

Emilia Karvinen

**ULKOISEN LAADUNVALVONNAN  
VAIKUTUS TILINTARKASTUKSEN  
LAATUUN**  
— tilintarkastajan näkökulma

Johtamisen ja talouden tiedekunta  
Yrityksen laskentatoimi  
Pro gradu -tutkielma  
Helmikuu 2020  
Ohjaaja: Timo Hyvönen

# TIIVISTELMÄ

Emilia Karvinen: Ulkoisen laadunvalvonnan vaikutus tilintarkastuksen laatuun – tilintarkastajan näkökulma

Pro gradu -tutkielma: 80 sivua, 4 liitesivua

Tampereen yliopisto

Kauppätieteiden tutkinto-ohjelma; yrityksen laskentatoimi

Helmikuu 2020

Ohjaaja: Hyvönen, Timo

---

Ulkoisella laadunvalvonnalla pyritään lisäämään tilintarkastusjärjestelmän uskottavuutta. Ulkoisen, tilintarkastajista riippumattoman valvonnan tavoitteena on varmistaa korkealaatuisen tilintarkastuksen taso. Näin ollen sidosryhmät voivat luottaa markkinoilla toimiviin yrityksiin ja niiden taloudellisiin tietoihin niin kansallisella kuin kansainvälisellä tasolla. Tämän tutkielman päätavoitteena on laajentaa ymmärrystä siitä, millainen vaikutus ulkoisella laadunvalvonnalla on tilintarkastuksen laatuun. Tutkielman teoreettinen viitekehys pohjautuu kansainväliseen tieteelliseen tutkimukseen tilintarkastuksen laadusta. Lisäksi teoreettinen viitekehys tarkastelee ulkoisen laadunvalvonnan vaikutuksia tilintarkastuksen toteuttamiseen ja tilintarkastussääntelyn noudattamiseen tilintarkastustoimeksiannoissa. Keskeisenä teoriana tutkimustulosten analyysissa hyödynnetään kaltevan pinnan viitekehystä. Tutkielman empiirinen aineisto kerättiin teemahaastattelun avulla ja se koostuu yhteensä yhdeksän auktorisoidun tilintarkastajan haastattelusta. Kaikki haastateltavat tilintarkastajat työskentelivät erikokoisissa tilintarkastusyhteisöissä haastatteluhetkellä.

Tutkimustulokset osoittavat, että ulkoinen laadunvalvonta on yhdenmukaistanut tilintarkastusmarkkinoilla tarjottavan tilintarkastuksen laatua. Laadunvalvonnan seurauksena tilintarkastajat ja sidosryhmät voivat luottaa tilintarkastuksen olevan korkealaatuista sekä tasavertaista eri tilintarkastusyhteisöjen kesken. Kuitenkaan kaikilla vaadittavilla tarkastustoimenpiteillä ei nähdä olevan tilintarkastuksen laatua parantavia vaikutuksia. Erityisesti laadunvalvonnan vaatimaa yksityiskohtaista dokumentointia pidetään tietyissä toimenpiteissä raskaana ja laadun kannalta tarpeettomana työvaiheena. Tutkimuslöydösten mukaan ulkoinen laadunvalvonta koetaan ajoittain etäiseksi, yksityiskohtiin painottuvaksi sekä käytännön työstä eriytyneeksi valvonnaksi. Lisäksi tutkimustulosten perusteella oli havaittavissa, että julkiset laadunvalvonnan tulokset eivät pysty antamaan totuudenmukaista kuvaa tilintarkastuksen laadusta. Näin ollen ulkoisella laadunvalvonnalla voi olla jopa tilintarkastuksen uskottavuutta heikentäviä seurauksia.

Avainsanat: tilintarkastus, tilintarkastuksen laatu, laadunvalvonta, tilintarkastusvalvonta, laaduntarkastus, kaltevan pinnan viitekehys

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla

# SISÄLLYS

<b>1 JOHDANTO</b> .....	<b>1</b>
1.1 AIHEEN MERKITYS JA KESKEINEN KIRJALLISUUS.....	1
1.2 TUTKIELMAN TAVOITE JA KESKEISET RAJAUKSET .....	4
1.3 TUTKIMUSMETODOLOGIA.....	7
1.4 TUTKIELMAN KULKU .....	9
<b>2 TILINTARKASTUKSEN SÄÄNTELY SUOMESSA</b> .....	<b>11</b>
2.1 TILINTARKASTUKSEN TAVOITTEET .....	11
2.2 TILINTARKASTUSLAKI .....	13
2.3 HYVÄ TILINTARKASTUSTAPA.....	14
2.4 TILINTARKASTUKSEN LAADUNVALVONTA SUOMESSA .....	15
2.4.1 Tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen sisäinen laadunvalvonta .....	16
2.4.1.1 ISQC 1 -laadunvalvontastandardi .....	16
2.4.1.2 ISA 220 -tilintarkastusstandardi.....	17
2.4.2 Ulkoinen tilintarkastusvalvonta .....	18
2.4.2.1 Ennakoiva valvonta: Laaduntarkastukset.....	19
2.4.2.2 Jälkikäteinen valvonta: Tutkinta-asiat .....	22
<b>3 TEOREETTINEN VIITEKEHYS</b> .....	<b>24</b>
3.1 TILINTARKASTUKSEN LAATU.....	24
3.2 TILINTARKASTUSVALVONNAN VAIKUTUS TILINTARKASTUKSEN LAATUUN.....	27
3.2.1 Tilintarkastusvalvonnan valvontatyö: Kaltevan pinnan viitekehys.....	27
3.2.2 Tilintarkastusvalvonnan vaikutus tilintarkastusprosessiin .....	29
3.2.3 Tilintarkastusvalvonnan vaikutus tilintarkastusasiakkaisiin .....	32
3.3 YHTEENVETO .....	34
<b>4 TUTKIELMAN EMPIIRISEN OSION TOTEUTTAMINEN</b> .....	<b>37</b>
4.1 TUTKIMUSAIHEISTO JA HAASTATTELAVIEN TAUSTATIEDOT .....	37
4.2 HAASTATTELUJEN TOTEUTUS .....	40
4.3 AINEISTON ANALYYSI.....	44
4.4 TUTKIMUKSEN LUOTETTAVUUDEN ARVIOINTI.....	46
<b>5 TUTKIELMAN EMPIIRISET TULOKSET</b> .....	<b>51</b>
5.1 TILINTARKASTUKSEN LAATU.....	51
5.2 TILINTARKASTUSSÄÄNTELYN NOUDATTAMINEN .....	53
5.3 TILINTARKASTUSPROSESSI JA TILINTARKASTAJAN AMMATILLINEN HARKINTA.....	58
5.4 VAIKUTUKSET TILINTARKASTUKSEN USKOTTAVUUTEEN .....	63
<b>6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET</b> .....	<b>66</b>
6.1 TUTKIMUKSEN KESKEISET TULOKSET .....	67
6.2 JOHTOPÄÄTÖKSET .....	69
6.3 JATKOTUTKIMUSAIHEET .....	71
<b>LÄHTEET</b> .....	<b>73</b>
<b>LIITTEET</b> .....	<b>81</b>
LIITE 1: HAASTATTELURUNKO.....	81
LIITE 2: EMPIIRISEN AINEISTON HAASTATTELUT.....	84

# 1 JOHDANTO

## 1.1 Aiheen merkitys ja keskeinen kirjallisuus

Tilintarkastuksen tarve perustuu yhteiskunnan asettamiin vaatimuksiin ja sen voidaan katsoa olevan ensisijaisesti tarkoitettu vahvistamaan eri sidosryhmien luottamusta yritystä kohtaan. Tilintarkastusta voidaan kuvailla varmennuspalveluksi, joka parantaa yritysten taloudellisen raportoinnin laatua. (Hay, Knechel & Willekens 2014, 7-8.) Tilintarkastuksen myötä sidosryhmät voivat luottaa, että tarkastetun yrityksen tilinpäätös on laadittu voimassa olevien sääntöjen mukaisesti ja hallintoa on hoidettu asianmukaisesti (Tomperi 2018, 7-9). Vuosituhannen vaihteessa suurten yritysskandaalien (mm. Enron ja WorldCom) sekä maailmanlaajuisen finanssikriisin seurauksena sidosryhmien luottamus yritysten taloudellista informaatiota ja tilintarkastusta kohtaan heikkeni merkittävästi. Tämä asetti paineen tiukentaa sekä tilintarkastussääntelyä, että tilintarkastajien valvontaa taloudellisen raportoinnin luotettavuuden parantamiseksi. (Offermanns & Vanstraelen 2014, 179-180; Arnold & de Lange 2004, 752.) Perinteisesti tilintarkastusala on ollut pitkälti itsesäänneltyä ja tilintarkastuksen laatua on seurattu vertaistarkastusten kautta. Yritysskandaalien myötä tilintarkastussääntelyä kiristettiin maailmanlaajuisesti ja ulkoisen tilintarkastusvalvonnan toteuttama laadunvalvonta tuli osaksi tilintarkastajien ammattia. (Lennox & Pittman 2010, 86; Francis 2004, 346.)

Euroopan parlamentin ja neuvoston tilintarkastusdirektiivin (2006/43/EY) mukaan jokaisessa jäsenvaltiossa on oltava direktiivin täyttävä ulkoinen, tilintarkastajista riippumaton laadunvarmistusjärjestelmä. Suomessa laaduntarkastukset tulivat lakisääteiseksi vuonna 2007, jolloin tilintarkastuksen laadunvalvonnasta vastasivat muun muassa keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta sekä kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat. Vuonna 2016 voimaan tulleen uudistuneen tilintarkastuslain (TTL 1141/2015) seurauksena tilintarkastajien erilliset yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastajien lakkautettiin ja siirryttiin yhtenäiseen tilintarkastuslaissa säänneltyyn järjestelmään. Yhdistynyt järjestelmä sai aikaan muun muassa tilintarkastajien tutkintouudistuksen sekä kaikkien tilintarkastajien valvonnan keskittämisen Patentti- ja

rekisterihallituksessa toimivalle tilintarkastusvalvonnalle. (Remes 2016, 10-11; Kutila & Ihantola 2009, 128.) Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan keskittämällä pyrittiin lisäämään tilintarkastusjärjestelmän uskottavuutta. Riippumattoman järjestelmän seurauksena sidosryhmät voisivat luottaa markkinoilla toimiviin yrityksiin ja niiden taloudellisiin tietoihin niin kansallisella kuin kansainvälisellä tasolla. Lisäksi valvontajärjestelmän uudistuksella nähdään olevan positiivinen merkitys tilintarkastusammattilaisen toimintaedellytyksiin ja tilintarkastuksen kilpailukykyyn tulevaisuudessa. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2012, 58-59.)

Tilintarkastuksen laatua on tutkittu paljon yli kahden vuosikymmenen ajan. Siitä huolimatta yhtenäistä määritelmää tilintarkastuksen laadulle tai sen mittaamiselle ei ole löydetty. Laadukkaan tilintarkastuksen toteutuminen nähdään olevan riippuvainen laatua tarkastelevan sidosryhmän näkökulmasta. (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik & Velury 2013; Francis 2011.) Esimerkiksi tilintarkastusasiakkaan näkemys tilintarkastuksen laadusta voi olla huomattavasti erilainen kuin tilintarkastajan tai laadunvarmistajan arvio laadukkaasta tilintarkastuksesta (Knechel & Shefchik 2014, 131). Perinteisen DeAngelon (1981, 186) esittämän määritelmän mukaan tilintarkastus on laadukasta silloin, kun tilintarkastaja havaitsee tilinpäätöksestä olennaiset virheet ja raportoi niistä. Sen sijaan Watkinsin ym. (2004) mukaan tilintarkastusalan ammattikirjallisuus on painottanut erityisesti tilintarkastuksen yhdenmukaisuutta tilintarkastusstandardien kanssa tilintarkastuksen laadun määritelmänä.

Myös ulkoinen tilintarkastusvalvonta on ollut tutkimuksen kohteena viimeisten vuosien aikana. Ulkoiseen laadunvalvontaan liittyvässä tutkimuksessa on tarkasteltu muun muassa ulkoisen laadunvalvonnan vaikutusta taloudellisen raportin uskottavuuteen (Gipper, Leuz & Maffett 2015), laadunvalvonnan tarkastuslöydöksiä (Church & Shefchik 2012) sekä laadunvalvonnan tarkastusraporttien ja tilintarkastuksen laadun välistä yhteyttä (Johnson, Reichelt & Soileau 2018; Lennox & Pittman 2010). Lisäksi on tutkittu tilintarkastajien käsityksiä laaduntarkastusprosessista ja laaduntarkastusten seurauksista (DeFond & Lennox 2011; Daugherty & Tervo 2010) sekä laaduntarkastusten vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun (Lamoreaux 2016; Carcello, Hollingsworth & Mastrolia 2011).

Viimeaikaisia Suomessa toteutettuja ulkoiseen tilintarkastusvalvontaan liittyviä tutkimuksia on tilintarkastuslain uudistuksen jälkeen löydettävissä vain vähäisesti. Muutamia pro gradu -tutkielmia aiheeseen liittyen on julkaistu ja ne ovat keskittyneet erityisesti tarkastelemaan tilintarkastajien näkemyksiä tilintarkastuksen laadusta ja laadunvalvonnasta (Penttinen 2018) sekä laadunvalvonnan kokonaisuuden toteutumista pienissä tilintarkastusyhteisöissä (Ahvonen 2018). Lisäksi Härmä - Mustonen (2018) on tutkinut pro gradu -tutkielmassaan sitä, millaiseksi tilintarkastajat kokevat uudistuneen tilintarkastuslain seurauksena tapahtuneet valvonnan muutokset.

Tämän tutkielman päätavoitteena on selvittää, millainen vaikutus ulkoisella laadunvalvonnalla on tilintarkastuksen laatuun. Aiemmasta tutkimuskirjallisuudesta (ks. Knechel ym. 2013) on löydettävissä tilintarkastuksen laadun muodostuvan muun muassa tilintarkastussäätelyn noudattamisesta sekä onnistuneesta tilintarkastusprosessista. Nämä tekijät valikoituivat tähän tutkielmaan tilintarkastuksen laatua määrittäviksi tekijöiksi. Ulkoisen laadunvalvonnan vaikutuksia pyritään tarkastelemaan juuri kyseisten tilintarkastuksen laatua määrittävien tekijöiden kautta, mitä voidaan pitää merkittävänä näkökulmaerona aikaisempiin tutkimuksiin nähden. Tutkimuksessa halutaan keskittyä auktorisoitujen tilintarkastajien näkemyksiin, sillä heillä on merkittävä asiantuntijuus sekä keskeinen kokemus tutkittavaan aihepiiriin liittyen. Tutkielman motivaatiota lisää aihepiirin ajankohtaisuuden lisäksi tilintarkastusalan sisällä vallitseva keskustelu ulkoisesta laadunvalvonnasta kuten myös ulkoisen laadunvalvonnan tavoiteltu yhteiskunnallinen merkitys. Tutkielma voi antaa hyödyllistä tietoa Patentti- ja rekisterihallitukseen keskitetylle tilintarkastusvalvonnalle muun muassa siitä, millaiseksi tilintarkastajat kokevat laadunvalvonnan valvontatyylin sekä laadunvalvonnan vaikutuksen tilintarkastusprosessiin ja tilintarkastusalalle. Tutkielman tuloksia on mahdollista hyödyntää esimerkiksi laadunvalvonnan kokonaisuuden kehityksessä valvonnan molempia osapuolia palvelevaksi. Kuten tutkielman haastattelujen perusteella nousi esille, nykyisessä muodossa toteutuva tilintarkastusvalvonta hakee vielä paikkaansa. Näin ollen tutkielman tuloksia on mahdollista soveltaa tilintarkastusvalvonnan toimintatapojen kehityksessä. Tutkielman aihealuetta voidaankin perustella tulosten hyödynnettävyydellä. Lisäksi tutkielman kautta on mahdollista laajentaa ymmärrystä ulkoisesta laadunvalvonnasta sekä tilintarkastajien, että muiden sidosryhmien keskuudessa.

Tutkielma pohjautuu Dowlingin, Knechelin, & Moroneyn (2018) julkaisemalle tutkimukselle *Public Oversight of Audit Firms: The Slippery Slope of Enforcing Regulation: Public Oversight of Audit Firms*, joka käsittelee ulkoisen tilintarkastusvalvonnan toteuttaman valvontatyölin vaikutuksia tilintarkastusstandardien noudattamisen tasoon ja tätä kautta tilintarkastuksen laatuun. Dowling ym. (2018) tutkivat sitä, millaiseksi tilintarkastuspartnerit ja valvontaviranomaiset kokivat julkisen valvontaviranomaisen valvontatyölin Australiassa, ja käyttivät kaltevan pinnan viitekehystä tulosten ymmärtämiseksi. Tässä tutkielmassa haastatteluaineiston analyysin apuna hyödynnetään Dowlingin ym. (2018) esittämää kaltevan pinnan viitekehystä. Lisäksi tutkielman kannalta merkittävänä toisena pohjatutkimuksena voidaan pitää Johnsonin, Keunen & Winchelin (2019) tutkimusta *U.S. Auditors' Perceptions of the PCAOB Inspection Process: A Behavioral Examination*, joka keskittyy tutkimaan Yhdysvaltojen tilintarkastussäätelyilmastoa, selvittämällä PCAOB:n (Public Company Accounting Oversight Board) toteuttamien laaduntarkastusprosessien vaikutusta tilintarkastajiin ja tilintarkastuksen käytännön työhön.

## 1.2 Tutkielman tavoite ja keskeiset rajaukset

Tutkielman tavoitteena on lisätä ymmärrystä ulkoisen tilintarkastusvalvonnan toteuttaman laadunvalvonnan vaikutuksesta tilintarkastuksen laatuun. Tutkielman tavoitteeseen pyritään pääsemään tarkastelemalla aikaisempaa tieteellistä tutkimusta aihepiiristä sekä haastatteleamalla auktorisoituja tilintarkastajia kyseisestä aihealueesta.

Tutkielman avulla pyritään löytämään vastaus seuraavaan päätutkimuskysymykseen:

- *Millainen vaikutus ulkoisella laadunvalvonnalla on tilintarkastuksen laatuun?*

Tutkimuksen tavoitteeseen pääsemiseksi päätutkimuskysymystä lähestytään kolmen osatavoitteen avulla. Tilintarkastusstandardien ja muun tilintarkastussäätelyn noudattamista tilintarkastusprosessissa voidaan pitää merkittävänä osana korkealaatuista tilintarkastusta (Knechel ym. 2013). Tutkielman ensimmäisenä osatavoitteena pyritään selvittämään, millainen vaikutus ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla on

tilintarkastussäätelyn noudattamisen tasoon. Aikaisemman tutkimustiedon perusteella ulkoisen tilintarkastusvalvonnan toteuttamalla valvontatyylillä on havaittu olevan yhteys tilintarkastussäätelyn noudattamiseen ja tätä kautta tilintarkastuksen laatuun (Johnson ym. 2019; Dowling ym. 2018). Ensimmäisen osatavoitteen saavuttamiseksi tutkimustuloksia analysoidaan Dowlingin ym. (2018) esittämän kaltevan pinnan viitekehyksen (*slippery slope*) kautta.

Tilintarkastussäätelyn noudattamisen lisäksi myös tilintarkastusprosessilla nähdään olevan merkittävä vaikutus tilintarkastuksen laatuun (Kihn 2017, 87). Tutkielman toisena osatavoitteena on selvittää ulkoisen tilintarkastusvalvonnan vaikutusta tilintarkastajien toteuttamiin käytännön toimenpiteisiin tilintarkastusprosessissa. Tutkielman kolmannen osatavoitteen tarkoituksena on saada selville tilintarkastajien näkökulmia siitä, millainen vaikutus ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla on tilintarkastusalalle sekä tilintarkastuksen uskottavuuteen sidosryhmien keskuudessa. Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan ensisijaisena tarkoituksena on säilyttää sidosryhmien luottamus tilintarkastettua taloudellista informaatiota sekä rahoitusmarkkinoita kohtaan (Offermanns & Vanstraelen 2014, 185). Näin ollen on tärkeä selvittää tilintarkastajien näkemyksiä ulkoisen laadunvalvonnan merkityksestä tilintarkastuksen uskottavuuteen.

Tutkielman tavoitteen saavuttamiseksi päätutkimuskysymystä tarkennetaan seuraavilla alakysymyksillä:

- *Millainen vaikutus ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla on tilintarkastussäätelyn noudattamisen tasoon?*
- *Millainen vaikutus ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla on tilintarkastusprosessiin?*
- *Millainen vaikutus ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla on tilintarkastuksen uskottavuuteen?*

Näiden kolmen alatutkimuskysymyksen avulla pyritään selvittämään kokonaisvaltainen näkemys ulkoisen tilintarkastusvalvonnan vaikutuksesta tilintarkastuksen laatuun, tarkastellen ulkoisen tilintarkastusvalvonnan vaikutuksia eri tilintarkastuksen laadun näkökulmista.



Tutkimuksessa ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla tarkoitetaan sitä osaa Patentti- ja rekisterihallituksen toteuttamasta tilintarkastusvalvonnasta, joka valvoo tilintarkastajien toiminnan laatua. Sen sijaan Patentti- ja rekisterihallituksen määrittämät muut ulkoisen tilintarkastusvalvonnan tehtävät kuten tilintarkastajien tutkintojen järjestäminen ja hyväksyminen sekä tilintarkastajarekisterin ylläpito eivät ole tässä tutkimuksessa tarkastelun kohteena. (Ks. Patentti- ja rekisterihallitus.) Näin ollen ulkoista tilintarkastusvalvontaa ja ulkoista laadunvalvontaa voidaan pitää synonyymeina tässä tutkimuksessa. Tilintarkastuksen laadun käsite on monimuotoinen ja riippuvainen tarkastelijan näkökulmasta (Knechel & Shefchik 2014, 131). Tässä tutkielmassa tutkitaan tilintarkastuksen laatua ja ulkoisen tilintarkastusvalvonnan vaikutusta tilintarkastuksen laatuun tilintarkastajan näkökulmasta tarkasteltuna. Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan edustajien sekä muiden sidosryhmien näkökulmat jäävät tämän tutkimuksen ulkopuolelle. On huomioitava, että kyseiset näkökulmat saattavat poiketa tilintarkastajan näkökulmista tutkittavasta aihepiiristä.

Keskeisenä aineistoa koskevana rajauksena tässä tutkimuksessa toimii se, että haastateltavien tilintarkastajien tulee olla auktorisoituja tilintarkastajia sekä toimia päävastuullisina tilintarkastajina joissakin toimeksiannoissaan. ISA 220 – laadunvalvontastandardi edellyttää, että tilintarkastustoimeksiannon vastuullinen henkilö ottaa vastuun jokaisen toimeksiantonsa yleisestä laadusta (IFAC 2018, 388-389). Näin ollen rajausta voidaan pitää perusteltuna tutkielman tavoitteen selvittämisessä. Tutkimustulosten syventämiseksi tilintarkastusyhteisön kokoa ei rajata tässä tutkimuksessa. Sen sijaan tutkimuksessa pyritään selvittämään erikokoisissa tilintarkastusyhteisöissä toimivien tilintarkastajien näkökulmia tutkimustulosten vertailtavuuden parantamiseksi. Maantieteellisesti tutkimus rajataan käsittelemään tilintarkastajia, joiden toimipiste sekä pääasiallinen asiakaskunta sijaitsevat Suomessa. Maantieteellisestä rajausta voidaan pitää tutkimuksen kannalta perusteltuna, sillä esimerkiksi tilintarkastukseen vaikuttava lainsäädäntö vaihtelee eri maiden välillä. Huomioitavaa on, että maantieteellisen rajauksen seurauksena tutkielman tutkimustulokset eivät ole täysin hyödynnettävissä muualla kuin Suomessa.

### 1.3 Tutkimusmetodologia

Tutkielman lähestymistapa on luonteeltaan kvalitatiivinen. Laadullisen tutkimuksen tavoitteena on laajentaa ymmärrystä tutkittavasta ilmiöstä tutkittavien yksityiskohtaisista näkökulmista tarkasteltuna. Tutkijan tehtävänä on tulkita näitä tutkittavilta saatuja merkityksiä tutkittavasta ilmiöstä. (Creswell & Creswell 2018, 4.) Tutkielman lähestymistapa pohjautuu tieteenfilosofisiin lähtökohtiin. Tätä tutkimusta voidaan pitää hermeneutiikkaan nojautuvana laadullisena tutkimuksena. Hermeneutiikka tieteenfilosofisena suuntauksena korostaa ymmärtämistä ja tulkintaa. Tutkimuksessa haastateltavat ilmaisevat kokemuksiaan tutkittavasta ilmiöstä, jonka kautta tutkija pyrkii löytämään haastateltavan ilmauksista mahdollisimman oikean tulkinnan. (Laine 2001, 29.)

Tieteellisessä tutkimuksessa sopivan tutkimusotteen valinta ohjaa tutkimuksen toteutusta (Mäkinen 1980, 49). Neilimon & Näsin (1980) varhaisen jaottelun perusteella liiketaloustieteellisessä tutkimuksessa käytettävät tutkimusotteet voidaan jakaa neljään tutkimusotteeseen: käsiteanalyttinen, nomoteettinen, päätöksentekometodologinen sekä toiminta-analyttinen. Tähän luokitukseen Kasanen, Lukka & Siitonen (1993) lisäsivät myöhemmin viidennen tutkimusotteen, jota voidaan kutsua konstruktiiiviseksi tutkimusotteeksi. Tutkimusotteet ovat jaoteltu sen mukaan, kuinka ne sijoittuvat ominaisuuksiltaan deskriptiiviseen, normatiiviseen, teoreettiseen sekä empiiriseen ulottuvuuteen. Deskriptiivisellä tutkimuksella tarkoitetaan kuvailevaa, selittävää tai ennustavaa tutkimusta. Deskriptiivinen tutkimus pyrkii selvittämään vastauksia miksi tai miten on -kysymyksiin. Sen sijaan normatiivista tutkimusta voidaan pitää tavoitteellisena tutkimuksena, joka pyrkii tutkimuksen kautta määrittämään parhaan toimintatavan toimia. Lisäksi tutkimusotteiden jaottelussa tulee tarkastella niiden teoreettista sekä empiiristä luonnetta. Empiirisen tutkimusaineiston perusaineisto hankitaan kentältä tai laboratoriosta, kun taas teoreettinen tutkimus perustuu ajattelun ja päättelyn metodiin, jossa mahdollinen empiirinen aineisto toimii vain välillisessä roolissa. (Lukka 1991, 166-167.) Kuviossa 1 on esitetty kyseiset liiketaloustieteessä sovellettavat tutkimusotteet.

	Teoreettinen	Empiirinen
Deskriptiivinen	Käsiteanalyttinen tutkimusote	Nomoteettinen tutkimusote <b>Toiminta-analyttinen tutkimusote</b>
Normatiivinen	Päätöksentekometodologinen tutkimusote	Konstruktiiivinen tutkimusote

**Kuvio 1** Yrityksen liiketaloustieteelliset tutkimusotteet (Kasanen, Lukka & Siitonen 1993, 257.)

Tämä tutkielma pohjautuu toiminta-analyttiseen tutkimusotteeseen, jolle tyypillistä on pyrkiä ymmärtämään ja tulkitsemaan tutkittavaa ilmiötä (Mäkinen 1980, 46-47). Tässä tutkielmassa pyritään laajentamaan ymmärrystä ulkoisen laadunvalvonnan vaikutuksista tilintarkastuksen laatuun, jonka vuoksi kyseinen tutkimusote sopii tähän tutkielmaan hyvin. Toiminta-analyttinen tutkimusote asettuu nomoteettisen ja konstruktiiivisen tutkimusotteen väliin tutkimusotteiden sijoittelussa (Kasanen ym. 1993, 257). Tutkimusotteen tarkoituksena ei ole löytää yleisiä lainalaisuuksia, vaan kehittää sellaisia tulkintoja ja käsitejärjestelmiä, joilla pyritään ymmärtämään paremmin yritys-elämää (Neilimo & Näsi 1980, 66-67). Toiminta-analyttinen tutkimusote voi sisältää sekä normatiivisia, että deskriptiivisiä tavoitteita. Tätä tutkielmaa voidaan pitää deskriptiivisenä tutkimuksena.

Toiminta-analyttinen tutkimusote mahdollistaa sekä strukturaalisen (structural approach), että prosessuaalisen (processual approach) lähestymistavan tutkimukseen. Strukturaalisessa lähestymistavassa pyritään selvittämään vaikutusten olemassaolon mahdollisuutta, kun taas prosessuaalisessa lähestymistavassa ollaan tarkemmin kiinnostuneita siitä, millaisia vaikutukset ovat. (Hyvönen 2013, 57-59.) Tämän tutkimuksen tavoitteena on selvittää,

vaikuttaako ulkoinen laadunvalvonta tilintarkastuksen laatuun, mitä voidaan pitää strukturaaliseen lähestymistapaan nojautuvana tutkimuksena. Lisäksi tutkimuksessa ollaan kiinnostuneita siitä, onko ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla vaikutusta tilintarkastusalalle sekä sidosryhmien luottamukseen tilintarkastusta kohtaan. Tutkimuksen tavoitteen saavuttamiseksi tutkimuksessa pyritään lisäksi selvittämään, millaisia vaikutuksia laadunvalvonnalla on tilintarkastajien käytännön työhön sekä tilintarkastussäätelyn noudattamisen tasoon. Kyseisten osatavoitteiden selvittäminen nojaa enemmän prosessuaaliseen lähestymistapaan tarkastella tutkimusta. Näin ollen tutkimuksen lähestymistapaa voidaan pitää ensisijaisesti strukturaalisena, jota täydennetään prosessuaalisen lähestymistavan kautta saatavalla tiedolla.

Toiminta-analyttisen tutkimusote nojaa tyypillisesti laadullisiin tutkimusmetodeihin. Tutkimusotetta eivät kuitenkaan rajoita tietyt metodologiset säännöt, vaan käytettävät aineistonkeruu- sekä analyysityylit valitaan tutkimuskohtaisesti. Tämä tutkielma toteutetaan laadullisena tutkimuksena, jossa tutkimuksen empiria hankitaan teemahaastatteluiden kautta. Empirialla onkin vahva rooli kyseisessä tutkimusotteessa. Toiminta-analyttisessä tutkimusotteessa on tyypillistä toteuttaa tutkimus vain muutamien kohdeyksiköiden kautta. (Lukka 1991, 170; Neilimo & Näsi 1980, 67.) Toiminta-analyttistä tutkimusotetta käyttämällä tutkielmassa on mahdollista löytää mahdollisimman syvällisiä tulkintoja tutkittavasta ilmiöstä, minkä vuoksi tutkimusotteen käyttöä voidaan perustella tämän tutkielman tavoitteen kannalta sopivimmaksi.

## **1.4 Tutkielman kulku**

Tutkielma muodostuu kuudesta pääluvusta. Johdantoluvun jälkeen tutkielman toisessa luvussa tutustutaan tutkielman kannalta olennaiseen tilintarkastussäätelyyn Suomessa. Ensin määritellään tilintarkastuksen tavoitteita yleisesti sekä tutustutaan, mitä Suomen tilintarkastuslaki ja hyvä tilintarkastustapa pitävät sisällään. Tämän jälkeen muodostetaan käsitys tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen sisäisestä, sekä Patentti- ja rekisterihallituksen toteuttamasta ulkoisesta laadunvalvonnasta, mitkä muodostavat tilintarkastuksen laadunvalvonnan kokonaisuuden Suomessa. Tutkielman kolmannessa luvussa tutustutaan teoreettiseen viitekehykseen tilintarkastuksen laadusta sekä ulkoisen

tilintarkastusvalvonnan vaikutuksesta tilintarkastuksen laatuun aikaisemman tieteellisen tutkimuksen perusteella.

Tutkielman neljäs ja viides luku muodostavat tutkielman empiirisen osuuden. Neljännessä luvussa kuvataan tutkimukseen osallistuneiden haastateltavien taustatiedot sekä haastattelujen toteutus ja aineiston analyysi. Neljännen luvun loppuun arvioidaan tutkielman luotettavuutta. Tutkielman viidennessä pääluvussa esitetään empiirisen tutkimuksen tutkimustulokset. Tutkielman viides luku jakaantuu alalukuihin tutkimuskysymyksiin pohjautuen.

Tutkielman kuudennessa pääluvussa esitetään yhteenveto keskeisimmistä tutkimuksen tuloksista sekä tulosten pohjalta muodostetut tutkielman johtopäätökset. Lisäksi viimeisessä luvussa ehdotetaan mahdollisia jatkotutkimusaiheita. Tutkielman lopussa on lähdeluettelo sekä liitteinä teemahaastattelun pohjana käytetty haastattelurunko ja tiedot toteutetuista haastatteluista.

## 2 TILINTARKASTUKSEN SÄÄNTELY SUOMESSA

Tässä luvussa tutustutaan tilintarkastuksen sääntelyyn Suomessa erityisesti laadunvalvonnan näkökulmasta tarkasteltuna. Tämä pääluke jakaantuu neljään alalukuun. Ensimmäisessä alaluvussa määritellään tilintarkastuksen tavoitteita yleisesti. Toisessa ja kolmannessa alaluvussa tutustutaan siihen, mitä Suomen tilintarkastuslaki sekä hyvä tilintarkastustapa pitävät sisällään. Neljännessä alaluvussa muodostetaan käsitys tilintarkastuksen laadunvalvonnan kokonaisuudesta Suomessa. Neljännen alaluvun aluksi esitellään tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen sisäinen laadunvalvonta sekä siihen liittyvä keskeinen sääntely. Lisäksi neljännessä alaluvussa määritellään Patentti- ja rekisterihallituksen toteuttama ulkoinen laadunvalvonta, mitä voidaan pitää keskeisenä aihealueena tässä tutkielmassa.

### 2.1 Tilintarkastuksen tavoitteet

Kansainvälisen tilintarkastusliitto IFAC:n (International Federation of Accountants) mukaan tilintarkastus on talousyksikön toiminnan ja siitä annetun taloudellisen informaation riippumattonta tutkimista, jonka tavoitteena on muodostaa kokonaiskuva yrityksen tilinpäätöksestä sekä muusta yritykseen vaikuttavasta merkittävästä informaatiosta. Tilintarkastuksen tarve perustuu yhteiskunnan asettamiin vaatimuksiin ja sen voidaan katsoa olevan ensisijaisesti tarkoitettu vahvistamaan eri sidosryhmien luottamusta yritystä kohtaan. (Tomperi 2018, 7-9.) Tilintarkastus voidaan määritellä riippumattomaksi asiantuntijapalveluksi, jonka tavoitteena on parantaa päätöksentekoa varten tuotetun informaation laatua (Vuopala 2015b, 37).

Tilintarkastus on lakisääteinen toiminto, joka suoritetaan erikseen jokaiselta tilikaudelta. Suomen tilintarkastuslain (TTL 1141/2015, 3:1) mukaan tilintarkastuksen tulee kattaa yhteisön ja säätiön kirjanpidon, tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastus. Suomessa tilintarkastusvelvollisuus koskee merkittävää osaa osakeyhtiöitä sekä yhteisöjä niin yksityisellä kuin julkisella sektorilla (Vuopala 2015b, 38). Pienimmät yhteisöt ovat tilintarkastuslaissa (TTL 1141/2015, 2:2) määriteltyjen edellytysten täytyessä vapautettu

kyseisestä tilintarkastusvelvollisuudesta. Suomessa tilintarkastusrajat ovat Euroopan tiukimpia, ja tilintarkastusrajojen nostaminen Suomessa onkin herättänyt paljon keskustelua viime aikoina. Tilintarkastajan on annettava jokaiselta tilikaudelta päivätty ja allekirjoitettu tilintarkastuskertomus. Tilintarkastuskertomuksen täytyy sisältää lausunto siitä, antaako tilinpäätös säädettyjen säännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta sekä taloudellisesta asemasta. Lisäksi lausunnon perusteella tulee selvittää, ovatko tilinpäätös ja toimintakertomus määräysten mukaisia, sekä ovatko tilinpäätöksen tiedot ja tilikauden toimintakertomus ristiriidattomia keskenään. Tilintarkastajan antama lausunto voi olla vakiomuotoinen, varauman sisältävä tai kielteinen. (TTL 1141/2015, 3:5.) Tilintarkastuksen tavoitteena onkin saada kohtuullinen varmuus siitä, että tilinpäätös on laadittu voimassa olevien säännösten mukaisesti (Kailiala 2015, 93).

Tilintarkastuksen tarvetta yrityksissä voidaan perustella päämies-agenttiteorian avulla, joka tarkastelee yrityksen osakkeenomistajien ja johdon välistä päämies-agenttisuhdetta. Jensenin ja Mecklingin (1976, 308) määritelmän mukaan agenttisuhteella tarkoitetaan suhdetta, jossa yksi tai useampi päämies palkkaa agentin suorittamaan tehtäviä päämiehen puolesta sekä delegoi osittaista päätöksentekovaltaa agentille. Agenttisuhteen osapuolina toimivat osakkeenomistajat (päämies) sekä yritysjohto (agentti). Agenttiteoriaan liittyy keskeisesti päämies-agentti-ongelma, joka syntyy päämiehen ja agentin välisistä ristiriitaisista intresseistä. (Jensen & Meckling 1976.) Osakkeenomistajat palkkaavat johtajia tekemään päätöksiä, jotka ovat osakkeenomistajan edun mukaisia. Kuitenkin on luonnollista, että jotkin johdon päätökset ajavat johtajan omaa etua. (Arnold & de Lange 2004, 3.) Teorian mukaan eturistiriidasta aiheutuvia haittoja voi vähentää valvomalla agentin toimia, ettei agentti toimi päämiehen edun vastaisesti. Vastaavasti agenttia voi palkita, jos hän osoittaa päämiehelle toimivansa tämän edun mukaisesti. Eturistiriidasta johtuvien haittojen kontrolloimisesta aiheutuneita kustannuksia kutsutaan agenttikustannuksiksi. (Jensen & Meckling 1976.)

Tilintarkastus valvoo osakkeenomistajien etuja ja näin ollen tilintarkastus toimii vahvasti päämies-agenttiteorian mukaan valvojan roolissa (Sviili 2016a, 5). Agenttiteorian taustaoletuksen perusteella tilintarkastajien suorittama valvonta edesauttaa yritysvalvontaa ja näin ollen parantaa yritysten taloudellisen raportoinnin laatua. Teorian mukaan

tilintarkastuksen tärkein arvo riippuu sen valmiudesta alentaa todennäköisyyttä siitä, että yrityksen taloudelliset raportit sisältävät rikkomuksia. (Miettinen 2008, 10-12.) Tilintarkastuksen nähdään kuitenkin alentavan yritysjohdon eturistiriidasta aiheutuvia kustannuksia vain, jos tilintarkastajat raportoivat havaituista sopimusrikkomuksista. Tilintarkastajan riippumattomuus tarkastettavasta kohteesta onkin ehto tilintarkastuksen onnistumiselle agenttiteorian näkökulmasta. (Watts & Zimmerman 1983, 615.) Näin ollen myös tilintarkastajan ja tarkastettavan yrityksen osakkeenomistajien välillä on agenttisuhte, jossa osakkeenomistajat toimivat päämiehinä ja tilintarkastajat agentin roolissa (Halonen & Steiner 2009, 16).

## **2.2 Tilintarkastuslaki**

Tilintarkastusta koskevista säädöksistä määrätään Suomen tilintarkastuslaissa (TTL 1141/2015). Tilintarkastuslaki on yksityisen sektorin tilintarkastusta sekä tilintarkastajaa velvoittava yleislaki. Yleislain luonteen takia tilintarkastuslaki väistyy, mikäli muualla lainsäädännössä säädetään toisin. Tilintarkastuslakia täydentäviä säännöksiä on useissa eri laissa, kuten osakeyhtiölaissa ja asunto-osakeyhtiölaissa. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 121-122.)

Uudistunut tilintarkastuslaki 1141/2015 tuli voimaan 1.1.2016 ja tilintarkastuslakiin tehdyt merkittävät muutokset tulivat lainmuutoksella voimaan 19.8.2016. Keskeisimmät tilintarkastuslain muutokset koskivat tilintarkastuksen kohdetta, tilintarkastuskertomusta, tilintarkastusvalvontaa sekä yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lisäsäännöksiä. Tilintarkastuslain uudistuksessa toteutettiin EU:n tilintarkastusdirektiivin ja -asetuksen edellyttämät muutokset. (Suomen Tilintarkastajat ry(b).) Tilintarkastusvalvontaan liittyvä merkittävä muutos oli, että erilliset yksityisen ja julkisen sektorin tilintarkastajien järjestelmät lakkautettiin ja siirryttiin yhtenäiseen tilintarkastuslaissa säänneltyyn järjestelmään. Yhdistynyt järjestelmä sai aikaan muun muassa tilintarkastajien tutkintouudistuksen sekä kaikkien tilintarkastajien valvonnan keskittämisen Patentti- ja rekisterihallituksessa toimivalle tilintarkastusvalvonnalle. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 114-115.)



Hallituksen esityksen (HE 254/2014, 44) mukaan valvonnan keskittämisellä pyritään lisäämään kansallisen tilintarkastusjärjestelmän uskottavuutta. Ulkoisella uskottavalla tilintarkastusjärjestelmällä on mahdollisuus edistää luottamusta markkinoilla toimiviin yrityksiin ja niiden taloudellisiin tietoihin myös kansainvälisellä tasolla. Lisäksi valvonnan keskittämisellä pyritään edistämään osaamista sekä hyviä käytäntöjä tilintarkastajien keskuudessa, kuten myös tilintarkastajien yhdenmukaista kohtelua mm. sanktiokäytäntöjen yhdenmukaistuksessa (HE 254/2014, 39). Valvonnan keskittämisellä yhteen paikkaan on mahdollista estää paikallisten tekijöiden riskeistä syntyvät vaarat, kuten tilintarkastajan henkilökohtaisen tuntemisen vaikutus valvonnan sisältöön (Vahtera 2015, 31). Valvontajärjestelmän uudistuksen tavoitellulla uskottavuudella nähdään olevan merkitys tilintarkastusammattilaisen toimintaedellytyksiin ja tilintarkastuksen kilpailukykyyn tulevaisuudessa niin kansallisella kuin kansainvälisellä tasolla (Työ- ja elinkeinoministeriö 2012, 58-59).

### **2.3 Hyvä tilintarkastustapa**

Tilintarkastuslaki (TTL 1141/2015, 4:3) velvoittaa tilintarkastajia noudattamaan hyvää tilintarkastustapaa suorittaessaan tilintarkastuslaissa määrättyjä tehtäviä. Hyvän tilintarkastustavan sisältöä tai käytäntöjä ei ole laissa määritelty tarkemmin vaan sen katsotaan muodoutuvan huolellisten tilintarkastuksen ammattilaisten keskuudessa muodostuneesta käytännöstä laadukkaana tilintarkastuksen aikaansaamiseksi. (Horsmanheimo, Kaisanlahti & Steiner 2017, 180.) Horsmanheimo ym. (2017, 180) määrittelevät hyvän tilintarkastustavan tilintarkastajien toimintaa ohjaavaksi normistoksi, joka sisältää tilintarkastajan työtä ohjaavia periaatteita sekä keinoja työn suorittamiseksi. Tilintarkastuksen asiantuntija- ja edunvalvontajärjestö Suomen Tilintarkastajat ry:n mukaan hyvän tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja noudattaa työssään ulkoista sääntelyä kuten tilintarkastusta koskevia lakeja ja asetuksia sekä kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (Suomen Tilintarkastajat ry). Myös tilintarkastuslaki (TTL 1141/2015, 3:3) mainitsee kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisen osana hyvää tilintarkastustapaa. Lisäksi hyvän tilintarkastustavan katsotaan muodostuvan muun muassa ammattieettisten periaatteiden ja viranomaisten päätösten huomioimisesta

tilintarkastuksessa sekä tilintarkastajan ammatillisesta harkinnasta. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää, että tilintarkastaja huomioi työssään yksittäisten toimeksiantojen vaatimat toimenpiteet sekä suorittaa toimintansa huolellisesti, riippumattomasti ja objektiivisesti. (Horsmanheimo ym. 2017, 180-181.) Hyvän tilintarkastustavan sisältö muuttuu ajan kuluessa. Tilintarkastajien edunvalvontajärjestö Suomen Tilintarkastajat ry pyrkii kehittämään hyvää tilintarkastustapaa tilintarkastajien keskuudessa muun muassa ajantasaisen ohjeistuksen sekä mallien kehittämisen kautta. (Suomen Tilintarkastajat ry.)

## **2.4 Tilintarkastuksen laadunvalvonta Suomessa**

Tilintarkastuksen laadunvalvonnalla pyritään yhdenmukaistamaan tilintarkastuksen laatua, pienentämään odotuskuilua sekä varmistamaan riittävän korkea tilintarkastuksen taso tarkastettavissa toimeksiannoissa (Kutila & Ihantola 2009, 129). Tilintarkastuksen odotuskuilulla tarkoitetaan Liggion (1974) alkuperäisen määritelmän mukaan riippumattoman tilintarkastajan sekä tilinpäätöksen käyttäjän näkemysten välisiä eroja tilintarkastajalta odotettavalta suoritustasolta. Kyseistä määritelmää on laajennettu useaan otteeseen. Cohen Comission (1978) mukaan odotuskuilu voi esiintyä myös sen välillä, mitä yleisön odotukset ovat verrattuna siihen, mitä tilintarkastajien voidaan kohtuudella odottaa saavuttavan. (Chye Koh & Woo 1998, 148.) Sen sijaan Porterin (1993, 50) mukaan odotuskuilussa tulee huomioida, että tilintarkastajat eivät välttämättä aina suoriudu odotetulla tavalla. Näin ollen odotuskuilu syntyy erona siitä, mitä odotuksia yleisöllä on tilintarkastukselta verrattuna siihen, mitä yleisö havaitsee saavansa tilintarkastukselta.

Saamisen (2005, 4-5) mukaan odotuskuilu tilintarkastajien työn osalta on melko suuri ja erikokoiset yritykset odottavat tilintarkastajilta erilaisia asioita. Tilintarkastuksen sääntelyä kehittämällä sekä ulkoisen, ammattikunnasta riippumattoman valvonnan järjestämisellä on mahdollisuus kaventaa tilintarkastuksen odotuskuilua. Vuopalan (2015a, 37-38) mukaan ulkoisella laadunvalvonnalla voi olla myös tilintarkastuksen odotuskuilua suurentavia vaikutuksia erityisesti pienten ja keskisuurten yritysten tilintarkastuksessa, sillä viranomaisvalvonnan pohjana toimivat kansainväliset tilintarkastusstandardit ovat suunniteltu erityisesti suurten yhtiöiden taloudellisen tiedon varmentamiseen.

Tilintarkastuksen laadunvalvonnan kokonaisuus sisältää sekä tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastajan järjestämän sisäisen laadunvalvonnan, että viranomaisen suorittaman ulkoisen tilintarkastusvalvonnan. Ulkoisen, riippumattoman tilintarkastusvalvonnan suorittamat tarkastukset voidaan jakaa ennakolta toteutettaviin laaduntarkastuksiin tai jälkikäteen suoritettavaan yksittäistapauksia tutkivaan valvontaan. (Horsmanheimo ym. 2017, 350-351).

#### **2.4.1 Tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen sisäinen laadunvalvonta**

Tilintarkastuslain (1141/2015, 4:5) mukaisesti tilintarkastajan on huolehdittava tilintarkastustyönsä laadusta. Tämä velvollisuus koskee sekä tilintarkastusyhteisöjä, että ammatinharjoittajina toimivia tilintarkastajia. Tilintarkastuksen laadunvalvonnan kokonaisuus kattaa sisäisen laadunvalvonnan, jolla tarkoitetaan tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastajien omia laadunvalvontamenetelmiä laadukkaana tilintarkastuksen varmistamiseksi (Tomperi 2018, 26). Sisäinen laadunvalvonta sisältää muun muassa sisäisiin laadunvalvontamenetelmiin kohdistuvat laaduntarkastukset, jotka toteutetaan vertaistarkastuksina. Tilintarkastajien sisäinen laadunvalvonta perustuu kansainvälisiä tilintarkastusalan standardeja tuottavan IAASB:n (International Auditing and Assurance Standards Board) antamiin standardeihin ISQC 1 – laadunvalvontastandardi sekä ISA 220 – tilintarkastusstandardi. (Horsmanheimo ym. 2017, 350.)

##### **2.4.1.1 ISQC 1 -laadunvalvontastandardi**

ISQC 1 (International Standard on Quality Control) on kansainvälinen laadunvalvontastandardi, joka käsittelee tilintarkastusyhteisön sisäiseen laadunvalvontajärjestelmään liittyviä velvollisuuksia. Laadunvalvontastandardi velvoittaa kaikkia tilintarkastusyhteisöjä, ja tilinpäätöstarkastusten lisäksi laadunvalvontastandardia tulee soveltaa myös muihin tilintarkastusyhteisön tarjoamiin palveluihin kuten varmennus- ja liitännäistoimeksiantoihin. Kansainvälisen laadunvalvontastandardin mukaisesti tilintarkastusyhteisössä on oltava sisäinen laadunvalvontajärjestelmä, jonka avulla se voi varmistua, että tilintarkastusyhteisön sisällä noudatetaan ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiä ja määräyksiä. Lisäksi laadunvalvontajärjestelmän tehtävänä on

varmistua, että tilintarkastusyhteisön ja toimeksiantovastuullisten antamat raportit ovat asianmukaisia. (IFAC 2018, 296-297.)

Kansainvälisen laadunvalvontastandardin ISQC 1 mukaan laadunvalvontajärjestelmän tulee kattaa osa-alueet, joiden perusteella asianmukaisesta sisäisestä laadunvalvonnasta voi varmistua. Laadunvalvontajärjestelmän tulee sisältää toimintaperiaatteita, joiden avulla tilintarkastusyhteisö voi edistää laatua sekä varmistua eettisten vaatimusten kuten riippumattomuuden toteutumisesta toimeksiannoissaan. Tilintarkastusyhteisöissä on oltava toimeksiantoja suorittaessa sellaiset järjestelmät, jotka varmistavat laadun yhdenmukaisuuden sekä ammatillisten standardien ja säädösten noudattamisen toimeksiannoissa. Lisäksi laadunvalvontastandardi säätelee asiakassuhteiden ja toimeksiantojen suorittamisesta, vaadittavista henkilöstöresursseista toimeksiannoissa sekä sisäisen laadunvalvontajärjestelmän seurantaprosessista. Laadunvalvonnan toteutumista tulee seurata säännöllisesti tilintarkastusyhteisön sisällä. Tilintarkastusyhteisössä tulee olla vähintään yksi henkilö, joka vastaa tilintarkastusyhteisöjen sisäisestä laadunvalvontajärjestelmästä. (IFAC 2018, 300-310.)

Laadunvalvontajärjestelmän jokaisen osa-alueen toiminta tulee dokumentoida asianmukaisesti, jotta tilintarkastusyhteisö pystyy osoittamaan laadunvalvontastandardin noudattamisen seurantatoimenpiteitä suorittavalle viranomaiselle. Dokumentaatio toimii laadunvalvontajärjestelmän evidenssinä ja se tulee säilyttää niin pitkään, että seurantatoimenpiteitä suorittava pystyy arvioimaan tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän jokaisen osa-alueen toiminnan asianmukaisuuden. (IFAC 2018, 311.) Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan yhtenä laadunvarmistuksen tehtävänä on varmistua juuri sisäisen laadunvalvonnan toimivuudesta tilintarkastusyhteisöissä (Ruuska 2017).

#### **2.4.1.2 ISA 220 -tilintarkastusstandardi**

Kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 220 (Quality Control for an Audit of Financial Statements) säätelee tiintarkastuksen laadunvalvonnasta tilintarkastuksen toimeksiantotasolla. Standardin vaatimuksena on, että tilintarkastustoimeksiannon vastuullinen henkilö ottaa vastuun jokaisen toimeksiantonsa yleisestä laadusta. ISA 220 -

tilintarkastusstandardin mukaisesti tilintarkastaja on velvollinen toteuttamaan toimeksiannoissaan laadunvalvontamenettelyjä, joiden perusteella voi varmistua, että tilintarkastuksessa noudatetaan ammatillisia standardeja sekä sovellettavia säädöksiä ja määräyksiä. Lisäksi kyseisillä laadunvalvontamenettelyillä tulee varmistua annettavan tilintarkastuskertomuksen sekä raporttien asianmukaisuudesta. (IFAC 2018, 388-389.)

ISA 220 -tilintarkastusstandardi keskittyy säätelemään laadunvalvonnasta toimeksiantotasolla, kun ISQC 1 – laadunvalvontastandardi keskittyy säätelemään tilintarkastusyhteisön laadunvalvonnasta. ISQC 1 – laadunvalvontastandardin tavoin ISA 220 edellyttää eettisten vaatimusten kuten riippumattomuuden varmistamista toimeksiannoissa, asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen asianmukaisuudesta huolehtimista sekä tilintarkastustiimien riittävää ammattitaitoa tilintarkastuksen suorittamisessa. Lisäksi kyseinen tilintarkastusstandardi edellyttää, että toimeksiannot suoritetaan säännösten mukaisesti, johtopäätösten tueksi on hankittu riittävä määrä tilintarkastusevidenssiä sekä toimeksiantojen prosessit ja johtopäätökset ovat dokumentoitu asianmukaisesti. (IFAC 2018, 388-395.) Tilintarkastusstandardin mukaan sisäiseen laadunvalvontaan voi kohdistua myös toimeksiantokohtaisia laadunvarmistuksia, jolloin toinen tilintarkastaja tarkastaa toimeksiantovastuullisen tilintarkastajan suorittaman työn asianmukaisuuden (Horsmanheimo & Steiner 2017, 350). ISA 220 -tilintarkastusstandardi on laadittu sillä olettamuksella, että tilintarkastusyhteisö noudattaa ISQC 1 - laadunvalvontastandardia tai muita vähintään samantasoisia kansallisia vaatimuksia (IFAC 2018, 388).

#### **2.4.2 Ulkoinen tilintarkastusvalvonta**

Suomen tilintarkastuslainsäädäntö pohjautuu Euroopan parlamentin ja neuvoston asettamiin direktiiveihin sekä Euroopan unionin asetuksiin. Tilintarkastuksen kannalta tärkeimpänä säädöksenä voidaan pitää EU:n tilintarkastusdirektiiviä. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 128-130.) Tilintarkastusdirektiivin mukaan, jokaisessa jäsenvaltiossa on oltava direktiivin täyttävä ulkoinen, tilintarkastajista riippumaton laadunvarmistusjärjestelmä. Tilintarkastusdirektiivi säätelee muun muassa ulkoisen laadunvarmistusjärjestelmän järjestämisestä ja toteuttamisesta (artikla 29), tutkimus- ja seuraamusjärjestelmistä

tilintarkastuksen puutteellisuuksien havaitsemiseksi (artikla 30) sekä julkisen valvonnan tehtävistä (artikla 32). (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY.)

Uudistuneen tilintarkastuslain (1141/2015, 7:1) mukaisesti ulkoinen tilintarkastusvalvonta toimii keskitetysti Patentti- ja rekisterihallituksen alaisuudessa. Aikaisemmin tilintarkastusvalvonnasta vastasi keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta, paikallisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnat, julkis- ja taloushallinnon tilintarkastuslautakunta sekä valtion tilintarkastuslautakunta, mitkä valvonnan keskittämisen myötä lakkautettiin. Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnan tehtäviin sisältyvät muun muassa tilintarkastajien tutkintojen järjestäminen sekä hyväksyminen, tilintarkastajarekisterin ylläpito sekä tilintarkastuksen yleinen ohjaus ja kehittäminen. Yhtenä merkittävimmistä tilintarkastusvalvonnan tehtävistä voidaan pitää tilintarkastajien toiminnan laadunvalvontaa. (Remes 2016, 9-11.) Ulkoinen tilintarkastusvalvonta on velvollinen valvomaan kaikkea tilintarkastajien harjoittamaa toimintaa, jotta tilintarkastajat toimivat tilintarkastuslain, julkishallinnon- ja talouden tilintarkastuksesta säädetyn lain sekä näihin kytkeytyvien säännösten mukaisesti. Tilintarkastusvalvonnan tehtävänä on valvoa tilintarkastajien toimintaa sekä ennakolta laaduntarkastusten muodossa, että jälkikäteen yksittäisinä tutkintatapauksina. (Patentti- ja rekisterihallitus 2018a.) Tilintarkastusvalvonnan alaisuudessa toimiva ratkaisutoimissaan itsenäinen tilintarkastuslautakunta vastaa ratkaisuista, jotka koskevat tilintarkastuksen yleistä ohjausta ja kehittämistä sekä tilintarkastajan sanktiokäytänteitä (Tomperi 2018, 16).

#### **2.4.2.1 Ennakoiva valvonta: Laaduntarkastukset**

Ennalta suoritettavat laaduntarkastukset ovat osa tilintarkastajien valvontaa, millä pyritään varmistumaan, että tilintarkastaja huolehtii tilintarkastustyönsä laadusta tilintarkastuslain mukaisesti (Remes 2016, 9-11). Patentti- ja rekisterihallituksen mukaan laaduntarkastuksen tavoitteena on varmistua siitä, että tilintarkastustyö on suoritettu tilintarkastusta koskevan lainsäädännön ja säännösten mukaisesti hyvää tilintarkastustapaa noudattaen. Hyvä tilintarkastustapa kattaa muun muassa kansainvälisten tilintarkastusstandardien huomioimisen osana tilintarkastustyötä. Lisäksi laaduntarkastuksen tavoitteena on valvoa, että tilintarkastajan antaman tilintarkastuskertomuksen johtopäätösten tueksi on hankittu

riittävä määrä asianmukaista tilintarkastusevidenssiä sekä varmistua, että tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastajan sisäinen laadunvalvonta toimii asianmukaisesti. (Patentti- ja rekisterihallitus 2019a.) Laaduntarkastus kohdistuu kaikkiin tilintarkastajiin ja tilintarkastusyhteisöihin eikä Patentti- ja rekisterihallituksen määräämistä laaduntarkastuksista ole mahdollisuutta kieltäytyä. Patentti- ja rekisterihallitus määrää yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen (PIE-yhteisöt, Public Interest Entity) tilintarkastajat laaduntarkastukseen vähintään joka kolmas vuosi sekä muiden yhteisöjen tilintarkastajat vähintään kuuden vuoden välein. (Ruuska 2017.)

Laaduntarkastusprosessi pohjautuu Patentti- ja rekisterihallituksen etukäteen lähettämään ohjeistukseen käytännön prosessista. Tilintarkastajan tulee toimittaa prosessin alkaessa toimeksiantoon liittyvät materiaalit Patentti- ja rekisterihallitukselle, joiden perusteella laaduntarkastusprosessi suoritetaan. (Patentti- ja rekisterihallitus 2019b.) Laaduntarkastusprosessissa esille nousseet havainnot toimitetaan tilintarkastajalle ennen päätöstä laaduntarkastuksen tuloksesta. Tilintarkastajalla on mahdollisuus kommentoida kyseisiä havaintoja kirjallisesti Patentti- ja rekisterihallitukselle, jonka jälkeen Patentti- ja rekisterihallitus tekee päätöksen laaduntarkastuksen tuloksesta. (Patentti- ja rekisterihallitus 2019b.) Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan suorittaman laaduntarkastuksen tulos voi olla joko hyväksytty tai hylätty. Hylättyyn tulokseen voidaan päätyä, jos tilintarkastajan suorittama tarkastustyö ja dokumentointi ovat erittäin puutteellista kaikissa tarkastustyön vaiheissa, tilintarkastuskertomuksessa on annettu virheellinen lausunto tai uusintatarkastukseen johtaneita puutteita ei ole uusintatarkastusprosessissa korjattu. Lisäksi hylättyyn tulokseen voidaan päätyä, jos tilintarkastaja ei ole toimittanut vaadittavia tietoja Patentti- ja rekisterihallitukselle tai tilintarkastaja on kieltäytynyt laadunvalvontaprosessista kokonaisuudessaan. (Patentti- ja rekisterihallitus 2019c.)

Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan suorittaman tilintarkastusyhteisöön kohdistuvan laaduntarkastuksen kohteena ovat tilintarkastusyhteisön sisäinen laadunvalvontajärjestelmä ja sen toimivuus. Tilintarkastusyhteisön tulee toimittaa Patentti- ja rekisterihallitukselle tiedot sisäisen laadunvalvontajärjestelmän toimintaperiaatteista ja menettelytavoista, minkä perusteella Patentti- ja rekisterihallitus testaa laadunvalvontajärjestelmän eri osa-alueiden toimivuuden. Tilintarkastusyhteisöjen laaduntarkastuksia arvioidaan yhdessä

tilintarkastajien laaduntarkastusten kanssa sisäisen valvontajärjestelmän kokonaiskuvan hahmottamiseksi. Laaduntarkastusprosessissa esille nousseista havainnoista laaditaan muistio, jota tilintarkastusyhteisön on mahdollista kommentoida. (Patentti- ja rekisterihallitus 2018b.) Laaduntarkastusprosessin päätteeksi Patentti- ja rekisterihallitus antaa julkisen päätöksen laaduntarkastuksesta sekä päätöksen liitteenä olevan laaduntarkastusraportin, joka sisältää laaduntarkastuksessa esille nousseet merkittävimmät päätelmät ja suositukset. Tilintarkastusyhteisön tulee toteuttaa suositukset 12 kuukauden sisällä laaduntarkastuksen päättymisestä. (Patentti- ja rekisterihallitus 2018c.) Lisäksi Patentti- ja rekisterihallitus julkaisee verkkosivuillaan vuosittain laaduntarkastuksen vuosiraportin, jossa kerrotaan laaduntarkastusprosessin toteutuksesta sekä tilintarkastajiin kohdistuneiden laaduntarkastusten merkittävimmistä havainnoista (Patentti- ja rekisterihallitus 2019).

Suomessa ulkoisia laaduntarkastuksia on tehty vuodesta 1998 alkaen, mutta vasta vuonna 2007 voimaan tulleen tilintarkastuslain myötä tilintarkastajien osallistuminen laaduntarkastuksiin tuli lakisääteiseksi. Aluksi ulkoiset laaduntarkastukset toteutettiin hyväksytyjen tilintarkastajien yhdistysten toimesta, jolloin HTM-tilintarkastajat ry ja KHT-yhdistys- Förening CGR ry vastasivat jäsentensä laaduntarkastuksista. (Kutila & Ihantola 2009, 128.) Vuonna 2009 tilintarkastuksen laadunvalvonta siirtyi Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalle (TILA) sekä paikallisten kauppakamarien tilintarkastusvaliokunnille (TIVA), kunnes 1.1.2016 voimaan tulleen uuden tilintarkastuslain (1141/2015) myötä järjestelmät lakkautettiin ja keskitettiin Patentti- ja rekisterihallitukselle. Tämän seurauksena myös kaikkien tilintarkastajien laaduntarkastukset siirtyivät Patentti- ja rekisterihallituksessa toimivan tilintarkastusvalvonnan toimesta suoritettaviksi. (Remes 2016, 10-11.)

Laaduntarkastukset nähdään tilintarkastajien pääasiallisena keinona osoittaa sidosryhmille kuten sääntelyelimille, että tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen toiminta noudattaa asetettuja tilintarkastusstandardeja sekä muita säännöksiä (Kutila & Ihantola 2009, 127). Lisäksi laaduntarkastuksella pyritään rakentamaan vuorovaikutukseen, jonka avulla hyvät käytänteet tilintarkastajien keskuudessa leviävät. Pahimmillaan laaduntarkastus koetaan kuitenkin byrokraattisena rasitteena, jolla ei ole suurta yhteyttä käytännön työn kanssa.



(Ruuska 2017.) Tämä voi olla näkyvässä Patentti- ja rekisterihallituksen julkaisemassa vuosiraportissa, jonka mukaan vuoden 2018 tilintarkastuksen laaduntarkastuksista vain 35 % hyväksyttiin. Tilintarkastajat kritisoivatkin tulosten olevan seurausta byrokraattisesta, raskasta dokumentointia suosivasta laadunvalvonnasta, mikä ei sovi läheskään kaikkien yhtiöiden tarkastukseen. (Herrala 2019.) Kuitenkin laaduntarkastukset nähdään merkittävänä keinona kehittää tilintarkastusalaa sekä tilintarkastajien ammattitaitoa. Tasapuolisesti toimivaan ennakoivaan laadunvalvontaan aiotaankin kiinnittää erityistä huomiota tulevaisuudessa. (Remes 2016, 11.)

#### **2.4.2.2 Jälkikäteinen valvonta: Tutkinta-asiat**

Laaduntarkastus voi johtaa tarpeen vaatiessa jälkikäteen suoritettaviin yksittäisiin lisätutkintatapauksiin, missä pyritään selvittämään, onko tilintarkastaja toiminut yksittäistapauksissa tilintarkastuslain tai sen nojalla velvoittavien säännösten vastaisesti (Patentti- ja rekisterihallitus 2018a). Jälkikäteen suoritettavat yksittäiset tutkintatapaukset voivat käynnistyä myös kantelun tai muun yhteydenoton perusteella. Tilintarkastusvalvonnan tehtävänä on arvioida kyseisten tapausten merkityksellisyys sekä onko käytettävissä olevien tietojen perusteella syytä epäillä tilintarkastajan toimineen tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti. (Horsmanheimo ym. 2017, 350-351.) Mikäli tilintarkastaja on menetellyt tilintarkastuslain tai hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, siirtyy seuraamuksista päättäminen Patentti- ja rekisterihallituksessa toimivan tilintarkastuslautakunnan ratkaistavaksi (Patentti- ja rekisterihallitus 2018a). Tilintarkastusvalvonnan alaisuudessa toimiva ratkaisutoimissaan itsenäinen tilintarkastuslautakunta vastaa ratkaisuisista, jotka koskevat tilintarkastuksen yleistä ohjausta ja kehittämistä sekä tilintarkastajan sanktiokäytänteitä (Tomperi 2018, 16). Seuraamuksia tilintarkastuslain vastaisesta toiminnasta voi olla muun muassa varoitus, määräaikainen kieltä toimia tilintarkastajana sekä seuraamusmaksu. (Patentti- ja rekisterihallitus 2018a.)

Tilintarkastusvalvonnan toimivalta rajoittuu pelkästään tilintarkastajan toiminnan arviointiin kuten tilintarkastusta koskevan lainsäädännön sekä hyvän tilintarkastustavan noudattamiseen. Tilintarkastusvalvonnalla ei ole oikeutta vaatia tilintarkastuksen uudelleen suorittamista tai tilintarkastuskertomuksen muuttamista. Tilintarkastusvalvonta ei voi

myöskään ottaa kantaa tarkastuskohteena toimivan yrityksen velvollisuuksiin tai toimintaan eikä tilintarkastuspalkkioiden määrään. (Patentti- ja rekisterihallitus 2018a.)

### 3 TEOREETTINEN VIITEKEHYS

Tässä pääluvussa tutustutaan teoreettiseen viitekehykseen tutkittavasta aihealueesta. Ensimmäisessä alaluvussa muodostetaan käsitys siitä, mitä tilintarkastuksen laadulla tarkoitetaan aikaisemman tieteellisen tutkimuksen perusteella. Toisessa alaluvussa käsitellään ulkoisen tilintarkastusvalvonnan vaikutuksia tilintarkastussäätelyn noudattamiseen, tilintarkastusprosessiin sekä tilintarkastusasiakkaisiin. Näin ollen toisessa alaluvussa pyritään muodostamaan näkemys ulkoisen tilintarkastusvalvonnan vaikutuksesta tilintarkastuksen laatuun. Lisäksi toisessa alaluvussa esitellään kaltevan pinnan viitekehys (*slippery slope*), mitä hyödynnetään muun muassa tutkimustulosten analyysissä tutkimuksen edetessä. Pääluvun lopuksi kootaan yhteen teoreettisen viitekehyksen keskeisimmät havainnot.

#### 3.1 Tilintarkastuksen laatu

Tilintarkastuksen laadun käsite on monimuotoinen ja käsitteen määritelmä on riippuvainen laatua tarkastelevan sidosryhmän näkökulmasta (Francis 2011). Näin ollen kysymys siitä, onko tilintarkastuksen laatu hyvää, ei ole yksiselitteinen. DeAngelon (1981, 186) määritelmän mukaan tilintarkastuksen laatu muodostuu todennäköisyydestä, että tilintarkastaja havaitsee virheellisistä tilinpäätöstiedoista olennaiset virheet ja puutteellisuudet sekä raportoi niistä. Määritelmän mukaan virheiden havaitseminen on riippuvainen tilintarkastajan pätevyydestä, kun taas virheiden raportoinnin todennäköisyys viittaa tilintarkastajan riippumattomuuteen tarkastuksen kohteesta. DeAngelo (1981) määrittelee itsenäisyyden tarkastettavasta kohteesta olevan riippuvainen tarkastettavan kohteen säilyttämisen ja maineen heikentymisen välisestä punnitsemisesta. Kuitenkaan todennäköisyyttä sille, että tilintarkastaja ei havaitse olennaisia virheellisyyksiä tilinpäätöksessä ei voi arvioida useinkaan ennen tai jälkeen tilintarkastuksen suorittamisen. Myöskään tilintarkastusriskin tavoitteen asettaminen nollassi ei ole toivottavaa eikä mahdollista tilintarkastusprosesseissa. DeAngelon (1981) määritelmää voidaan kuitenkin pitää yhdestä käytetyimmistä tilintarkastuksen laadun määritelmistä. (Knechel 2013.)

Watkins, Hillison & Morecroft (2004) kehittivät DeAngelon (1981) havaitun tilintarkastuksen laadun määritelmää pidemmälle ja erottavat havaitun laadun sekä todellisen laadun toisistaan. Määritelmän mukaan tilintarkastuksen laatu muodostuu tilintarkastajan maineen sekä valvonnan voiman kautta. Nämä laadun osa-alueet voidaan jakaa DeAngelon (1981) määritelmän mukaisesti tilintarkastajan osaamiseen sekä riippumattomuuteen tarkastettavasta kohteesta. Tilintarkastajan maineella tarkoitetaan havaittua osaamista ja riippumattomuutta, kun taas valvonnan voimalla todellista tilintarkastuksen osaamista sekä riippumattomuutta. (Watkins ym. 2004.) Myös Knechelin (2016) mukaan tilintarkastuksen laadun katsotaan muodostuvan yleisesti tilintarkastajan osaamisen eli asiantuntijuuden sekä riippumattomuuden kautta.

Täsmällisen tilintarkastuksen laadun määritelmän puuttuessa tarkastelevat eri sidosryhmät tilintarkastuksen laatua omaan näkökulmaansa sopivassa vaiheessa tilintarkastusta. Tilintarkastuksen laatua arvioivat sidosryhmät voidaan jakaa viiteen pääluokkaan: tilinpäätöstietojen valmistajat, tilinpäätöstietojen käyttäjät, julkisen edun säätäjät, tilintarkastusalan järjestöt sekä toimeksiannosta vastaava tilintarkastusyhteisö. (Sutton & Lampe 1991, 275-276.) Esimerkiksi tilinpäätöksen käyttäjät voivat painottaa tilintarkastuksen olevan laadukasta silloin, kun tarkastettuun tilinpäätökseen ei ole jäänyt virheellistä tietoa (Kihn 2017, 87) ja tilintarkastaja antaa oikean tilintarkastuslausunnon (Knechel 2013). Sen sijaan tilintarkastusyhteisöt voivat painottaa laadukkaan tilintarkastuksen olevan seurausta tilintarkastusmetodologian mukaisesta tilintarkastusprosessista ja lainsäätäjät pitävät tärkeänä standardien noudattamista tilintarkastuksessa (Kihn 2017, 87). Watkins ym. (2004) mukaan tilintarkastusalan ammattikirjallisuus on painottanut erityisesti tilintarkastuksen yhdenmukaisuutta tilintarkastusstandardien kanssa tilintarkastuksen laadun määritelmänä. Esimerkiksi Knechel ym. (2013, 388) esittävät tutkimuksessaan Government Accountability Officen (GAO 2003) määrittelevän tilintarkastuksen laaduksi sen, että tilintarkastaja pystyy yleisesti hyväksytyjen tilintarkastusstandardien mukaisella tilintarkastuksella saamaan kohtuullisen varmuuden siitä, että tilinpäätös on laadittu voimassa olevan sääntelyn mukaisesti eikä sisällä olennaista virhettä. Näin ollen tilintarkastusvalvojat ja sääntelyviranomaiset voivat katsoa korkealaatuisen tilintarkastuksen olevan seurausta ammatillisten standardien noudattamisesta (Knechel ym. 2013). Kyseistä määritelmää voidaan pitää

laillisuusnäkökulmaan pohjautuvana. Laillisuusnäkökulma korostaa tilintarkastuksen olevan laadukasta, kun tilintarkastaja noudattaa vaadittavaa tilintarkastussäätelyä ja tämän perusteella antaa oikean lausunnon asiakkaan tilinpäätöksestä. Näkökulman mukaan tilintarkastus epäonnistuu, jos tilintarkastaja antaa puutteellisen tilintarkastussäätelyn noudattamisen seurauksena virheellisen tilintarkastuskertomuksen tai ei ole riippumaton tarkastettavasta kohteesta. (Francis 2011.)

Säätelyn lisääntyessä myös tilintarkastusprosessin onnistumiseen kuten riittävään tilintarkastusdokumentaatioon on kiinnitetty huomiota tilintarkastuksen laatua määritellessä (Knechel 2013). Tilintarkastajien pitää pystyä saamaan tarkastustoimenpiteidensä kautta luotettavaa ja asianmukaista tilintarkastusevidenssiä laadukkaan tilintarkastusprosessin onnistumiseksi (Francis 2011). Täsmällisen tilintarkastuksen laadun määrittelyn ongelma on aiheuttanut myös sen, että eri sidosryhmät kuten tutkijat, valvojat sekä tilintarkastajat keskittyvät kuvaamaan usein puutteita ja virheitä, eli tekijöitä, jotka vähentävät tilintarkastuksen laatua tilintarkastuksen laadun määritelmää tarkasteltaessa (Knechel ym. 2013).

Poikkeavat näkökulmat korkeasta tilintarkastuksen laadusta tekevät myös tilintarkastuksen laadun mittaamisen haasteelliseksi (Knechel ym. 2013). Erilaisten sidosryhmien näkökulmien huomioimiseksi tutkijat ovat pyrkineet rakentamaan teoreettisia viitekehyksiä, joiden avulla pyritään tarkastelemaan tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia ominaisuuksia tilintarkastuksen laadun määritelmän selkeyttämiseksi. Knechelin & Shefschikin (2014, 131) kehittämä sidosryhmien näkökulmaa painottava tilintarkastuksen laadun teoreettinen viitekehys muodostuu panoksista, prosesseista sekä tuloksista. Panoksiin, joita voidaan pitää edellytyksenä tilintarkastuksen laadulle, nähdään kuuluvan tilintarkastajan riippumattomuus, asiantuntemus sekä ammatillisen harkinnan käyttö. Myös prosessitekijät toimivat tilintarkastuksen laadun lähtökohtina ja niihin katsotaan viitekehyksen mukaan kuuluvan muun muassa tilintarkastusprosessin mukauttaminen asiakkaan tarpeiden mukaan sekä tilintarkastusyhteisön laadunvalvonta. Panos- ja prosessitekijöistä muodostuvaa tilintarkastuksen laatua voi analysoida muun muassa ulkoisen tilintarkastusvalvonnan tulosten sekä tilintarkastuskertomuksen virheettömyyden kautta. (Knechel & Shefchik 2014, 131-141.)

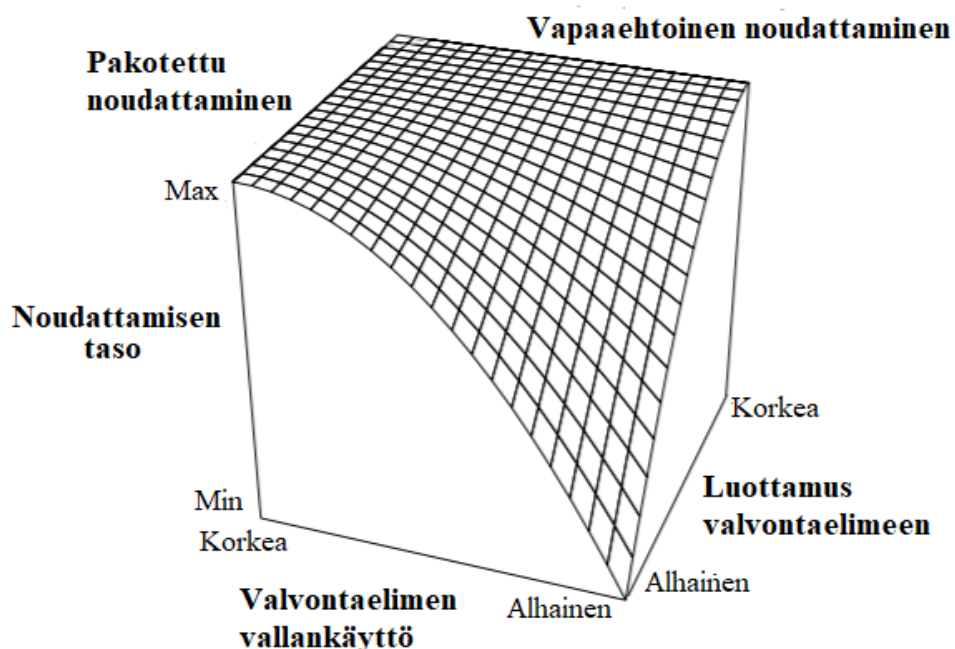
## 3.2 Tilintarkastusvalvonnan vaikutus tilintarkastuksen laatuun

Ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla pyritään turvaamaan korkealaatuinen tilintarkastus ja tätä kautta varmistamaan luottamuksen säilyminen rahoitusmarkkinoita kohtaan (Lamoreaux 2016; Offermanns & Vanstraelen 2014). Tilintarkastustyön edellytetään olevan korkealaatuista, kun se täyttää lainsäädännön vaatimukset sekä eri sidosryhmien kuten sijoittajien ja rahoittajien odotukset (Tomperi 2018, 25). Perinteisesti tilintarkastusala on ollut pitkälti itsesäänneltyä ja tilintarkastuksen laatua on seurattu vertaistarkastusten kautta. Tilintarkastusala kohtaan vallitsi uskomus, että huonolaatuisesta tilintarkastuksesta aiheutuvat mainehaitat sekä riita-asiat asiakkaiden kanssa riittäisivät turvaamaan laadukkaan tilintarkastuksen suorittaminen. Riippumattoman tilintarkastusvalvonnan merkitys korostui maailmanlaajuisten tilinpäätösraportointiin liittyvien skandaalien myötä, jolloin sidosryhmien luottamus tilintarkastusta kohtaan heikentyi merkittävästi. Erityisesti 2000-luvun alkupuolella Enronin ja suuren tilintarkastusyhteisön yhteistyön seurauksena syntyneen skandaalin myötä kansainvälistä sääntelyä tiukennettiin merkittävästi ja muun muassa ulkoisen tilintarkastusvalvonnan laadunvalvonta tuli osaksi tilintarkastajien ammattia. (Offermanns & Vanstraelen 2014, 179-180; Francis 2004, 346.) Korkealaatuisen tilintarkastuksen varmistaminen edellyttää, että tilintarkastuksen laatua ohjeistetaan sekä valvotaan ulkoisen riippumattoman osapuolen toimesta (Tomperi 2018, 25).

### 3.2.1 Tilintarkastusvalvonnan valvontatyylit: Kaltevan pinnan viitekehys

Aikaisemmat ulkoisen tilintarkastusvalvonnan valvontatyylit keskittyvät tutkimustulokset ovat havainneet tilintarkastusvalvonnan toteuttaman valvontatyylin olevan yhteydessä tilintarkastusstandardien noudattamiseen ja tätä kautta tilintarkastuksen laatuun (Johnson ym. 2019; Dowling ym. 2018). Valvontatyylillä tarkoitetaan tapaa, jolla valvontaviranomaiset toteuttavat valvontastrategiaansa tilintarkastusvalvonnan tavoitteiden saavuttamiseksi. Valvontatyylit voi vaihdella tilintarkastajien kanssa yhteistyössä suoritettavasta vuorovaikutuksellista valvontaprosessista (*collaborative enforcement style*) valvontaviranomaisten suorittamaan pakottavaan valvontatyylin (*coercive enforcement style*). (McAllister 2010.)

Dowlingin ym. (2018) esittämän kaltevan pinnan viitekehysten (*slippery slope*) mukaan tilintarkastusvalvonnan käyttäessä valtaansa yhteistyössä tilintarkastajien kanssa kehittyi osapuolten välille luottamussuhde, mikä lisää tilintarkastajien vapaaehtoista sääntelyn noudattamista. Sen sijaan ulkoisen tilintarkastusvalvonnan käyttäessä valtaansa pakottavasti, luottamuksen kehittyminen osapuolten välillä estyy ja tilintarkastajat noudattavat sääntelyä pakotettuina. (Dowling ym. 2018; ks. myös Kirchler, Hoelz & Wahl 2008.) Kaltevan pinnan viitekehys esitetty kuviossa 2.



**Kuvio 2** Kaltevan pinnan viitekehys (mukaillen Dowling ym. 2018, 358.)

Tilintarkastusvalvonnan toteuttaessa valvontaa aktiivisesti yhteistyössä tilintarkastajien kanssa, nähdään tilintarkastusvalvonnalla olevan positiivinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun. Ulkoinen tilintarkastusvalvonta pyrkii osallistavassa valvontatyylissä vaikuttamaan tilintarkastajien laatua parantaviin toimenpiteisiin muun muassa palautteen ja parhaiden toimintatapojen kouluttamisen kautta. Valvontaviranomaisten laaduntarkastusprosessit toteutuvat jatkuvassa vuoropuhelussa tilintarkastajien kanssa, minkä jälkeen

valvontaviranomaiset muodostavat näkemyksensä tilintarkastusprosessin onnistumisesta. (Dowling ym. 2018.) Sen sijaan pakottavalla valvonnalla nähdään olevan suunnittelemattomia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun. Pakottavassa valvontatyylissä valvontaviranomaiset suhtautuvat joustamattomasti noudatettaviin tilintarkastusstandardeihin sekä sääntöihin. Näin ollen valvontaviranomaiset arvioivat myös tilintarkastajien toteuttamia toimenpiteitä tiukasti. Kaltevan pinnan viitekehysten (*slippery slope*) mukaan kyseisessä valvontatyylissä tilintarkastajat noudattavat tilintarkastusstandardeja ja muuta sääntelyä pakotettuina. Pakotettu sääntelyn noudattamisen taso nähdään syntyvän silloin, kun tilintarkastajan toiminta tilintarkastusprosessissa perustuu osittain oletuksiin siitä, kuinka he kokevat valvojan tulkitsevan asetuksia. (Dowling ym. 2018.) Tilintarkastajien käyttäessä ponnisteluja sääntelyn noudattamisen todistamiseen valvontaviranomaisille, ei kyseisillä ponnisteluilla ole havaittu olevan aina positiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun yksittäisissä tilintarkastustoimeksiannoissa (Johnson ym. 2019).

### **3.2.2 Tilintarkastusvalvonnan vaikutus tilintarkastusprosessiin**

Ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla nähdään olevan lisäarvoa tuottava vaikutus tilintarkastuksessa (Johnson ym. 2019; Dowling ym. 2018). Aikaisemman tieteellisen tutkimuksen perusteella on havaittu, että ulkoisen tilintarkastusvalvonnan seurauksena tilintarkastusyhteisöjen sisäinen laadunvalvonta on parantunut huomattavasti. Lisäksi ulkoisen tilintarkastusvalvonnan toteuttaman valvontaprosessin kautta on mahdollista tunnistaa ongelmia, jotka muuten voi jäädä huomaamatta. (Dowling ym. 2018.) Tilintarkastusyhteisöt ovat investoineet merkittäviä resursseja sisäiseen laadunvalvontaan sekä suorittamiin tilintarkastustoimenpiteisiin vastatakseen ulkoisen tilintarkastusvalvonnan odotuksiin sekä osoittaakseen sääntelyn noudattamisen ulkoiselle tilintarkastusvalvonnalle (Johnson ym. 2019). Laadunvalvonnan havaintojen perusteella puutteet tilintarkastuksessa ovat vähentyneet laaduntarkastusten seurauksena. Erityisesti ulkoisen laadunvalvonnan vaikutus tilintarkastuksen laatuun on nähtävillä ensimmäisinä vuosina laadunvalvonnan aloittamisen jälkeen. (Church & Shefchik 2012; Carcello ym. 2011.) Lamoreauxin (2016, 315) tutkimuksen perusteella ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla on positiivinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun asiakkaan riskitasosta riippumatta. Myös DeAngelon (1981)



mukaan tilintarkastusvalvonnan ollessa vähäistä, on olemassa riski, että tilintarkastusyhteisöt noudattavat sääntelyä heikosti. Tilintarkastussääntelyn noudattamista voidaan pitää yhtenä merkittävänä tekijänä tilintarkastuksen laatua arvioidessa (Knechel ym. 2013).

Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan positiivista yhteyttä tilintarkastuksen laatuun on myös kyseenalaistettu. Tilintarkastusyhteisöt ovat kehittäneet dokumentointijärjestelmiä ja toimintatapoja vastatakseen valvontaviranomaisten näkemyksiin laadukkaasta tilintarkastusprosessista. Kyseisten toimintatapojen ei kuitenkaan nähdä itsessään lisäävän tilintarkastusprosessin luotettavuutta. (Johnson ym. 2019.) Tilintarkastusprosessin kaikkien vaiheiden dokumentointi aiheuttaa paljon sellaista työtä, mikä ei liity asiakastyöhön ja kyseiset tilintarkastusprosessin vaiheet voivat osoittautua raskaiksi prosesseiksi tilintarkastustoimeksiannossa (Kailiala 2015, 96). Tilintarkastusvalvontaa on kritisoitu siitä, että se keskittyy jäseneltyyn tilintarkastusprosessiin sekä tilintarkastuksen yksityiskohtiin. Tilintarkastajien keskittyessä pieniin yksityiskohtiin ja dokumentointiin, lisää tämä riskiä siitä, että kokonaiskuvan hahmottaminen merkittävien väärinkäytösten tunnistamiseksi voi heikentyä. (Dowling ym. 2018.) Daugherty & Tervo (2010) havaitsivat kuitenkin eroavaisuuksia laadunvalvonnan seurauksista tilintarkastusyhteisöjen kesken. Erityisesti pienet tilintarkastusyhteisöt kokevat ulkoisen laadunvalvonnan aiheuttavan negatiivisia vaikutuksia tilintarkastuskäytäntöihin, kun taas isommat tilintarkastusyhteisöt kokevat laaduntarkastusten vaikutukset myönteisempiä.

Tilintarkastajien asiantuntemusta ja ammatillista harkintaa voidaan pitää tilintarkastuksen arvona. Tilintarkastussääntelyn noudattamisella voidaan parantaa tilintarkastajien harkintaa, mutta se ei voi korvata sitä. Tilintarkastajan tulee aina analysoida toimeksiantoja sekä vaadittavia toimenpiteitä toimeksiantokohtaisesti luotettavan tilintarkastuksen johtopäätösten aikaansaamiseksi. (Knechel 2016.) Tilintarkastusvalvonnan keskittymistä yksityiskohtaisiin, normeihin perustuviin tilintarkastustoimenpiteisiin on kritisoitu siitä, että tilintarkastajien mahdollisuus käyttää ammatillista harkintaa toimeksiannoissa on vähentynyt (Dowling ym. 2018). Johnsonin ym. (2019) tutkimuksessa nousikin esille, että tilintarkastajat noudattavat sääntelyä välttääkseen valvontarangaistuksia sen sijaan, että olisivat samaa mieltä valvontaviranomaisten kanssa sääntelyn noudattamisen vaikutuksista tilintarkastuksen laatuun. Tilintarkastajien keskittyessä valvontariskin vähentämiseen

toimenpiteillä, jotka eivät ammatillisen harkinnan mukaan vähennä tilintarkastuksen riskiä, voi olla negatiivinen vaikutus tilintarkastustoimeksiantojen olennaisten riskien sekä väärinkäytösten tunnistamisessa tulevaisuudessa.

Ammatillista harkintaa tarkastellessa on huomioitava myös tilintarkastajien ja tilintarkastusvalvonnan näkökulmaerot. Tilintarkastajat ja tilintarkastuksen valvojat voivat olla eri mieltä tarkastuksesta mutta voivat molemmat saavuttaa yhtä oikeita ja päteviä johtopäätöksiä tarkastusprosessista sekä tarkastuksen lopputuloksesta. (Knechel 2016.) Tilintarkastajat kritisoivat tilintarkastusvalvonnan kumoavan tilintarkastajien päätöksiä usein sopimattomasti (Daugherty & Tervo 2010). Church & Shefchik (2012) havaitsivat, että erityisesti suurissa tilintarkastusyhteisöissä työskentelevät tilintarkastajat ovat eri mieltä valvojien tekemistä tulkinnoista. Tilintarkastuksen yksittäisten päätösten oikeellisuutta voi olla haastavaa jälkikäteen todistaa ja tapausten ennakkotulkinta voi erota merkittävästi jälkikäteen tarkastettavista valvontapäätelmistä. Tulkinnot tapauksissa voivat poiketa, vaikka valvontaviranomaiset olisivat itse suorittaneet ennakkotulkinnan. (Knechel ym. 2013.) Erot tulkinnoissa voivat aiheuttaa niin sanottujen varjostandardien kehittymisen, mitkä voivat poiketa muodollisista asetetuista standardeista (Knechel 2016). Gloverin, Prawittin ja Draken (2015) tutkimuksessa huomattiin, että tilintarkastajat vähentävät yleisesti hyväksytyjä, tilintarkastusstandardien mukaisia analyysimenetelmiä työssään, mikäli menetelmillä ei ole riittävää tarkkuutta antaa todisteita tilintarkastuksen toteuttamisesta jälkikäteen tehtäville valvontatoimenpiteille. Analyysimenetelmien on todistettu olevan tehokas tarkastustyökalu tilintarkastusevidenssin saamiseksi sekä mahdollisten väärinkäytösten löytämiseksi. Tällaisten analyysimenetelmien soveltamatta jättäminen voikin heikentää tilintarkastuksen laatua.

Tilintarkastajien joutuessa puolustamaan valvontaviranomaisille ratkaisujaan, jotka aiheutuvat prosessien heikkouksista, mutta millä ei ole tilintarkastuksen onnistumisen kannalta huomattavaa vaikutusta, voi olla sekä tilintarkastuksen laatuun, että tilintarkastajien ammattiasemaan merkittäviä seurauksia. Tällaiset ammatillisen harkinnan rajoittamisen seuraukset voivat ulottua niin yleisön luottamukseen tilintarkastajia kohtaan kuin tilintarkastajien ammatilliseen kehitykseen, osaamiseen sekä työtyytyväisyyteen. (Knechel 2016.) Tilintarkastustoimenpiteiden keskittyessä valvontariskin hallintaan ammatillisen

harkinnan käytön sijaan, voi olla negatiivisia vaikutuksia lahjakkaiden tilintarkastajien säilyttämiseen ammatissa muun muassa lisääntyneiden paineiden sekä työn mielekkyyden vähenemisen vuoksi (Johnson ym. 2019). Kuitenkin DeFond ja Lennox (2011) havaitsivat tutkimuksessaan, että ulkoisen tilintarkastusvalvonnan seurauksena tilintarkastusalalta on poistunut erityisesti heikkolaatuista tilintarkastusta suorittavat tilintarkastajat. Näin ollen tilintarkastusvalvonnan vaikutus tilintarkastajan ammattiin on parantanut yleisesti tilintarkastusmarkkinoilla tarjottavan tilintarkastuksen laatua. Lisäksi Vuopalan (2015b, 62) mukaan tilintarkastuksen valvonta lisää tilintarkastuksen kustannuksia ja kustannuspaine tulisi saada siirrettyä tilintarkastuspalkkioihin tilintarkastusalan kannattavuuden säilyttämiseksi. Lisääntyneitä tilintarkastustoimenpiteitä ja tilintarkastuspalkkioita tulisi kuitenkin arvioida saatujen hyötyjen ja kustannusten kautta. Jos tilintarkastuksen epäonnistumisen mahdollisuus on alhainen, on mahdollista, että tilintarkastuksen laatuun panostetaan liikaa saavutettuihin etuihin nähden. (Francis 2004.)

### **3.2.3 Tilintarkastusvalvonnan vaikutus tilintarkastusasiakkaisiin**

Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan nähdään parantavan taloudellisen raportoinnin uskottavuutta sekä sijoittajien luottamusta tilinpäätöstä ja tilintarkastusta kohtaan (Lamoreaux 2016; Gipper ym. 2015). Tilintarkastusasiakkaat ja ulkoiset sidosryhmät arvostavat tilintarkastussääntelyn noudattamista tilintarkastustoimeksiannoissa sekä puhtaan valvontaraportin vastaanottamista tilintarkastustoimeksiantojen laaduntarkastuksista. Tilintarkastusvalvonnalla nähdään olevan myös negatiivisia vaikutuksia tilintarkastajien ja asiakkaiden välisiin suhteisiin. Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan seurauksena tilintarkastajat kokevat joutuvansa perustelemaan tilintarkastusvalvonnasta aiheutuneita lisääntyneitä materiaalityöntöjä sekä kasvaneita tilintarkastuspalkkioita asiakkailleen. Aikaisempien tutkimuslöydösten perusteella on kuitenkin havaittavissa, että asiakkaat eivät ole halukkaita maksamaan lisämenettelyistä, joita tilintarkastajat suorittavat tilintarkastusvalvonnan valvontariskien hallitsemiseksi. (Johnson ym. 2019.)

DeAngelon (1981) mukaan suurten tilintarkastusyhteisöjen on helpompi säilyttää riippumattomuus tarkastettavasta kohteesta, koska yksittäisen asiakkaan taloudellinen merkitys ei ole niin suuri kuin pienissä tilintarkastusyhteisöissä. Lisäksi suuremmissa

tilintarkastusyhteisöissä heikkolaatuisen tilintarkastuksen seurauksena syntyvät mainehaitat ovat suuremmat, minkä vuoksi heillä on kannustin suorittaa korkealaatuisia tilintarkastuksia. Samankaltaisia tuloksia on löydettävissä myös muiden tutkimusten perusteella, joiden mukaan isoilla tilintarkastusyhteisöillä on mahdollisuus suurempaan riippumattomuuteen tilintarkastusasiakkaista (Choi, Kim, Kim & Zang 2010). Koska aikaisempien tutkimusten perusteella (mm. Knechel 2016; Watkins ym. 2004; DeAngelo 1981) riippumattomuus nähdään yhtenä avaintekijöistä tilintarkastuksen laatua määriteltäessä, voidaan tilintarkastusyhteisön koon arvioida olevan yksi merkittävä osa-alue tilintarkastuksen laatua tarkasteltaessa. Choin ym. (2010) mukaan tilintarkastusvalvonnan tulisi kiinnittää erityistä huomiota pienten tilintarkastusyhteisöjen toimenpiteiden valvontaan, sillä ne ovat suuriin tilintarkastusyhteisöihin verrattuna taloudellisesti riippuvaisempia yksittäisistä asiakkaistaan. Tämän seurauksena tilintarkastuksen laatu voi vaarantua puutteellisten tilintarkastustoimenpiteiden vuoksi.

Todellisen tilintarkastuksen laadun paranemisen lisäksi ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla on löydetty olevan myös merkittävä vaikutus yleisön käsitykseen tilintarkastuksen laadusta. Tilintarkastuksen laadun ollessa vaikeasti havaittavissa, nähdään tilintarkastusvalvonnan julkaisemien raporttien parantavan yleisön tietoisuutta laadukkaasta tilintarkastuksesta sekä vahvistavan tätä kautta uskottavuutta tilintarkastajia kohtaan. (Francis 2004.) Johnson ym. (2018) löysivät tutkimuksessaan päinvastaisen vaikutuksen julkisten raporttien seurauksista. Tilintarkastusyhteisöjen maine heikkeni sekä tilintarkastuspalkkiot laskivat samana päivänä, jolloin tilintarkastusvalvonnalla oli mahdollisuus julkaista raportti havaitsemistaan kontrolliheikkouksista kyseisissä tilintarkastusyhteisöissä. Näin ollen julkisella raportilla nähtiin olevan tilintarkastajien mainetta heikentäviä vaikutuksia. Offermannsin & Peekin (2011) mukaan tilintarkastusvalvonnan raporttien katsotaan olevan uskottava tietolähde, joka antaa tietoa nykyisestä sekä tulevasta tilintarkastuksen laadusta (Lamoreaux 2016, 316). Sen sijaan Lennoxin ja Pittmanin (2010) tutkimuksen mukaan tilintarkastusvalvonnan raporteilla tunnustetaan olevan vähäinen informaatioarvo tilintarkastuksen laadusta tilintarkastusasiakkaille, eivätkä tutkijat havainneet muutoksia tilintarkastajien asiakasmäärissä saatuaan positiivisen tai negatiivisen tilintarkastusvalvonnan raportin.

### 3.3 Yhteenveto

Tilintarkastuksen voidaan katsoa olevan ensisijaisesti tarkoitettu vahvistamaan eri sidosryhmien luottamusta yritystä sekä yrityksen taloudellista informaatiota kohtaan. Tilintarkastuksen lähtökohdat pohjautuvat päämies-agenttiteoriaan, jossa tilintarkastaja toimii valvojan roolissa varmentaessaan yrityksen talouden ja hallinnon lainmukaisuutta (Jensen & Meckling 1976). Myös tilintarkastajan ja toimeksiantajan välille voi syntyä päämies-agenttiristiriitä, mitä tilintarkastuksen sääntelyllä sekä valvonnalla pyritään ehkäisemään (Watts & Zimmerman 1983). Tilintarkastuksen laadunvalvonnan tavoitteena on yhdenmukaistaa tilintarkastuksen laatua sekä varmistaa riittävän korkea tilintarkastuksen taso tarkastettavissa toimeksiannoissa. Erityisesti tilintarkastusvalvonnan merkitys korostui maailmanlaajuisten tilinpäätösraportointiin liittyvien skandaalien myötä, jolloin sidosryhmien luottamus tilintarkastusta kohtaan heikentyi merkittävästi. Riippumattoman, ulkoisen tilintarkastusvalvonnan ensisijainen tarkoitus on lisätä tilintarkastusjärjestelmän uskottavuutta sekä säilyttää sidosryhmien luottamus yritysten taloudellista informaatiota kohtaan. (Offermanns & Vanstraelen 2014; Lennox & Pittman 2010.)

Teoreettiseen viitekehyksen kautta muodostuu käsitys tilintarkastuksen laadun monitulkintaisuudesta sekä ristiriitaisista tutkimustuloksista ulkoisen laadunvalvonnan yhteydestä tilintarkastuksen laatuun. Tilintarkastuksen laadulle ei ole löydettävissä yhtenäistä määritelmää ja sidosryhmät painottavat eri osa-alueita laadukkaan tilintarkastuksen pohjana (mm. Knechel ym. 2013; Francis 2011). Tutkimustiedon perusteella tilintarkastuksen laadun voidaan katsoa muodostuvan muun muassa tilintarkastajan osaamisesta, riippumattomuudesta sekä tilintarkastusprosessin onnistumisesta (mm. Knechel & Shefchik 2014; Watkins ym. 2004; DeAngelo 1981). Lisäksi tilintarkastusalan ammattikirjallisuus on painottanut erityisesti tilintarkastuksen yhdenmukaisuutta tilintarkastusstandardien kanssa laadukkaan tilintarkastuksen määrittäjänä (Watkins ym. 2004).

Ulkoinen laadunvalvonta keskittyy valvomaan, että tilintarkastajat toimivat kaikessa harjoittamassaan toiminnassa tilintarkastuslain sekä näihin kytkeytyvien säännösten mukaisesti (Patentti- ja rekisterihallitus 2018a). Tutkimustulokset ovat osoittaneet, että

tilintarkastusvalvonnan toteuttamalla valvontatyylillä on havaittu olevan yhteyksiä tilintarkastussääntelyn noudattamiseen (Johnson ym. 2019; Dowling ym. 2018). Dowlingin ym. (2018) esittämän kaltevan pinnan viitekehyksen (*slippery slope*) mukaan tilintarkastuksen laatua on mahdollisuus parantaa tilintarkastusvalvonnan toteuttaessa valvontastrategiaansa yhdessä tilintarkastajien kanssa (*collaborative enforcement style*). Sen sijaan valvonnan ollessa tiukkaa ja joustamatonta (*coercive enforcement style*) noudattavat tilintarkastajat sääntelyä pakotettuina. Tämän seurauksena tilintarkastajien toiminta perustuu oletuksiin siitä, kuinka valvontaviranomaiset tulkitsevat asetuksia todellisten laatua parantavien toimenpiteiden sijaan.

Teorian pohjalta voidaan olettaa, että ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla on positiivisia yhteyksiä tilintarkastuksen laatuun. Tutkimukset ovat todistaneet, että tilintarkastusyhteisöt ovat kehittäneet tarkastustoimenpiteitään sääntelyä ja laadunvalvonnan näkökulmia laajemmin huomioon ottaviksi. Lisäksi tilintarkastusyhteisöjen sisäinen laadunvalvonta on kehittynyt ulkoisen laadunvalvonnan seurauksena, mikä osaltaan ylläpitää korkeaa laatua tilintarkastustoimeksiannoissa. (Mm. Johnson ym. 2019; Church & Shefchik 2012; Carcello ym. 2011.) Tutkimustulokset eivät kuitenkaan ole täysin yksimielisiä ja tilintarkastusvalvonnalla on havaittu olevan myös tilintarkastuksen laatua kyseenalaistavia vaikutuksia. Tilintarkastukset ovat muuttuneet standardimuotoisemmiksi sekä enemmän yksityiskohtia painottaviksi. Tämän seurauksena toimeksiانتokohtainen liikkumavara sekä ammatillisen harkinnan käytön mahdollisuus tilintarkastusprosessissa on vähentynyt. (Mm. Johnson ym. 2019; Dowling ym. 2018; Glover ym. 2015.) Lisäksi aiempien tutkimustulosten perusteella on havaittavissa, että tilintarkastusvalvonnalla voi olla negatiivisia vaikutuksia tilintarkastajan ammattiin hakeutumiseen sekä ammatissa pysymiseen (Johnson ym. 2019; Knechel 2016).

Yhtenäisiä tutkimustuloksia ei ole löydettävissä myöskään ulkoisen laadunvalvonnan vaikutuksista tilintarkastuksen uskottavuuteen asiakkaiden ja muiden sidosryhmien keskuudessa. Tutkimustulokset ovat todistaneet, että tilintarkastusasiakkaiden tietoisuus laadukkaasta tilintarkastuksesta on lisääntynyt. Tämän seurauksena myös uskottavuus tilintarkastusta kohtaan on vahvistunut. (Mm. Lamoreaux 2016; Gipper ym. 2015; Francis 2004.) Teorian pohjalta voidaan havaita myös negatiivisia tutkimuslöydöksiä, kuten

tilintarkastusyhteisöille aiheutuneita mainehaittoja sekä asiakkaansuhteiden heikentymistä muun muassa lisääntyneiden tilintarkastuspalkkioiden vuoksi (Johnson ym. 2018).

## 4 TUTKIELMAN EMPIIRISEN OSION TOTEUTTAMINEN

Tässä pääluvussa käsitellään tarkemmin tutkimuksen empiirisen osion toteuttamista. Pääluvun aluksi esitellään tutkimusaineisto ja kootaan haastateltavien taustatiedot yhteen. Toisessa alaluvussa kuvataan tutkimuksen aineistonkeruumenetelmänä käytetty teemahaastattelu sekä haastattelujen toteuttaminen. Kolmannessa alaluvussa tarkastellaan aineiston analyysimenetelmää. Viimeisessä alaluvussa pohditaan tutkimuksen luotettavuutta sekä tutkimukseen liittyviä eettisiä kysymyksiä.

### 4.1 Tutkimusaineisto ja haastateltavien taustatiedot

Tämä tutkimus toteutettiin suomalaisilla tilintarkastusmarkkinoilla toimivien tilintarkastajien keskuudessa. Suomessa tilintarkastusmarkkinoita hallitsee vahvasti sekä liikevaihdon, että henkilöstön lukumäärän perusteella tarkasteltuna neljä suurinta Big Four -yhtiötä: PricewaterhouseCoopers (PwC), KPMG, Ernst & Young (EY) sekä Deloitte. Tilintarkastusalan kakkosketjun muodostavat BDO Oy, Revico Grant Thornton Oy, Nexia Oy, Oy Tuokko Ltd, RSM Audit Sum Oy sekä Pohjois-Suomen Tilintarkastus Oy. Lisäksi Suomessa toimii pienempiä tilintarkastusyhteisöjä kuten myös suuri joukko itsenäisiä tilintarkastajia sekä ei-täysipäiväisesti toimivia tilintarkastajia. (Kailiala 2015, 82.)

Tutkimusaineisto koostuu yhdeksän auktorisoidun tilintarkastajan haastattelusta, joista kaikki haastateltavat työskentelivät eri tilintarkastusyhteisöissä haastatteluhetkellä. Auktorisoitu tilintarkastaja on suorittanut hyväksytysti HT-, KHT- tai JHT-tilintarkastustutkinnon ja hyväksyminen on merkitty Patentti- ja rekisterihallituksen ylläpitämään tilintarkastusrekisteriin. Vain hyväksytyt tilintarkastajat voivat toimia päävastuullisina tilintarkastajina tilintarkastustoimeksiannoissa. Jokainen tutkimukseen osallistunut haastateltava toimii päävastuullisena tilintarkastajana jossakin toimeksiannossaan, mitä pidettiin edellytyksenä tutkimukseen osallistumiselle. Maantieteellisesti tutkimuksen haastateltavat työskentelevät eri puolilla Suomea ja haastateltavien toimipiste sekä pääasiallinen asiakaskunta sijaitsevat Suomessa. Tilintarkastukseen vaikuttava lainsäädäntö vaihtelee eri maiden välillä, minkä vuoksi



suomalaisilla tilintarkastusmarkkinoilla toimimista pidettiin tutkimuksen kannalta perusteltuna rajauksena.

Tutkimusaineistossa pyrittiin haastattelemaan tilintarkastajia erikokoisista tilintarkastusyhteisöistä monipuolisen näkökulman saamiseksi. Yhdeksästä haastattelusta koostuvasta tutkimusjoukosta kaksi haastateltavaa tilintarkastajaa työskenteli Big Four-tilintarkastusyhteisöissä, neljä tilintarkastajaa työskenteli tilintarkastusalan kakkosketjuun kuuluvissa keskisuurissa tilintarkastusyhteisöissä ja kaksi tilintarkastajaa pienissä tiintarkastusyhteisöissä. Lisäksi yksi haastateltavista toimi itsenäisenä tilintarkastajana. Haastateltavien työkokemusvuodet tilintarkastuksesta vaihtelivat 6 vuodesta 31 vuoteen. Lisäksi haastattelun taustatiedoista nousi esille, että kuudella haastateltavista tilintarkastajista oli kokemusta työskentelystä neljässä suurimmassa Big Four-tilintarkastusyhteisöissä. Taulukossa 1 on koottu haastateltavien tilintarkastajien taustatietoja.

**Taulukko 1** Haastateltavien tilintarkastajien taustatiedot

Tilin- tarkastaja	Auktorisointi	Työkokemus tilintarkastuksesta	Tilintarkastus- yhteisön koko	Haastattelun kesto	Haastattelun toteutus
T1	HT	30 vuotta	Itsenäinen tilintarkastaja	45 min	kasvotusten
T2	KHT, HT	17 vuotta	Keskisuuri	25 min	kasvotusten
T3	HT	6 vuotta	Keskisuuri	35 min	puhelimitse
T4	KHT, HT	20 vuotta	Suuri	30 min	kasvotusten
T5	KHT, HT	10 vuotta	Keskisuuri	40 min	kasvotusten
T6	KHT, HT	14 vuotta	Suuri	35 min	kasvotusten
T7	KHT, HT	13 vuotta	Pieni	50 min	puhelimitse
T8	KHT, HT	7 vuotta	Pieni	-	sähköpostitse
T9	KHT, HT	31 vuotta	Keskisuuri	-	sähköpostitse

Haastattelun taustatiedoissa pyydettiin lisäksi kuvailemaan kokemusta laaduntarkastuksesta, mutta laaduntarkastukseen osallistuminen ei ollut valintakriteerinä tutkimukseen osallistumiselle. Viisi haastateltavista (T1, T4, T5, T7 ja T9) olivat olleet laaduntarkastuksen kohteena, joista kaksi (T4 ja T5) olivat olleet Patentti- ja rekisterihallituksen suorittaman laaduntarkastusprosessin kohteena. Lisäksi seitsemän haastateltavista olivat olleet osallisena toimeksiannossa, joka on ollut laaduntarkastuksen kohteena sekä kahdeksan haastateltavista olivat työskennelleet tilintarkastusyhteisössä, joka on heidän työskentelyaikanaan ollut laaduntarkastuksen kohteena. Kahdella haastateltavista (T3 ja T8) ei ollut kokemusta laaduntarkastustoimeksiannon osallistumisesta. Haastatteluista nousi lisäksi esille, että

kolme haastateltavista (T2, T4 ja T9) ovat toimineet sisäisinä laaduntarkastajina tilintarkastusyhteisöissään. Lisäksi yhdellä haastateltavista on kokemusta KHT-yhdistyksen laatutoimikunnassa toimimisesta.

## 4.2 Haastattelujen toteutus

Sellaisen kvalitatiivisen tutkimuksen, jossa interventio on pyritty minimoimaan, yleisimpiä aineistonkeruumenetelmiä ovat haastattelu, havainnointi sekä valmiit aineistot ja dokumentit (Creswell & Creswell 2018, 185). Tämä tutkimus toteutettiin haastattelututkimuksena, jota voidaan pitää tavoitteellisena, tutkijan toimesta toteutettavana tiedonkeruumenetelmänä. Haastattelututkimus toteutetaan suorassa vuorovaikutuksessa tukittavan kanssa, minkä perusteella tutkija pyrkii saamaan selville mahdollisimman olennaisia ja luotettavia tietoja tutkimuksen tavoitteen saavuttamiseksi. (Eskola & Vastamäki 2010, 26-27.) Haastattelututkimuksen vuorovaikutus muodostuu ihmisten sanoista ja niiden kielellisestä merkityksestä sekä tulkinnasta (Hirsjärvi & Hurme 2008, 48).

Haastattelu aineistonkeruumenetelmänä mahdollistaa sellaisten haastateltavien valinnan tutkimuskohteeksi, kenellä on kokemusta tulkittavasta ilmiöstä tai tietoa tutkittavasta aihealueesta (Tuomi & Sarajärvi 2009, 75). Haastattelututkimuksessa ei pyritä saamaan laajan otoksen kautta tilastollisia yleistyksiä, vaan ensisijaisesti syventämään ymmärrystä tutkittavasta ilmiöstä pienemmän harkinnanvaraisen näytteen kautta. Tämä on tyypillistä laadulliselle tutkimukselle, missä keskitytään usein tutkimaan ja analysoimaan syvällisesti määrältään pientä kohdejoukkoa. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 58-59; Eskola & Suoranta 2003, 18.) Tässä tutkimuksessa haastateltiin auktorisoituja, päävastuullisena toimivia tilintarkastajia tutkielman tavoitteen saavuttamiseksi. Kohdejoukko on valittu harkinnanvaraisesti, sillä auktorisoiduilla tilintarkastajilla voidaan olettaa olevan merkittävä asiantuntijuus sekä kokemus tutkittavaan aihepiiriin liittyen.

Haastattelututkimus jaotellaan yleensä tutkimuksen strukturointiasteen perusteella erilaisiksi haastattelutyypeiksi. Strukturoinnin asteen määrittää, kuinka tiukasti haastattelukysymykset ovat muotoiltu etukäteen ja kuinka paljon haastatteliija ohjaa haastattelutilannetta. Haastattelutyypit voivat vaihdella tiukasti strukturoidusta haastattelusta avoimeen,

strukturoimattomaan haastatteluun. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 208-209.) Tässä tutkimuksessa aineisto kerättiin puolistrukturoidun haastattelun eli teemahaastattelun avulla. Teemahaastattelussa aihepiirit ovat ennalta määrätty, mutta haastattelutyyppi antaa tilaa tutkijan toteuttaa haastattelukysymykset haastattelutilanteen edellyttämällä tavalla. Teemahaastattelun avulla tutkija voi varmistua, että tutkimuksen tavoitteen kannalta olennaiset, ennalta laaditut aihealueet tulevat käsiteltyä haastattelutilanteessa. (Eskola & Vastamäki 2010, 28.) Teemahaastattelu valikoitui tämän tutkimuksen aineistonkeruumenetelmäksi, sillä tilintarkastajien näkökulmia ja kokemuksia tutkittavasta ilmiöstä on mahdollista saada laajemmin esille, kun haastattelun kulku ei ole täysin ennakkoon määriteltä (ks. Hirsjärvi & Hurme 2008, 16).

Teemahaastattelussa haastattelutilanne etenee keskustelun omaisesti, ennalta suunnitellun kysymyshahmotelman mukaisesti (liite 1). Ennalta suunniteltu kysymyshahmotelma sisältää keskeiset etukäteen valitut teema-alueet, jotka pohjautuvat tutkimuksen viitekehukseen eli aikaisempaan teoreettiseen tutkimukseen aiheesta. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 75; Hirsjärvi & Hurme 2008, 66.) Tässä tutkielmassa kysymyshahmotelma pohjautui erityisesti Dowlingin ym. (2018) esittämään kaltevan pinnan viitekehukseen. Kysymyshahmotelman tavoitteena on varmistaa haastattelutilanteen sujuvuus sekä auttaa tutkijaa käsittelemään kaikki tutkimuksen kannalta tarpeelliset kysymykset haastattelutilanteessa (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 108).

Teemahaastattelun etuna on sen mahdollistama joustavuus, sillä etukäteen laadittuja kysymyksiä ja asiiasältöjä on mahdollista kohdentaa tutkimusongelmien kannalta merkittäviin aihealueisiin haastattelun edetessä. Näin ollen teemahaastattelu mahdollistaa etukäteen laadittujen teema-alueiden syventämisen tutkimusintressin mukaisesti. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 87-88.) Lisäksi joustavuutta menetelmässä lisää mahdollisuus vaihtaa käsiteltävien aiheiden järjestystä haastattelutilanteen vaatimalla tavalla. Teemahaastattelun kautta on mahdollista selvittää vastausten taustalla olevia motiiveja sekä käytännön kokemuksia haastateltavien esimerkkien perusteella. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 35; 68.) Huomioitavaa on, että teemahaastattelun tutkimustulosten luotettavuutta saattaa kuitenkin heikentää tutkittavien taipumus antaa sosiaalisesti toivottavia vastauksia haastattelutilanteessa (Hirsjärvi ym. 2009, 206).

Tutkielman haastateltavia lähestyttiin haastattelupyynnöllä sähköpostitse. Haastattelupyynnössä kerrottiin lyhyesti haastattelijan tausta, tutkimuksen tavoite sekä tutkimuksen toteutustapa. Haastattelupyynnot lähetettiin yksitellen kohdehenkilöille, eikä haastattelukutsun saaneilla ollut mahdollisuutta nähdä muita haastattelupyynnön vastaanottajia. Haastattelupyynnot lähetettiin hyvissä ajoin etukäteen, jotta haastateltavilla oli riittävästi aikaa päättää tutkimukseen osallistumisesta. Lisäksi haastattelun toteuttamistavassa sekä haastatteluajkojen järjestämisessä pyrittiin olemaan joustavia, jotta haastateltavat pystyivät osallistumaan haastattelututkimukseen mahdollisimman vaivattomasti.

Haastattelututkimuksessa haastateltavien määrään ei ole yksiselitteistä ohjetta vaan sopiva haastatteluiden määrä on tutkimuskohtainen. Tutkimuksen onnistumisen kannalta on tärkeää, että aineiston kautta on mahdollista saada riittävästi tietoa tutkittavasta ilmiöstä. Riittävä aineistokokoa voidaan tarkastella aineiston kylläntymisen kautta. Haastattelumäärää voidaan pitää riittävänä, kun uudet haastattelut eivät tuota enää tutkimusongelman kannalta uutta tietoa. (Eskola & Suoranta 2003, 61-62.) Tutkielman haastatteluissa oli havaittavissa haastatteluaineiston kylläntymistä, joten tutkimusjoukoksi muodostunutta yhdeksää haastattelua voidaan pitää tutkimuksen kannalta onnistuneena.

Haastattelut toteutettiin heinä- ja syyskuun välisenä aikana vuonna 2019. Haastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina haastateltavien toivomaa haastattelutapaa käyttäen. Haastatteluista viisi toteutettiin haastateltavien työpaikoilla kasvotusten sekä kaksi puhelimitse. Lisäksi kahden haastateltavan toiveesta haastattelu järjestettiin sähköpostitse haastateltavien kiireisten aikataulujen vuoksi. Tutkimusaineisto muodostui yhteensä yhdeksästä auktorisoidun tilintarkastajan haastattelusta. Kasvotusten ja puhelimitse tehdyt haastattelut toteutettiin heinä- ja elokuussa, sähköpostihaastattelut vastaanotettiin syyskuussa. Haastateltavien pyynnöstä kysymyshahmotelma (liite 1) lähetettiin haastateltaville noin viikko ennen haastattelun toteutusta, jotta haastateltavilla oli mahdollisuus tutustua ennalta käsiteltäviin haastattelukysymyksiin. Teemahaastattelussa haastattelijan on mahdollista poiketa kysymyshahmotelman mukaisesta kysymysjärjestyksestä sekä esittää lisäkysymyksiä vastausten täsmentämiseksi (Koskinen ym. 2005, 104). Haastattelutilanteissa toteutettiin molemmat mahdollisuudet

haastattelutilanteen edellyttämällä tavalla. Haastatteluiden kesto vaihteli 25 – 50 minuutin välillä. Kaikki kasvotusten ja puhelimitse toteutetut haastattelut nauhoitettiin haastateltavien suostumuksella. Haastattelun aluksi pyydettiin lupa haastattelun nauhoittamiselle ja kerrottiin haastattelun taustatiedot, kuten haastattelun tarkoitus sekä haastattelun toteuttaminen anonymisti haastateltavan nimen ja tilintarkastusyhteisön nimen suhteen. Lisäksi haastateltavalle selvennettiin mahdollisuus olla vastaamatta kaikkiin kysymyksiin sekä lopettaa haastattelu haluamassaan vaiheessa. Tällä pyrittiin turvaamaan tutkittavien osallistumisen vapaaehtoisuus ja itsemääräämisoikeus, joita pidetäänkin vahvoina tutkimuseettisinä normeina (Kuula 2011, 86-87). Kaikki haastateltavat vastasivat kaikkiin haastattelukysymyksiin sekä suorittivat haastattelun loppuun asti.

Haastattelun aluksi haastateltavilta kysyttiin taustatietoina kokemusta tilintarkastuksen tehtävistä sekä laaduntarkastuksesta. Taustatietojen selvittämisen jälkeen haastattelussa esitettiin kysymyksiä teoreettisen viitekehyksen pohjalta. Aluksi selvitettiin tilintarkastajien näkökulmia tilintarkastuksen laadusta sekä tilintarkastussäätelystä. Tämän jälkeen haastateltavat pohtivat ulkoisen tilintarkastusvalvonnan vaikutusta tilintarkastusprosessiin ja tilintarkastusalalle. Haastattelun lopuksi haastateltavilla oli mahdollisuus kommentoida vapaasti aihepiiriin liittyen. Kysymyshahmotelma (liite 1) mukaili osittain Dowlingin ym. (2018) tutkimuksen haastattelukysymyksiä mutta kysymyshahmotelmaa täydennettiin tämän tutkimuksen kannalta olennaisilla lisäkysymyksillä. Kysymyshahmotelman avulla haastattelut sujuivat luontevasti ja kaikki tutkimuksen kannalta tarpeelliset aihealueet tulivat käsiteltyä.

Kaikkien haastatteluiden äänitallenteet litteroitiin eli puhtaaksikirjoitettiin tekstimuotoon. Litterointi suoritettiin kahden päivän sisällä haastattelutilanteen järjestämisestä, jolloin tutkijalla oli haastattelutilanne vielä tuoreessa muistissa. Litteroinnin yhteydessä haastatteluaineisto anonymisoitiin ja haastatteluaineistosta muutettiin peitekoodeiksi kaikki tunnistettavissa oleva tieto haastateltavan yksityisyyden varmistamiseksi.

### 4.3 Aineiston analyysi

Aineiston analyysillä pyritään tiivistämään tutkimuksessa kerätty aineisto kadottamatta sen sisältämää informaatiota. Aineiston analyysin tavoitteena on selkeyttää aineistoa sekä tuottaa uutta tietoa tutkittavasta ilmiöstä. (Eskola & Suoranta 2003, 137.) Tämän tutkimuksen aineisto analysoitiin käyttämällä laadullisen tutkimuksen perusanalyysimenetelmää sisällönanalyysia. Sisällönanalyysi on tekstianalyysia, jossa tekstistä pyritään etsimään analyysin kautta merkityksiä. Tässä tutkielmassa tekstianalyysin pohjana toimivat kerätyt haastatteluaineistot. Sisällönanalyysin tavoitteena on järjestää tutkimuksen aineisto selkeään ja tiiviiseen muotoon säilyttäen kaikki olennainen tieto aineistosta. Analyysin kautta on mahdollista löytää ymmärrettäviä sekä luotettavia johtopäätöksiä tutkittavasta ilmiöstä. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 103;117-122; Erlingsson & Brysiewicz 2017, 94.)

Sisällönanalyysi voidaan jakaa kolmeen analyysimuotoon perustuen teorian rooliin tutkimusaineiston analyysissa; aineistolähtöiseen, teorialähtöiseen sekä teoriaohjaavaan analyysiin. Aineistolähtöisessä analyysissa pyritään luomaan tutkimusaineistosta uusi teoreettinen kokonaisuus, eikä aikaisemmin tunnistetuilla teorioilla ole tutkimuksen analysoinnissa vaikutusta. Näin ollen aiemmin löydetyillä havainnoilla tai tiedolla tutkittavasta aihealueesta ei ole mitään yhteyttä analyysin toteuttamisen tai lopputuloksen kanssa. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 108-109.) Analyysimenetelmän etuna voidaan pitää tutkimustiedon hankkimista tutkimukseen osallistuvilta ilman, että tutkijan ennakkoletuksilla on vaikutusta hankittujen tietojen analysoinnissa (Hsieh & Shannon 2005, 1279-1280). Aineistolähtöisen analyysin haasteena kuitenkin on, kuinka tutkija pystyy kontrolloimaan, että aineiston analyysi tapahtuu vain aineiston tiedonantojen perusteella (Tuomi & Sarajärvi 2018, 108-109). Sen sijaan teorialähtöinen analyysi nojautuu aiemmin tunnustettuun valmiiseen teoriaan ja aikaisemmin tunnustettu teoria pyritään testaamaan uudessa kontekstissa. Tutkimuksessa kuvataan kyseinen teoria, joka toimii pohjana muun muassa tutkimuksen käsitteiden määrittelyssä. Teoriaohjaavassa analyysissa aikaisemman tiedon perusteella tunnustettu teoria ohjaa aineiston analyysia. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 110-111; Eskola 2001, 137.)

Tämän tutkimuksen sisällönanalyysi toteutettiin teoriaohjaavaan analyysin avulla, mitä voidaan pitää kahden edellä mainitun analyysitavan välimaastona. Teoriaohjaavassa analyysissä teoria toimii aineiston analyysin apuna, mutta analyysi ei pohjaudu suoraan teoriaan. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 109-110.) Analyysimenetelmässä aikaisempi teoria ohjaa aineiston pohjalta tehtävää analyysia ja teoria voi auttaa keskittymään paremmin tavoiteltuihin tutkimuskysymyksiin. Kyseistä analyysimenetelmää voidaan hyödyntää olemassa olevan teorian vahvistamiseen tai laajentamiseen. Näin ollen teoriaohjaavassa analyysissä aikaisemman teoreettisen tiedon vaikutus on tunnistettavissa mutta teorian testaamisen sijaan analyysillä pyritään aikaisempaa teoriaa täydentäviin uusiin löydöksiin. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 109-110; Hsieh & Shannon 2005, 1281.)

Teoriaohjaava analyysi aloitetaan aineistolähtöisesti ja analyysin edetessä löydökset liitetään aikaisempiin teoreettisiin käsitteisiin. Teoriaohjaavassa analyysissä ei ole olemassa selkeää ohjetta siitä, milloin teoria otetaan ohjaamaan päättelyä. Kyseistä päätöstä voidaan pitää tutkijakohtaisena päätöksenä aineiston edellytykset huomioiden. (Tuomi & Sarajärvi 2018, 113; 133.) Tässä tutkimuksessa haastatteluaineiston analyysin taustalla toimii tutkielman teoreettisessa viitekehyksessä esitetty tilintarkastuksen laatuun vaikuttava teoria. Lisäksi erityisesti Dowlingin ym. (2018) tutkimuksessa esitettyä kaltevan pinnan viitekehystä hyödynnettiin haastatteluaineiston tulosten analysoinnissa. Analyysin edetessä aineistosta löydetty havainnot liitettiin kaltevan pinnan viitekehysten oletukseen (ks. Dowling ym. 2018) analyysitulosten syventämiseksi.

Tässä tutkielmassa teoriaohjaava sisällönanalyysi aloitettiin tutustumalla litteroituun haastatteluaineistoon kattavasti. Tutkimusaineistoon syvennettiin lukemalla tekstimuotoisia haastatteluita useaan kertaan läpi, jonka jälkeen haastateltavien vastauksia ryhmiteltiin teoreettisen viitekehysten pohjalta laadittuihin teema-alueisiin. Teema-alueiden ryhmittelyssä käytettiin värikoodeja haastatteluaineiston uudelleen järjestämiseksi. Kyseistä vaihetta voidaan kutsua teemoitteluksi, jonka jälkeen varsinainen analyysivaihe aloitetaan. Ryhmittelyn jälkeen tutkimusaineistoa ryhdyttiin tiivistämään ja jäsentämään tutkimuskysymyksiä vastaaviksi, säilyttäen kaikki olennainen tieto aineistosta. Analyysin tehtävänä on tiivistää aineistoa siten, että sen informaatioarvo kasvaa (ks. Eskola 2001, 145-146). Tutkimusaineistosta pyrittiin etsimään samankaltaisuuksia sekä eroavaisuuksia



aineiston analyysin yhteydessä. Tässä vaiheessa teoria otettiin aktiivisesti mukaan haastatteluaineiston analyysiin ja aineistoa tulkittiin aikaisemmin teoriasta nousseiden käsitteiden ja päätelmien kanssa. Analyysin perusteella tehdyt johtopäätökset koottiin tutkielman empiirisiin tuloksiin tutkimuskysymyksiin perustuvan jaottelun mukaisesti. Lisäksi analyysin perusteella tehtyjä johtopäätöksiä verrattiin aikaisempaan teoreettiseen viitekehukseen tutkittavasta aihealueesta. Tulkintoja haastatteluaineistosta pyrittiin havainnollistamaan sekä tekemään läpinäkyväksi lisäämällä tutkielman esitettyihin tuloksiin suoria lainauksia haastatteluaineistosta.

#### **4.4 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi**

Tutkimuksella pyritään tuottamaan uutta tietoa, johon tutkimuksen lukijat voivat luottaa. Tutkimuksen luotettavuutta arvioidaan usein validiteetin ja reliabiliteetin kautta. Perinteisesti validiteetti ilmaisee, kuinka hyvin tutkimuksessa käytetty tutkimusmenetelmä mittaa juuri sitä tutkittavaa tapausta, mitä sen on tarkoituskin mitata. (Hirsjärvi ym. 2009, 231.) Validiteettia voidaan arvioida laadullisessa tutkimuksessa tarkastelemalla sitä, tutkitaanko tutkimuksessa todella ilmiötä, mitä on tarkoituskin tutkia sekä sopiiko käytetty tutkimusmenetelmä kyseisen ilmiön tutkimiseen. Tutkimuksen validiteetti voidaan jakaa sisäiseen ja ulkoiseen validiteettiin. Sisäisellä validiteetilla tarkoitetaan tulkinnan sisäistä loogisuutta ja ristiriidattomuutta, kun taas ulkoisella validiteetilla tarkoitetaan tulosten yleistettävyyttä. Sen sijaan tutkimuksen reliabiliteettia laadullisessa tutkimuksessa voidaan arvioida tutkimustulosten toistettavuudella eri metodeilla ja eri ajankohtina. (Koskinen ym. 2005, 253-255.) Reliabiliteetti ja validiteetti ovat syntyneet määrällisen tutkimuksen piirissä ja käsitteiden mielekkyyttä laadullisen tutkimuksen arvioijana onkin kritisoitu (Tuomi & Sarajärvi 2018, 119).

Koskisen ym. (2005, 254) mukaan käytännössä validi tieto perustuu siihen, että tutkija osoittaa tulkintansa perustuvan oikeisiin haastattelulausumiin sekä havaintoihin. Tutkimuksen validiteettia on pyritty parantamaan lisäämällä tutkimustuloksiin suoria lainauksia haastateltavilta, minkä avulla varmistetaan tutkimusaineistosta tehtyjä johtopäätöksiä sekä tulkintoja. Suoria lainauksia esittämällä on pyritty lisäämään analyysin läpinäkyvyyttä ja mahdollistamaan tutkimuksen lukijan toteuttaa omia tulkintojaan

aineistosta. Lisäksi Hirsjärven ja Hurmeen (2008, 189) mukaan tutkimuksen validiteettia voidaan arvioida lähteiden luotettavuudella eli edustavatko tutkittavat henkilöt tutkimuksen kannalta oikeaa ryhmää. Tässä tutkimuksessa tutkittavien henkilöiden suorittamat tilintarkastustutkinnot tarkastettiin Patentti- ja rekisterihallituksen hallinnoimasta tilintarkastusrekisteristä, jotta pystyttiin varmistumaan, että tilintarkastajat ovat laillisesti hyväksytyjä tilintarkastajia. Lisäksi tutkittaville ilmoitettiin tutkimukseen osallistumisen edellytykset etukäteen. Näin ollen varmistuttiin, että tutkittavat edustavat tutkimuksen kannalta oikeaa tutkimusryhmää. Sen sijaan tutkimustulosten yleistettävyydellä on rajoitteita tässä tutkimuksessa. Aineisto muodostui yhdeksästä haastattelusta, mitä voidaan pitää yleistämisen kannalta ongelmallisena. Suurempi aineistokoko saattaisi johtaa toisenlaiseen tulokseen. Toiminta-analyttisessä tutkimuksessa ei kuitenkaan lähtökohtaisesti pyritä tuottamaan yleistettävää tietoa vaan keskitytään enemmän käyttökelpoisen tiedon tuottamiseen (Lukka 1991, 170). Tutkimustulosten käyttökelpoisuutta voidaan perustella sillä, että haastateltavat tilintarkastajat olivat hyvin kiinnostuneita tutkimustuloksista. Lisäksi ulkoisen tilintarkastusvalvonnan keskittäminen Patentti- ja rekisterihallitukselle on suhteellisen tuore ilmiö, jonka vuoksi tilintarkastusala voi hyötyä tutkimustuloksista.

Tutkimuksen luotettavuutta arvioidessa tulee tiedostaa tutkijan vaikutus tutkimuksen aineistonhankintaan sekä tulkintoihin. Tutkimuksen luotettavuuden parantamiseksi tutkija pyrkii tulkitsemaan aineistoa mahdollisimman puolueettomasti tunnistaakseen tutkittavien aidot ajatukset tutkimusaineistosta. Kuitenkin on huomioitava, että tutkija on aina osa tutkimusprosessia ja tutkijan subjektiiviset näkemykset vaikuttavat tutkimukseen muun muassa käsitteiden valinnan ja aineiston hankinnan vaiheissa. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 186-189.) Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tutkijan tulee pystyä antamaan lukijalleen riittävästi tietoa aineistonkeruusta sekä havaintojen ja tulkintojen tuottamisesta, jotta lukija voi arvioida tulkintojen syntymistä (Koskinen ym. 2005, 258). Tutkimuksen luotettavuuden parantamiseksi haastattelutilanteiden eteneminen sekä aineiston analyysimenetelmä on pyritty kuvaamaan mahdollisimman kattavasti. Lisäksi haastattelujen pohjana käytetty kysymyshahmotelma on esitetty liitteessä 1. Haastatteluaineiston kuvaamisella sekä haastattelun vaiheiden avaamisella on pyritty parantamaan tutkimuksen toistettavuutta, jota voidaan pitää yhtenä tieteellisen tutkimuksen lähtökohtana. Sen sijaan rajoitteita toistettavuudelle asettaa tilintarkastusosalalla tapahtuva jatkuva muutos, eikä havaintojen

täydellinen toistettavuus olisi myöhemmin enää mahdollista. (ks. Hirsjärvi & Hurme 2008, 186.) Lisäksi tutkimuksen luotettavuutta on pyritty lisäämään rakentamalla kysymyshahmotelma siten, että samantyyllisiä kysymyksiä kysyttiin eri muodossa haastattelun edetessä. Luotettavien tutkimustulosten saamiseksi haastattelutilanteessa esitettiin tarkentavia lisäkysymyksiä haastateltavien näkökulmien varmentamiseksi. Luotettavuutta tarkastellessa on huomioitava, että kahdessa sähköpostitse toteutetuissa haastatteluissa tarkentavien lisäkysymysten esittäminen ei ollut mahdollista. Löydökset sähköpostihaastatteluista olivat kuitenkin samansuuntaisia muiden haastatteluiden kanssa, joten haastateltavien voidaan olettaa ymmärtäneen kysymykset muiden haastateltavien tavoin. Sähköpostihaastattelun rajoitteiden vuoksi sähköpostihaastattelun tutkimustuloksia analysoitiin soveltuvin osin.

Tutkimus toteutettiin teemahaastatteluna auktorisoiduille tilintarkastajille, joilla on merkittävä asiantuntijuus aihepiiriin liittyen. Tutkimuksen kohderyhmää ja tutkimusmenetelmää voidaan pitää tutkimuksen kannalta onnistuneena. Huomioitavaa on, että teemahaastattelun tutkimustulosten luotettavuutta saattaa kuitenkin heikentää tutkittavien taipumus antaa sosiaalisesti toivottavia vastauksia haastattelutilanteessa (Hirsjärvi & Hurme 2008, 35). Kyseistä riskitekijää pyrittiin vähentämään korostamalla tutkimuksen toteutusta täysin anonymisti sekä tilintarkastajan, että tilintarkastusyhteisön nimen suhteen. Aineiston riittävyttä laadullisessa tutkimuksessa voidaan tarkastella aineiston kylläntymisen kautta (Eskola & Suoranta 2003, 62). Tutkimusaineistossa oli havaittavissa kylläntymistä eli haastattelutulokset alkoivat toistaa itseään. Tämän perusteella aineiston voidaan ajatella olevan tutkimusongelman selvittämisen kannalta riittävä. Tutkimustulokset olivat samankaltaisia riippumatta teemahaastattelun toteutustavasta, joten tällä ei nähty olevan merkittävää vaikutusta tutkimustulosten laatuun. Tutkimuksen luotettavuutta pyrittiin parantamaan kokoamalla haastatteluaineisto erikokoisissa tilintarkastusyhteisöissä työskentelevien haastatteluista. Lisäksi tutkimuksen luotettavuutta voidaan perustella sillä, että tämän tutkimuksen löydökset ovat osittain yhdenmukaisia aikaisemmin teoreettisessa viitekehyksessä esitettyjen tutkimustulosten kanssa, vaikka kyseiset tutkimukset ovat toteutettu eri kontekstissa.

Tutkimuksen luotettavuuden ja uskottavuuden varmistamiseksi tutkimuksen toteutuksessa tulee noudattaa hyvää tieteellistä käytäntöä. Hyvään tieteelliseen käytäntöön kuuluu olennaisesti eettisten näkökulmien huomiointi tutkimuksen toteutuksessa. (Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2012, 6.) Tutkimuksessa eettiset näkökulmat pyrittiin huomioimaan kaikissa tutkimuksen vaiheissa. Tutkimukseen osallistuville kerrottiin tutkimuksen tavoite ja olennaiset tutkimukseen liittyvät tiedot sekä haastattelupyynnössä, että ennen haastattelun aloittamista. Tällä pyrittiin varmistamaan, että kaikki haastateltavat ovat ymmärtäneet tutkimuksen tarkoituksen sekä oman roolinsa tutkimuksessa. Tutkittaville annettiin mahdollisuus keskeyttää tutkimus haluamassaan vaiheessa ja olla vastaamatta kaikkiin haastattelukysymyksiin. Tällä pyrittiin turvaamaan tutkittavien osallistumisen vapaaehtoisuus ja itsemääräämisoikeus, joita pidetään vahvoina tutkimuseettisinä normeina (Kuula 2011, 86-87). Lisäksi haastateltavilta pyydettiin lupa tutkimushaastattelun äänittämiselle ennen haastattelun aloittamista.

Aineiston anonymisoinnilla tarkoitetaan yksilöityjen tunnistettavissa olevien tietojen poistamista tutkimusaineistosta. Anonymisoinnin jälkeen ulkopuolinen ei pysty päättämään, ketä yksittäisiä henkilöitä tutkittavat ovat. (Kuula 2011, 200-201.) Tutkittaville korostettiin useassa vaiheessa tutkimuksen toteutumista anonymisti sekä tilintarkastajan nimen, että tilintarkastusyhteisön nimen suhteen. Samassa yhteydessä tutkittaville esiteltiin jaottelu, jonka mukaan tutkittavien tiedot tullaan esittämään tutkielmassa. Haastattelut toteutettiin luottamuksellisesti tutkijan ja haastateltavan välillä kahden kesken. Lisäksi yhdessä haastattelussa oli mukana kaksi haastateltavan työntekijää haastateltavan toiveen mukaisesti. Anonymiteetin varmistamiseksi vain tutkija käsitteli haastattelussa kerättyjä tietoja. Haastatteluaineiston litteroinnin yhteydessä kaikki tilintarkastajien tunnistettavissa oleva tieto anonymisoitiin. Tutkimuksen empiirisessä osiossa sekä tuloksissa haastateltavat esiteltiin peitekoodeja käyttäen (ks. Kuula 2011, 215). Peitekoodeina haastateltavista käytettiin viittauksia T1-T9. Näillä toimenpiteillä varmistettiin, ettei haastatteluaineisto tai tutkielma paljasta haastateltavien tunnistettavia tietoja.

Eettisesti kestäviin tutkimuskäytäntöihin kuuluu aineiston huolellinen säilyttäminen (Kuula 2011, 241). Haastatteluaineisto säilytettiin huolellisesti tutkijan toimesta, eikä ulkopuolisilla

ollut mahdollista päästä aineistoon käsiksi. Lisäksi tutkimuksessa huomioitiin muiden tutkijoiden työ esittämällä aikaisemmat tutkimukset totuudenmukaisesti sekä viittaamalla tutkimuksiin asianmukaisten lähdeviitteiden kautta. Lisäksi tutkimus toteutettiin rehellisesti ja huolellisesti tiedeyhteisön tunnustamia toimintatapoja noudattaen. (Ks. Tutkimuseettinen neuvottelukunta 2012, 6.)

## 5 TUTKIELMAN EMPIIRISET TULOKSET

Tässä pääluvussa kuvataan empiirisen haastatteluaineiston tulokset. Tulokset jaotellaan neljään alalukuun tutkimuskysymyksiä mukaillen. Ensimmäisessä alaluvussa esitellään haastateltavien näkemykset tilintarkastuksen laadusta. Toisessa alaluvussa muodostetaan käsitys laadunvalvonnan vaikutuksesta tilintarkastussääntelyn noudattamisen tasoon tutkimustulosten perusteella. Tuloksissa tilintarkastajien näkemyksiä peilataan kaltevan pinnan viitekehyksen teoriaan. Kolmannessa alaluvussa esitellään tutkimuslöydöksiä ulkoisen laadunvalvonnan vaikutuksesta tilintarkastusprosessiin sekä tilintarkastajien ammatillisen harkinnan käyttöön. Tulosten viimeisessä alaluvussa käsitellään haastateltavien tilintarkastajien näkemyksiä siitä, millainen vaikutus ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla on tilintarkastusalalle sekä tilintarkastuksen uskottavuuteen.

### 5.1 Tilintarkastuksen laatu

Aikaisempien tutkimustulosten perusteella (mm. Knechel ym. 2013; Francis 2011) tilintarkastuksen laatu ei ole yksinkertaisesti todettavissa. Tutkimuksen aluksi oli tärkeää ymmärtää, millaiseksi tutkimuksen haastateltavat kokevat laadukkaan tilintarkastuksen. Tilintarkastuksen laadun määritelmä vaihteli haastateltavien tilintarkastajien keskuudessa. Suurin osa haastateltavista määritteli tilintarkastuksen laadun sen perusteella, onko tarkastustoimenpiteiden perusteella pystytty varmistumaan siitä, ettei yrityksen taloudellinen raportointi tai hallinto sisällä olennaisia virheitä (T1, T3, T5, T6, T7 ja T8). Haastateltavat korostivat laadukkaan tilintarkastuksen ilmenevän ns. oikeanlaisen tilintarkastuskertomuksen antamisena, mitä voidaan pitää melko teknisenä näkemyksenä tilintarkastuksen laatua tarkasteltaessa. Lisäksi yksi tilintarkastaja (T6) nosti tilintarkastuksen riippumattomuuden erittäin tärkeäksi tilintarkastuksen laatua määrittäväksi tekijäksi, mikä tukee perinteistä DeAngelon (1981) tilintarkastuksen laadun määritelmää.

Tilintarkastajan rooli tilintarkastuksen laadun varmistajana nousi kaikkien haastateltavien vastauksista tärkeimmäksi lähteeksi laadukkaan tilintarkastusprosessin suorittamisessa.

Tilintarkastajan ammatillinen osaaminen sekä halu noudattaa sääntelyä olivat keskeisiä tekijöitä tilintarkastuksen laatua tarkasteltaessa haastatteluiden perusteella.

*”Jos tilintarkastaja ei itse noudata sitä sääntelyä, eikä sitä laatua halua tehdä tai pysty jostain syystä tekemään niin ei se laatu silloin voi olla mikään korkea, että siinä mielessä se on varmaan tietysti tärkein.”* (Tilintarkastaja 3)

Tilintarkastuksen suorittaminen tilintarkastusstandardien ja muiden säädösten mukaisesti toimi kolmen haastattelun perusteella olennaisena tilintarkastuksen laatua määrittävänä tekijänä (T2, T4, T5). Tilintarkastajien mukaan tilintarkastus on laadukasta silloin, kun kaikkia tilintarkastukselle asetettuja vaatimuksia on noudatettu tilintarkastusprosessissa. Kyseistä näkemystä voidaan pitää yhdenmukaisena legalistisen näkökulman kanssa, mikä korostaa lakien ja määräysten asemaa sekä niiden noudattamisen valvontaa yhteiskunnallisten etujen saavuttamiseksi. Näin ollen legalistisen näkökulman mukaan laadukas tilintarkastus nojaa ensisijaisesti lakien ja asetusten huomioimiseen tilintarkastuksessa. (Ks. Hyvönen, Järvinen, Näsi, Pellinen & Rahko 2011, 104; Nobes & Parker 2006, 59.) Lisäksi tilintarkastusstandardien ja -säädösten merkitys tilintarkastuksen laadun käsitteen yhtenäistäjänä sekä tilintarkastusalan pelisääntöjen asettajana tunnustettiin kaikkien haastateltavien vastauksissa. Huolimatta tilintarkastajien legalistisesta näkemyksestä, tilintarkastuksen laadun nähtiin kuitenkin olevan enemmän riippuvainen tilintarkastajasta ja sen suorittamasta työstä kuin asetetuista säädöksistä.

Lisäksi kaksi tilintarkastajaa (T5, T7) nostivat esille asiakkaan näkökulman laadukkaasta tilintarkastuksesta. Haastateltavien mukaan olisi tärkeää huomioida, että myös asiakkaan tulee kokea tilintarkastusprosessi laadukkaaksi. Tilintarkastajan tulisi pyrkiä tuottamaan lisäarvoa tilintarkastusprosessiin esimerkiksi jakamalla omaa asiantuntemustaan tilintarkastusasiakkaalleen tilintarkastusprosessin aikana. Tätä voidaan pitää *value for money* -ajatteluun pohjautuvana näkökulmana, joka usein haastaa tai on ristiriidassa legalistisen näkemyksen kanssa (ks. Hyvönen ym. 2011). Tilintarkastus nähdään nykyisin palveluammattina, ja yritykset odottavat tilintarkastajilta pelkän laillisuusvalvonnan lisäksi myös sparrausta sekä asiantuntijuuden jakamista erilaisissa yrityksen kohtaamissa tilanteissa (Sviili 2016b, 12).

## 5.2 Tilintarkastussäätelyn noudattaminen

Tilintarkastusstandardien ja muun tilintarkastussäätelyn noudattamista tilintarkastusprosessissa voidaan pitää merkittävänä osana korkealaatuista tilintarkastusta (Knechel ym. 2013). Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan keskeisenä tehtävänä on valvoa, että tilintarkastajat suorittavat tilintarkastustyönsä tilintarkastuslain, tilintarkastusstandardien sekä muun tilintarkastusta koskevan säätelyn mukaisesti (Patentti- ja rekisterihallitus 2019a). Aikaisemmat ulkoisen tilintarkastusvalvonnan valvontatyyliin keskittyvät tutkimukset ovat havainneet tilintarkastusvalvonnan toteuttaman valvontatyylin olevan yhteydessä tilintarkastusstandardien noudattamiseen ja tätä kautta tilintarkastuksen laatuun (Johnson ym. 2019; Dowling ym. 2018). Valvontatyylillä tarkoitetaan tapaa, jolla valvontaviranomainen toteuttaa valvontastrategiaansa sekä toimii vuorovaikutuksessa valvottavien osapuolten kanssa. Pakottavassa valvontatyylissä (*coercive enforcement style*) valvontaviranomainen nähdään etäiseksi toimijaksi, joka tulkitsee säätelyn noudattamista tiukasti. Sen sijaan osallistavassa valvontatyylissä (*collaborative enforcement style*) valvontaviranomainen on joustava ja toimii yhteistyössä valvottavien kanssa päätelmien aikaansaamiseksi. (May & Wood 2003.) Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan vaikutusta tilintarkastussäätelyn noudattamiseen tasoon tarkastellaan analysoimalla tutkimustuloksia kaltevan pinnan viitekehyksen kautta (Dowling ym. 2018; ks. myös Kirchler ym. 2008). Viitekehyksen hyödyntämiseksi tutkimuksessa tulee aluksi selvittää, millaiseksi tilintarkastajat kokevat ulkoisen tilintarkastusvalvonnan toteuttaman valvontatyylin.

Haastatteluiden perusteella on huomattavissa tilintarkastajien kokevan ulkoisen tilintarkastusvalvonnan toteuttavan valvontastrategiaansa enemmän pakottavasti tilintarkastajien kanssa yhteistyössä toteutettavien valvontatoimenpiteiden sijaan. Haastateltavien mukaan tilintarkastusvalvonnan keskittäminen Patentti- ja rekisterihallitukselle on tehnyt ulkoisen tilintarkastusvalvonnan entistä etäisemmäksi sekä tiukemmaksi toimijaksi. Tämä oli havaittavissa esimerkiksi laaduntarkastuskäytäntöjen muutoksessa. Patentti- ja rekisterihallituksen toimesta suoritettavaan laaduntarkastusprosessiin osallistuneet (T4 ja T5) totesivat, että laaduntarkastusprosessin aikana vuoropuhelu tilintarkastajan ja valvonnan edustajan välillä puuttui lähes kokonaan. Myös muilla tilintarkastajilla käsitys keskitetystä laadunvalvonnasta oli hyvin samanlainen.



Haastateltavat kokivat, että nykyisin yhteistyö ulkoisen tilintarkastusvalvonnan kanssa on erittäin vähäistä. Sen sijaan aikaisemmin tilintarkastajilla oli mahdollisuus antaa selvityksiä laaduntarkastukseen valituista toimeksiannoista sekä suullisesti, että kirjallisesti laaduntarkastusprosessin aikana (T1, T2 ja T7). Lisäksi tilintarkastajat kuvailivat ulkoisen tilintarkastusvalvonnan mukaisten laaduntarkastusten olevan nykyisin hyvin yksityiskohtaisiin sidottua sekä käytännön työstä eriytyntä (T1, T3, T6 ja T7).

*”Siitä on tullut niin semmosta, tavallaan yksityiskohtiin sidottua. — tai siis aika paljon asioita tehdään PRH:n pelossa.”* (Tilintarkastaja 6)

Erityisesti pienten ja keskisuurten tilintarkastusyhteisöjen haastateltavat kokivat Patentti- ja rekisterihallituksen suorittamat laaduntarkastusprosessit standardeihin keskittyviksi sekä viranomaistyyppisiksi. Näin ollen ulkoisen laadunvalvonnan toimintatapa koettiin ensisijaisesti laillisuusperiaatteeseen nojautuvaksi. Haastateltavat kritisoivat laaduntarkastusprosessin muuttumista etäiseksi tietokoneen välityksellä suoritettavaksi prosessiksi, jonka aikana tilintarkastajat ovat täysin tietämättömiä laaduntarkastusprosessin kulusta. Lisäksi kolmella haastateltavalla oli yleinen käsitys, että ulkoisen tilintarkastusvalvonnan laaduntarkastajat ovat vielä hyvin tietämättömiä käytännön tilintarkastustyöstä, mikä aiheuttaa haasteita entisestään laaduntarkastusprosessissa (T2, T3 ja T7).

*”Ilmeisesti heillä on paljon tiukempi linja ja — siellä semmoset ihmiset tekee sitä tarkastusta, jotka ei ymmärrä paljoa siitä käytännön työstä.”* (Tilintarkastaja 3)

Sen sijaan suurten yhtiöiden tilintarkastajat nostivat esille, että ulkoisen tilintarkastusvalvonnan haasteet liittyvät ulkoisen tilintarkastusvalvonnan tarpeen selkeyttämiseen tilintarkastajille ja muille sidosryhmille (T4 ja T6).

*”PRH:lla on vielä hiukan tekemistä sen oman roolin selkeyttämisessä ja olemassaolon kommunikoinnissa kaikille sidosryhmille.”* (Tilintarkastaja 4)

Tilintarkastajat kokivat, että Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonta ei ole pystynyt vielä perustelemaan kattavasti laadunvalvontansa perusteita ja lähtökohtia tilintarkastajille. Suuressa tilintarkastusyhteisössä työskentelevä tilintarkastaja (T6) kritisoi

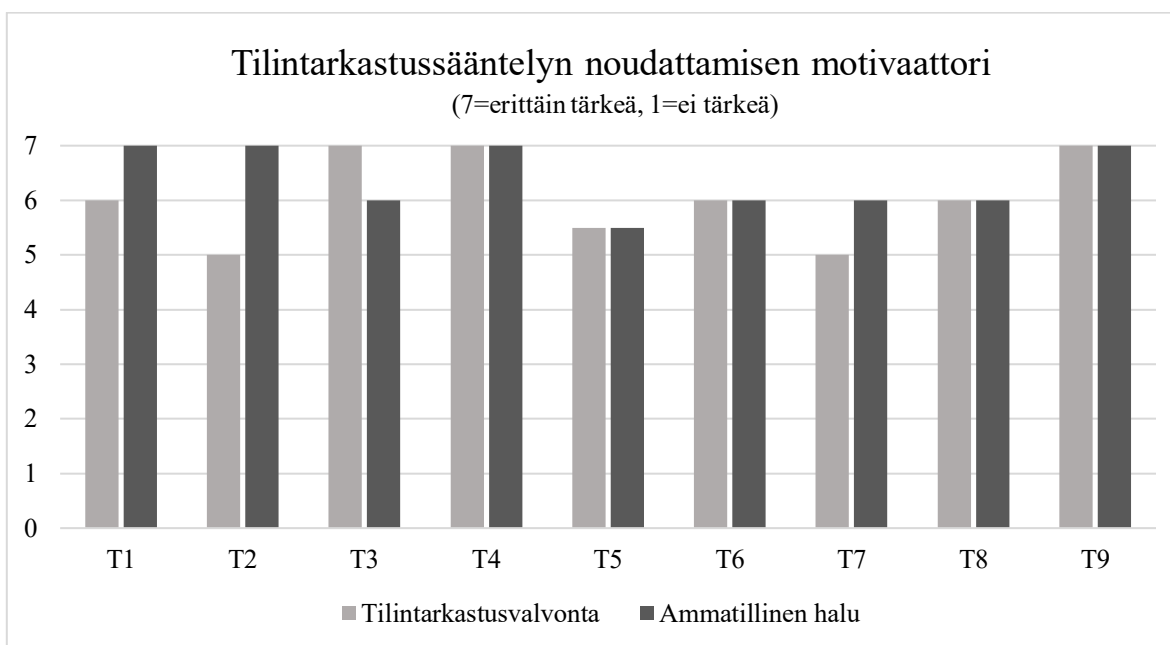
laaduntarkastukseen valittujen toimeksiantojen keskittymistä pieniin tytäryhtiöihin suurten pörssiyhtiöiden kokonaisuuksien sijaan, mikä ei ole hänen näkökulmastaan aina perusteltua. Myös pienissä tilintarkastusyhteisöissä työskentelevät tilintarkastajat (T7 ja T8) nostivat esille, että kaikki vaadittavan tilintarkastussäätelyn mukaiset toimenpiteet eivät ole pieniin yhtiöihin sopivia. Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan tulisi pystyä mukauttamaan laaduntarkastuksen vaatimuksia tilintarkastetun yhtiön koon mukaan.

Valvontaviranomaisen toteuttamat valvontatoimet heijastavat valvontaviranomaisen käyttämää valvonnan tyyliä (Dowling ym. 2018). Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan merkitys tilintarkastuksen laadun varmistamisessa nähtiin kaikkien haastateltavien mielestä rajoittuvan valvojan rooliin, eikä tilintarkastajien vastauksista korostunut Patentti- ja rekisterihallituksen määrittämä ohjauksen ja kehittämisen tehtävä tilintarkastusalalla. Haastateltavien vastausten perusteella etukäteen tapahtuva tilintarkastajien ohjaaminen sekä kehittäminen on jäänyt vähäiseksi ja tilintarkastajien on mahdollisuus kehittyä vain kiinnittämällä huomiota laaduntarkastusten tulosten myötä esille nousseisiin virheisiin (T2, T3, T6, T7 ja T9). Dowlingin ym. (2018) esittämän kaltevan pinnan viitekehyksen mukaan osallistavassa valvontatyylissä tilintarkastusvalvonta pyrkii ensisijaisesti vaikuttamaan tilintarkastuksen laatuun koulutuksen ja aktiivisen yhteistyön kautta. Tämä vahvistaa tutkimustuloksia siihen suuntaan, että ulkoisen tilintarkastusvalvonnan valvontatyöli on enemmän pakottava osallistavan valvontatyölin sijaan.

Tilintarkastajien vastauksista oli havaittavissa ristiriita legalistisen ja *value for money* -ajattelun välillä (ks. Hyvönen ym. 2011). Haastateltavat kokivat ulkoisen laadunvalvonnan etäiseksi viranomaisvalvojaksi, eivätkä kokeneet saavansa ulkoisesta laadunvalvonnasta lisäarvoa oman ammattitaitonsa kehityksessä tai tilintarkastusprosessin suorittamisessa. Vain yhdellä haastateltavalla (T5) oli kokemusta osallistumisesta Patentti- ja rekisterihallituksen järjestämään laatuun liittyvään koulutustilaisuuteen, minkä hän koki erittäin hyödylliseksi. Kuitenkin lähes kaikkien tilintarkastajien vastauksista nousi esille, että ulkoisen tilintarkastusvalvonnan keskeinen tehtävä olisi selkeyttää ja ohjeistaa tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia keskeisiä tekijöitä kuten tilintarkastussäätelyn tulkintaa käytännön työssä (T1, T2, T3, T4, T5, T6, T8 ja T9). Haastatteluiden perusteella voidaan kuitenkin todeta, että kyseisen tehtävän toteutus on jäänyt vähäiseksi.

”Heidän pitäisi pystyä ohjeistamaan meitä ja antamaan neuvoja, että miten me tehdään se parhaalla mahdollisella tavalla.” (Tilintarkastaja 2)

Kaltevan pinnan viitekehyksen (*slippery slope*) mukaan tilintarkastusvalvonnan käyttäessä valtaansa voimakkaasti, noudattavat tilintarkastajat tilintarkastussäätelyä pakotettuina. Viitekehyksen perusteella tilintarkastussäätelyn noudattaminen pakotettuna aiheuttaa negatiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun. (Dowling ym. 2018.) Haastatteluiden perusteella tilintarkastajat eivät kuitenkaan kokeneet, että ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla olisi ensisijaista vaikutusta tilintarkastussäätelyn noudattamiseen. Kaikki haastateltavat kokivat tilintarkastusstandardien noudattamisen olennaiseksi osaksi ammatiaan ja ammatillinen halu noudattaa sääntelyä toimi lähes kaikille haastateltaville merkittävimpänä motivaattorina tilintarkastussäätelyn noudattamiselle. Haastateltavien vastaukset tilintarkastussäätelyn noudattamisen motivaattorista on esitetty kuviossa 3.



**Kuvio 3** Tilintarkastussäätelyn noudattamisen motivaattori haastateltavien mukaan

Vain yksi tilintarkastaja (T3) koki ulkoisen tilintarkastusvalvonnan olemassaolon ja mahdollisten rangaistusten toimivan merkittävimpänä syynä tilintarkastussäätelyn noudattamiselle. Kaikkien haastatteluiden perusteella on kuitenkin havaittavissa, että

tilintarkastajien keskuudessa myös ulkoisen tilintarkastusvalvonnan olemassaololla on suuri rooli tilintarkastussäätelyn noudattamisen motivoijana. Yksi haastateltavista (T6) totesi, että tilintarkastusprosessin kannalta tarpeettomalta tuntuvaan työhön saa toteutettua vaivattomammin, kun tiedostaa tilintarkastusvalvonnan olemassaolon ja laaduntarkastusprosessiin joutumisen mahdollisuuden. Erityisesti suurissa tilintarkastusyhteisöissä työskentelevät kokivat oman tilintarkastusyhteisönsä metodologian olevan vahvasti tilintarkastussäätelyyn kytköksissä. Näin ollen he eivät lähtökohtaisesti kokeneet ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla olevan vaikutusta tilintarkastussäätelyn noudattamiseen tilintarkastusprosessissa. (T4 ja T6.) Lisäksi sisäisten laaduntarkastusten korostuminen tilintarkastusyhteisöissä on pienentänyt ulkoisen laadunvalvonnan roolia tilintarkastussäätelyn noudattamisen valvojana.

Kaikki haastateltavat ilmoittivat lukevansa vuosittain laaduntarkastuksissa esille nousseet havainnot ja kiinnittävänsä huomiota aikaisempien vuosien laaduntarkastusten tuloksiin tilintarkastusprosessin suorittamisessa. Laaduntarkastusten tulosten huomioimisella tilintarkastajat pyrkivät vastaamaan ulkoisen laadunvalvonnan vaatimuksiin sen sijaan, että tarkastustoimenpiteillä pyrittäisiin selkeyttämään tilintarkastussäätelyn osaamista. Haastatteluiden perusteella tilintarkastajat keskittyvät erityisesti ulkoisen tilintarkastusvalvonnan vaatimaan yksityiskohtaiseen dokumentointiin, jota ei muuten tilintarkastuksessa katsota aina tarpeelliseksi (T2, T3, T6 ja T7). Tämän perusteella voidaan todeta, että haastateltavat tilintarkastajat ovat vastanneet ulkoisen tilintarkastusvalvonnan vallankäyttöön. Tutkimuksen mukaan tilintarkastajat eivät kuitenkaan koe kyseisillä toimenpiteillä olevan merkittävää positiivista vaikutusta tilintarkastuksen laatuun.

Dowlingin ym. (2018) tutkimustulosten mukaan ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla voi olla tilintarkastuksen laatua heikentäviä vaikutuksia, mikäli laaduntarkastukset keskittyvät yksityiskohtiin tilintarkastuksessa. Kyseisen riskin mahdollisuus oli havaittavissa myös haastateltavien tilintarkastajien vastauksista. Yhteenvetona haastatteluiden perusteella voidaan huomata, että ulkoisen tilintarkastusvalvonnan tulisi pyrkiä selkeyttämään laaduntarkastusten tarkoituksenmukaisuutta, käytännönläheisyyttä sekä välttämään pieniin yksityiskohtiin keskittymistä laaduntarkastusprosessissa. Muussa tapauksessa on olemassa mahdollisuus riskiin, että ulkoisen tilintarkastusvalvonnan toteuttamalla valvontatyylillä voi

olla negatiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun, sillä tilintarkastajat keskittyvät vastaamaan ulkoisen laadunvalvonnan odotuksiin todellista laatua parantavien toimenpiteiden sijaan.

### **5.3 Tilintarkastusprosessi ja tilintarkastajan ammatillinen harkinta**

Tilintarkastajan suorittamilla asianmukaisilla tarkastustoimenpiteillä on tärkeä rooli tilinpäätöksen oikeellisuuden varmistamisessa. Tilintarkastusprosessin onnistumista voidaan pitää yhtenä merkittävänä tekijänä tilintarkastuksen laatua tarkastellessa. Haastattelujen perusteella ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla ei ole ensisijaista vaikutusta tilintarkastajan suorittamiin tarkastustoimenpiteisiin. Tilintarkastajien vastauksista on tunnistettavissa, että tilintarkastajien ammatillinen pyrkimys suorittaa laadukas tilintarkastus toimii merkittävämpinä tekijänä tilintarkastusprosessin toimenpiteille.

*”Suurimman osan työstä kyllä tekisi ihan ilman sitä valvontaa tehdäkseen työn hyvin.”*  
(Tilintarkastaja 6)

Tämän perusteella voidaan havaita, että tilintarkastusstandardien mukaiset tarkastustoimenpiteet ovat pitkälti perusteltuja laadukkaan tilintarkastuksen suorittamiselle, eivätkä valvontatoimenpiteet ole ristiriidassa niiden kanssa. Lisäksi kaikilla haastateltavilla tilintarkastajilla on käytössään sähköinen työkalu, joka ohjaa tilintarkastuksen suorittamista. Tilintarkastajien mukaan sähköinen työkalu sekä käytössä olevat työpaperipohjat sisältävät olennaisen tilintarkastussäätelyn. Näiden perusteella tilintarkastajat pystyvät varmistumaan riittävän kattavasta tilintarkastussäätelyn huomioimisesta tilintarkastusprosessissa. Erityisesti suuremmissa tilintarkastusyhteisöissä työskentelevät kokivat tilintarkastussäätelyn olevan sisällytetty sähköisiin järjestelmiin laajasti (T3, T4, T6 ja T9). Sen sijaan kokoluokaltaan pienemmissä tilintarkastusyhteisöissä työskentelevät kokivat sähköisen työkalun sisältävän heidän tilintarkastustoimeksiantojen kannalta olennaisen säätelyn (T1, T2, T5, T7 ja T8). Kaikkien tilintarkastajien käytössä olevia sähköisen työkalun vaiheita oli mahdollista ohittaa tai poistaa, jos se katsottiin tilintarkastustoimeksiannon kannalta perustelluksi. Kansainvälisen laadunvalvontastandardin ISQC 1 mukaan tilintarkastusyhteisöissä on oltava toimeksiantoja

suorittaessa sellaiset järjestelmät, jotka varmistavat laadun yhdenmukaisuuden sekä ammatillisten standardien ja säädösten noudattamisen toimeksiannoissa (IFAC 2018, 300-310). Haastattelujen perusteella voidaan todeta, että kaikkien haastateltavien tilintarkastusyhteisöt ovat vastanneet laadunvalvontastandardin vaatimuksiin sääntelyn sisältävästä tilintarkastusjärjestelmästä. Sähköisen työkalun mukaisten tarkastustoimenpiteiden suorittaminen nähtiin kaikkien haastateltavien keskuudessa osaksi yrityskulttuurin mukaista toimintatapaa, eikä tilintarkastusvalvonnalla nähty olevan vaikutusta kyseisten toimenpiteiden käyttöön. Kaksi haastateltavista tilintarkastajista nostivat esille, että tilintarkastussääntelyä työpaperipohjissa on laajennettu merkittävästi viimeisinä vuosina (T5 ja T9). Voidaankin todeta, että tilintarkastusyhteisöt ovat kehittäneet järjestelmiään ja työpaperipohjiaan tilintarkastussääntelyä laajemmin huomioon ottavaksi vastatakseen ulkoisen tilintarkastusvalvonnan valvontaan. Tutkimustulokset ovat yhdenmukaisia aikaisempien tutkimustulosten (mm. Johnson ym. 2019) kanssa. Yhteenvetona haastatteluiden perusteella voidaan todeta, että tilintarkastajat suorittaisivat suurimman osan tarkastustoimenpiteistä, vaikka ulkoista tilintarkastusvalvontaa ei olisi. Tutkimuksen perusteella on mahdollisuus havaita tilintarkastajan työn perustuvan professionaaliseen eetokseen, jolla tarkoitetaan ammattikunnan arvomaailmaan pohjautuvia ammatillisia rakenteita, käytänteitä sekä uskomuksia. Haastattelujen perusteella tilintarkastajien työtä ohjaa vahvasti ammattiyhteisö hoitaa tilintarkastus mahdollisimman laadukkaasti, mitä voidaan pitää keskeisenä professionaalisen eetoksen ilmentymänä (ks. Kallio 2015).

Haastattelujen perusteella tilintarkastusprosessissa on kuitenkin löydettävissä toimenpiteitä, jotka toteutetaan vain tilintarkastussääntelyn noudattamisen osoittamiseksi ulkoiselle tilintarkastusvalvonnalle eikä toimenpiteillä itsessään nähdä olevan vaikutusta tilintarkastuksen laatuun. Tällaiset toimenpiteet liittyivät ensisijaisesti tilintarkastusprosessin aloitus- ja lopetustoimenpiteisiin kuten asiakkaan tunnistamiseen sekä johdon vahvistusilmoituskirjeeseen (T2, T3, T4, T6, T8 ja T9). Myös Patentti- ja rekisterihallituksen ennakolta ilmoittamalla laaduntarkastuksen painopistealueilla havaittiin olevan vaikutus tilintarkastusprosessin suorittamisessa. Lähes kaikki haastateltavat tilintarkastajat ilmoittivat kiinnostavasta painopistealueiden mukaisiin toimenpiteisiin erityistä huomiota tarkastusprosessissaan (T1, T2, T3, T6, T6, T8 ja T9). Erityisesti pienissä

tilintarkastusyhteisöissä työskentelevät kokivat laaduntarkastuksen painopistealueilla olevan vaikutusta käytännön tarkastustoimenpiteisiin. Tilintarkastajat kritisoivat varsinkin painopistealueiden mukaisen varaston tarkastuksen joissain toimeksiannoissa tilintarkastuksen laadun kannalta tarpeettomaksi prosessiksi. (T1, T7 ja T8.) Pienissä tilintarkastusyhteisöissä työskentelevien mielestä painopistealueiden mukaisia tarkastustoimenpiteitä tulisi pystyä suhteuttamaan tilintarkastettavan yhtiön koon mukaan laadukkaiden tilintarkastustoimenpiteiden varmistamiseksi. Kyseistä näkökulmaa voidaan pitää *value for money* -ajatteluun pohjautuvana näkemyksenä. *Value for money* -näkökulman perusteella tilintarkastuksen toimintaa pitäisi pyrkiä muokkaamaan tarkastuskohteen mukaan, jotta tarkastus olisi mahdollisimman tehokasta ja asiakkaalle lisäarvoa tuottavaa (ks. Hyvönen ym. 2011; Cosserat 2000, 20). Tutkimuksen perusteella oli havaittavissa Daughertyn ja Tervon (2010) tutkimuslöydöksiä tukevia näkemyksiä siitä, että erityisesti pienet tilintarkastusyhteisöt kokevat ulkoisen laadunvalvonnan vaikuttavan joihinkin tilintarkastustoimenpiteisiin negatiivisesti.

Merkittävin ulkoisen tilintarkastusvalvonnan vaikutus käytännön työhön nähtiin liittyvän tilintarkastusprosessin dokumentointiin. Haastatteluiden perusteella oli havaittavissa, että ulkoisen tilintarkastusvalvonnan vaatima dokumentoinnin tarkkuus koetaan tietyissä toimenpiteissä raskaaksi prosessiksi. Yksityiskohtaisella dokumentoinnilla ei tilintarkastajien mukaan ole suoraa vaikutusta tilintarkastuksen laatuun. Dokumentoinnin laajuus koetaan tilintarkastajien ammatillisen harkinnan perusteella välillä liian työlääksi ja tilintarkastusprosessin kannalta tarpeettomaksi toimenpiteeksi. (T2, T3, T6, T7 ja T8.)

*”Välillä tuntuu, että me dokumentoidaan vaan sitä laadunvarmistusta varten eikä niinkään sitä toimeksiannon läpivientiä varten.”* (Tilintarkastaja 2)

*”— jääkö tilintarkastajalla katsomatta asioita, kun pitää dokumentoida sillä tavalla, että pääsee laaduntarkastuksesta läpi. Se on se mun kysymys ja huoli.”* (Tilintarkastaja 7)

*”Valvonta voi olla aika semmosta tarkkaakin, niin usein halutaan tehdä mieluummin vähän liikaa tai dokumentoida vähän enemmän kuin mitä muuten tehtäis.”* (Tilintarkastaja 6)

Muilta osin ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla ei havaittu olevan merkittävää vaikutusta tilintarkastajan ammatillisen harkinnan käyttöön. Kaikkien haastateltavien vastauksista nousi esille, että tilintarkastajat pyrkivät ensisijaisesti käyttämään ammatillista harkintaa ja omaa asiantuntijuutta tilintarkastusprosessin läpiviemiseksi.

Ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla tunnistettiin olevan negatiivisia vaikutuksia tilintarkastajan ammattiin. Kaikkien haastateltavien tilintarkastajien mielestä ulkoinen tilintarkastusvalvonta lisää alalla toimivien keskuudessa painetta ja laaduntarkastukset toimivat pelotteena, mikä on ollut nähtävissä muun muassa erityisesti vanhempien tilintarkastajien merkittävänä eläköitymisenaaltona viime vuosina.

*”On se peloke, valvotaan enemmän kuin lääkäreitä.”* (Tilintarkastaja 1)

Myös tilintarkastajan ammattiin hakeutumiseen nähtiin ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla olevan merkittävä vaikutus. Haastateltavat tilintarkastajat uskoivat, että ammatin valinnassa moni alalle hakeutuva pohtii, haluaako lähteä työskentelemään yhtä tiukasti valvotussa ammatissa (T1, T4, T6 ja T8). Haastatteluissa nousi esille, että tilintarkastajien ammatti on yksi valvotuimmista ammattikunnista. Tämä liittyy keskeisesti tilintarkastajan professioon. Tilintarkastajan ammatti on yksi professioista Suomessa, missä ammatissa toimimisen edellytyksenä on laissa määrätyn tutkinnon suorittaminen.

*”Ei varmaan tee siitä ainakaan yhtään kutsuvampaa. Me tehdään palkkatyötä — silti se oma nimi riskissä — onhan se semmonen riski, mitä miettii vähän, et onko kompensatio siinä kunnossa et sitä kannattais ottaa vastaan.”* (Tilintarkastaja 6)

Vain yksi haastateltava (T9) nosti esille ulkoisen tilintarkastusvalvonnan positiivisen vaikutuksen tilintarkastajan ammattiin. Haastateltavan mukaan on hyvä, että ulkoisen laadunvalvonnan seurauksena alalta on poistunut tilintarkastajia, jotka eivät ole tehneet tilintarkastusta nykypäivän säännösten mukaan. Näkökulma on yhdenmukainen DeFondin ja Lennoxin (2011) tutkimustulosten kanssa, minkä mukaan ulkoinen tilintarkastusvalvonta parantaa tilintarkastuksen laatua kannustamalla heikkolaatuista tilintarkastusta suorittavat tilintarkastajat poistumaan tilintarkastusalalta. Näin ollen voidaan todeta, että sisäisen



laadunvalvonnan lisäksi tarvitaan myös ulkoista laadunvalvontaa korkealaatuisen tilintarkastuksen varmistamiseksi.

Haastatteluissa esille nousseita tuloksia voidaan pitää samankaltaisina aikaisempien tutkimustulosten kanssa. Johnson ym. (2019) toteavat ulkoisen tilintarkastusvalvonnan valvontariskiön vastaamisella olevan negatiivisia vaikutuksia lahjakkaiden tilintarkastajien säilyttämiseen ammatissa muun muassa lisääntyneiden paineiden sekä työn mielekkyyden vähenemisen vuoksi. Dowlingin ym. (2018) tutkimuksen perusteella myös yleisön negatiivinen käsitys tilintarkastajan valvotusta ammatista voi vaikuttaa lahjakkaiden työntekijöiden hakeutumisessa tilintarkastajan ammattiin.

Lisäksi haastatteluiden perusteella oli huomattavissa, että ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla ja erityisesti vaadittavaan sääntely-ympäristöön vastaamisella on vaikutusta tilintarkastusalalla toimimisen kannattavuuteen. Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan odotuksiin vastaamiseksi tilintarkastajilta edellytetään laadukkaiden tilintarkastusstandardien mukaisten tarkastustoimenpiteiden suorittamista sekä dokumentointia, mikä vie aikaa. Kuitenkaan haastatteluiden perusteella tilintarkastajat eivät aina pysty siirtämään kaikkia valvonnasta aiheutuvia toimenpiteitä asiakkailta perittäviin tilintarkastuspalkkioihin (T1, T2, T3, T6 ja T7). Tilintarkastusasiakkaat eivät yleisesti ole valmiita maksamaan laadunvalvonnasta aiheutuneista lisämenettelyistä (ks. Johnson ym. 2019). *Value for money* -ajatteluun pohjautuen, tilintarkastusasiakkaat haluavat olla tietoisia hankkimansa tilintarkastuspalvelun arvosta sekä ovat valmiita maksamaan vain arvosta, jonka he ostamastaan palvelusta saavat (Hyvönen ym. 2011, 105). Kuitenkin Vuopalan (2015b, 62) mukaan tilintarkastusvalvonnan aiheuttama kustannuspaine tulisi saada siirrettyä tilintarkastuspalkkioihin tilintarkastusalan kannattavuuden säilyttämiseksi. Myös isossa tilintarkastusyhteisössä työskentelevä haastateltava (T4) totesi, että tilintarkastusstandardien tulkinta valvojilla on kiristynyt viime vuosina, mikä on aiheuttanut tarpeen kasvattaa tilintarkastuspalkkioita kannattavuuden ylläpitämiseksi. Tämä haastaa jälleen ristiriitaa legalistisen ja *value for money* -ajattelun välillä. Tilintarkastajilla on valvonnan seurauksena paine tehdä työ tilintarkastussääntelyn mukaisesti tarkat dokumentointivaatimukset huomioon ottaen, mikä lisää tilintarkastustoimeksiantoon käytettävää aikaa. Tilintarkastusasiakkaat ovat kuitenkin valmiita maksamaan vain tiedostamastaan hyödystä, jonka he ostamastaan palvelusta saavat

rahansa vastineeksi. (Ks. Hyvönen ym. 2011.) Lähes kaikki haastateltavat ilmoittivat, että he joutuvat ylittämään tilintarkastustoimeksiannolle ennalta sovitun budjetin, mikäli toimeksiannolle budjetoidussa ajassa ei ole ollut mahdollisuutta tarkastaa asiakkaan erityispiirteitä, noudattaa vaadittavaa tilintarkastussäätelyä sekä dokumentoimaan vaadittavalla tavalla (T1, T2, T4, T5, T6, T7 ja T9).

*”Mä ajattelen, että se budjetti on se mikä tulee viimeisenä. — Eli ensin ne vaadittavat asiat tehdään. Piste.”* (Tilintarkastaja 4)

*”Budjetti ei siis ole tässä työssä se mikä määrää, vaan työ pitää tehdä joka suhteessa kunnolla. — Muuta vaihtoehtoa ei ole.”* (Tilintarkastaja 9)

Vain yksi tilintarkastaja (T3) totesi, että hän voisi jättää asiakkaan erityispiirteiden tarkastamisen vähemmälle, mikäli budjetoidussa ajassa olisi pystynyt noudattamaan vaadittavaa tilintarkastussäätelyä sekä dokumentoimaan kattavasti. Muut tilintarkastajat pitivät ensisijaisen tärkeänä asiakkaan erityispiirteiden tarkastamista mutta eivät olleet myöskään valmiita joustamaan tilintarkastussäätelyn noudattamisesta tai dokumentoinnista laaduntarkastuksen pelotteen vuoksi. Haastatteluiden perusteella on mahdollisuus todeta, että tilintarkastajien ammattiin kuuluu vahva professionaalisen eetos ja tilintarkastajan ammattilypeys toimii merkittävänä tilintarkastajan työtä ohjaavana tekijänä. Kaksi haastateltavista tilintarkastajista kuitenkin totesi, että he olisivat valmiita jättämään vaadittavan dokumentoinnin vähemmälle, mikäli olisi aivan pakko pysyä budjetin rajoissa (T1 ja T2).

#### **5.4 Vaikutukset tilintarkastuksen uskottavuuteen**

Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan tavoitteena on lisätä sidosryhmien luottamusta yritysten taloudellista raportointia ja tilintarkastusta kohtaan. Ulkoinen tilintarkastusvalvonta pyrkii turvaamaan sidosryhmien luottamuksen varmistamalla tilintarkastajien riippumattomuuden sekä yhtenäisen tilintarkastuksen tason tilintarkastustoimeksiannoissa. (Gipper ym. 2015.) Myös haastateltavat tilintarkastajat kokivat ulkoisen tilintarkastusvalvonnan hyödyn tilintarkastusalalla olevan sen varmistamista, että kaikki tilintarkastajat toimivat riippumattomasti sekä tilintarkastustoimenpiteet ovat tasalaatuisia eri

tilintarkastusyhteisöjen kesken. Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan seurauksena haastateltavat kokevat luottavansa, että eri tilintarkastusyhteisöjen tilintarkastajat toimivat samalla tavalla tarkastustoimenpiteissään sekä toimijoita valvotaan samalla tavalla (T1, T2, T3, T5 ja T6). Lisäksi yksi tilintarkastaja (T7) nosti tilintarkastajien riippumattomuuden varmistamisen ulkoisen tilintarkastusvalvonnan merkittävimmäksi hyödyksi tilintarkastusalalla. Haastateltavien tilintarkastajien keskuudessa tilintarkastusvalvonnan hyödyllisyyden suuruus vaihteli vastauksista merkittävästi, mutta kaikkien haastateltavien mukaan tilintarkastusvalvonnan olemassaolo on kuitenkin jossain määrin hyödyllinen tilintarkastusalalle.

*”On ehdottomasti. Sehän ois kuin villi länsi, jokainen tekisi ihan miten haluaa.”*  
(Tilintarkastaja 1)

*”Kyllä ja ei. — hyvä, että valvotaan tilintarkastajia, jotta se laatu ois semmosta tasasta. — Toisaalta se aiheuttaa myös ongelmia tälle alalle aika paljonkin.”* (Tilintarkastaja 3)

Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan aiheuttamat ongelmat nähtiin aiheutuvan pitkälti ulkoisen tilintarkastusvalvonnan aikaansaamasta julkisuuskuvasta, millä on vaikutuksia sekä sidosryhmien luottamukseen tilintarkastusta kohtaan, että tilintarkastajan ammattiin. Aikaisempien tutkimusten perusteella ulkoisen tilintarkastusvalvonnan nähdään parantavan taloudellisen raportoinnin uskottavuutta ja sijoittajien luottamusta tilinpäätöstä sekä tilintarkastusta kohtaan (Lamoreaux 2016; Gipper ym. 2015). Tämän tutkimuksen perusteella ulkoisen tilintarkastusvalvonnan havaittiin sekä parantavan, että heikentävän sidosryhmien luottamusta tilintarkastusta kohtaan. Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan nähtiin haastatteluiden perusteella parantavan sidosryhmien luottamusta, sillä sidosryhmät voivat luottaa tilintarkastajien työn olevan korkealaatuista valvonnan seurauksena (T1, T6 ja T7). Kuitenkin tilintarkastajat (T2, T4 ja T6) totesivat, että tilintarkastusasiakkaat ja muut sidosryhmät ovat usein aika tietämättömiä ulkoisen tilintarkastusvalvonnan olemassaolosta (T2, T4 ja T6). Yksi tilintarkastaja (T4) nosti esille, että tilintarkastusvalvonta voisi lisätä näkyvyyttä myös yritysten suuntaan esimerkiksi erilaisten asiakaspäivien kautta, jolloin tilintarkastajien paine valvonnan oikeanlaisesta kommunikoinnista asiakasyrityksille vähenisi. Lisäksi puolet haastateltavista totesivat, että ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla on ollut erityisesti median seurauksena sidosryhmien luottamusta heikentäviä vaikutuksia (T3,

T4, T5 ja T6). Haastateltavat olivat huolissaan julkisuudessa esiintyvistä tilintarkastuksen heikosta laadusta, vaikka todellisuudessa laaduntarkastuksessa esille nousseet virheet voivat olla hyvin yksityiskohtaisia, eivätkä anna oikeaa kuvaa tilintarkastuksen suorittamisesta tai laadukkuudesta. Tilintarkastajat kritisoivat laadunvalvonnan julkisten raporttien välittävän yleisölle väärää kuvaa laadukkaasta tilintarkastuksesta (vrt. Francis 2004). Haastattelujen perusteella laaduntarkastuksen julkisuudessa esitetyillä tuloksilla voi olla merkittävä negatiivinen vaikutus sidosryhmien luottamukseen tilintarkastusta kohtaan.

*”Periaatteessa varmaan joo siinä mielessä, että tilintarkastajia valvotaan. Mutta sitten — median raporteista, et kun niitä lukee ihmiset, jotka ei tiedä sitä mitä se käytännössä tarkoittaa niin se saattaa kuulostaa aika paljon pahemmalta, kun mitä se oikeesti on.”*  
(Tilintarkastaja 6)

Sen sijaan Patentti- ja rekisterihallituksen julkaiseman laadunvalvonnan vuosiraportin informaatioarvo tilintarkastusasiakkaille tai muille sidosryhmille todettiin haastateltavien keskuudessa erittäin pieneksi. Kenelläkään haastateltavista tilintarkastajista ei ollut käsitystä, että heidän asiakkaansa olisivat käyneet itsenäisesti lukemassa kyseistä raporttia. Tämä tutkimustulos on yhdenmukainen Lennoxin ja Pittmanin (2010) tutkimuksen kanssa, jonka mukaan tilintarkastusvalvonnan raporteilla nähdään olevan vähäinen informaatioarvo tilintarkastuksen laadusta tilintarkastusasiakkaille, eivätkä tutkijat havainneet muutoksia tilintarkastajien asiakasmäärissä saatuaan positiivisen tai negatiivisen tilintarkastusvalvonnan raportin. Kaikkien haastateltavien mukaan Patentti- ja rekisterihallituksen julkaisema laaduntarkastuksen vuosiraportti jää pelkästään tilintarkastusalan sisäiseksi raportiksi.

## 6 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielman päätavoitteena oli lisätä ymmärrystä ulkoisen tilintarkastusvalvonnan toteuttaman laadunvalvonnan vaikutuksesta tilintarkastuksen laatuun.

Tutkielman päätutkimuskysymyksenä oli:

- *Millainen vaikutus ulkoisella laadunvalvonnalla on tilintarkastuksen laatuun?*

Tutkielman tavoitteen saavuttamiseksi päätutkimuskysymystä täydennettiin kolmella alatutkimuskysymyksellä:

- *Millainen vaikutus ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla on tilintarkastussäätelyn noudattamisen tasoon?*
- *Millainen vaikutus ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla on tilintarkastusprosessiin?*
- *Millainen vaikutus ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla on tilintarkastuksen uskottavuuteen?*

Teoreettisen viitekehyksen pohjalta oli havaittavissa, että tilintarkastuksen laadun käsite on monimuotoinen ja riippuvainen laatua tarkastelevan sidosryhmän näkökulmasta. Aikaisemman tieteellisen tutkimuksen perusteella on löydettävissä, että laadukkaan tilintarkastuksen nähdään muodostuvan muun muassa tilintarkastussäätelyn noudattamisesta sekä tilintarkastusprosessista, jonka päätteeksi tarkastettuun tilinpäätökseen ei ole jäänyt virheellistä tietoa. Nämä tekijät valikoituivat tämän tutkielman tutkimuskysymyksiin laatua määrittäviksi tekijöiksi. Myös tutkielman haastateltavat kokivat tilinpäätöksen virheet paljastavat tarkastustoimenpiteet sekä tilintarkastussäätelyn noudattamisen tärkeimmiksi laatua määrittäviksi tekijöiksi. Näin ollen tutkielmaan tutkimuskysymyksiin valikoituneet laadun tekijät osoittautuivat kuvaamaan tilintarkastuksen laatua myös haastateltavien näkökulmasta.

Tutkielman empiirinen aineisto koostui yhdeksän auktorisoidun tilintarkastajan haastattelusta. Tutkimusmenetelmänä käytettiin puolistrukturoitua haastattelua ja haastattelut toteutettiin kasvotusten, puhelimitse sekä sähköpostitse. Kaikki haastateltavat

työskentelivät erikokoisissa tilintarkastusyhteisöissä ja haastateltavien toimipisteet sijaitsivat maantieteellisesti eri puolilla Suomea. Tutkielman empiirisessä osassa haastatteluaineistoa on analysoitu teoriaohjaavan sisällönanalyysin kautta. Teoriaohjaavassa analyysissä aikaisemmin tunnustettu teoria ohjaa tutkimusaineiston pohjalta tehtävää analyysia. Teoriaohjaava analyysi ei kuitenkaan pohjautu suoraan teoriaan ja teorian testaamisen sijaan analyysin avulla pyritään havaitsemaan uusia, aikaisempaa teoriaa täydentäviä löydöksiä (Tuomi & Sarajärvi 2018, 109-110; Hsieh & Shannon 2005, 1281). Tutkielman haastatteluaineiston analyysissä hyödynnettiin erityisesti Dowlingin ym. (2018) tutkimuksessa esitettyä kaltevan pinnan viitekehyksen teoriaa. Kaltevan pinnan viitekehyksen mukaan valvontaelimen toteuttama valvontatyyli on yhteydessä valvonnan osapuolten välisen luottamussuhteen syntyyn ja tätä kautta valvontaelimen vaatiman sääntelyn noudattamiseen. Tämä tutkielma pohjautui erityisesti Dowlingin ym. (2018) tutkimukseen *Public Oversight of Audit Firms: The Slippery Slope of Enforcing Regulation: Public Oversight of Audit Firms* ja tutkimusta hyödynnettiin tutkimustulosten analyysin lisäksi myös haastattelukysymysten laadinnassa.

Tutkielman tavoitteet saavutettiin laajentamalla ymmärrystä siitä, millainen vaikutus ulkoisella laadunvalvonnalla on tilintarkastuksen laatuun. Tilintarkastuksen laatua tarkasteltiin rajattujen laatuun vaikuttavien tekijöiden kautta. Tutkimuksen perusteella ulkoisella laadunvalvonnalla oli tunnistettavissa sekä positiivisia, että negatiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun. Lisäksi tilintarkastajien keskuudessa oli havaittavissa ristiriita legalistisen ja *value for money* -ajattelun välillä. Ristiriita näkökulmien välillä nousi esille muun muassa tilintarkastuksen laatua sekä laadunvalvonnan roolia tarkasteltaessa. Tutkielman tutkimustulokset ulkoisen laadunvalvonnan vaikutuksista sekä tukivat, että kyseenalaistivat aikaisempaa tieteellistä tutkimusta kyseisestä aihepiiristä.

## 6.1 Tutkimuksen keskeiset tulokset

Tutkielman tutkimustulosten perusteella voidaan todeta, että ulkoisen laadunvalvonnan seurauksena tilintarkastajat ja muut sidosryhmät voivat luottaa siihen, että tilintarkastustoimenpiteet ovat tasalaatuisia eri tilintarkastusyhteisöjen kesken. Lisäksi erityisesti pienemmissä tilintarkastusyhteisöissä sisäiset laadunvalvontajärjestelmät ovat

kehittyneet viimeisten vuosien aikana tilintarkastussäätelyä laajemmin huomioon ottavaksi. Sisäisten laadunvalvontajärjestelmien kautta on pyritty vastaamaan muun muassa ulkoisen tilintarkastusvalvonnan asettamiin odotuksiin. Tutkielman tutkimustulokset osoittavat, että ulkoisella tilintarkastusvalvonnalla on ollut tilintarkastuksen laatua parantavia vaikutuksia tilintarkastusalalla.

Sen sijaan tilintarkastajat ovat tyytymättömiä ulkoisen laadunvalvonnan toteuttamaan valvontatyöliin. Haastateltavien vastauksista oli havaittavissa ulkoisen tilintarkastusvalvonnan toteuttavan valvontastrategiaansa pakottavasti osallistavien valvontatoimenpiteiden sijaan. Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan keskittäminen Patentti- ja rekisterihallitukselle on tehnyt laadunvalvonnan entistä etäisemmäksi toimijaksi. Haastatteluiden perusteella ulkoisen laadunvalvonnan tehtävät rajoittuvat tällä hetkellä pitkälti vain valvontatoimenpiteisiin. Sen sijaan tilintarkastajat kaipaavat laadunvalvonnalta tilintarkastuksen ohjausta ja kehittämistä painottavia toimenpiteitä. Lisäksi tutkimuksesta nousi esille, että ulkoinen tilintarkastusvalvonta ei ole kyennyt perustelevaan kattavasti ja uskottavasti laaduntarkastustensa perusteita kuten valittuja toimeksiantoja tai laadunvalvonnan standardikeskeisyyttä.

Tutkielman tutkimuslöydökset osoittavat tilintarkastuksen laadun muodostuvan pitkälti tilintarkastajan ammatillisesta halusta suorittaa tilintarkastustyö laadukkaasti. Tutkimustulosten mukaan tilintarkastajan työ perustuu professionaaliseen eetokseen ja tilintarkastajien vahva ammattitilaisuus ohjaa työn suorittamista. Tilintarkastajien ammatillinen halu noudattaa säätelyä toimi lähes kaikille haastateltaville merkittävimpänä motivaattorina tilintarkastussäätelyn noudattamiselle. Tutkimuksesta nousi kuitenkin esille, että myös tilintarkastusvalvonnan olemassaolo toimii keskeisenä kannustimena tilintarkastussäätelyn noudattamiselle tilintarkastusprosessissa. Lisäksi haastateltavat huomioivat laaduntarkastuksissa esille nousseet havainnot osana tilintarkastustyötänsä. Tämän kautta tilintarkastajat ovat vastanneet tilintarkastusvalvonnan toteuttamaan vallankäyttöön. Tutkimustulosten perusteella on havaittavissa ulkoisella laadunvalvonnalla olevan vaikutus tilintarkastussäätelyn noudattamisen tasoon kaltevan pinnan viitekehyksen oletuksen mukaisesti. Vaikutuksen suuruusluokasta ei kuitenkaan voi tehdä luotettavia johtopäätöksiä tämän tutkimuksen perusteella. Tutkimustuloksista ei myöskään voi tehdä

luotettavia johtopäätöksiä siitä, millainen vaikutus ulkoisella laadunvalvonnalla olisi tilintarkastussääntelyn noudattamisen tasoon, mikäli valvontastrategia toteutettaisiin yhteistyössä tilintarkastajien kanssa.

Tutkimustulosten mukaan ulkoisella laadunvalvonnalla on merkitys tilintarkastajien suorittamaan dokumentoinnin tasoon tilintarkastusprosessissa. Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan vaatima dokumentoinnin tarkkuus koetaan tietyissä toimenpiteissä raskaaksi prosessiksi, eikä sillä nähdä aina olevan positiivista vaikutusta tilintarkastuksen laatuun. Muilta osin ulkoinen laadunvalvonta ei vaikuta tilintarkastajien suorittamiin tarkastustoimenpiteisiin merkittävästi. Tilintarkastajat kokevat suorittavansa tilintarkastusprosessin toimenpiteet ammatillisesta halustaan toteuttaa tilintarkastus laadukkaasti. Sen sijaan kansainvälisten tilintarkastusstandardien huomioiminen kaikissa tilintarkastustoimeksiannoissa koetaan ajoittain erittäin työlääksi ja tilintarkastuksen laadun kannalta tarpeettomaksi prosessiksi. Erityisesti pienissä tilintarkastusyhteisöissä työskentelevät kritisoivat tilintarkastusstandardien sopivan pääasiassa vain suurten tilintarkastustoimeksiantojen tarkastukseen.

Tutkimuksen perusteella tilintarkastajat kokivat ulkoisen tilintarkastusvalvonnan sekä parantavan, että heikentävän sidosryhmien luottamusta tilintarkastusta kohtaan. Haastateltavat uskoivat, että sidosryhmät luottavat tilintarkastuksen olevan korkealaatuista tasavertaisen valvonnan seurauksena. Sen sijaan median kautta esitetyt laadunvalvonnan tulokset voivat heikentää luottamusta tilintarkastusta kohtaan. Tilintarkastajat kritisoivat laadunvalvonnan tuloksissa esiintyvien puutteiden olevan usein yksityiskohtiin sidottuja ja antavan sidosryhmille väärän kuvan oikeasta tilintarkastuksen laadusta.

## **6.2 Johtopäätökset**

Tutkielman tutkimuslöydökset vahvistavat aikaisempia tutkimustuloksia ulkoisen laadunvalvonnan positiivisesta yhteydestä tilintarkastuksen laatuun. Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan seurauksena tilintarkastuksen laatu on parantunut tilintarkastusyhteisöjen sisäisten laadunvalvontamenetelmien kehityksen kautta (ks. Johnson ym. 2019; Dowling ym. 2018) sekä heikkolaatuista tilintarkastusta suorittavien



tilintarkastajien poistuessa tilintarkastusmarkkinoilta (ks. DeFond ja Lennox, 2011). Lisäksi tutkimuslöydökset tukevat Johnsonin ym. (2019) ja Dowlingin ym. (2018) havaintoja laadunvalvonnan negatiivisista seurauksista. Negatiivisia seurauksia syntyy tilintarkastajien kehittäessä laadun kannalta tarpeettomia dokumentointijärjestelmiä sekä tilintarkastusvalvonnan keskittyessä liikaa yksityiskohtiin laaduntarkastuksissa. Tutkimustulosten perusteella tilintarkastusasiakkaat eivät myöskään ole valmiita maksamaan ulkoisen laadunvalvonnan seurauksena aiheutuneista lisämenettelyistä tilintarkastusprosessissa. Tutkielman tutkimustulokset vahvistavat aikaisempia tutkimuslöydöksiä ulkoisen laadunvalvonnan haitallisista vaikutuksista tilintarkastajan ammattiin ja ammattiin hakeutumiseen tilintarkastajien kokemien lisääntyneiden paineiden vuoksi. (Ks. Johnson ym. 2019; Knechel 2016.) Sen sijaan aikaisempi tutkimustieto tilintarkastusvalvonnan vaikutuksesta tilintarkastajan ammatillisen harkinnan käyttöön rajoittavasti ei tämän tutkimuksen perusteella saanut vahvistusta. Myöskään tilintarkastajien ei havaittu toteuttavan tilintarkastusprosessissa merkittävästi lisätoimenpiteitä ulkoisen laadunvalvonnan valvontariskiä vastaamiseksi. (Vrt. Johnson ym. 2019; Dowling ym. 2018; Knechel 2016.) Tutkielman tutkimustuloksissa oli havaittavissa ristiriitaisia löydöksiä siitä, että ulkoinen tilintarkastusvalvonta vahvistaisi tilintarkastuksen uskottavuutta sidosryhmien keskuudessa (ks. Lamoreaux 2016; Gipper ym. 2015; Francis 2004).

Johtopäätöksenä voidaan todeta, että ulkoinen laadunvalvonta on yhdenmukaistanut erikokoisten tilintarkastusyhteisöjen tarjoamien tarkastustoimenpiteiden laatua. Mikäli kyseisillä toimenpiteillä on selvä yhteys laadukkaaseen tilintarkastukseen suorittamiseen, on tilintarkastuksen laatu parantunut tilintarkastusmarkkinoilla ulkoisen laadunvalvonnan seurauksena. Tutkimuksen perusteella oli kuitenkin havaittavissa tilintarkastajien ristiriitaisia näkemyksiä siitä, onko kaikilla laadunvalvonnan vaatimilla toimenpiteillä positiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun ja uskottavuuteen käytännön tasolla tarkasteltuna. Tutkimustulosten mukaan ulkoinen tilintarkastusvalvonta ei ole kyennyt viestimään tilintarkastuksen laatua oikein keskeisille sidosryhmille. Näin ollen julkiset laadunvalvonnan tulokset voivat heikentää sidosryhmien luottamusta tilintarkastusta kohtaan ajoittain jopa perusteettomasti. Lisäksi tutkimustulokset heijastivat valtataistelua legalistisen ja *value for money* -näkökulmien välillä tilintarkastuksen laatua arvioidessa. Tämä voi haastaa sekä tilintarkastajien toimintatapoja, että tilintarkastuksen laadunvalvontaa

tulevaisuudessa. Ristiriidasta huolimatta oli havaittavissa, että molempia näkökulmia tarvitaan laadukkaan tilintarkastuksen suorittamiseksi. Tutkimuksen perusteella ulkoisen tilintarkastusvalvonnan tulisi pyrkiä tällä hetkellä selkeyttämään laaduntarkastusten tarkoituksenmukaisuutta, käytännönläheisyyttä sekä välttämään pieniin yksityiskohtiin keskittymistä laadunvalvonnassa. Lisäksi laadunvalvonta tulisi toteuttaa ensisijaisesti ohjauksen ja kehittämisen kautta tilintarkastajien näkemykset huomioon ottaen. Muussa tapauksessa on olemassa mahdollisuus riskiin, että ulkoisen tilintarkastusvalvonnan toteuttamalla valvonnalla voi olla negatiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun, sillä tilintarkastajat keskittyvät vastaamaan ulkoisen tilintarkastusvalvonnan odotuksiin todellista laatua parantavien toimenpiteiden sijaan.

### **6.3 Jatkotutkimusaiheet**

Tutkielman tulokset nostivat esille mahdollisia jatkotutkimusaiheita. Tulosten perusteella oli havaittavissa tilintarkastajien näkemys ulkoisen tilintarkastusvalvonnan ristiriitaisesta vaikutuksesta tilintarkastuksen uskottavuuteen. Kuitenkin ulkoinen tilintarkastusvalvonta on ensisijaisesti rakennettu turvaamaan korkealaatuinen tilintarkastus, jotta sidosryhmät voivat luottaa yritysten tilintarkastettuihin taloudellisiin tietoihin. Näin ollen olisi mielenkiintoista lähestyä tutkielman tavoitetta sidosryhmien näkökulmasta ja selvittää, millaiseksi eri sidosryhmät kuten tilintarkastusasiakkaat kokevat ulkoisen laadunvalvonnan hyödyn korkealaatuisen tilintarkastuksen varmistamisessa. Olisikin tärkeää tutkia, parantaako ulkoisen tilintarkastusvalvonnan olemassaolo taloudellisen raportoinnin uskottavuutta tilinpäätöksen käyttäjän näkökulmasta.

Tutkielma toteutettiin kokonaan tilintarkastajan näkökulmasta tarkasteltuna ja tutkimuslöydöksiä olisi mahdollista laajentaa tarkastelemalla tutkimuskysymyksiä ulkoisen tilintarkastusvalvonnan edustajan näkökulmasta. Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan edustajan näkökulma voi poiketa merkittävästi tilintarkastajan näkökulmasta. Ulkoisen tilintarkastusvalvonnan edustajan näkökulmasta saatuja tutkimustuloksia olisi mahdollista vertailla tämän tutkielman tutkimustuloksiin ja laajentaa ymmärrystä tutkittavasta ilmiöstä lisää.

Tutkielman tutkimustuloksista nousi esille, että suurten yhtiöiden tilintarkastukseen laadittujen tilintarkastusstandardien huomioiminen pienten yhtiöiden tarkastuksessa koetaan raskaaksi prosessiksi, jolla ei nähdä aina olevan yhteyttä tilintarkastuksen laatuun. Olisikin perusteltua selvittää, millainen vaikutus kansainvälisillä tilintarkastusstandardeilla on pienten yhtiöiden tilintarkastuksen laadun varmistamisessa. Lisäksi lisätutkimukset ulkoisen tilintarkastusvalvonnan julkaisemien raporttien informaatioarvosta tilintarkastusasiakkaille tai muille sidosryhmille voisi olla mielenkiintoisia, sillä tämän tutkimuksen perusteella Patentti- ja rekisterihallituksen julkaiseman laadunvalvonnan vuosiraportin informaatioarvo tilintarkastusasiakkaille on jäänyt erittäin pieneksi.

# LÄHTEET

## Kirjallisuus

- Ahvonen, K. (2018). *Laadunvalvonta pienissä tilintarkastusyhteisöissä*. Lappeenrannan teknillinen yliopisto. Pro gradu -tutkielma.
- Arnold, B. & de Lange, P. (2004). Enron: an examination of agency problems. *Critical Perspectives on Accounting*, 15 (6), 751-765. doi: 10.1016/j.cpa.2003.08.005
- Carcello, J.V., Hollingsworth, C. & Mastrolia, S.A. (2011). The effect of PCAOB inspections on Big 4 audit quality. *Research in Accounting Regulation*, 23 (2), 85-96. doi: 10.1016/j.racreg.2011.10.001
- Choi, J-H., Kim, C., Kim, J-B. & Zang, Y. (2010). Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (1), 73-97. doi: 10.2308/aud.2010.29.1.73
- Church, B.K. & Shefchik, L.B. (2012). PCAOB Inspections and Large Accounting Firms. *Accounting Horizons*, 26 (1), 43-63. doi: 10.2308/acch-50077
- Chye Koh, H. & Woo, E. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13 (3), 147-154. doi: 10.1108/02686909810208038
- Cosserat, G.W. (2000). *Modern Auditing*. Chichester: John Wiley & Sons.
- Creswell, J.W. & Creswell, J.D. (2018). *Research design: Qualitative, quantitative & mixed methods approaches*. 5., painos. Los Angeles: SAGE.
- Daugherty, B. & Tervo, W. (2010). PCAOB Inspections of Smaller CPA Firms: The Perspective of Inspected Firms. *Accounting Horizons*, 24 (2), 189-219. doi: 10.2308/acch.2010.24.2.189
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- DeFond, M.L. & Lennox, C.S. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1), 21-40. doi: 10.1016/j.jacceco.2011.03.002
- Dowling, C., Knechel, W. R. & Moroney, R. (2018). Public Oversight of Audit Firms: The Slippery Slope of Enforcing Regulation: Public Oversight of Audit Firms. *Abacus*, 54 (3), 353-380. doi: 10.1111/abac.12130

- Erlingsson, C. & Brysiewicz, P. (2017). A hands-on guide to doing content analysis. *African journal of emergency medicine*, 7 (3), 93-99. doi: 10.1016/j.afjem.2017.08.001
- Eskola, J. (2001). Laadullisen tutkimuksen juhannustaiat: Laadullisen aineiston analyysi vaihe vaiheelta. Teoksessa Aaltola, J. & Valli, R. (toim.) *Ikkunoita tutkimusmetodeihin 2: Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin*. Jyväskylä: PS-kustannus, 133-157.
- Eskola, J. & Suoranta, J. (2003). *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. 6., painos. Tampere: Vastapaino.
- Eskola, J. & Vastamäki, J. (2010). Teemahaastattelu: Opit ja opetukset. Teoksessa Aaltola, J. & Valli, R. (toim.) *Ikkunoita tutkimusmetodeihin 1. Metodien valinta ja aineiston keruu: virikkeitä aloittelevalle tutkijalle*. 3. uudistettu ja täydennetty painos. Jyväskylä: PS-kustannus, 26-44.
- Francis, J.R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing*, 30 (2), 125-152. doi: 10.2308/ajpt-50006
- Francis, J.R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36 (4), 345-368. doi: 10.1016/j.bar.2004.09.003
- Gipper, B., Leuz, C. & Maffett, M.G. (2015). Public Audit Oversight and Reporting Credibility: Evidence from the PCAOB Inspection Regime. NBER Working Paper No. 21530. Cambridge. doi: 10.3386/w21530
- Glover, S.M., Prawitt, D.F. & Drake, M.S. (2015). Between a rock and a hard place: A path forward for using substantive analytical procedures in auditing large P&L accounts: Commentary and analysis. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 34 (3), 161-179. doi: 10.2308/ajpt-50978
- Hay, D., Knechel W.R. & Willekens, M. (2014). Introduction: The function of auditing. Teoksessa Hay, D., Knechel, W.R. & Willekens, M. (toim.) *The Routledge Companion to Auditing*. London: Routledge, 1-9.
- Halonen, K. & Steiner, M-L. (2009). *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Helsinki: WSOYpro.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2008). *Tutkimushaastattelu: Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2009). *Tutki ja kirjoita*. 15. uudistettu painos. Helsinki: Tammi.

- Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner, M-J. (2017). *Tilintarkastuslaki ja EU:n uudistunut tilintarkastussäätely: Kommentaari*. 2., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. (2017). *Tilintarkastus: Asiakkaan opas*. 5., uudistettu painos. Helsinki: Alma Talent.
- Hsieh, H. & Shannon, S.E. (2005). Three Approaches to Qualitative Content Analysis. *Qualitative Health Research*, 15 (9), 1277-1288. doi: 10.1177/1049732305276687
- Hyvönen, T. (2013). ICT systems and cost management. Teoksessa Mitchell, F., Nørreklit, H. & Jakobsen, M. (toim.) *The Routledge companion to cost management*. London: Routledge, 56-70.
- Hyvönen, T., Järvinen, J., Näsi, S., Pellinen, J. & Rahko, T. (2011). Developing Public Sector Cost Accounting Systems—Case Finnish Defence Forces. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 7 (2), 97-110.
- Härmä-Mustonen, S-V. (2018). *Uusi tilintarkastuslaki ja tilintarkastajien valvonnan muutos – tilintarkastajien näkemyksiä valvonnan muutoksista*. Tampereen yliopisto. Pro gradu -tutkielma.
- IFAC. (2018). *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluonteista tarkastusta, muita varmennuspalveluja ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet ja kansainväliset eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille*. Suom. Suomen Tilintarkastajat ry. Helsinki: ST-Akatemia Oy.
- Jensen, M. & Meckling, W. (1976). Theory of a Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360. doi: 10.1016/0304-405X(76)90026-X
- Johnson, L.M., Keune, M.B. & Winchel, J. (2019). U.S. Auditors' Perceptions of the PCAOB Inspection Process: A Behavioral Examination. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1540-1574. doi: 10.1111/1911-3846.12467
- Johnson, E., Reichelt, K.J. & Soileau, J.S. (2018). No news is bad news: Do PCAOB part II reports have an effect on annually inspected firms' audit fees and audit quality? *Journal of Accounting Literature*, 4, 106-126. doi: 10.1016/j.acclit.2018.01.002
- Kailiala, E. (2015). Tilintarkastuksen menestystekijät ja haasteet Suomen tilintarkastusmarkkinoilla. Teoksessa Kihn, L-A., Leponiemi, U., Oulasvirta, L., Vahtera, V. & Wacker, J. (toim.) *Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium: Näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja standardeihin*. Tampere: Tampere University Press, 81-98.

- Kallio, T.J. (2015). *Ammattilaisbyrokratiat tehokkuuden aikakaudella: Tasapainoilua asiantuntijaeetoksen ja tehokkuuspaineiden välillä*. Acta Universitatis Tamperensis 2029. Tampere: Tampere University Press.
- Kasanen, E., Lukka, K. & Siitonen, A. (1993). The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 243-264.
- Kihn, L-A. (2017). Tilintarkastuksen laatu – ajankohtaiskatsaus tilintarkastuksen tieteelliseen tutkimukseen. Teoksessa Kihn, L-A., Leponiemi, U., Oulasvirta, L., Ruohonen, J. & Wacker, J. (toim.) *Näkökulmia tilintarkastukseen ja arviointiin*. Tampere: Tampere University Press, 81-100.
- Kihn, L-A. & Näsi, S. (2017). Emerging diversity in management accounting research: The case of Finnish doctoral dissertations, 1945-2015. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 13 (1), 131-160.
- Kihn, L-A. & Näsi, S. (2011). Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat – Aihepiiri ja tutkimusote. Teoksessa Jokipii, A. & Miettinen, J. (toim.) *Contributions to Accounting, Auditing and Internal Control. Essays in Honour of Professor Teija Laitinen*. Acta Wasaensia, 234, 61-87.
- Kirchler, E., Hoelzl, E. & Wahl, I. (2008). Enforced versus voluntary tax compliance: The “slippery slope“ framework. *Journal of Economic Psychology*, 29 (2), 210-225. doi: 10.1016/j.joep.2007.05.004
- Knechel, W.R. (2016). Audit Quality and Regulation. *International Journal of Auditing*, 20 (3), 215-223. doi: 10.1111/ijau.12077
- Knechel, W.R. (2013). Do auditing standards matter? *Current Issues in Auditing*, 7 (2), A1-A16. doi: 10.2308/ciia-50499
- Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Pevzner, M., Shefchik, L.B. & Velury, U.K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 32 (1), 385-421. doi: 10.2308/ajpt-50350
- Knechel, R. & Shefchik, L. (2014). Audit quality. Teoksessa Hay, D., Knechel, W.R. & Willekens, M. (toim.) *The Routledge Companion to Auditing*. London: Routledge, 130–147.
- Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. (2005). *Laadulliset menetelmät kauppatieteissä*. Tampere: Vastapaino.
- Kuttila, J. & Ihantola, E-M. (2009). HTM-tilintarkastajien kokemuksia laaduntarkastuksista vuosina 1998-2006. Teoksessa Heiskanen, J., Kihn, L-A. & Näsi, S. (toim.) *Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen*. Tampere: Tampere University Press, 127-145.

- Kuula, A. (2011). *Tutkimusetiikka: Aineistojen hankinta, käyttö ja säilytys*. 2., uudistettu painos. Tampere: Vastapaino.
- Laine, T. (2001). Miten kokemusta voidaan tutkia? Fenomenologinen näkökulma. Teoksessa Aaltola, J. & Valli, R. (toim.) *Ikkunoita tutkimusmetodeihin 2: Näkökulmia aloittelevalle tutkijalle tutkimuksen teoreettisiin lähtökohtiin ja analyysimenetelmiin*. Jyväskylä: PS-kustannus, 26-43.
- Lamoreaux, P.T. (2016). Does PCAOB inspection access improve audit quality? An examination of foreign firms listed in the United States. *Journal of Accounting and Economics*, 61 (2-3), 313-337. doi: 10.1016/j.jacceco.2016.02.001
- Lennox, C. & Pittman, J. (2010). Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms. *Journal of Accounting and Economics*, 49 (1), 84-103. doi: 10.1016/j.jacceco.2009.04.002
- Liggio, C.D. (1974). The expectation gap: the accountant's Legal Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 3 (Spring), 27-44.
- Lukka, K. (1991). Laskentatoimen tutkimuksen epistemologiset perusteet. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 40(2), 161-186.
- May, P.J. & Wood, R.S. (2003). At the Regulatory Front Lines: Inspectors' Enforcement Styles and Regulatory Compliance. *Journal of Public Administration Research and Theory: J-PART*, 13 (2), 117-139.
- McAllister, L.K. (2010). Dimensions of Enforcement Style: Factoring in Regulatory Autonomy and Capacity. *Law & Policy*, 32 (1), 61-78. doi: 10.1111/j.1467-9930.2009.00308.x
- Miettinen, J. (2008). *The Effect of Audit Quality on the Relationship between Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality*. Acta Wasaensia No. 197. Business Administration 80. Accounting and Finance.
- Mäkinen, V. (1980). *Yrityksen toiminnan tutkimisen lähestymistavoista: Toimintanalyttisen tutkimusstrategian kehittelyä*. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Neilimo, K. & Näsi, J. (1980). *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede: Tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Nobes, C. & Parker, R. (2006). *Comparative international accounting*. 9th edition. Harlow: Prentice Hall.
- Offermanns, M. and Peek, E. (2011). *Investor Reactions to PCAOB Inspection Reports*. SSRN Working Paper No. 1807994. Maastricht University and Erasmus University. doi: 10.2139/ssrn.1807994



- Offermanns, M. & Vanstraelen, A. (2014). Oversight and inspection of auditing. Teoksessa Hay, D., Knechel, W.R. & Willekens, M. (toim.) *The Routledge Companion to Auditing*. London: Routledge, 179–187.
- Penttinen, V. (2018). *Tilintarkastuksen laatu ja laadunvalvonta pk-tilintarkastusyhteisöissä toimivien tilintarkastajien näkökulmasta*. Jyväskylän yliopisto. Pro gradu -tutkielma.
- Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, 24 (93), 49-68.
- Remes, M. (2016). Ennakoiva laadunvalvonta kehittää tilintarkastusalaa. *Balanssi 2/2016*, 9-11.
- Ruuska, R. (2017). Tilintarkastajiin kohdistuva laaduntarkastus. *Tilisanomat 4/2017*, 28-31.
- Saarinen, O. (2005). Tilintarkastaja ja odotuskuilu. *Tilintarkastus-Revision 3/2005*, 4-5.
- Sutton, S.G. & Lampe, J.C. (1991). A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements. *Accounting and Business Research*, 21 (83), 275-288.
- Sviili, T. (2016a). Tilintarkastus vahvistaa luottamusta pääomamarkkinoiden toimintaan. *Balanssi 3/2016*, 4-5.
- Sviili, T. (2016b). Tilintarkastus turvaa yritysten hyvinvoinnin ja tukee kasvua. *Balanssi 3/2016*, 12-13.
- The Commission on Auditors' Responsibilities (Cohen Commission). (1978). *Report, Conclusions and Recommendations*. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- Tomperi, S. (2018). *Tilintarkastus: Normeista käytäntöön*. 4., uudistettu painos. Keuruu: Edita Publishing Oy.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2009). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. 5., uudistettu laitos. Helsinki: Tammi.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Uudistettu laitos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Vahtera, V. (2015). Tilintarkastajatutkintojen ja tilintarkastajien valvonnan uudistaminen. Teoksessa Kihn, L-A., Leponiemi, U., Oulasvirta, L., Vahtera, V. & Wacker, J. (toim.) *Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium: Näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja standardeihin*. Tampere: Tampere University Press, 19-33.
- Vuopala, T. (2015a). Miksi tarvitsemme oman standardin pienten yritysten tilintarkastukseen? *Balanssi 3/2015*, 36-40.

- Vuopala, T. (2015b). Tilintarkastusalan tulevaisuuden näkymiä. Teoksessa Kihn, L-A., Leponiemi, U., Oulasvirta, L., Vahtera, V. & Wacker, J. (toim.) *Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium: Näkökulmia tilintarkastuksen uudistumiseen ja standardeihin*. Tampere: Tampere University Press, 34-63.
- Watkins, A., Hillison, W. & Morecroft S. (2004). Audit quality: A synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of Accounting Literature*, 23, 153–193.
- Watts, R.L. & Zimmerman, J.L. (1983). Agency Problems, Auditing, and the Theory of the Firm: Some Evidence. *The Journal of Law & Economics*, 26 (3), 613-633.

## Virallislähteet

- Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY. *Tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätöistä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/ETY ja 83/349/ETY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/ETY kumoamisesta*. Strasbourg 17.5.2006.
- Hallituksen esitys HE 254/2014. Hallituksen esitys eduskunnalle tilintarkastuslaiksi ja laiksi julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi. Helsinki 20.11.2014.
- Tilintarkastuslaki 1141/2015.
- Tutkimuseettinen neuvottelukunta. (2012). Hyvä tieteellinen käytäntö ja sen loukkausepäilyjen käsitteleminen Suomessa. *Tutkimuseettisen neuvottelukunnan ohje 2012*. Helsinki. <[https://www.tenk.fi/sites/tenk.fi/files/HTK\\_ohje\\_2012.pdf](https://www.tenk.fi/sites/tenk.fi/files/HTK_ohje_2012.pdf)> luettu 24.10.2019.
- Työ- ja elinkeinoministeriö. (2012). Tilintarkastajien tutkinnot ja valvonta -työryhmän raportti. *Työ- ja elinkeinoministeriön julkaisuja: Kilpailukyky 48/2012*.

## Muut lähteet

- Herrala, O. (2019). Tilintarkastajien laadusta eripuraa – ”Tuntuu, ettei ammattikuntaamme luoteta lainkaan”. *Kauppalehti* 4.2.2019. <<https://www-kauppalehti-fi.libproxy.tuni.fi/uutiset/tilintarkastajien-laadusta-eripuraa-tuntuu-ettei-ammattikuntaamme-luoteta-lainkaan/b1821f56-837c-4654-b6a7-681945506638>> luettu 2.9.2019.
- Laaduntarkastukset. Patentti- ja rekisterihallituksen WWW-sivu. <<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu.html>> luettu 27.5.2019. (Lähdeviite: Patentti- ja rekisterihallitus 2019a)

- Laaduntarkastusten havainnot. Patentti- ja rekisterihallituksen WWW-sivu.  
 <<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/laaduntarkastustehavainnot.html>> luettu 19.9.2019.(Lähdeviite Patentti- ja rekisterihallitus 2019d)
- Mitä on hyvä tilintarkastustapa? Suomen Tilintarkastajat ry:n WWW-sivu.  
 <<https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/mita-on-hyva-tilintarkastustapa>> luettu 21.5.2019. (Lähdeviite: ”Suomen Tilintarkastajat ry”)
- Päätös laaduntarkastuksesta. Patentti- ja rekisterihallituksen WWW-sivu.  
 <[https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/tilintarkastusyhteisojen\\_laaduntarkastus/paatos\\_laaduntarkastuksesta.html](https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/tilintarkastusyhteisojen_laaduntarkastus/paatos_laaduntarkastuksesta.html)> luettu 17.6.2019.  
 (Lähdeviite: Patentti- ja rekisterihallitus 2018c)
- Tilintarkastusvalvonta. Patentti- ja rekisterihallituksen WWW-sivu.  
 <<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta.html>> luettu 25.10.2019. (Lähdeviite: Patentti- ja rekisterihallitus)
- Tilintarkastajan laaduntarkastus käytännössä. Patentti- ja rekisterihallituksen WWW-sivu.  
 <[https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/tilintarkastajien\\_laaduntarkastus/tilintarkastajan\\_laaduntarkastus\\_kaytannossa.html](https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/tilintarkastajien_laaduntarkastus/tilintarkastajan_laaduntarkastus_kaytannossa.html)> luettu 17.6.2019. (Lähdeviite: Patentti- ja rekisterihallitus 2019b)
- Tilintarkastajan laaduntarkastuksen tulos. Patentti- ja rekisterihallituksen WWW-sivu.  
 <[https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/tilintarkastajien\\_laaduntarkastus/tilintarkastajan\\_tilintarkastustyon\\_laaduntarkastuksen\\_tulos.html](https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/tilintarkastajien_laaduntarkastus/tilintarkastajan_tilintarkastustyon_laaduntarkastuksen_tulos.html)> luettu 17.6.2019. (Lähdeviite: Patentti- ja rekisterihallitus 2019c)
- Tilintarkastusyhteisöjen laaduntarkastus käytännössä. Patentti- ja rekisterihallituksen WWW-sivu.  
 <[https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/tilintarkastusyhteisojen\\_laaduntarkastus/tilintarkastusyhteisojen\\_laaduntarkastus\\_kaytannossa.html](https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/tilintarkastusyhteisojen_laaduntarkastus/tilintarkastusyhteisojen_laaduntarkastus_kaytannossa.html)> luettu 17.6.2019. (Lähdeviite: Patentti- ja rekisterihallitus 2018b)
- Tutkinnat ja kantelut. Patentti- ja rekisterihallituksen WWW-sivu. 2018.  
 <[https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tutkinnat\\_ja\\_kantelut.html](https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tutkinnat_ja_kantelut.html)> luettu 27.5.2019. (Lähdeviite: Patentti- ja rekisterihallitus 2018a)
- Uudistunut tilintarkastuslaki tullut voimaan. Suomen Tilintarkastajat ry:n WWW-sivu.  
 <<https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/miksi-tilintarkastus-tehdaan/saantelyhankkeet/tilintarkastuslaki/tilintarkastuslain-muutokset/uudistunut-tilintarkastuslaki-tullut-voimaan>> luettu 24.5.2019. (Lähdeviite: ”Suomen Tilintarkastajat ry(b)”)

## LIITTEET

### LIITE 1: Haastattelurunko

*Tiedot haastateltavalle: Haastattelu toteutetaan anonymina haastateltavan tilintarkastajan sekä tilintarkastusyhteisön nimen suhteen. Kaikkiin kysymyksiin ei tarvitse vastata ja haastateltava voi lopettaa haastatteluun osallistumisen missä vaiheessa haastattelua tahansa. Kiitos osallistumisestanne!*

### TAUSTATIEDOT

1. Kuvailisitteko lyhyesti roolianne ja taustanne tilintarkastuksen tehtävistä
2. Kokemus laaduntarkastuksesta
  - 2.1. Oletteko olleet laaduntarkastuksen kohteena?
  - 2.2. Oletteko ollut mukana toimeksiannossa, joka on ollut laaduntarkastuksen kohteena?
  - 2.3. Onko tilintarkastusyhteisönne ollut työskentelyaikanaasi laaduntarkastuksen kohteena?

### TILINTARKASTUSSÄÄNTELY

3. Mikä on mielestänne tilintarkastussäätelyn tavoite?
  - 3.1. Oletko varma, että ymmärrät sääntelyvaatimukset, joita sinun tulee noudattaa tilintarkastusprosessissa?
  - 3.2. Mikä on ulkoisen tilintarkastusvalvonnan rooli tilintarkastussäätelyn selkeyttämisessä tilintarkastajille?
  - 3.3. Onko sinulla ollut mitään suoraa yhteyttä ulkoisen tilintarkastusvalvonnan edustajien kanssa?
4. Miten määrittelisitte tilintarkastuksen laadun?
  - 4.1. Mikä on tilintarkastussäätelyn rooli tilintarkastuksen laadun varmistamisessa?
  - 4.2. Mikä on ulkoisen tilintarkastusvalvonnan rooli tilintarkastuksen laadun varmistamisessa?
  - 4.3. Mikä on tilintarkastusyhteisön/tilintarkastajan rooli tilintarkastuksen laadun varmistamisessa?

## TILINTARKASTUSVALVONNAN VAIKUTUS KÄYTÄNNÖN TYÖHÖN

5. Kun suunnittelet tilintarkastustoimeksiannon tarkastamista, kuinka tärkeänä pidät seuraavien asioiden huomioimista (7=erittäin tärkeä, 1=ei tärkeää)
  - 5.1. Asiakkaan erityispiirteiden huomiointi tilintarkastuksessa
  - 5.2. Sääntely, jota tulee noudattaa tilintarkastuksessa
  
6. Mistä tiedät, että olet noudattanut riittävästi vaadittavaa tilintarkastussääntelyä tilintarkastusprosessissa?
  - 6.1. Mitä tilintarkastussääntelyn noudattaminen tarkoittaa sinulle?
  - 6.2. Eroaako sääntelyn noudattamisen laajuus riippuen siitä, onko sääntely yksityiskohtaista vai tulkinnanvaraista?
  - 6.3. Ajatteletko, että joissakin toimeksiannoissa vaaditaan korkeampaa tilintarkastussääntelyn noudattamisen tasoa? Mitkä tekijät vaikuttavat tähän?
  
7. Kuinka tärkeänä pidät seuraavia asioita tilintarkastussääntelyn noudattamisen motivaattorina (7=erittäin tärkeä, 1=ei tärkeää)
  - 7.1. Tilintarkastusvalvonnan olemassaolo (mahdolliset rangaistukset)
  - 7.2. Ammatillinen halu noudattaa sääntelyä
  
8. Onko yrityksellänne käytössä sähköinen työkalu, joka ohjaa tilintarkastuksen suorittamista?
  - 8.1. Kuinka pakottavaa kyseisen työkalun käyttö on tilintarkastusprosessissa?
  - 8.2. Onko sähköisen työkalun eri vaiheita mahdollista ohittaa/poistaa?
  - 8.3. Missä laajuudessa ja miten tilintarkastussääntely on sisällytetty kyseiseen työkaluun?
  - 8.4. Jos sääntelyä ei ole sisällytetty järjestelmiinne, miten yrityksessänne varmistutaan, että sääntelyä noudatetaan tilintarkastusprosessissa?
  
9. Olet tiukassa aikapaineessa, tilintarkastussääntelyn noudattaminen sekä noudattamisen dokumentointi voidaan saavuttaa budjetissasi mutta asiakkaan erityisten ominaisuuksien kokonaisvaltainen käsittely tilintarkastuksessa vaatii paljon enemmän työtä
  - 9.1. Mitä tekisitte kyseisessä tilanteessa? Miksi?
  - 9.2. Missä laajuudessa sääntelyvelvoitteiden täyttäminen lisää sinulle hyvää oloa?
  
10. Kuvittele olosuhteet päinvastaisiksi. Olet tiukassa aikapaineessa, asiakkaan erityisten ominaisuuksien käsitteleminen tilintarkastuksessa voidaan saavuttaa budjetissasi mutta sääntelyn täysimääräinen käsittely ja dokumentointi edellyttää paljon enemmän vaivaa, kun voit saavuttaa budjetissasi
  - 10.1. Mitä tekisitte kyseisessä tilanteessa? Miksi?
  - 10.2. Kuinka huolissasi olisit, ettet ole täysin käsitellyt vaadittavaa sääntelyä?

11. Onko tilintarkastusprosessissa joitakin toimenpiteitä, jotka toteutetaan pääasiassa sääntelyn noudattamisen varmistamiseksi?
  - 11.1. Voisitteko antaa esimerkkejä?
  - 11.2. Jos tällaiset toimenpiteet poistettaisiin, vähentäisikö se tilintarkastuksen laatua?
  - 11.3. Voisiko nämä toimenpiteet olla vähemmän työläitä/raskaita?
  
12. Onko Patentti- ja rekisterihallituksen ennakolta ilmoittamalla laaduntarkastuksen painopistealueilla vaikutusta tilintarkastusprosessin suorittamisessa?
  
13. Onko ulkoisen tilintarkastusvalvonnan odotuksiin vastaamisella mielestänne vaikutusta seuraaviin asioihin
  - 13.1. Tarkastustoimenpiteisiin (mahdolliset tarkistuslistat ym.)
  - 13.2. Tilintarkastajan ammatillisen harkinnan käyttöön
  - 13.3. Tilintarkastuspalkkioihin
  
14. Koetteko, että teillä on mahdollisuus vaikuttaa ulkoisen tilintarkastusvalvonnan laaduntarkastusprosessiin ja sen tulokseen laaduntarkastusprosessin aikana?
  
15. Koetteko, että ulkoisen tilintarkastusvalvonnan olemassaolo on hyödyllinen tilintarkastusalalle?
  - 15.1. Kasvattaako se sidosryhmien luottamusta tilintarkastusta kohtaan?
  - 15.2. Onko sillä vaikutusta tilintarkastajan ammattiin?
  - 15.3. Onko PRH:n julkaisemalla laaduntarkastuksen vuosiraportilla merkitystä tilintarkastusasiakkaille tai muille sidosryhmille?
  - 15.4. Onko mielestänne tilintarkastusvalvonnan keskittämällä Patentti- ja rekisterihallitukselle ollut vaikutusta tilintarkastukseen käytännössä?

## LIITE 2: Empiirisen aineiston haastattelut

Tilintarkastaja 1. HT-tilintarkastaja. Haastattelu 9.7.2019. Kesto 45 minuuttia.  
Tekijän hallussa.

Tilintarkastaja 2. KHT-tilintarkastaja. Haastattelu 6.8.2019. Kesto 25 minuuttia.  
Tekijän hallussa.

Tilintarkastaja 3. HT-tilintarkastaja. Haastattelu 7.8.2019. Kesto 35 minuuttia.  
Tekijän hallussa.

Tilintarkastaja 4. KHT-tilintarkastaja. Haastattelu 23.8.2019. Kesto 30 minuuttia.  
Tekijän hallussa.

Tilintarkastaja 5. KHT-tilintarkastaja. Haastattelu 26.8.2019. Kesto 40 minuuttia.  
Tekijän hallussa.

Tilintarkastaja 6. KHT-tilintarkastaja. Haastattelu 26.8.2019. Kesto 35 minuuttia.  
Tekijän hallussa.

Tilintarkastaja 7. KHT-tilintarkastaja. Haastattelu 28.8.2019. Kesto 50 minuuttia.  
Tekijän hallussa.

Tilintarkastaja 8. KHT-tilintarkastaja. Haastattelu 22.9.2019. Vastaanotettu sähköpostilla.  
Tekijän hallussa.

Tilintarkastaja 9. KHT-tilintarkastaja. Haastattelu 23.9.2019. Vastaanotettu sähköpostilla.  
Tekijän hallussa.