

This document has been downloaded from  
Tampub – The Institutional Repository of University of Tampere

*Publisher's version*

Authors: Kihn Lili-Anne, Näsi Salme  
Name of article: Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat : aihepiiri ja tutkimusote  
Name of work: Contributions to Accounting, Auditing and Internal Control : Essays in Honor of Professor Teija Laitinen  
Editors of work: Jokipii Annukka, Miettinen Johanna  
Year of publication: 2011  
ISBN: 978-952-476-333-2  
Publisher: Vaasan yliopisto  
Pages: 61-87  
Series name and number: Acta Wasaensia 234  
ISSN: 0355-2667  
Discipline: Social sciences / Business and Management  
Language: fi  
School/Other Unit: School of Management

URL: [http://www.uwasa.fi/materiaali/pdf/isbn\\_978-952-476-333-2.pdf](http://www.uwasa.fi/materiaali/pdf/isbn_978-952-476-333-2.pdf)

URN: <http://urn.fi/urn:nbn:uta-3-728>

All material supplied via TamPub is protected by copyright and other intellectual property rights, and duplication or sale of all part of any of the repository collections is not permitted, except that material may be duplicated by you for your research use or educational purposes in electronic or print form. You must obtain permission for any other use. Electronic or print copies may not be offered, whether for sale or otherwise to anyone who is not an authorized user.

# TILINTARKASTUSTA KÄSITTELEVIEN VÄITÖSKIRJOJEN TUTKIMUSSTRATEGISET VALINNAT – *Aihepiiri ja tutkimusote*

Lili-Anne Kihn  
*University of Tampere*

Salme Näsi  
*University of Tampere*

*Dedicated to Teija Laitinen on the occasion of her 50<sup>th</sup> birthday*

## Abstract

Kihn, Lili & Näsi, Salme (2011). Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat – Aihepiiri ja tutkimusote. In: *Contributions to Accounting, Auditing and Internal Control. Essays in Honour of Professor Teija Laitinen*. Acta Wasaensia No. 234, 61–87. Eds Annukka Jokipii & Johanna Miettinen.

This paper presents a research strategic analysis of the doctoral dissertations in auditing published in Finland through the ages (i.e., from 1965 to 2009). The results synthesize the research themes and methodological approaches. Suggestions for future research topics are made based on our findings.

**Keywords:** Auditing, Doctoral education, Literature analysis, Research methodologies, Research themes

## 1 Johdanto

Tilintarkastuksen opetus on suomalaisissa yliopistoissa ja niiden kauppatieteellisissä yksiköissä tyypillisesti rajoittunut kahteen kolmeen perus- tai aineopintotasoiseen kurssiin. Parin viime vuosikymmenen aikana tilanne on kuitenkin muuttunut parempaan suuntaan, ja tilintarkastus on valittu eräissä kauppatieteellisissä yksiköissämme yhdeksi koulutuksen painopistealueeksi (vrt. Näsi 2009). Tämä seikka heijastuu myös laskentatoimen jatko-opinnoissa.

Tämän artikkelin tarkoituksena on muodostaa kokonaiskuva meillä Suomessa tilintarkastuksen alalla tehdystä väitöskirjatutkimuksesta. Artikkelissa analysoidaan kaikki kauppatieteellisissä yksiköissä liiketaloustiede, laskentatoimen tai sitä lähellä olevien tieteenalojen piirissä valmistuneet tilintarkastusalaa koskevat väitös-

kirjat. Analysoitavaksi on valikoitunut 15 väitöskirjaa, ja niiden analysointi tapahtuu seuraavan kahden tutkimusstrategisen näkökohdan suhteen: 1) tutkimuksen aihepiiri ja 2) tutkimusotevalinnat.

## 2 Tilintarkastustutkimuksen luokittelu

### 2.1 *Aihealueiden luokittelu*

Tilintarkastus on käytännön toimintana, opinalana ja tutkimuksen kohteena monialainen ilmiö. Käytännön toimintana tilintarkastus on lakisääteistä ja normeihin ohjattua toimintaa, ja se kohdistuu keskeisesti yritysten ja muiden talousyksiköiden talouteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen. Vaikka tilintarkastusta on tutkittu myös esimerkiksi kunnallispolitiikassa, keskeisimmät tilintarkastusta käsittelevät opin- ja tieteenalat ovat talous- ja oikeustieteet, ja niissä lähinnä yrityksen taloustiede, laskentatoimi ja kauppaoikeus/yritysjuridiikka. Tilintarkastustutkimusta tehdään erityisesti näiden tieteenalojen sisällä, mutta itse aihepiirivalinnan suhteen tarvitaan tarkempia luokituksia.

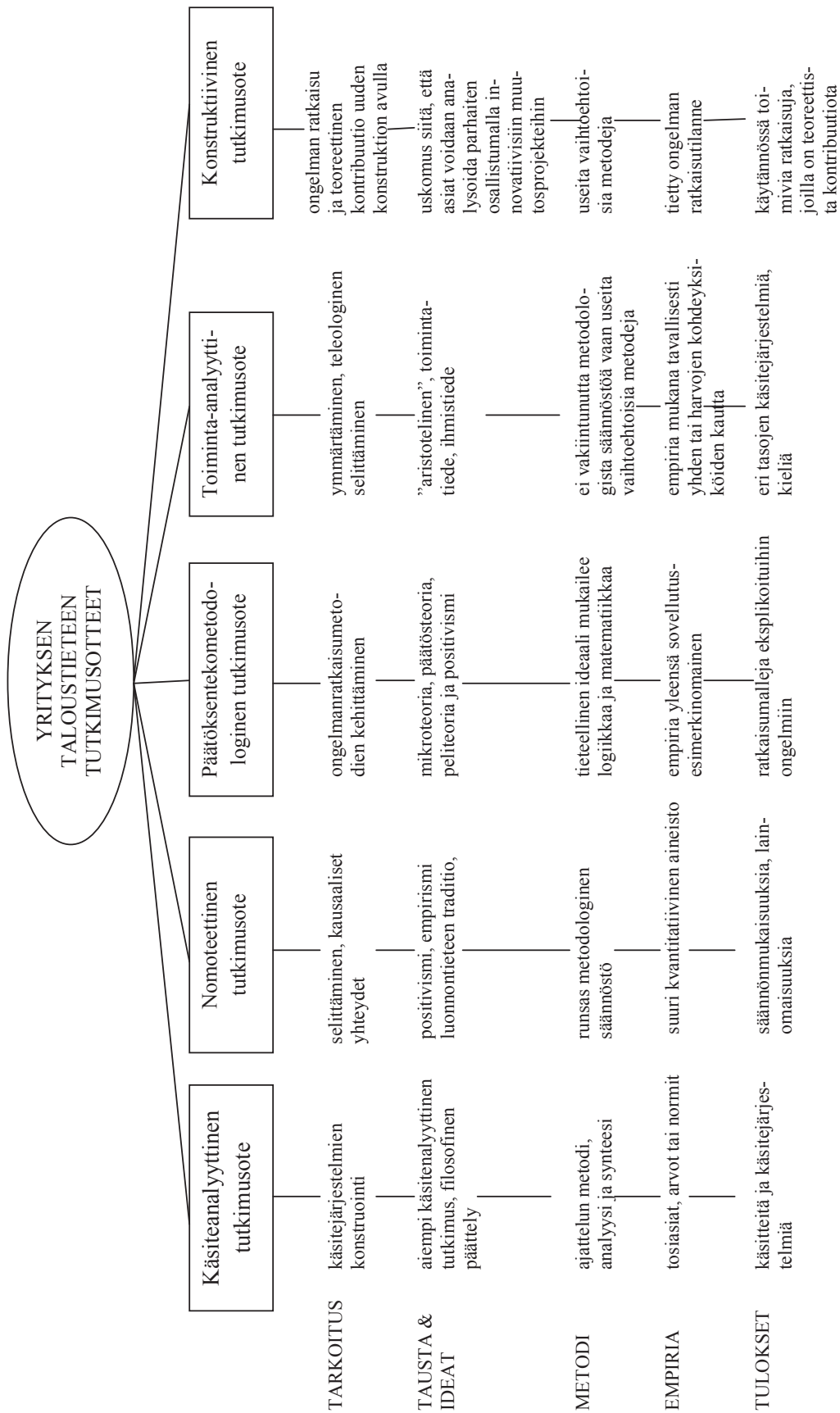
Tilintarkastustutkimuksen aihealueita on eri aikoina luokiteltu eri tavoin (ks. esim. Gwilliam 1987; Koskela 1990; Kärkkäinen 1996; Pirinen 1998; Laitinen & Järvinen 2007). Tässä tutkimuksessa käytämme seuraavaa Niemen vuonna 2010 esittämää hyvin yksityiskohtaista ja ilmeisen kattavaa tilintarkastuksen aihepiirien luokittelua:

- I. Taloustieteen teorioihin ja menetelmiin nojaava valtavirtatutkimus
  - a. Tilintarkastuksen rooli tilinpäätösinformaatiossa
    - i. Tilintarkastuksen arvo ja kysyntä ja niihin vaikuttavat tekijät
    - ii. Tilintarkastuskertomuksen informaatio sisältö ja vaikutukset
    - iii. Tilintarkastus ja tilinpäätösinformaation laatu
    - iv. Tilintarkastajan riippumattomuus, sitä uhkaavat tekijät ja niiden vaikutus tilinpäätösinformaation laatuun
  - b. Tilintarkastusmarkkinoiden toiminta
    - i. Markkinoiden kilpailullisuus ja rakenne
    - ii. Tilintarkastuksen laadun mekanismit yritystasolla
    - iii. Laadun ja hinnan välinen yhteys eri tilanteissa, kun laatua ei voi havaita
  - c. Tilintarkastuksen rooli osana hyvää hallintotapaa (corporate governance)

- i. Lisääkö vai vähentääkö toimiva ”corporate governance” tilintarkastuksen tarvetta?
  - ii. Miksi eri yritykset valitsevat erilaiset corporate governance -paketit?
- II. Vaihtoehtoisia aihealueita ja niiden tutkimusotteet:
- a. Tilintarkastajan päätöksenteon ymmärtäminen käyttäytymistieteellisen (psykologian) tutkimuksen avulla
    - i. Tarkastuskohteen riskiarviointi (→ tilintarkastuksen toteutus)
    - ii. Aikapaineet ja/tai informaation määrä (päättökenteko: tilintarkastussuunnitelma)
    - iii. Muistin ’valikoivuus’: viimeisin havainto painaa eniten (’recency effect’)
  - b. Analyttinen/teoreettinen tutkimus (peliteoria, matematiikka)
    - i. Tilintarkastuksen (optimi)edellytykset (vahingonkorvausriski, asiakasportfolion laajuus, asiakassuhteen pituus)
  - c. Tilintarkastusmenetelmien ja –lähestymistapojen kehitys, pitkittäis-case-tutkimus, osallistuva havainnointi
    - i. Riskilähestymistavan omaksuminen (→ vaikutukset ’kentällä’)

## 2.2 Tutkimusoteluokittelu

Tutkimusmetodologioita on luokiteltu monin eri tavoin. Tässä tutkimuksessa analysoimme tilintarkastusalan väitöskirjoja tamperelaisten tutkijoiden vuonna 1980 esittämän luokituksen pohjalta (ks. Näsi 1980a ja 1980b, Neilimo & Näsi 1980). Tämä alun perin neljä tutkimusotetta käsittänyt luokitus, johon Kasanen, Lukka ja Siitonen (1991 ja 1993) sittemmin lisäsivät viidennen, on saanut vahvan jalansijan suomalaisessa liiketaloustiede, laskentatoimen tutkimuksessa (ks. esim. Lukka, Majala, Paasio & Pihlanto 1984; Kasanen, Lukka & Siitonen 1993; Ferm 1994; Näsi, Laine, Mäkinen & Näsi 1993; Näsi & Näsi 1996; Kihn & Näsi 2010a ja 2010b). Kyseinen luokittelu sisältää seuraavat viisi tutkimusotetta: käsiteanalyttinen, nomoteettinen, päätöksentekometodologinen, toiminta-analyttinen ja konstruktiiivinen (kuvio 1).



**Kuvio 1.** Yrityksen taloustieteen tutkimusotteet (mukaaltona Näsi 1980a ja 1980b; Neilimo & Näsi 1980; Kasanen, Lukka & Siitonen 1993).

Käsiteanalyttistä tutkimusotetta käytetään käsitejärjestelmien konstruointiin. Tutkimuksen taustalla on tällöin aiempi käsiteanalyttinen ja/tai empiirinen tutkimus. Tutkimusmetodinä on ajattelun metodi, jossa analyysillä ja synteessillä luodaan uusia käsitteitä ja käsitejärjestelmiä. Tutkimus voi kohdistua paitsi tosiasioihin myös normeihin ja arvoihin. Käsiteanalyttisen tutkimuksen tulokset voivat olla toteavia ja/tai suosittelevia. (Näsi 1980b: 31; Neilimo & Näsi 1980: 67)

Nomoteettisen tutkimusotteen tieteellinen ideaali on luonnontiedelähtöinen, galileininen ja kausaalinen. Nomoteettista tutkimusotetta käytetään tutkittavien asioiden ja ilmiöiden erittelemiseen ja selittämiseen. Tarkoituksena on vastata ”miten on” ja ”miksi on” -kysymyksiin. Empiria on tutkimuksissa mukana laaja-alaisesti. Tiedon hankinnan, käsittelyn, tulkinnan ja testauksen suhteen on laaja metodivara. On myös paljon standardeja siitä, miten empiriaa pitäisi tulkita. Tuloksissa pyritään yleistettävyyteen ja intersubjektiivisuuteen. Nomoteettiset tutkimukset kattavat ns. empiristiset ja positivistiset tutkimukset. (Näsi 1980a: 36)

Edellisen tavoin myös toiminta-analyttinen tutkimusote soveltuu empiiriseen tutkimukseen mutta se on ihmistiedelähtöinen, aristotelinen ja finalistinen. Toiminta-analyttisessä tutkimuksessa pyritään paitsi tutkittavien asioiden tai ilmiöiden erittelemiseen, myös niiden ymmärtämiseen ja tulkitsemiseen. Myös toiminta-analyttisissä tutkimuksissa vastataan ”miten on” ja ”miksi on” -kysymyksiin. Empiria on kuitenkin yleensä mukana vain yhden tai muutaman kohdeyksikön tai tapauksen (case) kautta. Aineiston keruu, analysointi ja tulkinta tapahtuvat usein vaihtoehtoisin tavoin ja menetelmin. Aineisto on usein rikas ja laadullinen, ja tutkimuksella pyritään tutkitun ilmiön syvälliseen ymmärtämiseen kohdeyksikössä. Toiminta-analyttiset tutkimukset kattavat ns. kliiniset, hermeneuttiset ja toimintatutkimukset (Näsi 1980a: 36) ja edustavat Chuan (1986) ja Hopperin ja Powelin (1985) luokituksissa lähinnä tulkitsevaa tutkimusta (ks. myös Pihlanto 1994: 377). Tehty case-tutkimus voi olla luonteeltaan kuvailevaa, havainnollistavaa, kokeilevaa, tutkivaa (eksploratiivista) tai selittävää (Scapens 1990). Tutkijan lähestymistapa voi olla ei-interventionistinen tai interventionistinen, ja tuloksena voi olla uuden teorian luominen tai olemassa olevan teorian havainnollistaminen, tarkentaminen tai testaaminen (ks. Lukka 1999).

Päätöksentekometodologista tutkimusotetta sovelletaan ongelmanratkaisumethodien kehittämisessä. Päätöksentekometodologisen tutkimuksen taustalla on mikroteoria, päätösteoria, peliteoria ja positivismi. Tutkimuksen tieteellinen ideaali mukalee logiikkaa ja matematiikkaa. Empiirinen osuus ei yleensä ole kovin laaja vaan sovellutusesimerkinomainen. Tutkimuksen eteneminen noudattaa väljästi aksiomaattista periaatetta – tutkimustulokset ovat ratkaisuja eksplikoituihin ongelmiin. (Näsi 1980b: 31; Neilimo & Näsi 1980: 67)

Konstruktiiivinen tutkimusote (ks. Kasanen ym. 1991 ja 1993) edustaa case-tutkimusta ja mitä suuremmissa määrin interventionistista tutkimusta (Lukka 1999; Jönsson & Lukka 2006). Konstruktiiivinen tutkimusote yhdistää teoreettista ja empiiristä tietoa pyrkien rakentamaan innovatiivisen teoreettisesti perustellut toimivan ratkaisun empiirisen maailman ongelmiin. Tilintarkastus on empiirinen ilmiö, jota lähtökohtaisesti voitaneen tutkia kaikin edellä lyhyesti esitellyin tutkimusottein. Lisäksi muutamat tässä tutkimuksessa analysoitavista väitöskirjoista edustavat oikeustieteellistä tutkimusta tai ovat muutoin oikeusdogmaattisia eli voimassa olevan lainsäädännön sisältöä selvittämään pyrkiviä tutkimuksia.

### 3 Aineisto ja tutkimusmenetelmät

Kuten edelläkin kuvattu, analysoimme ja luokittelemme tilintarkastusalan väitöskirjoja tässä tutkimuksessa erityisesti seuraavan kahden näkökohdan suhteen: 1) tutkimuksen aihepiiri ja 2) tutkimusotevalinnat. Pyrimme näiltä osin muodostamaan mahdollisimman kokonaisvaltaisen kuvan Suomessa kautta aikojen valmistuneiden tilintarkastusalan väitöskirjojen tutkimusstrategisista valinnoista. Tutkimuksemme on siten luonteeltaan tilintarkastustutkimusta koskeva historian tutkimus.

Tutkimuksemme pohjautuu yhteensä 15 tilintarkastusalan väitöskirjaan. Tutkimuksessa katettu ajanjakso alkaa vuodesta 1965, jolloin alan ensimmäisenä Suomessa valmistui Reginald Jägerhornin väitöskirja ”Informationsvärdet hos finländska aktiebolags revisionberättelser” ja päättyy vuoteen 2009, jolloin Mikko Zernin väitöskirja ”Essays on Audit Quality” julkaistiin. Tutkimuksemme täydentää aiempia suomalaisiin laskentatoimen väitöskirjoihin kohdistuneita historian tutkimuksia. Niissä on analysoitu laskentatoimen väitöskirjojen tutkimusstrategioita eri aikoina (ks. Näsi & Näsi 1985; Näsi, Laine, Mäkinen & Näsi 1993), liiketaloustiede, laskentatoimen kehittämisestä akateemisena oppiaineena 1900-luvun alusta vuoteen 1996 (ks. Näsi & Näsi 1996), johdon laskentatoimen case- ja field-menetelmällä tehtyjen akateemisten opinnäytteiden teorioita vuosina 1997-2005 (Järvenpää & Pellinen 2005) sekä johdon laskentatoimen väitöskirjojen strategisia valintoja (Kihn & Näsi 2010a) ja innovatiivisia kehityskulkuja (Kihn & Näsi 2010b).

Aineistoa kerätessämme määrittelimme ensin sellaiset kauppatieteelliset yksiköt, joissa on mahdollisesti voitu tehdä laskentatoimen ja/tai oikeustieteen väitöskirjoja tilintarkastuksen alalla. Tutkimme sitten vastaavalla tavalla myös muut oikeustieteelliset ja kunnallistaloudelliset ja -poliittiset yksiköt. Lopuksi tutkimme kyseisiä yksiköjä lähemmin sekä dokumenttilähteiden kuten muun muassa internet-

sivujen että suorien yhteydenottojen avulla. Havaitimme, että tilintarkastusalan väitöskirjoja oli julkaistu kahdeksan eri yliopiston yksiköissä. Nuo 15 väitöskirjaa jakaantuivat seuraavasti:

- Svenska handelshögskolan: neljä väitöskirjaa (Jägerhorn 1965; Fant 1994; Aspholm 2002 & Viitanen 2000)
- Vaasan yliopisto: kolme väitöskirjaa (Jokipii 2006; Miettinen 2008 & Ittonen 2009)
- Helsingin kauppakorkeakoulu (nyk. Aalto yliopisto): kaksi väitöskirjaa (Saarikivi 1999 & Niemi 2003)
- Tampereen yliopisto: kaksi väitöskirjaa (Vuorinen 1995 & Koskinen 1999)
- Jyväskylän yliopisto: yksi väitöskirja (Virtanen 2002)
- Lappeenrannan teknillinen yliopisto: yksi väitöskirja (Kosonen 2005)
- Oulun yliopisto: yksi väitöskirja (Zerni 2009)
- Åbo Akademi: yksi väitöskirja (Samsanova 2006).

Useimmat valituista väitöskirjoista oli helposti luokiteltavissa tilintarkastuksen väitöskirjaksi mutta jotkin väitöskirjat vaativat erityistä harkintaa. Esimerkiksi Aila Virtasen (2002) väitöskirja käsittelee myös kirjanpitoa ja verosuunnittelua mutta koska siinä on tutkittu myös tilintarkastusta, sisällytimme sen tähän tutkimukseen. Annukka Jokipiin (2006) väitöskirja puolestaan käsittelee yritysten sisäisen valvonnan rakennetta ja tehokkuutta mutta liittyy kuitenkin myös tarkastuksen alaan, joten otimme senkin tähän tutkimukseen.

Kun väitöskirja-aineisto oli saatu kokoon, aloitimme aineiston kuvauksen, luokittelun ja analyysin. Käytimme siinä apuna edellä määriteltäviä viitekehyksiä:

- edellä esitettyä tilintarkastuksen aihealueluokittelua (ks. luku 2.1) ja
- Näsin (1980a, 1980b) ja Nelimon ja Näsin (1980) tutkimusmetodologista viitekehystä täydennettynä Kasasen ym. (1991 ja 1993) esittämällä lisäyksellä (ks. luku 2.2).

## 4 Suomalaiset tilintarkastuksen väitöskirjat 1965–2009

Suomessa ensimmäinen tilintarkastusalan väitöskirja kauppatieteiden parissa julkaistiin vuonna 1965. Tuolloin Reginald Jägerhornin tilintarkastuskertomusten informaatioarvoa tarkastellut väitöskirja jäi ainoaksi 1960-luvulla julkaistuksi tilintarkastusalan väitöskirjaksi, eikä uusia väitöskirjoja ilmestynyt 1970- tai 1980-luvullakaan. Sittenkin tilintarkastuksen väitöskirjatutkimus on kuitenkin vilkastunut huomattavasti. 1990-luvulla julkaistiin jo yhteensä neljä väitöskirjaa. Ne olivat: Fantin (1994), Vuorisen (1995), Saarikiven (1999) ja Koskisen (1999) tut-



kimukset. Kaikkein vilkkainta alan väitöskirjatutkimus on kuitenkin ollut 2000-luvulla. Tuolloin on valmistunut yhteensä 10 tilintarkastusalaan liittyvää väitöskirjaa. Kirjoittajia (eli väittelijöitä) ovat olleet: Viitanen (2000), Aspholm (2002), Virtanen (2002), Niemi (2003), Kosonen (2005), Jokipii (2006), Samsanova (2006), Miettinen (2008), Ittonen (2009) ja Zerni (2009). Seuraavassa on lyhyet tiivistelmät kaikkien näiden väitöskirjojen tutkimusstrategisista valinnoista:

- (1) Reginald Jägerhorn (1965) “Informationsvärdet hos finländska aktiebolags revisionsberättelser”

Reginald Jägerhornin väitöskirjassa tutkittiin suomalaisten osakeyhtiöiden tilintarkastuskertomuksia. Tutkimuksen tarkoituksena oli ensinnäkin kartoittaa tilintarkastuskertomusten sisältöä ja erityisesti niiden informaatioarvoa vastaanottajan näkökulmasta. Toiseksi tutkimuksen tavoitteena oli analysoida niitä tekijöitä ja syitä, jotka vaikuttavat tilintarkastuskertomusten sisällön informatiivisuuteen. Tutkimuksen aiheenvalinnassa on näin ollen sekä tilintarkastusalan lakeihin ja säädöksiin että tilintarkastajan raportointiin ja työhön liittyviä elementtejä. Tutkimus on luonteeltaan poikkitieteellinen sillä siinä on sovellettu kauppaoikeutta, sosiologiaa ja tilastotiedettä.

Tutkimusmetodologialtaan Jägerhornin tutkimus edustaa lähinnä nomoteettista tutkimusta. Laajaa empiiristä aineistoa on analysoitu neljällä eri tavalla. Ensin suoritettiin 274 satunnaisesti valitun tilintarkastusraportin kvantitatiivinen sisällönanalyysi. Seuraavassa vaiheessa tilintarkastuskertomusten sisältöä verrattiin kahtena eri vuonna. Sitten raporttien semanttisia eroja analysoitiin kahdessa raporttien erilaisia käyttäjiä edustavassa kohderyhmässä. Lopuksi kartoitettiin auktorisoitujen tilintarkastajien epävirallisten kommunikointimuotojen tyyppisiä ja tärkeyttä tilintarkastajia haastatteleamalla.

Tulokset osoittivat, että tilintarkastuskertomusten sisältö vaihteli yrityskoon ja tekstintuottajan mukaan – suurempien yritysten ja auktorisoitujen tilintarkastajien tuottamien raporttien havaittiin sisältävän enemmän lausuntoja ja faktoja tilinpäätöksestä kuin keskisuurten ja pienten yritysten tai muiden kuin auktorisoitujen tilintarkastajien tuottamien. Suurimmassa osaa tutkittuja tapauksia kertomukset olivat identtiset molempina perättäisinä vuosina mutta pätevämmillä tilintarkastajilla kertomusten sisältö vaihteli enemmän kuin muilla. Vain hyvin pienen osan tilintarkastuskertomuksista havaittiin olevan kaikilta osin informatiivisia. Tästä tehtiin se johtopäätös, että tilintarkastuskertomuksia voidaan pitää informatiivisina vain poikkeustapauksissa. Epävirallisilla kommunikointikanavilla oli tutkimuksessa keskeistä merkitystä toimijoiden käyttäytymistä selitettäessä. Välitetty tieto ei koostunut ainoastaan taloudellisesta tiedosta vaan sillä pyrittiin vaikuttamaan myös yrityksen politiikkoihin. Merkittäväksi informaatioksi tarkoitettut lausunnot

eivät kuitenkaan aina johtaneet tavoiteltuihin vaikutuksiin. Tulostensa pohjalta Jägerhorn esitti, että tilintarkastuskertomusten terminologiaa tulisi yhtenäistää ja epäselvien tulkintojen mahdollisuutta pienentää.

- (2) Johan-Erik Fant (1994) "Revisorns roll – en komparativ studie av revisorerers, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige"

Johan-Erik Fantin vuonna 1994 valmistuneessa väitöskirjassa vertailtiin tilintarkastukseen liittyviä asenteita suomalaisten ja ruotsalaisten tilintarkastajien, johdon ja osakkeenomistajien keskuudessa. Tutkimuksen teoreettisessa viitekehyksessä määriteltiin ja luokiteltiin sekä agentti- ja sopimusteorioiden pohjalta että Suomen ja Ruotsin osakeyhtiölakien ja tilintarkastusstandardien pohjalta sellaisia muuttujia, joiden avulla tilintarkastuksen kysyntää ja tarkoitusta voitaisiin kuvata.

Tutkimuksen empiirinen aineisto hankittiin postikyselyillä. Puolistrukturoidut kyselylomakkeet lähetettiin usealle sadalle auktorisoidulle tilintarkastajalle, johtajalle ja osakkeenomistajalle sekä Suomessa että Ruotsissa. Koska kyselyiden vastausasteet vaihtelivat 39 ja 60 prosentin välillä, aineisto muodostui suureksi. Kerätty aineisto analysoitiin tilastollisesti muun muassa frekvenssien ja prosenttien avulla. Sovellettu tutkimusote oli siten lähinnä nomoteettinen.

Tulokset viittaavat tiettyihin eroihin tutkittujen ammattiryhmien ja maiden välillä. Esimerkiksi tilintarkastuksen ja raportoinnin toivottiin olevan vähemmän virallista silloin, kun yritys on omistajiensa johtama. Tilintarkastajan vastuuta ja raportointia heijastavissa asenteissa havaittiin niin sanottu odotuskuilu tilintarkastajien ja osakkeenomistajien välillä. Osakkeenomistajat painottivat muun muassa tilintarkastajan vastuuta konkurssien välttämässä sekä tilintarkastuskertomusten riittämättömydestä johtuvia ongelmia. Myös johto koki tilintarkastuskertomukset riittämättömiksi sekä tilintarkastajien tarkastavan ja raportoivan eri asioita. Johdon vastaukset viittasivat myös pyrkimykseen siirtää tilintarkastajille vastuu lakien noudattamisesta. Suomalaisten painottaessa tilintarkastajan ja osakkeenomistajien välistä suhdetta ruotsalaiset painottivat tilintarkastajien riippumattomuutta. Tilintarkastajan pätevyyden osa-alueista suomalaiset vastaajat painottivat ruotsalaisia enemmän tilintarkastajan pätevyyttä johtamistoiminnoissa. Ruotsalaiset tilintarkastajat käyttivät suomalaisia vähemmän aikaa johtamisen tarkastukseen ja huomattavasti enemmän aikaa konsultointiin.

- (3) Erkki Vuorinen (1995) "Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa"

Erkki Vuorisen kunnallispolitiikan alalla tehdyn väitöskirjan kohteena on valvontakokonaisuus, jonka muodostavat vaikuttavuuden arviointi, varsinainen tilintar-

kastus sekä sisäinen tarkkailu ja tarkastus. Tämän kokonaisuuden toteuttamista varten työssä rakennetaan kunnallinen tarkastusjärjestelmä, jonka tavoitteena on vastata seuraavaan kysymykseen: ”Miten nykyisen kunnallisen tilintarkastuksen tehtävät, organisaatio ja toiminta järjestetään uudessa kunnalliskulttuurissa niin, että ne perustuvat tilintarkastuksen teoriaperustalle, ratkaisevat nykyiset ongelmat, vastaavat esitettäviin vaateisiin ja perustuvat kunnallishallinnon ja tilintarkastuksen johtaviin arvoihin?” Tutkimus käsittelee siten tilintarkastuksen roolia osana hyvää hallintotapaa (corporate governancea).

Tutkimuksen perustaksi on selvitetty kunnallisen tilintarkastuksen kehitystä ja normitaustaa sekä tehty vertailuja osakeyhtiöiden ja muutamien ulkomaiden kunnalliseen tilintarkastusjärjestelmään. Ongelmien, haasteiden, teoriaperustan sekä uuden kunnalliskulttuurin kartoituksen pohjalta muodostetaan kriteerit ja esitellään työn lopputulemana kunnallinen tilintarkastusjärjestelmä. Tutkimusotteellisessa luokituksessamme työ edustaa lähinnä konstruktiivista tutkimusotetta.

#### (4) Maj-Lis Saarikivi (1999) ”Tilintarkastajain riippumattomuus”

Maj-Lis Saarikiven vuonna 1999 valmistuneessa väitöskirjassa tutkimustehtäväksi on asetettu kokonaiskuvan antaminen osakeyhtiön lakisääteiselle tilintarkastajalle tilintarkastuksen suorittamisessa annetusta riippumattomuusvaatimuksesta ja siihen liittyvästä problematiikasta. Tutkimuksen keskeinen tavoite on arvioida, täyttääkö tilintarkastajan riippumattomuutta koskeva sääntely Suomessa riippumattomuusvaatimuksen peruseriaatteet. Noin 500-sivuisessä väitöskirjassa käsitellään laajasti tilintarkastusta ja tilintarkastusjärjestelmää, tilintarkastajan riippumattomuussääntelyä ulkomailla ja Suomessa sekä tilintarkastajan asemaa riippumattomuusvaatimuksen täyttymisen kannalta sekä riippumattomuusvaatimuksen henkällisiä, ajallisia ja toiminnallisia ulottuvuuksia. Tutkimus käsittelee siis tilintarkastuksen roolia tilinpäätösinformaatiossa.

Maj-Lis Saarikiven väitöskirja on laadittu oikeustieteellisestä ja sen sisällä erityisesti yhtiöoikeudellisesta näkökulmasta, joskin tutkimuskohteella tutkijan mukaan on liittymäkohtia myös liiketaloustieteeseen, sosiologiaan ja psykologiaan. Muut tieteenalat kuin oikeustiede ja liiketaloustiede on kuitenkin rajattu tutkimuksen ulkopuolelle. Tutkimuksen lähdeaineistona on käytetty lainsäädäntöä ja sen esitöitä, erityisesti hallituksen esityksiä ja komiteanmietintöjä, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja valtion tilintarkastuslautakunnan ratkaisuja sekä kotimaista ja ulkomaista tilintarkastusalan kirjallisuutta. Liiketaloustieteessä käytetyn tutkimusotemallin vaihtoehtoista Saarikiven tutkimus edustaa ensisijaisesti käsitteanalyttistä tutkimusta.

Tutkimuksen keskeiset lopputoteamukset ovat seuraavat: Tilintarkastajan riippumattomuus on tilintarkastuksen perusolettamia, ja riippumattomuus on keino saavuttaa tilintarkastuksen tarkoitus eli riippumattoman asiantuntijan lausunto tilinpäätöksen luotettavuudesta. Tilintarkastajan riippumattomuus on vaikea konkretisoida ja sen sisältö vaikea täsmentää. Saarikiven tutkimuksessa tilintarkastajan riippumattomuus on operationalisoitu seuraavan kolmen ulottuvuuden avulla: henkilöllinen ulottuvuus, ajallinen ulottuvuus ja toiminnallinen ulottuvuus.

- (5) Hannu E. Koskinen (1999) ”Tilinpäätöksen lainmukaisuus ja tilintarkastuskertomus: oikeudellinen tutkimus osakeyhtiön tilinpäätöksen virheiden ja puutteiden olennaisuudesta sekä niiden vaikutuksesta tilintarkastuskertomuksen sisältöön”

Hannu E. Koskisen väitöskirja on edellisen tapaan oikeustieteellinen tutkimus. Se on tarkastettu Tampereen yliopiston taloudellis-hallinnollisessa tiedekunnassa, sen yksityisoikeuden/yritysjuridiikan oppiaineessa. Tutkimuksessa pyritään löytämään vastausta siihen, milloin tilinpäätöksen virhe tai puute taikka niiden yhteisvaikutus on niin olennainen, että tilinpäätös ei ole enää lainmukainen. Kysymys on ennen kaikkea lakitekstissä esiintyvän ”olennaisuus”-käsitteen tulkinnasta ja edelleen tilinpäätöksen virheiden ja puutteiden vaikutuksesta tilinpäätöskertomuksen sisältöön. Tutkimuksen aihe liittyy siten tilintarkastuksen rooliin tilinpäätösinformaatioissa.

Koskisen väitöskirja on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen tutkimus, jossa tutkimusmenetelmänä on käytetty tulkinnallista metodia ja systematisointia. Tutkimuskohteena olevia oikeuskäytäntöjä on tulkittu paitsi lakitekstien, lainvalmistelutöiden, tuomioistuinten ja valvontaelinten ratkaisujen, oikeustieteellisen ja laskentatoimen kirjallisuuden, tilintarkastajien ammatillisen ohje- yms. aineiston ja mielipidekirjoitusten perusteella, niin myös tutkimalla annetuista tilintarkastuskertomuksista, miten tilintarkastajat ovat käytännössä tulkinneet tilinpäätöstä ja tilintarkastuskertomusta koskevia normeja. Liiketaloustieteessä käytetyn tutkimusotemallin mukaan Koskisen tutkimus edustaa sekä käsite- että toiminta-analyyttistä tutkimusta.

Tutkimuksen tuloksena Koskinen esittää, että muun muassa laskentatoimen ominaispiirteistä, yhtiöiden toimintaympäristöistä ja tilinpäätöksen laadintatilanteista johtuen ”tilinpäätöksen oikeellisuudesta ei ole mahdollista tilintarkastuksen keinoin saada ehdotonta varmuutta. Tämän rajoitteen vuoksi tilintarkastajia koskevissa oikeudellisissa ratkaisuisa tulisi selkeästi tunnustaa olennaisuuden periaate tilintarkastajien toimintaa arvioidessa”. Toinen tutkimuksen tulosteesi on se, että lakisääteisen tilintarkastuksen tavoitteena on ensisijaisesti antaa vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus. Tarkastettavan yhtiön tulisi voida ryhtyä jo tilintarkastajan

tilikauden aikaisen raportoinnin perusteella korjaaviin toimenpiteisiin niin, että tilintarkastuskertomus voidaan antaa vakiomuotoisena. ”Jos kuitenkin tarkastettu tilinpäätös on joko olennaisilta osin tai ainoastaan joiltakin osin lainvastainen, tulee tilintarkastajan mukauttaa vakoimuotoista tilintarkastuskertomusmallia. Mukautettu tilintarkastuskertomus on poikkeustapaus, ja sen sisältö tulisi tarkkaan harkita, jos mukautettu kertomus joudutaan antamaan.” Tutkija tarkastelee lopuksi myös mukautetun tilintarkastuskertomuksen ”standardoinnin” mahdollisuutta, mutta näkee sen muodostuvan mahdollisesti ”pakkopaidaksi”, joka ei palvelisi käytännön hyvinkin erilaisia tilanteita.

- (6) Janne Viitanen (2000) “Auditors’ Professional Ethics and Factors Associated with Disciplinary Cases against Auditors”

Janne Viitasen laskentatoimen alaan kuuluvassa väitöskirjassa tutkittiin tilintarkastajan ammattietiikkaa ja kurinpidollisiin tapauksiin liittyviä tekijöitä. Tutkimuksessa sovellettiin ensisijaisesti talousteoreettista lähestymistapaa mutta siihen yhdistettiin myös sosiologista lähestymistapaa. Tutkimuksen tavoitteenasettelu oli kaksiosainen. Ensimmäisenä tavoitteena oli muodostaa sellainen teoreettinen viitekehys, jonka avulla voidaan selittää tilintarkastajien ammattikoodiston olemassaolon syitä ja kehittymistä sekä tarjota taloudellisia syitä sille, miksi tilintarkastajien yleensä odotetaan pitävän kiinni eettisestä menettelysäännöstöstään. Tältä osin tutkimuksessa nojaututtiin agenttiteoriaan, sopimusteoriaan sekä ammattimaisuuden ja ammattietiikan teorioihin. Tutkimuksen toisena tavoitteena oli kehittää ja testata hypoteeseja siitä, miten tilintarkastajan, asiakkaan ja ympäristön ominaispiirteiden koetaan olevan yhteydessä sellaisten tilintarkastajia vastaan nostettujen kurinpidollisten tapausten todennäköisyyteen, jotka liittyvät syytteisiin ammatillisen menettelysäännösten loukkauksista.

Tutkimuksessa sovellettu tutkimusote oli selvästikin nomoteettinen. Kolmekymmentäkahdeksan hypoteesia tutkittiin erilaisin tilastollisin testeillä vuosilta 1980-1997 hankitun aineiston avulla. Tulokset osoittivat ensinnäkin, että tilintarkastuslautakunta (TILA) ja keskuskauppakamari käsittelivät tutkittuna aikana yhteensä 163 kurinpidollista tapausta ja syytteitä eettisistä loukkauksista oli tehty lähes kaikissa mahdollisissa luokissa. Valtaosa tapauksista (122) johti syyttömäksi julistamiseen mutta 12 muistutuksiin, 23 huomautuksiin, 18 varoituksiin ja yksi tapaus auktorisoinnin peruuttamiseen. Suurimman osan syytteistä havaittiin tulleen nykyisiltä tai aiemmilta asiakkailta mutta osa syytteistä oli tullut myös kolmansilta tahoilta, Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnalta tai harvemmissä tapauksissa kollegoilta. Tilastolliset tulokset kuvaavat hyvin yksityiskohtaisesti myös niitä erilaisia tilintarkastajien, asiakkaiden ja ympäristön ominaispiirteitä, jotka vaikuttavat selittävän tilintarkastajia vastaan nostettuja kurinpidollisia tapauksia.

- (7) Ingalill Aspholm (2002) "Rättsekonomisk analys av revisors skadeståndsansvar i Norden"

Ingalill Aspholmin väitöskirja kohdistuu tilintarkastajan vahingonkorvausvastuuseen Pohjoismaissa. Tutkimuksen taloustieteellisenä lähtökohtana on positiivinen talousteoria ja pyrkimyksenä oikeusnormien ja niiden soveltamisen taloudellisen tehokkuuden selvittäminen. Tutkimustehtävänä on analysoida sitä, onko tilintarkastajan vastuuta koskeva oikeudellinen normisto taloudellisesti tehokas. Tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu voi syntyä siitä, että hän suorittaa tehtävänsä huolimattomasti ja kolmannelle osapuolelle tai asiakkaalle aiheutuu vahinkoa joko tilintarkastajan antaman informaation tai neuvojen johdosta. Tutkimus on oikeustaloustieteellinen, ja se rakentuu oikeudellisesta, taloustieteellisestä sekä oikeustaloustieteellisestä osasta. Taloustieteen teoriaperusta ja tehokkuuskriteerit muodostavat tutkimuksen keskeisen lähtökohdan, josta käsin työssä tarkastellaan pohjoismaisia oikeustapauksia. Taloudellinen analyysi suoritettiin pohjoismaisiin ennakkotapauksiin nojautuen. Aineistoa kerättiin Suomen, Ruotsin, Norjan ja Tanskan oikeustapauksista. Tutkittava ajanjakso oli 1.1.1990–30.4.2001. Tutkimusmetodologiasta tai menetelmistä tekijä ei sano mitään, mutta työstä löytyy sekä oikeusdogmaattisen, matemaattisia malleja hyödyntävän talousteorian että oikeustapauksiin kohdistuvan tekstianalyysin piirteitä. Luokittelemme tutkimuksen oikeusdogmaattiseksi, tulkitsevaksi tutkimukseksi.

- (8) Aila Virtanen (2002) "Laskentatoimi ja moraali: laskenta-ammattilaisten käsityksiä hyvästä kirjanpitoavasta, hyväksyttävästä verosuunnittelusta ja hyvästä tilintarkastustavasta"

Aila Virtasen väitöskirjassa on kolme itsenäistä osa-aluetta, jotka käsittelevät kirjanpitoa, verosuunnittelua ja tilintarkastusta. Näitä osa-alueita yhdistävänä yhteisenä teemana on laskentatoimi ja moraali. Tutkimuksessa rakennetaan etiikkaan perustuva viitekehys, jota käyttäen tarkastellaan hyvää kirjanpitoa, verosuunnittelua ja hyvää tilintarkastustapaa käytännön tasolla ja laskenta-ammattilaisten näkökulmasta. Aihealue liittyy tilintarkastajan päätöksenteon ymmärtämiseen.

Tutkimuksen teoreettisen viitekehysten muodostavat sidosryhmäteoria ja utilitaristinen etiikka, Rawlsin oikeudenmukaisuusteoria ja Kohlbergin yksilön moraalin kehitystä kuvaava teoria. Näistä rakentuu tutkimuksen eettinen viitekehys, jota käyttäen työssä tarkastellaan kaikkien kolmen laskentatoimen alueen ammattilaisten moraalikäsitteitä. Tilintarkastajien osalta tarkastellaan heidän käsityksiään hyvästä tilintarkastustavasta lähtökohtana tilintarkastuslain säännös, jonka mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa hyvää tilintarkastustapaa.

Tutkimus on luonteeltaan tulkitseva tutkimus, jonka empiirinen aineisto on kerätty laskenta-ammattilaisia haastatellen. Tutkimuksessa tutkitaan laskenta-ammattilaisten työtä siten, että tutkija käy dialogia teoreettisen viitekehyksen ja empiirisen aineiston välillä niiden muodostaessa hermeneuttisen kehän, jossa tutkimusta vietään eteenpäin teoretisoiden ja tulkintoja syventäen. Tutkimus on siis luonteeltaan tulkitsevää tutkimusta ja tutkimusote on toiminta-analyttinen.

Tilintarkastusta koskevan tutkimuksen osan tutkimustuloksina esitetään uusia ammattitilintarkastajien työn piirteitä. Näitä ovat luottamus, uskottavuus ja vastuu. Luottamus luonnehtii tilintarkastajan suhdetta tarkastettavaan kohteeseen, uskottavuus suhdetta ulkoisiin sidosryhmiin ja vastuu tilintarkastajan suhdetta omaan työhönsä. Eräs keskeinen tutkimustulos on se, että lainsäädännön merkitys moraalinen rakentajana on laskenta-alalla erittäin suuri. Lakeihin sisältyvät rangaistussäännökset ja viranomaisvalvonta ovat tärkeitä moraalinen rakentajia. Laskenta-ammattilaiset toimivat monien erilaisten säännösten, odotusten ja vaatimusten keskellä, joiden huomioon ottaminen edellyttää korkeata ammattitaitoa, järkevyyttä ja moraalinen periaatteita. Laskenta-ammattilaiset kehittävät itselleen työssään velvollisuusetiikan mukaisia periaatteita, joita kuvaavat käsitteet rehellisyys, avoimuus, tarkkuus, olennaisuus, virheettömyys, moitteettomuus ja vastuu.

(9) Lasse Niemi (2003) "Essays on Audit Pricing"

Lasse Niemen väitöskirja koostuu johdannosta ja kolmesta itsenäisestä tutkimuksesta, joista yksi oli julkaistu artikkelina *International Journal of Auditing* -lehdessä. Niemen väitöskirja keskittyy tilintarkastuksen hinnoitteluun ja erityisesti siihen mikä tilintarkastuksessa maksaa. Tutkimuksessa sovellettiin muun muassa erilaisia tilintarkastuksen hinnoittelun teorioita ja malleja, joissa vaikuttaa olevan agenttiteoreettisia vaikutteita.

Empiirinen tutkimus kohdistuu osin suurten kansainvälisten tilintarkastusyriyten suuriin asiakkaisiin sekä osin HTM-tilintarkastajiin. Aineistoa on kerätty mm. vuoden 1996 sisäisestä laskutuksesta, asiakasyriyten tilinpäätöksistä, tilintarkastusyriyten omistajilta, Suomen Asiakastieto Oy:lta ja HTM-yhdistykseltä. Aineiston tilastollisessa analyysissä sovellettiin kuvailevien tilastojen ohella ristiintaulukointia, korrelaatio- ja regressioanalyysia. Tutkimusote on siten nomoteettinen.

Saadut tulokset viittaavat siihen, että merkittävä osa tilintarkastuspalkkioiden vaihtelusta eri asiakkaiden välillä selittyy tehtävään käytettyjen työtuntien määrän lisäksi asiakkaan tilintarkastajalle aiheuttamalla riskillä. Asiakasyriyten omistustyyppi vaikutti sekin ratkaisevasti tarkastustyötuntien määrään ja siten tilintarkastuksen kokonaishintaan. Pienissä tilintarkastusyriyksissä toimivien tarkastajien

välisiä hintaeroja selittivät seuraavat tilintarkastajien ominaisuudet: ammattimaisuus (toiminnan laajuudella mitattuna), koulutus, auktorisointityyppi ja kokemuksen pituus.

- (10) Leena Kosonen (2005) “Vaarinpidosta virtuaaliaikaan, Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta”

Leena Kosonen tarkastelee väitöskirjassaan osakeyhtiöiden tilintarkastuksen historiallista kehitysprosessia Suomessa 1800-luvun lopulta nykypäiviin eli runsaan vuosisadan aikana. Tutkimus kohdistuu erityisesti tilintarkastusta säätelevän normiston kehitykseen, tilintarkastajainstituution kehitykseen sekä tilintarkastuksen sisältöön ja tehtäviin. Tutkimus on luonteeltaan historiantutkimus ja laadittu historiantutkimusmenetelmiä käyttäen. Tutkimusaineistona on käytetty kaikkea mahdollista kirjallista materiaalia, jota Suomessa on kautta vuosikymmenten tilintarkastuksesta kirjoitettu: pääkategorioina lainsäädäntö ja sen valmisteluun liittyvät dokumentit sekä aiemmat tutkimukset, oppikirjat, ohjeet, suositukset, oppaat ja ammattilehtiartikkelit. Teoreettisena viitekehystenä tutkimuksessa on käytetty tilintarkastusinstituution jakoa normeihin, toimijoihin ja tehtäviin, jota jakoa myös tutkimuksen kronologisesti etenevä historiantutkimus noudattaa. Näiden pohjalta tutkija muodostaa kokonaiskuvan tilintarkastusinstituution historiallisesta kehityksestä.

- (11) Annukka Jokipii (2006) “The Structure and Effectiveness of Internal Control: a Contingency approach”

Annukka Jokipiin tutkimus käsittelee yritysten sisäistä valvontaa, sen rakennetta ja vaikuttavuutta kontingenssiteoreettisesta näkökulmasta käsin. Tutkimuksen teoreettisena lähtökohtana on ajatus siitä, että yhteensopivuus (fit) organisaatiokontekstin ja valvontajärjestelmän välillä johtaa valvonnan parempaan vaikuttavuuteen ja tehokkuuteen.

Tutkimusaineisto on koottu internet-kyselyllä suomalaisista yrityksistä. Kyselyyn on vastannut 741 yrityksen toimitusjohtajaa, vastausprosentin ollessa 50,4%. Aineiston analyysi on tehty rakenneyhtälömallia (Structural Equation Modeling, SEM) käyttäen. Tutkimus on luonteeltaan hypoteettis-deduktiivinen, aiempaan tutkimuksen perustuen muodostettuja hypoteeseja testaava, nomoteettinen tutkimus. Tutkimustulokset osoittavat, että erityisesti yrityksen aktiivinen markkinastrategia (prospector strategy) ja koettu epävarmuus ovat sellaisia kontingenssitekijöitä, joilla on vaikutusta sisäisen valvonnan rakenteeseen ja vaikuttavuuteen.



- (12) Anna Samsonova (2006) "Local Responses to International Pressure. A Process of Institutionalisation of Audit Quality in Russia"

Anna Samsonovan tutkimuksen aihealueena on tilintarkastuksen laatu. Tutkimus kohdistuu tilintarkastuksen laatuun Venäjällä, jossa markkinatalouteen siirtyminen ja kansainvälisen liiketoimintayhteistyön monipuolistuminen ovat asettaneet paineita tilintarkastuksen luotettavuuden lisäämiselle ja laadun parantamiselle. Tutkimustehtäväksi on täsmennetty tilintarkastuksen laadun institutionalisoitumisprosessin sekä siinä mukana olleiden toimijoiden ja käytettyjen mekanismien tarkastelu Venäjällä. Kuten edellisestä jo käy ilmi, rakentuu tutkimus institutionaalisen teorian pohjalle ja tarkastelee tilintarkastusta – ei niinkään teknisenä – vaan yhteiskunnallisena ja institutionaalisenä ilmiönä. Institutionalisoitumisprosessin toimijat ovat kolmella tasolla: kansainvälisen tason toimijaverkostot, kansalliset sääntelijät sekä tilintarkastuspalveluja tarjoavat paikalliset toimijat, tilintarkastusyrietykset. Tutkija on pyrkinyt selvittämään, mikä rooli eri tason toimijoilla – ja erityisesti myös paikallisilla tilintarkastajille itsellään – on ollut tilintarkastuksen laatuprosessissa.

Tutkimusmenetelmien suhteen Samsonova on seurannut abduktiivista ts. induktiivisen ja deduktiivisen strategian yhdistävää strategiaa. Tämä tarkoittaa sitä, että tutkija on rakentanut työnsä yhtäältä sekä teoriaperustalle ja empiirisille tuloksille ja niiden vuoropuhelulle. Pyrkinessään teoretisointiin tutkija liikkuu empiirisen aineiston ja teorian välillä ja korjaa analyttistä viitekehystä empiirisen aineiston pohjalta. Empiirinen aineisto tutkimukseen on kerätty haastattelemalla tilintarkastussektorin toimijoita (31 henkilöä) kolmessa Venäjän kaupungissa (Moskova, Pietari ja Khabarovsk). Tutkimuksensa lähestymistapaa Samsonova (2008, 18-20) on kuvannut termein subjektivistinen, tulkitseva, abduktiivinen ja kvalitatiivinen. Soveltamassamme Neilimon ja Näsin (1980) tutkimusotteiden kentässä Samsonovan väitöskirja voidaan siten luokitella lähinnä toiminta-analyttiseksi.

Tutkimus on monografia, jonka luvut koskien tilintarkastusta ja sen laatua, perestroikan jälkeistä aikaa ja tilintarkastuksen kehitystä Venäjällä, tilintarkastuksen laadun muutosta yhtäältä kansainvälisten toimijoiden vaikutuksesta ja toisaalta Venäjän oman lainsäädännön ja tilintarkastajien ammattimaistumisen seurauksena muodostavat tutkimuskokonaisuuden, sen "leipätekstin". Tutkimuksen institutionaalisen teorian pohjalta rakentuvat teoreettiset, metodologiset ja käytännölliset tulokset ja kontribuutio on esitetty työn viimeisessä luvussa. Tilintarkastuksen laadun institutionalisoitumisprosessiin Venäjällä ovat luonnollisesti vaikuttaneet sekä kansainväliset toimijat (mm. the Big Four, WB, IFAC ja EC) että Venäjän oma ammattikunta ja kansallisen tilintarkastuslainsäädännön kehitys.

- (13) Johanna Miettinen (2008) "The Effect of Audit Quality on the Relationship between Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality"

Johanna Miettisen monografia-muotoinen väitöskirjatutkimus kohdistuu kahteen keskeiseen hyvän hallinnointitavan aktoriryhmään: tarkastusvaliokuntaan ja tilintarkastajiin. Tutkimus käsittelee tilintarkastuksen laadun vaikutusta tarkastusvaliokunnan tehokkuuden ja taloudellisen tiedon laadun väliseen suhteeseen. Neljää aiemmista tutkimuksista johdettua hypoteesiä testataan Standard & Poorin 1500 indeksiin kuuluvista yrityksistä kootussa aineistossa Causal Steps -menetelmää ja Sobelin testiä käyttäen. Tutkimusote on siten nomoteettinen.

Tutkimuksen tilastolliset tulokset osoittavat, että tarkastusvaliokunnan kokoukset eivät ole ainoastaan symbolisia vaan ne myös myötävaikuttavat taloudellisen tiedon ja tilintarkastuksen laatuun. Tarkastusvaliokunnan tehokkuuden ja tilintarkastuksen laadun välillä havaittiin myös jatkumo, joka edelleen vaikuttaa taloudellisen tiedon laatuun. Kokonaisuudessaan tutkimuksen tulokset tukevat hypoteesia, jonka mukaan tilintarkastuksen laatu välittää tarkastusvaliokunnan tehokkuuden vaikutusta taloudellisen tiedon laatuun.

- (14) Kim Ittonen (2009) "Audit Reports and Stock Markets"

Kim Ittonen tarkastelee tutkimuksessaan tilintarkastajan toiminnan jatkuvuudesta (going concern) tai sisäisen valvonnan heikkouksista (internal control weakness) huomauttavan, ns. mukautetun kertomuksen aiheuttamia reaktioita osakemarkkinoilla. Tutkimus sijoittuu näin ollen sekä tilintarkastuksen että rahoituksen aihealueille. Tutkimusmenetelmä on nomoteettinen: teorian pohjalta on muodostettu hypoteesit ja niistä tilastollisesti testattava regressiomalli. Empiirinen tutkimusaineisto koostuu Russell 3000 Indeksiin sisältyvistä yhdysvaltalaisista listatuista yrityksistä. Otos käsittää 237 toiminnan jatkuvuus -lausunnon saanutta ja 342 sisäisen valvonnan tehottomuus -lausunnon saanutta yritystä. Tutkimuksen tulosten perusteella mukautettujen tilintarkastuskertomusten julkaiseminen ei aiheuta tilastollisesti merkitseviä negatiivisia epänormaaleja tuottoja, mutta volatiliteetissa ja systemaattisessa riskissä on havaittavissa kasvua. Reaktiot osakemarkkinoilla riippuvat myös yritysten johdon valvontaan ja informaatioympäristöön liittyvistä tekijöistä.

- (15) Mikko Zerni (2009) "Essays on Audit Quality"

Mikko Zernin laskentatoimen väitöskirja muodostuu johdannosta ja neljästä esseestä, joista yksi on julkaistu *International Journal of Auditing* -lehdessä. Väitöskirjassa tutkitaan tilintarkastajan työtä ja erityisesti sen laadukkuutta. Tutkimus pohjautuu agenttiteoreettisille, rahoituksen ja tilintarkastuksen teoriolle.

Tutkimusmenetelmä on nomoteettinen. Empiiristä aineistoa on kerätty mm. ruotsalaisista tilintarkastuskertomuksista sekä Compustat Global Vantage -tietokannasta. Tutkimuksen tilastollisten tulosten mukaan yritykset pyrkivät viestittämään markkinoille, että heidän tilintarkastuksensa ja sitä koskeva taloudellinen raportointinsa on informatiivista ja luotettavaa, muun muassa seuraavin keinoin: palkkaamalla kaksi erillistä tilintarkastusyhteisöä suorittamaan tilintarkastusta, rajoittamalla tilintarkastajien tarjoamia konsulttipalveluja ja nimittämällä maineikkaan päävastuullisen tilintarkastajan. Näitä keinoja havaittiin erityisesti sellaisilla yrityksillä, joiden ulkoisen valvonnan tarve on tavallista suurempi. Valitun päävastuullisen tilintarkastajan riippumattomuutta ja ammattitaitoa yritettiin viestittää myös julkaisemalla vuosikertomuksessa tietoja tarkastajan tärkeimmistä muista asiakkaista sekä pitkästä kokemuksesta alalla. Yksittäisten suurista listatuista yrityksistä kokemusta hankkineiden tarkastajien työllä tulkittiin olevan suurempi ”vakuusarvo” ja heidän havaittiin veloittavan työstään suurempia palkkioita kuin muut tilintarkastajat.

## 5 Synteesi

### 5.1 Aihepiirit

Taulukossa 1 esitämme tutkittujen tilintarkastuksen väitöskirjojen aihepiirit tiivistetyksi Niemen (2010) luokittelua soveltaen. Kuten tästä taulukostakin on havaittavissa, valtaosa (13 kpl) väitöskirjoista on keskittynyt taloustieteen teorioihin ja menetelmiin nojaavaan valtavirtatutkimukseen. Kaikkein eniten on tutkittu tilintarkastuksen roolia tilinpäätösinformaatiossa. Sitä on tutkittu yhteensä seitsemässä väitöskirjassa. Kolme niistä lisää tietämystämme tilintarkastuskertomuksen sisälöstä (Jägerhorn 1965; Koskinen 1999; Ittonen 2008) ja loput neljä väitöskirjaa ovat keskittyneet seuraaviin aihealueisiin: tilintarkastajan rooli (Fant 1994), riippumattomuus (Saarikivi 1999), ammattieettiset koodit (Viitanen 2000) ja vahingonkorvausvastuu (Aspholm 2002).

Seuraavaksi eniten on tutkittu sekä tilintarkastusmarkkinoiden toimintaa että tilintarkastuksen roolia osana hyvää hallintotapaa. Molempia aihepiirejä on käsitelty kolmessa tutkimuksessa. Tilintarkastusmarkkinoiden toimintaa on kahdessa tutkimuksessa tarkasteltu tilintarkastuksen laadun (Samsonova 2006 ja Zerni 2009) ja kolmannessa hinnoittelun kannalta (ks. Niemi 2003). Niissä tutkimuksissa, joissa tilintarkastuksen roolia on tarkasteltu osana hyvää hallintotapaa, lisätään tietämystämme tilintarkastuksen tehtävistä, organisaatiosta ja toiminnasta (Vuorinen 1994), sisäisen valvonnan rakenteesta ja tehokkuudesta (Jokipii 2006) sekä tilintarkastusvaliokunnan tehokkuudesta ja tilintarkastuksen laadusta (Miettinen 2008).

**Taulukko 1.** Suomessa julkaistut tilintarkastuksen väitöskirjat aihepiiriin mukaan

Tilintarkastuksen aihepiiri	Väitöskirjan tekijä, vuosi sekä avainsana(t)
I Taloustieteen teorioihin ja menetelmiin nojaava valtavirtatutkimus	
a. Tilintarkastuksen rooli tilinpäätösinformaatiossa	Jägerhorn 1965 – ”tilintarkastuskertomuksen informaation sisältö” Fant 1994 – ”tilintarkastajan rooli” Saarikivi 1999 – tilintarkastajan riippumattomuus” Koskinen 1999 – ”tilinpäätöksen virheet, lainmukaisuus ja tilintarkastuskertomuksen sisältö” Viitanen 2000 – ”tilintarkastajien ammattieettiset koodit” Aspholm 2002 – ”tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu” Ittonen 2008 – ”mukautettu tilintarkastuskertomus”
b. Tilintarkastusmarkkinoiden toiminta	Niemi 2003 – ”tilintarkastuksen hinnoittelu” Samsonova 2006 – ”tilintarkastuksen laatu” Zerni 2009 – ”tilintarkastuksen laatu”
c. Tilintarkastuksen rooli osana hyvää hallintotapaa (corporate governancea)	Vuorinen 1994 – ”tilintarkastuksen tehtävät, organisaatio ja toiminta” Jokipii 2006 – ”sisäisen valvonnan rakenne ja tehokkuus” Miettinen 2008 – ”tilintarkastusvaliokunnan tehokkuus ja tilintarkastuksen laatu”
II Vaihtoehtoisia aihealueita ja niiden tutkimusotteet:	
a. Tilintarkastajan päätöksenteon ymmärtäminen käyttäytymistieteellisen (psykologian) tutkimuksen avulla	Virtanen 2002 – ”hyvä tilintarkastustapa”
b. Analyttinen/teoreettinen tutkimus (peliteoria, matematiikka)	
c. Tilintarkastusmenetelmien ja -lähestymistapojen kehitys, pitkittäis- case-tutkimus, osallistuva havainnointi	Kosonen 2005 – ”tilintarkastuksen historiallinen kehitys”

Loput kaksi väitöskirjatutkimusta analysoivat ns. vaihtoehtoisia aihealueita. Virtanen (2002) hyvää tilintarkastustapaa analysoiva väitöskirja on luokiteltavissa tutkimukseksi, joka pyrkii parantamaan ymmärtämystä tilintarkastajan päätöksenteosta käyttäytymistieteellisen tutkimuksen avulla. Kososen (2005) tutkimus liittyy puolestaan tilintarkastuksen historiallisen kehityksen hahmottamiseen.

Edellä mainittujen tutkimusaiheiden ajallinen analyysi paljastaa, että kaikkein varhaisimmassa vaiheessa tilintarkastuksen väitöskirjatutkimus kohdistui meillä Suomessa tilintarkastuskertomuksiin (ks. Jägerhorn 1965). Tilintarkastuskertomusten tutkiminen on sittemmin jatkunut myös 1990- ja 2000- luvuilla (ks. Koskinen 1999; Ittonen 2008). 1990-luvulta lähtien kiinnostusta alkoi herättää myös tilintar-

kastajan rooli (Fant 1994) ja riippumattomuus (Saarikivi 1999) sekä tilintarkastuksen tehtävät, organisointi ja toiminta (Vuorinen 1994). Tilintarkastuksen laatua on monissa väitöskirjoissa analysoitu 2000-luvulta alkaen (ks. Samsonova 2006; Miettinen 2008 ja Zerni 2009). Muita 2000-luvulla käynnistyneitä aiheita ovat olleet: tilintarkastajien ammattieettiset koodit (Viitanen 2000) ja vahingonkorvausvastuu (Ashpholm 2002) sekä hyvä tilintarkastustapa (Virtanen 2002), tilintarkastuksen hinnoittelu (Niemi 2003) ja sisäinen valvonta (Jokipii 2006). Näitä aihepiirejä on kutakin tutkittu yhden väitöskirjan puitteissa. Tilintarkastustutkimuksen lisääntyminen 1990-luvulla on ainakin osaltaan ymmärrettävissä saman vuosikymmenen puolivälissä syntyneen suomalaisen tilintarkastuslainsäädännön innoittamaksi.

## 5.2 *Tutkimusotteet*

Taulukossa 2 kuvataan ne metodologiset lähestymistavat, joita tutkituissa 15 tilintarkastuksen väitöskirjassa on sovellettu. Lähes puolet (7 kpl) tilintarkastusalan väitöskirjatutkimuksista on tehty laajalla empiirisellä aineistolla ja tilastollisia analyysimenetelmiä käyttäen. Vain juuri näiden seitsemän tutkimuksen osalta tutkimusote on selkeästi määritettävissä, ja se on nomoteettinen. Muiden kahdeksan työn suhteen on tässä tutkimuksessa jouduttu tekemään tulkintaa. Näyttää siltä, että erityisesti oikeusdogmaattisissa tutkimuksissa tutkimusmenetelmistä ei paljon – jos ollenkaan – kerrota. Tutkimusoteasia saattaa olla voimassaolevan lainsäädännön selvittämiseen pyrkivässä tutkimuksessa niin itsestään selvää, että sitä ei ole syytä erikseen mainita.

Myös toiminta-analyyttinen tutkimusote on käytössä ja hyväksytty tilintarkastustutkimuksen parissa. Tällä tutkimusotteella on tulkintamme mukaan tehty neljä väitöskirjaa. Koskisen väitöskirjasta löytyy piirteitä kolmesta eri tutkimusotteesta ja Ashholmin kahdesta eri otteesta. Ilman näitä ”multiple methodologies” -töitä käsiteanalyyttista, päätöksentekometodologista, konstruktivistista ja oikeusdogmaattista tutkimusta edustaisi vain yksi väitöskirja kutakin.

Yhteenvetona voidaan todeta, että kaikki liiketaloustieteen tutkimusotteet ovat olleet tilintarkastustutkimuksen käytössä, mutta koska väitöskirjojen lukumäärä on edelleen melko pieni, on myös useilla tutkimusotteilla minimiedustus. Nomoteettinen tutkimusote tekee tässä poikkeuksen.

**Taulukko 2.** Suomessa julkaistut tilintarkastuksen väitöskirjat tutkimusotteen mukaan

	Käsite-analyytinen	Nomoteettinen	Toimintanalyytinen	Päätöksentekometodologinen	Konstruktivinen	Oikeusdogmaattinen
1. Jägerhorn (1965)		x				
2. Fant (1994)		x				
3. Vuorinen (1995)					x	
4. Saarikivi (1999)	x					
5. Koskinen (1999)	x		x			x
6. Viitanen (2000)		x				
7. Aspholm (2002)				x		x
8. Virtanen (2002)			x			
9. Niemi (2003)		x				
10. Kosonen (2005)			x			
11. Jokipii (2006)						
12. Samsónova (2006)			x			
13. Miettinen (2008)		x				
14. Ittonen (2008)		x				
15. Zerni (2009)		x				

## 6 Johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tavoitteena oli analysoida Suomessa kautta aikojen julkaistujen tilintarkastusalan väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat. Tutkittavia väitöskirjoja oli yhteensä 15. Ensimmäinen niistä oli julkaistu vuonna 1965 (eli 45 vuotta sitten) ja loput 1990- ja 2000-luvulla. Tilintarkastusalan väitöskirjatutkimus on siten käynnistynyt huomattavasti myöhemmin kuin esimerkiksi johdon ja rahoituksen laskentatoimen väitöskirjatutkimus (vs. Näsi & Näsi 1985) mutta samoin kuin nekin vauhdittunut parina viimeisenä vuosikymmenenä (vs. Näsi ym. 1993; Kihn & Näsi 2010a ja 2010b).

Jaottelimme väitöskirjojen aihealueet Niemen (2010) ja menetelmävalinnat Näsin (1980a, 1980b), Neilimon ja Näsin (1980) ja Kasasen ym. (1991, 1993) luokittelua soveltaen. Saatujen tulosten pohjalta on nyt nähtävissä, mitä aihealueita ja menetelmiä tilintarkastuksen väitöskirjoissa on valittu. Tutkimuksemme keskeisimmistä tuloksista mainittakoon, että tilintarkastuskertomus on suuressa määrin ollut taloustieteen teorioihin ja menetelmiin nojaavaa valtavirtatutkimusta. Sen puitteissa on tutkittu tilintarkastuksen roolia tilinpäätösinformaatiossa, tilintarkastusmarkkinoiden toimintaa sekä tilintarkastuksen roolia osana hyvää hallintotapaa. Valitut aiheet ovat lisänneet tietämystämme tilintarkastuskertomuksen sisällöstä sekä tilintarkastajan roolista, riippumattomuudesta, ammattieettisistä koodeista ja vahingonkorvausvastuusta. Edelleen tutkimuksissa on valotettu tilintarkastuksen laatua, hinnoittelua, tehtäviä, organisaatiota ja toimintaa sekä sisäisen valvonnan rakennetta ja tilintarkastusvaliokunnan tehokkuutta. Niin sanottuina vaihtoehtoisina aihealueina on tutkittu sekä hyvää tilintarkastustapaa että tilintarkastuksen historiallista kehitystä. Kaikkein suosituimmat aihepiirit ovat olleet tilintarkastuskertomus ja tilintarkastuksen laatu.

Muun muassa laajaan empiiriseen aineistoon ja tilastollisten menetelmien käyttöön nojaava nomoteettinen tutkimusote on selvästikin ollut kaikkein suosituin tutkimusote. Myös käsiteanalyttista, toiminta-analyttista, päätöksentekometodologista ja konstruktivistista tutkimusotetta on käytetty mutta toistaiseksi vain vähäisessä määrin. Näiden viiden liiketaloustieteissä sovelletun tutkimusotteen lisäksi havaitsimme tässä tutkimuksessa myös useamman metodologian yhdistämistä sekä oikeusdogmaattisen lähestymistavan käyttöä.

Tällä tutkimuksella on muun muassa seuraavia rajoituksia: Tutkimusotteiden ja aihepiirien luokittelussa olisi ensinnäkin voitu soveltaa toisenkinlaisia luokitteluja. Tutkimusten luokittelu ei ole myöskään aina yksiselitteistä, vaan aihealueiden ja tutkimusotteiden luokittelu pohjautuu lopulta tutkimuksista tekemiimme tulkintoihin.

Koska tilintarkastusalan väitöskirjoja on vielä melko vähän, hyvin monia aihealueita on jäänyt toistaiseksi kokonaan tutkimattakin. Edellä sanottuja tuloksia Niemen (2010) luokitteluun peilaten mahdollisia jatkotutkimusten aiheita voisivat olla esimerkiksi seuraavat:

- Tilintarkastuksen arvo ja kysyntä ja niihin vaikuttavat tekijät
- Tilintarkastusmarkkinoiden kilpailullisuus ja rakenne
- Lisääkö vai vähentääkö toimiva ”corporate governance” tilintarkastuksen tarvetta?
- Miksi eri yritykset valitsevat erilaiset corporate governance -ratkaisut?
- Tarkastuskohteen riskin arviointi (→ tilintarkastuksen toteutus)

- Tilintarkastajan aikapaineet ja/tai informaation määrä
- Tilintarkastajan muistin 'valikoivuus'
- Tilintarkastuksen (optimi)edellytykset (vahingonkorvausriski, asiakasportfolion laajuus, asiakassuhteen pituus)
- Tilintarkastusmenetelmien ja -lähestymistapojen kehitys, pitkittäis-case-tutkimus, osallistuva havainnointi
- Riskilähestymistavan omaksuminen ja sen vaikutukset kentällä.

Useat edellä sanotuista aihealueista edellyttäisivät tilintarkastajan työn seuraamista ja/tai työpapereiden tai muiden tilintarkastustyön kohteena olleiden tai tuloksena syntyneiden dokumenttien saantia tutkimuksen empiiriseksi aineistoksi. Tämä ei luottamuksellisuussyistä kuitenkaan ole yleensä mahdollista. Tästä syystä tilintarkastuksen toiminta-analyyttinen (case-)tutkimus tuskin koskaan voi tulla kovin yleiseksi.

Tilintarkastajat ovat pitkään olleet ja lainsäädännön uudistusten myötä ovat tulevaisuudessa todennäköisesti entistäkin yhtenäisempi ammattiryhmä. Nomoteettinen tilintarkastajien ammattiryhmälle kohdennettu kyselytutkimus lienee se metodologinen strategia, jolla tutkimusta edelleenkin paljon tullaan tekemään. Toisaalta tilintarkastustutkimus tulee kohdistumaan myös niihin ”käyttäjärühmiin”, joita tilintarkastusinstituution olemassaolo palvelee ja joille tilintarkastuksen oletetaan tuottavan lisäarvoa.

## Lähteet

Aspholm, Ingalill (2002). Rättsekonomisk analys av revisors skadeståndsansvar i Norden. <http://openax.shh.fi:8180/dspace/bitstream/10227/77/2/103-951-555-720-8.pdf>.

Burrell, Gibson & Morgan, Gareth (1979). *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*. London: Heineman.

Chua, Wai Fong (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review* LXI:4, 601–632.

Fant, Johan-Erik (1994). *Revisorns roll – en komparativ studie av revisorer, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige*. Svenska handelshögskolan, Helsinki.



Ferm, Tom (1994). Laskentatoimen tutkielmissa käytettyjen tutkimusotteiden vertailu vuosilta 1982 ja 1992. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 3, 241–259.

Gwilliam, D. (1987). *A Survey of Auditing Research*. Cambridge.

Hopper, Trevor & Powell, Andrew (1985). Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: a review of its underlying assumptions. *Journal of Management Studies* 22:5, 429–465.

Ittonen, Kim (2009). *Audit Reports and Stock Markets*. Acta Wasaensia No. 200. [http://www.uwasa.fi/materiaali/pdf/isbn\\_978-952-476-256-4.pdf](http://www.uwasa.fi/materiaali/pdf/isbn_978-952-476-256-4.pdf).

Jokipii, Annukka (2006). *The Structure and Effectiveness of Internal Control: A Contingency Approach*. [http://www.uwasa.fi/materiaali/pdf/isbn\\_952-476-161-0.pdf](http://www.uwasa.fi/materiaali/pdf/isbn_952-476-161-0.pdf).

Jägerhorn, Reginald (1965). *Informationsvärdet hos finländska aktiebolags revisionsberättelser*. Affärssekonomisk förlagsförening, Helsinki.

Järvenpää, Marko & Pellinen, Jukka (2005). Teoria ja interventio suomalaisissa johdon laskentatoimen case- tai field-menetelmällä tehdyissä akateemisissa opin- näytteissä 1997–2005. Teoksessa Erkki K. Laitinen & Teija Laitinen (toim.), *Contributions to Accounting, Finance and Management Science, Essays in Honour of Professor Timo Salmi*. Acta Wasaensia No. 143, Business Administration 59, Accounting and Finance, 65–108.

Jönsson, Sten & Lukka, Kari (2006). There and Back Again: Doing Interventionist Research in Management Accounting. In C.S. Chapman, A.G. Hopwood & M.D. Shields (Eds), *Handbook of Management Accounting Research* 1, 373–397.

Kasanen, Eero, Lukka, Kari & Siitonen, Arto (1991). Konstruktiivinen tutkimus- ote liiketaloustieteessä. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 3, 301–325.

Kasanen, Eero, Lukka, Kari & Siitonen, Arto (1993). The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research* 5, 243–264.

Kihn, Lili-Anne & Näsi, Salme (2010a). Research strategic analysis of the Finnish doctoral dissertations in management accounting from 1990 to 2009. *Liiketalou- dellinen Aikakauskirja* 1, 42–86.

Kihn, Lili-Anne & Näsi, Salme (2010b). *Innovative Developments in Management Accounting Research: Research Strategic Analysis of Finnish Doctoral Dissertations through the Ages*. A paper presented at the 33<sup>rd</sup> Annual Congress of the European Accounting Association, Istanbul, 19–21.5.2010.

Koskela, Markku (1990). *Tilintarkastus pienissä ja keskisuurissa yrityksissä*. Helsingin kauppakorkeakoulun julkaisuja D-125.

Koskinen, Hannu E. (1999). *Tilinpäätöksen lainmukaisuus ja tilintarkastuskertomus: oikeudellinen tutkimus osakeyhtiön tilinpäätöksen virheiden ja puutteiden olennaisuudesta sekä niiden vaikutuksesta tilintarkastuskertomuksen sisältöön*. Tampere: Finnpublishers.

Kosonen, Leena (2005). *Vaarinpidosta virtuaaliaikaan, Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta*. <https://oa.doria.fi/bitstream/handle/10024/31147/TMP.objres.90.pdf?sequence=1>.

Kärkkäinen, Hanna (1996). *Tilintarkastajan uskottavuus sidosryhmien näkökulmasta – käsitteellinen analyysi ja empiirinen koettelu*. Licensiaatin tutkimus, Lapin yliopisto, Rovaniemi.

Laitinen, Teija & Järvinen, Tuukka (2007). Akateemisesta tilintarkastustutkimuksesta Suomessa ja vähän muuallakin – yhdeksän vuotta Pirisen jälkeen, *Tilintarkastus* 3, 33–40.

Lukka, Kari (2005). Approaches to case research in management accounting: the nature of empirical intervention and theory linkage. Teoksessa S. Jönsson & J. Mouritsen (toim.), *Accounting in Scandinavia – The Northern Lights*. Liber & Copenhagen Business School Press, 375–399.

Lukka, Kari, Majala, Reino, Paasio, Antti & Pihlanto, Pekka (1984). Accounting research in Finland. Teoksessa G. Anthony Hopwood & Hein Schreuder (Eds), *European Contributions to Accounting Research, The Achievements of the Last Decade*. Amsterdam: Free University Press.

Miettinen, Johanna (2008). *The Effect of Audit Quality on the Relationship between Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Quality*. [http://www.uwasa.fi/materiaali/pdf/isbn\\_978-952-476-244-1.pdf](http://www.uwasa.fi/materiaali/pdf/isbn_978-952-476-244-1.pdf)

Neilimo, Kari & Näsi, Juha (1980). *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede. Tutkimus positivismin soveltamisesta*. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A 2 Tutkielmia ja raportteja 12, Tampere.

Niemi, Lasse (2003). *Essays on Audit Pricing*. Acta Universitatis Oeconomicae Helsingiensis. A-212.

Niemi, Lasse (2010). *Tilintarkastuksen tutkimus – mitä tutkitaan ja mitä on opittu?* Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja Työ- ja elinkeinoministeriön seminaari tilintarkastuksen tieteellisestä tutkimuksesta ja opetuksesta Suomessa – toimintatavat, odotukset ja hyödyt eri toimijoiden kannalta, Helsinki, 25.5.2010.

Näsi, Juha (1980a). *Liiketaloustiede soveltavana tieteenä. Perusongelmien hahmotus ja analyysi*. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A 2: Tutkielmia ja raportteja 8, Tampere.

Näsi, Juha (1980b). *Ajatuksia käsiteanalyysistä ja sen käytöstä yrityksen taloustieteessä*. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A 2 Tutkielmia ja raportteja 11, Tampere.

Näsi, Salme & Näsi, Juha (1985). *Suomalainen laskentatoimen tutkimus 1940-luvulta nykypäiviin. Väitöskirjatuotannon tutkimusstrateginen analyysi*. Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A 2 Tutkielmia ja raportteja 3, University of Tampere.

Näsi, Salme & Näsi, Juha (1996). Accounting and business economics traditions in Finland – from a practical discipline into a scientific subject and field of research. *The European Accounting Review* 6:2, 199–229.

Näsi, Salme, Laine, Petri, Mäkinen, Vesa & Näsi, Juha (1993). *A Research Strategic Analysis of the Finnish Doctoral Dissertations in Accounting*. Nordiska Företagsekonomiska Ämneskonferensen i Lund, 18–20.8.1993.

Pihlanto, Pekka (1994). The action-oriented approach and case study method in management studies. *Scandinavian Journal of Management* 10:4, 369–382.

Pirinen, Pekka (1998). Akateemisesta tilintarkastustutkimuksesta Suomessa ja vähän muuallakin. *Tilintarkastus* 7, 508–512.

Saarikivi, Maj-Lis (1999). *Tilintarkastajain riippumattomuus*. Acta Universitatis oeconomicae Helsingiensis, A-155.

Samsonova, Anna (2006). *Local Responses to International Pressure. A Process of Institutionalisation of Audit Quality in Russia*. Åbo Akademi University Press.

Scapens, Robert (1990). Research on management accounting: the role of case studies. *British Accounting Review* 24, 259–281.

Viitanen, Janne (2000). *Auditors' Professional Ethics and Factors Associated with Disciplinary Cases Against Auditors*. Swedish School of Economics and Business Administration, Helsinki.

Virtanen, Aila (2002). *Laskentatoimi ja moraali: laskenta-ammattilaisten käsityksiä hyvästä kirjanpito tavasta, hyväksyttävästä verosuunnittelusta ja hyvästä tilintarkastustavasta*. <https://jyx.jyu.fi/dspace/bitstream/handle/123456789/13208/9513912248.pdf?sequence=1>.

Vuorinen, Erkki (1995). *Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa*. Turku: Vuoricon Oy.

Zerni, Mikko (2009). *Essays on Audit Quality*. Acta Universitatis Ouluensis Oeconomica G39.