V. 2004. Clients' Expectations on Audit Judgements: A note. *Behavioral Research in Accounting*, 16.
- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 4 (3).
- Julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajat ry. 2006. *Julkishallinnon hyvä tilintarkastustapa*. Helsinki: Edita.
- Kallio, T. J. 2006. Laadullinen review-tutkimus metodina ja yhteiskunnallinen lähestymistapa. *Hallinnon tutkimus* 25: 2.
- Keskuskauppakamari. 2010. TILA:n valvonta-asioiden ratkaisuja 2010 ja VALA:n muutoksenhakuratkaisut.
- Keskuskauppakamari. 2011. TILA:n tutkinta-asioiden ratkaisuja.

- Keskuskauppakamari. 2012. TILA:n tutkinta-asioiden ratkaisuja.
- Keskuskauppakamari. 2013. TILA:n tutkinta-asioiden ratkaisuja.
- Keskuskauppakamari. 2014. TILA:n tutkinta-asioiden ratkaisuja.
- Kihn, L., Leponiemi, U., Oulasvirta, L, Ruohonen, J. & Wacker, J. 2017. *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin - aiheen valinta ja merkitys*. Teoksessa: Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin. Tampere: Tampere University Press.
- Laffont, J.-J. & Martimort, D. 2002. *The theory of incentives- the principal-agent model*. Princeton: Princeton University Press.
- Lal Joshi, P., Al Ajmi, J. & Bremser, W G. 2009. A study of auditor-client relationships and problems in the Bahraini audit environment. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, (25).
- Latvala, E. & Vanhanen-Nuutinen, L. 2001. Laadullisen hoitotieteellisen tutkimuksen perusprosessi: sisällönanalyysi. Teoksessa Janhonen, Sirpa & Nikkonen, Merja (toim.) *Laadulliset menetelmät hoitotieteessä*. Helsinki: WSOY.
- Latvala, P. 2007. *Tilintarkastajan riippumattomuus: Tutkimus HTM-tarkastajien ja luotonantajien käsityksiä tilintarkastajan riippumattomuuden ulkoisen kuvan vaarantavista tekijöistä*. Vaasan Yliopisto. Laskentatoimen ja rahoituksen laitos. Pro gradu-tutkielma.
- Lord, A. T. & DeZoort, F. T. 2001. The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society*, (26).
- Martikainen, J-P., Meklin, P., Oulasvirta, L. & Vakkuri, J. 2002. *Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen – Kuntien näkemyksiä tarkastuksesta, sen lisäarvosta ja kehittämistarpeista*. Tampere: Tampere University Press.
- Mayhew, B. W., Schatzberg, J. W. & Sevcik, G. R. 2001. The Effect of Accounting Uncertainty and Auditor Reputation on Auditor Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20 (2).
- McCall, S. M. 2002. The Auditor as Consultant. *Internal Auditor*, 59 (6).
- Meklin, P. 2009. Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa: *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampere University Press.
- Metsämuuronen, J. 2001. *Metodologiset perusteet ihmistieteissä*. 2. p. Helsinki: International Methelp.
- Miller, G. J. 2005. The political evolution of principal-agent models. *Annual Review of Political Science*, (8).
- Mäkelä, J. 2007. *Vertailututkimus tilintarkastajien riippumattomuuden varmistamisesta yksityisellä ja julkisella sektorilla*. Tampereen yliopisto. Pro gradu-tutkielma.

- Nelson, M. & Tan, H.-T. 2005. Judgement and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, (24).
- Nurmi, T., Rekiaro, I. & Rekiaro, P. 2009. *Gummeruksen suuri sivistyssanakirja*. Helsinki: Gummerus
- Näsi, J. 1980. *Ajatuksia käsiteanalyysistä ja sen käytöstä yrityksen taloustieteessä*. Tampere: Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja. Sarja A2: Tutkielmia ja raportteja 11.
- Näsi, S. 2009. Katsaus tilintarkastuksen opetukseen ja tutkimukseen Suomen kauppatieteellisissä yksiköissä. Teoksessa: *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampere University Press.
- Paatola, M. 2013. *Tilintarkastajan riippumattomuus: Tilintarkastajien käsityksiä riippumattomuuteen vaikuttavista seikoista sekä riippumattomuuden sääntelystä*. Tampereen yliopisto. Pro gradu- tutkielma.
- Pennington, R., Schafer, J. K. & Pinsker, R. 2016. Do Auditor Advocacy Attitudes Impede Audit Objectivity?. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*.
- Petty, R. E. & Brinöl, P. 2008. *Persuasion: From single to multiple to meta-cognitive processes*. *Perspectives on Psychological Science* 3 (2).
- Petticrew, M. & Roberts, H. 2006. *Systematic Reviews in the Social Sciences a practical guide*. USA: Blackwell Publishing.
- Puusa, A. 2008. Käsiteanalyysi tutkimusmenetelmänä. *Premissi*, (4).
- Reimers, J. L. & Fennema, M. G. 1999. The Audit Review Process and Sensitivity to Information Source Objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18 (1).
- Reynolds, J. K. & Francis, J. R. 2001. Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, (30).
- Ridley, J. 2009. The Value of objectivity. *Internal Auditor*, 66 (5).
- Riistama, V. 1999. *Tilintarkastuksen teoria ja käytäntö*. Helsinki: WSOY
- Ruoko, J. 2014. *Hyvä tilintarkastajatapa: ammattieettiset periaatteet tilintarkastuksessa TILA:n ratkaisujen näkökulmasta vuosina 2007-2013*. Tampereen yliopisto. Pro gradu- tutkielma.
- Saarikivi, M-L. 1999. *Tilintarkastajan riippumattomuus*. Acta Universitatis Oeconomicae Helsingiensis: Helsingin kauppakorkeakoulu.
- Saarikivi, M-L. 2000. *Osakeyhtiön tilintarkastajan riippumattomuus*. Helsinki: WSLT.
- Salminen, A. 2011. *Mikä kirjallisuuskatsaus? Johdatus kirjallisuuskatsauksen tyyppeihin ja hallintotieteellisiin sovelluksiin*. Vaasan yliopiston Julkaisuja.
- Shapiro, S. P. 2005. Agency Theory. *Annual Review of Sociology*, (31).

- Sivunen, A. 2007. *Vuorovaikutus, viestintäteknologia ja identifioituminen hajautetuissa tiimeissä*. Jyväskylä: University library of Jyväskylä.
- Stefaniak, C. M. & Cornell, R. M. 2011. Social Identification and Differences in External and Internal Auditor Objectivity. *Current Issues in Auditing*, 5 (2).
- Svanberg, J. & Öhman, P. 2015. Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality. *The British Accounting Review*, (47).
- Takala, T. & Lämsä, A.-M. 2001. Tulkitseva käsitetutkimus organisaatio- ja johtamistutkimuksen tutkimusmetodologisena vaihtoehtona. *Liiketaloudellinen aikakauskirja*, (3).
- Tepalagul, N. & Lin, L. 2015. Auditor independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30 (1).
- Tervo, M. 2005. *Tilintarkastajan riippumattomuus: KHT-tilintarkastajien ja luotonantajien käsityksiä tilintarkastajan riippumattomuuden vaarantavista tekijöistä*. Vaasan yliopisto. Laskentatoimen ja rahoituksen laitos. Pro gradu-tutkielma.
- Tilintarkastusalan standardit ja suositukset. 2008. Helsinki: KHT-Media Oy.
- Tilintarkastustiedote. 1/2015, 23.3.2015. Tilintarkastuslautakunta.
- Tomperi, S. 2009. *Tilintarkastus: Normeista käytäntöön*. Helsinki: Edita.
- Tomperi, S. 2016. *Tilintarkastus: Normeista käytäntöön*. Helsinki: Edita.
- Towry, K. L. 2003. Control in a teamwork environment: The impact of social ties on the effectiveness of mutual monitoring contracts. *The Accounting Review*, 78 (4).
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2004. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. 1.-3. p. Helsinki: Tammi.
- Umar, A. & Anandarajan, A. 2004. Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors' independence. *Managerial Auditing Journal*, 19 (1).
- Viitanen, J. 2000. *Auditors' Professional Ethics and Factors Associated with Disciplinary Cases Against Auditors*. Helsinki: Swedish School of Economics and Business Administration.

Virallislähteet

- Ehdotus Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukseksi yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista 30.11.2011/KOM(2011) 779
- Euroopan komission Vihreä kirja: Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset 13.10.2010/KOM(2010) 561
- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisääteisestä tilintarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta 16.4.2014/56/EU

Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja –talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyvistä laeista. HE 254/2014

Komission suositus tilintarkastajan riippumattomuuden peruseriaatteista EU:ssa.
16.5.2002/590/EY

Tilintarkastuslaki (kumottu) 13.4.2007/459

Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141

LIITE 1

Tutkimuksen tekijä/t ja vuosi Artikkelin nimi Julkaisutiedot	Tutkimuksen tarkoitus	Tutkimusmenetelmät otanta	Tärkeimmät tutkimustulokset	Arviointi
Svanberg Jan, Öhman Peter (2015) Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality The British Accounting Review 47 (395-408)	Identifioivatko pienten tarkastusyhteisöjen tilintarkastajat itsensä asiakkaiden kanssa? Tämän vaikutus myötämielisyyteen asiakkaiden ratkaisuissa ja laajennettuna sen vaikutukset tilintarkastuksen laatuun	Kyselytutkimus satunnaisotannalla 600 ruotsalaisesta tilintarkastajasta (ei 4 isoa tilintarkastusyhteisöä) 141 vastausta, vastausprosentti 23,5%	Identifioitumisesta johtuvia ongelmia tilintarkastajan objektiivisyyteen liittyen ilmenee myös muissa kuin big 4-tilintarkastusyhteisössä osoittaen, että ongelmat ovat vakavampia kuin aiemmat tutkimukset osoittavat	+ esitellään aiempaa tutkimusta + tutkimuksen tarkoitus tuotu selkeästi esille + Aineiston muodostuminen selvitetty + tutkimustuloksia verrattu aiempiin tutkimuksiin + tutkimuksen rajoitukset tuotu esille
Reynolds J. Kenneth, Francis Jere R (2001) Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decision Journal of Accounting and Economics 30 (375-400)	Miten asiakkaan koko vaikuttaa tilintarkastajan raportointiin? Vaikutuksen arviointi Big 5 yhteisöjen yksittäisissä toimitoissa Miten kompromissi taloudellisen paineen ja maineen suojelun välillä vaikuttaa tilintarkastajan raportointipäätöksiin	kvantitatiivinen regressioanalyysi Aineisto muodostuu 6747 yhdysvaltalaisesta yhtiöstä, jonka vuoden 1996 tilinpäätöksen on tarkastanut 5 isoimman tilintarkastusyhteisön tilintarkastaja 499 toimistoa on tehnyt nämä tarkastukset	Maineen suojeleminen ja oikeudenkäyntien välttely ovat riittäviä syrjäyttämään taloudellisesta riippuvuudesta aiheutuvat uhat objektiivisuudelle Pienempien toimistojen tilintarkastajat raportoivat konservatiivisemmin isoille asiakkaille	+ esitelty aiempia tutkimustuloksia + aineiston muodostuminen selvitetty + tutkimuksen tarkoitus selkeästi esillä + tulokset esitetty selkeästi + tutkimuksen rajoitukset tuotu esille -tutkimusetiikkaa ei ole mietitty

<p>Lord Alan T., DeZoort Todd F. (2001)</p> <p>The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure</p> <p>Accounting, organizations and society 26 (215-235)</p>	<p>Empiirisesti tutkia sosiaalisten vaikutusten aiheuttaman paineen vaikutusta tilintarkastajan päätöksiin</p> <p>Organisaatioon sitoutumisen, ammatillisen sitoutumisen ja moraalisesta kehityksen vaikutuksen arviointi päätöksentekoon sosiaalisten paineiden alla</p>	<p>171 yhden kansainvälisen tilintarkastusyrityksen tilintarkastajaa</p> <p>kysely/case-tapaus aineistoina</p>	<p>Tutkimus tuotti ristiriitaisia tuloksia sosiaalisten paineiden kohtelusta</p> <p>Organisatoriset ja ympäristön paineet vaikuttavat tilintarkastajan päätöksiin häiritsevällä tavalla</p> <p>Tulokset osoittavat, että tottelevaisuuden paine nostaa merkittävästi tilintarkastajan halua ”irtisanoutua” luvuista, jotka ovat virheellisesti tuotettuja kun taas muutoksen paine ei</p>	<p>+tutkimuksen tavoite peruteltu selkeästi</p> <p>+tutkimusaineiston muodostuminen selkeästi esitetty</p> <p>+ tulokset raportoitu selkeästi</p> <p>+tutkimuksen rajoitukset tuotu esille</p>
<p>Lal Joshi Prem, Al Ajmi Jasim, Bremser Wayne (2009)</p> <p>A study of auditor-client relationships and problems in the Bahraini audit environment</p> <p>Advances in accounting, incorporating advances in international accounting 25 (266-277)</p>	<p>Tutkia asiakkaan näkökulmasta tärkeitä tilintarkastusprosessiin liittyviä ongelmakohtia</p> <p>Laajentaa aiempaa kirjallisuutta tilintarkastaja-asiakassuhteesta tutkimalla ongelmakohtia kehittyvissä maissa</p>	<p>kyselytutkimus joulukuussa 2007</p> <p>Viiden tilintarkastusyrityksen 69 asiakasta Bahrainissa</p> <p>Tilintarkastajien vastauksia 16</p>	<p>Sekä asiakkaat ja tilintarkastajat kokevat haasteelliseksi tilintarkastuksen läpiviemisen kehittyvässä maassa. Ongelmia esiintyy erityisesti yhteistyössä tilintarkastuksen tavoitteiden saavuttamiseksi</p>	<p>+Esitelty aiempia tutkimuksia</p> <p>+Tutkimuksen tarkoitus tuotu selkeästi esille</p> <p>+ Tutkimustuloksia verrattu aiempaan tutkimukseen</p> <p>+ Tutkimuksen rajoitukset tuotu esille</p> <p>-tutkimusjoukkoa esitellään vähän</p>

<p>Ball Fiona, Tyler Jonathan, Wells Peter (2015)</p> <p>Is audit quality impacted by auditor relationships?</p> <p>Journal of contemporary accounting and economics 11 (166-181)</p>	<p>Tutkimuksen tavoitteena saavuttaa empiirisiä todisteita tilintarkastuksen laadun suhteesta tilintarkastajan toimikauden pituuteen ja näin toisi argumentteja keskusteluun tilintarkastajien rotaatiosta</p>	<p>Tutkittu ajallista suhdetta sekä henkilöhenkilö, että yritys-yritys tasolla</p> <p>TOP 500 Australialaisesta yrityksestä 266, yritysten tilinpäätösaineistot</p>	<p>Tutkimustulokset osoittavat negatiivisen suhteen yhdistettäessä tilintarkastuksen laatu ja tilintarkastajan ja asiakasyrityksen johtohenkilö. Positiivinen suhde on havaittavissa yhdistettäessä tilintarkastuksen laatu ja tilintarkastusyrityksen ja asiakkaan toimeksiannon ajallinen pituus. Tulokset tukevat näkemystä, että voitaisiin saavuttaa laatuhyötyä päävastoallisen tarkastajan rotaatiolla, kun taas tilintarkastusyhteisön vaihtamisesta aiheutuisi laatu- ja kustannuksia.</p>	<p>+Esitelty aiempia tutkimuksia +Tutkimuksen tarkoitus tuotu selkeästi esille +Aineiston muodostuminen selkeästi esillä + Tutkimusten tulosten merkitystä arvioitu + Tutkimustuloksia verrattu aiempaan tutkimukseen + Tutkimuksen rajoitukset tuotu esille</p>
<p>Umar Ahson, Anandarajan Asokan (2004)</p> <p>Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors' independence</p> <p>Managerial Auditing Journal 19/1 (99-116)</p>	<p>Tavoitteena lisätä ymmärrystä paineiden eri ulottuvuuksista, joita tilintarkastajat kohtaavat</p> <p>Toiseksi verrata samankaltaisuutta/eroavaisuuksia kahden eri maan välillä</p>	<p>Vertaileva tutkimus Yhdysvallat ja Australia</p> <p>faktorianalyysi case-tapaus vastauksista</p>	<p>Tulokset viittaavat kahden ulottuvuuteen: paine säilyttää asiakas ja paine mukautua</p> <p>Tuloksissa samankaltaisuutta molemmissa maissa</p> <p>Tehokas kouluttaminen voi auttaa tunnistamaan eri tekijöitä, jotka vaikuttavat riippumattomuuteen ja objektiiviseen käsitykseen</p>	<p>+Esitelty aiempia tutkimuksia +Tutkimuksen tarkoitus tuotu selkeästi esille + Tutkimusten tulosten merkitystä arvioitu + Tutkimustuloksia verrattu aiempaan tutkimukseen + Tutkimuksen rajoitukset tuotu esille</p>

<p>Iyer Venkataraman M., Rama Dasaratha (2004)</p> <p>Clients' expectations on audit judgement: a note</p> <p>Behavioral research in accounting 16 (63-74)</p>	<p>Tutkimuksen tavoitteena on tutkia tilintarkastajan toimikauden, asiakkaan tärkeyden, ei-tilintarkastuspalveluiden ja asiakkaan aiemman tilintarkastuskokemuksen vaikutusta asiakkaan näkemykseen kyvystään vaikuttaa tilintarkastajaan kirjanpidolliseen erimielisyyteen liittyen</p>	<p>117 Yhdysvaltalaisen yrityksen ki-llöä/controlleria</p> <p>regressio-analyysi, kyselytutkimus</p>	<p>Tulokset osoittavat, että uusi tilintarkastaja olisi helpommin suostuteltavissa hyväksymään asiakkaan näkökanta erimielisyyksissä. Vastajista myös ne, jotka kokivat yrityksensä olevan tärkeä tilintarkastajalle, kokivat voivansa vaikuttaa enemmän tilintarkastajaan. Lisäpalveluiden hankinnalla tai asiakkaan aiemmalla tilintarkastuskokemuksella ei tulosten mukaan ollut vaikutusta koettuun mahdollisuuteen vaikuttaa tilintarkastajaan.</p>	<p>+Esitelty aiempia tutkimuksia +Tutkimuksen tarkoitus tuotu selkeästi esille + Tutkimusten tulosten merkitystä arvioitu + Tutkimustuloksia verrattu aiempaan tutkimukseen + Tutkimuksen rajoitukset tuotu esille</p>
<p>Ahlawat Sunita, Nouri Hossein (2015)</p> <p>An examination of accountants and non-accountants' perceptions of auditor not reporting a material misstatement</p> <p>Journal of Business and Accounting 16 no 1</p>	<p>Tavoitteena tutkia käsityksiä todennäköisyydestä, että tilintarkastaja jättää raportoimatta olennaisia virheellisyyksiä erilaisissa yhteyksissä</p>	<p>Kvantitatiivinen, kyselytutkimus</p> <p>Tutkimuksessa käytettiin 219 yliopisto-opiskelijaa laskentatoimen asiantuntijoiden edustajina</p>	<p>Se vaikuttaako lahja tai palvelus tilintarkastajan ratkaisuihin riippuu lahjan tai palveluksen luonteesta</p> <p>Tutkimuksen mukaan tilintarkastaja jättää silloin todennäköisemmin olennaisen virheen raportoimatta, kun tilintarkastajalla oleellinen suora taloudellinen hyöty kuin että olisi immateriaalinen hyöty</p>	<p>+Esitelty aiempia tutkimuksia +Tutkimuksen tarkoitus tuotu selkeästi esille + Tutkimusten tulosten merkitystä arvioitu + Tutkimustuloksia verrattu aiempaan tutkimukseen + Tutkimuksen rajoitukset tuotu esille</p>

<p>Stefaniak Chad, Cornell Robert (2011)</p> <p>Social identification and differences in external and internal auditor objectivity</p> <p>Current Issues in auditing 5/2 (9-14)</p>	<p>Kuinka tilintarkastajan luoma suhde asiakkaaseen vaikuttaa tilintarkastajan objektiivisuuteen?</p>	<p>Tutkijan tekemä tiivistelmä aiemmin tekemästään tutkimuksesta</p>	<p>Tutkimustulosten mukaan, mitä syvempi suhde tilintarkastajalla on asiakkaaseen, sitä suvaitsevaisempi hänestä tulee arvioidessaan asiakkaan kontrollipuutteita.</p> <p>Tilintarkastajan luottamus sisäiseen tarkastukseen voisi parantaa tilintarkastuksen laatua.</p>	<p>+ Tutkimuksen tarkoitus esitetty selkeästi +Esitelty aiempaa tutkimusta +Tutkimusten tulosten merkityksen arviointi</p>
<p>Bamber E. Michael, Iyer Venkataraman (2007)</p> <p>Auditors' identification with their clients and its effect on auditor's objectivity</p> <p>Auditing: A journal of practice and theory 26/2 (1-24)</p>	<p>Tutkimuksen tavoitteena empiirisesti mallintaa tilintarkastajan suhde asiakkaaseen.</p> <p>Tutkimus perustuu sosiaalisen identiteetin teoriaan.</p>	<p>252 tilintarkastajaa</p> <p>5 suurta tilintarkastusyhteisöä</p> <p>kyselytutkimus</p> <p>kvantitatiivinen faktorianaalyysi</p>	<p>Tutkimus osoittaa, että tilintarkastajat samaistuvat asiakkaidensa kanssa.</p> <p>Mitä enemmän tilintarkastaja identifioituu asiakkaan kanssa, sitä todennäköisemmin hän myöntyy asiakasta suosivampaan ratkaisuun. Toisaalta kokeneemmat tarkastajat eivät todennäköisemmin suostu asiakkaan kantaan</p>	<p>+Esitelty aiempia tutkimuksia +Tutkimuksen tarkoitus tuotu selkeästi esille + Tutkimusten tulosten merkitystä arvioitu + Tutkimustuloksia verrattu aiempaan tutkimukseen + Tutkimuksen rajoitukset tuotu esille</p>

<p>Mayhew Brian, Schatzberg Jeffrey, Sevcic Galen R. (2001)</p> <p>The effect of accounting uncertainty and auditor reputation on auditor objectivity</p> <p>Auditing: A journal of practice and theory 20/2 (49-70)</p>	<p>Tutkimuksen tavoitteena on tutkia vaikuttaa-ko kirjanpidollinen epävarmuus tilintarkastajan objektiivisyyteen asetelmas- sa, jossa tilintar- kastajalla on tavoitteena myös kasvattaa mainetta objek- tiivisuuden suhte- en</p>	<p>kvantitatiivi- nen analyysi</p> <p>kokeelliset markkinat</p>	<p>Tilintarkastajan yleisesti säilyttävät objektiivisyyden.</p> <p>Tulokset osoittavat, että epävarmuus vaikuttaa tilintarkastajan objektiivisyyteen huolimatta vahingoista maineeseen. Tutkimus osoittaa, että epävarmuuden puuttues- sa tilintarkastajat pysy- vät objektiivisena huo- lehtiessaan maineestaan suhteessa johtajiin ja sijoittajiin. Epävarmuu- den ollessa mukana, tilintarkastajat vaikutta- vat objektiivisyyteensa jättämällä raportoimatta olennaisia virheellisyys- siä suosimalla johtajien näkemyksiä</p>	<p>+Esitelty aiempia tutkimuksia +Tutkimuksen tarkoi- tus tuotu selkeästi esille + Tutkimusten tulos- ten merkitystä arvioitu + Tutkimustuloksia verrattu aiempaan tutkimukseen + Tutkimuksen rajoi- tukset tuotu esille</p>
<p>Reimers Jane L., Fennema M.G. (1999)</p> <p>The audit review process and sensitivity to information source objectivity</p> <p>Auditing: A journal of practice and theory 18/1 (117-123)</p>	<p>Tavoitteena määritellä ovat- ko työpapereiden tarkastajat (reviewer) herkempiä tilintar- kastusaineiston objektiivisyy- delle kuin työp- paperin laatijat</p>	<p>kvantitatiivi- nen/kvalitatiivi- nen</p> <p>165 tilintarkas- taja viidestä kansainväli- sestä tilintar- kastusyhteis- östä</p> <p>Kyselytutki- mus/annetut harjoitukset ja tehtävät</p>	<p>Laatijat ja tarkastajat arvioivat erilailla yksit- täisiä tilintarkastustehtä- viä</p> <p>Laatija, joka tekee en- simmäiset arviot, ei ole tutkimuksen mukaan sensitiivinen aineiston lähteen objektiivisyydel- le mutta tarkastaja on.</p>	<p>+Esitelty aiempia tutkimuksia +Tutkimuksen tarkoi- tus tuotu selkeästi esille + Tutkimusten tulos- ten merkitystä arvioitu + Tutkimustuloksia verrattu aiempaan tutkimukseen + Tutkimuksen rajoi- tukset tuotu esille</p>

<p>Pennington Robin, Schafer Jennifer, Pinsker Robert (2016)</p> <p>Do auditor advocacy attitudes impede audit objectivity?</p> <p>Journal of accounting, auditing & Finance (1-16)</p>	<p>Vaikuttaako puolustava suhtautuminen tilintarkastajan tilintarkastussuunnitelman objektiivisuuteen ja mahdollisesti johtaa resurssien epätehokkaaseen käyttöön ja kuinka ennakoasennetta mahdollisesti lievennetään</p>	<p>60 kokenutta yhden ison tilintarkastusyhteisön tilintarkastajaa</p> <p>Kyselytutkimus annettu case-tapaus ja siihen liittyen kysely</p>	<p>Erot asenteissa aiheuttavat arvioinnin ja tutkimusstrategioiden eroavaisuuksia/vaihtelevuutta tilintarkastajien joukossa.</p> <p>Tutkimustulokset osoittavat, että neutraalimmat asenteet johtavat objektiivisempiin tutkimusstrategioihin riippumatta ensivaikutelmasta</p>	<p>+Esitelty aiempia tutkimuksia +Tutkimuksen tarkoitus tuotu selkeästi esille + Tutkimusten tulosten merkitystä arvioitu + Tutkimustuloksia verrattu aiempaan tutkimukseen + Tutkimuksen rajoitukset tuotu esille</p>
<p>Nopmanee Tepalagul, Lin Ling (2015)</p> <p>Auditor independence and audit quality: A literature review</p> <p>Journal of accounting, auditing & Finance 30/1 (101-121)</p>	<p>Kirjallisuuskatsaus aiemmista tutkimuksista keskittyen neljään uhkaan riippumattomuudelle; asiakkaan tärkeys, ei-tilintarkastuspalvelut, tilintarkastajan toimikausi, asiakkaan yhteys tilintarkastusyhteisöön</p>	<p>Kirjallisuuskatsaus</p> <p>Julkaistut artikkelit vuodelta 1976-2013 9 tilintarkastusalanlehteä</p>	<p>Asiakkaan tärkeys: rajoitetusti todisteita siitä, että asiakkaan tärkeys tai ei-tilintarkastuspalvelut vaikuttaisivat tilintarkastajan riippumattomuuteen. Tilinpäätöksen lukijat kokevat usein ei-tilintarkastuspalvelut uhaksi, kun taas tilintarkastuslaadun todelliset vaikutukset todistavat muuta.</p> <p>Lain/säädösten muutokset ovat auttaneet hälventämään huolia asiakkaan tärkeyden vaikutuksesta tilintarkastajan riippumattomuuteen ja jotkut tulokset osoittavat, että se voi jopa johtaa parempaan laatuun tilintarkastuksessa. Vain muutamat tutkimukset ovat tutkineet asiakkaan kytköksen vaikutusta ja lisää tutkimusta tarvitaan tältä alueelta, tulokset ristiriitaisia.</p>	<p>+Esitelty aiempia tutkimuksia +Tutkimuksen tarkoitus tuotu selkeästi esille + Tutkimusten tulosten merkitystä arvioitu + Tutkimustuloksia verrattu aiempaan tutkimukseen + Tutkimuksen rajoitukset tuotu esille</p>

<p>Alon Anna, Dwyer Peggy D. (2012)</p> <p>Globalization and multinational auditing: the case of Gazprom and Pwc in Russia</p> <p>Behavioral research in accounting 24/1 (135-160)</p>	<p>Tavoitteena tutkia tilintarkastusta kehittyvillä markkinoilla</p> <p>Tavoitteena saavuttaa näkemyks tilintarkastuksen yhteiskunnallisista vaikutuksista ja tilintarkasta-asiakas-suhteen luonteesta Venäjällä</p>	<p>Kvalitatiivinen, sisällön-analyysi</p> <p>Analysoidaan kolmea huomiota herättänyttä tapausta Pwc:n tilintarkastajien ja kaasuyhtiö Gazpromin välillä kansainvälisessä mediassa ja venäjänkielissä mediassa</p> <p>Artikkelit aikavälillä 1995-2007 227 venäjänkielistä ja 146 englanninkielistä</p>	<p>Odotukset tilintarkastuksen tarkoituksesta/tavoitteesta eroavat kansainvälisessä ja kansallisessa näkökulmassa.</p> <p>Tutkimus osoittaa, että odotukset tilintarkastusta kohtaan voivat kehittyä ristiriitaisiksi ja odotukset voivat vaikuttaa tilintarkastajan päätöksentekoon ja seurauksena tilintarkastuksen laatuun</p> <p>Venäjällä tilintarkastus on kehittynyt enemmän valvovasta tehtävästä alustaksi taloudelliselle kasvulle ja yrittäjyyden kehittämiseksi</p>	<p>+Esitelty aiempia tutkimuksia +Tutkimuksen tarkoitus tuotu selkeästi esille + Tutkimusten tulosten merkitystä arvioitu + Tutkimustuloksia verrattu aiempaan tutkimukseen + Tutkimuksen rajoitukset tuotu esille</p>
<p>Bhattacharjee Sudip, Moreno Kimberly, Riley Tracey (2012)</p> <p>The interplay of interpersonal affect and source reliability on auditors' inventory judgements</p> <p>Contemporary Accounting Research 29/4 (1087-1108)</p>	<p>Kuinka henkilöiden väliset tunteet ovat vuorovaikutuksessa tilintarkastusaineiston lähteen kanssa ja miten ne yhdessä voivat vaikuttaa tilintarkastajan arviointikykyyn/suostutteluun?</p>	<p>174 yhdysvaltalaisista tilintarkastajaa</p> <p>Koulutustilaisuudessa jaettu case-tapaus, 6 eri koeryhmää</p> <p>Osallistujat olettavat tilintarkastajan roolin suunnitellussa tilintarkastusprosessissa.</p>	<p>Tilintarkastajan arviointi/arviointikykyyn ja dokumentointiin voi vaikuttaa henkilöiden väliset tunteet suhtautumisessa asiakkaaseen</p> <p>Tilintarkastajan havaintokyky/herkkyys tilintarkastusaineiston lähteen osaamiseen voi ohittaa tunteiden vaikutuksen</p> <p>Tilintarkastajien kouluttamisessa tulisi korostaa henkilöiden välisten tunteiden/suhteiden/asenteiden vaikutusta tilintarkastajan arviointikykyyn</p>	<p>+Esitelty aiempia tutkimuksia +Tutkimuksen tarkoitus tuotu selkeästi esille + Tutkimusten tulosten merkitystä arvioitu + Tutkimustuloksia verrattu aiempaan tutkimukseen + Tutkimuksen rajoitukset tuotu esille</p>

<p>Herda David N., Lavelle James J. (2015)</p> <p>Client identification and client commitment in a privately held client setting: unique constructs with opposite effects on auditor objectivity</p> <p>Accounting Horizons 29/3 (577-601)</p>	<p>Tavoitteena tutkia asiakkaaseen samaistumisen ja asiakkaaseen sitoutumisen vaikutuksia tilintarkastajan objektiivisuuteen</p>	<p>Paikalliset tilintarkastusyhteisöt, joiden asiakaina pääsääntöisesti yksityisomistuksessa olevat yritykset</p> <p>120 tilintarkastajaa</p>	<p>Tutkimustulokset osoittavat, että asiakkaaseen samaistuminen voi vaikuttaa tilintarkastajan objektiivisuuteen, kun taas sitoutumisella on positiivinen vaikutus</p>	<p>+Esitelty aiempia tutkimuksia +Tutkimuksen tarkoitus tuotu selkeästi esille + Tutkimusten tulosten merkitystä arvioitu + Tutkimustuloksia verrattu aiempaan tutkimukseen + Tutkimuksen rajoitukset tuotu esille</p>
---	--	---	--	--