

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

TILINTARKASTUKSEN LAADUN VIITEKEHYS

Tarkastelun kohteena tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät tilintarkastusalan
ammattiorganisaatioiden ja tieteellisen tutkimuksen näkökulmista

Yrityksen laskentatoimi
Pro gradu -tutkielma
Toukokuu 2015
Ohjaaja: Eeva-Mari Ihantola
Vilja-Maaria Metsola

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma, yrityksen laskentatoimi
Tekijä:	METSOLA VILJA-MAARIA
Tutkielman nimi:	Tilintarkastuksen laadun viitekehys – Tarkastelun kohteena tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät tilintarkastusalan ammattiorganisaatioiden ja tieteellisen tutkimuksen näkökulmista
Pro gradu -tutkielma:	76 sivua, 3 liitesivua
Aika:	Toukokuu 2015
Avainsanat:	tilintarkastus, tilintarkastuksen laatu, laadun monitulkintaisuus

Tilintarkastuksen laatu on noussut viime vuosikymmenen aikana keskeiseksi aiheeksi tilintarkastusalaalla globalisoituneen yritysmaailman, vuosituhannen vaihteessa tapahtuneiden tilintarkastus-skandaalien sekä kansainvälisen finanssikriisin myötä. Alan kansainväliset ammattiorganisaatiot pyrkivät työllään jatkuvasti parantamaan tilintarkastusyhteisöjen ja heidän tarjoamien palvelujensa läpinäkyvyyttä ja uskottavuutta. Tieteellinen tutkimus on kuitenkin osoittanut, että tilintarkastuksen laadulle ei ole pystytty muodostamaan yksiselitteistä määritelmää ja sen arviointi on osoittautunut haasteelliseksi.

Tutkielman päätavoitteena on lisätä ymmärrystä tilintarkastuksen laadusta ja siihen vaikuttavista tekijöistä. Tutkimustulosten perusteella voidaan todeta, että näkemys tilintarkastuksen laadusta riippuu pitkälti siitä kuka toimii laadun arvioijana ja minkälaiset motiivit arvioijalla on laadun näkökulmasta. Tutkimuksen selkiyttämiseksi päätavoite jaetaan kolmeen osatavoitteeseen, joiden avulla pyritään pääsemään päätavoitteeseen. Tilintarkastuksen laatua ja siihen vaikuttavia tekijöitä tarkastellaan kahdesta eri näkökulmasta: tilintarkastusalan ammattiorganisaatioiden ja tieteellisen tutkimuksen näkökulmista.

Ensimmäisenä osatavoitteena on tutkia tilintarkastusalan ammattiorganisaatioiden käsitystä tilintarkastuksen laadusta. Keskeisimpänä lähteenä on IAASB:n (2014) julkaisema viitekehys tilintarkastuksen laadusta, jossa käsitellään tekijöitä, joiden avulla voidaan parantaa tilintarkastuksen laatua. Viitekehys osoittaa, että tilintarkastuksen laatu on moniulotteinen käsite, ja sitä pitää tulkita hyvin kokonaisvaltaisesti, jotta sitä voidaan ymmärtää. Keskeisimpänä laatuun vaikuttavina tekijöinä voidaan kuitenkin todeta tilintarkastajan ominaisuudet ja kokemus sekä tilintarkastusyhteisön sisäinen metodologia erityisesti tilintarkastustoimeksiannon ja tilintarkastusyhteisön tasolla.

Toisena osatavoitteena on tutkia tieteellisen tutkimuksen näkökulmasta käsitystä tilintarkastuksen laadusta ja siihen vaikuttavista tekijöistä. Tavoitteeseen pyritään pääsemään käyttäen tutkimusaineistona rajattu määrä tieteellisiä tutkimuksia tilintarkastuksen laadusta ja siihen vaikuttavista tekijöistä. Aineiston perusteella tutkimustulokset osoittavat, että käsitys tilintarkastuksen laadusta on riippuvainen valitusta tarkastelunäkökulmasta sekä tutkimusympäristöstä. Yksittäinen tekijä vaikuttaa moneen asiaan, ja tilintarkastuksen laatu näyttää tutkimuksen valossa olevan monen yksittäisen tekijän summa.

Kolmantena ja viimeisenä osatavoitteena on tutkia ensimmäisen ja toisen tavoitteen yhtäläisyyksiä ja eroja. Tavoitteeseen pyritään pääsemään yhdistämällä aineiston osoittamat tulokset tilintarkastuksen laadun viitekehukseen. Tutkimustulokset osoittavat, että näkemykset tilintarkastuksen laadusta ovat melko yhteneväiset. Näkemysten välillä löytyy erojakin, sillä alan ammattiorganisaatioiden näkemys pyrkii kokonaisvaltaiseen ja optimaaliseen tilintarkastuksen laadun käsitykseen kun taas tieteellinen tutkimus pyrkii havainnollistamaan tilintarkastuksen laatua tutkimalla tilastollisin menetelmin, miten jokin asia todellisuudessa vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun.

SISÄLLYSLUETTELO

1	JOHDANTO.....	1
1.1	Aihealueen esittely ja merkitys.....	1
1.2	Tutkimuksen tavoite ja rajaukset.....	4
1.3	Tutkimusmetodi ja tutkimuksen kulku.....	7
2	TILINTARKASTUKSEN LAADUN VIITEKEHYS.....	9
2.1	Tilintarkastuksen laadun monitulkintaisuus.....	9
2.1.1	Tausta.....	9
2.1.2	Tilintarkastuksen laadun määritelmä.....	11
2.1.3	Laadun arvioinnin ja mittaamisen ongelma.....	13
2.2	Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät.....	14
2.2.1	Lähtökohdat.....	14
2.2.2	Panokset.....	15
2.2.3	Prosessitekijät.....	21
2.2.4	Tuotokset.....	25
2.2.5	Vuorovaikutustekijät.....	26
2.2.6	Ympäristötekijät.....	28
2.3	Yhteenveto.....	31
3	TIETEELLISET TUTKIMUKSET TILINTARKASTUKSEN LAADUSTA.....	35
3.1	Tutkimuksen toteutus.....	35
3.2	Aineiston käsittely ja analysointi.....	36
3.2.1	Aineiston luokittelu.....	36
3.2.2	Asiantuntijuus.....	39
3.2.3	Rotaatio.....	43
3.2.4	Tilintarkastusyhteisön koko ja markkinakilpailu.....	46
3.2.5	Epätavalliset tilintarkastuspalkkiot.....	49
3.2.6	Tilintarkastusalan sääntelyn muuttuminen.....	50
3.2.7	Muut yksittäiset tekijät.....	52
4	TUTKIMUKSEN KESKEISET TULOKSET.....	58
4.1	Tulokset.....	58
4.1.1	Tilintarkastustoimeksiannon taso.....	60
4.1.2	Tilintarkastusyhteisön taso ja kansallinen taso.....	62
4.1.3	Vuorovaikutus- ja ympäristötekijät.....	64
4.2	Tutkimuksen luotettavuus.....	66

5 JOHTOPÄÄTÖKSET	68
Lähteet	72
Liite 1.....	77
Aineistoon valitut tieteelliset julkaisut:.....	77

1 JOHDANTO

1.1 Aihealueen esittely ja merkitys

Tilintarkastusalan kansainväliset organisaatiot tekevät jatkuvasti paljon työtä parantaakseen tilintarkastusyhteisöjen ja heidän tarjoamien palvelujensa läpinäkyvyyttä ja uskottavuutta (CAQ 2015¹; IFAC 2014). Näihin tekijöihin keskeisesti kuuluva tilintarkastuksen laatu ja sen merkitys on herättänyt paljon keskustelua viime vuosina niin tieteellisissä tutkimuksissa (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik & Velury 2013; Francis 2011) kuin tilintarkastusalan ammatillisten organisaatioiden keskuudessa (IFAC 2014).

Nykypäivänä tilintarkastajan tulee olla erittäin pätevä, luotettava ja riippumaton asiakastaan. Tilintarkastustyön oletetaan olevan korkealaatuista, ja sen odotetaan tuovan lisäarvoa tarkastuskohteen omistajille sekä lisätä kansainvälisten pääomamarkkinoiden luotettavuutta (Knechel 2013). Globalisoitunut yrity maailma, vuosituhannen vaihteessa tapahtuneet tilintarkastusskandaalit sekä kansainvälinen finanssikriisi ovat lisänneet vaatimuksia ja odotuksia tilintarkastuksen korkeasta laadusta². Tutkimusten mukaan tilintarkastuksen korkea laatu lisää yritysten taloudellisen informaation uskottavuutta sekä suojaa yrityksen sidosryhmiä (Kleinman, Lin & Palmon 2014; Knechel 2013; Fraser 2010).

Tilintarkastuksen laatuun keskittyvää tutkimusta on tehty jo yli kahden vuosikymmenen ajan ja tutkimusten tulokset osoittavat, että tilintarkastuksen laatu tai siihen vaikuttavat tekijät eivät ole yksiselitteisesti määriteltävissä (Knechel ym. 2013). De Angelon (1981) mukaan tilintarkastuksen laatu muodostuu markkinoiden arvioimana todennäköisyytenä siitä löytääkö tilintarkastaja tarkastuskohteen toiminnan mahdolliset puutteellisuudet ja raportoiko hän niistä. Vastaavasti Palmrosen (1988) mukaan tilintarkastuksen laatu määräytyy tarkastettujen taloudellisten raporttien uskottavuuden perusteella eli tilintarkastuksen laatu osoittaa todennäköisyyden, että tarkastetut taloudelliset raportit ovat

¹ The Center for Audit Quality -organisaatio (CAQ 2015).

² Painetta ovat kasvattaneet erityisesti 2000-luvulla tapahtuneet Enron-Andersen sekä WorldCom talousskandaalit (Duff, 2009) sekä finanssikriisi vuosina 2007-2009 (Euroopan komissio, 2014).

virheettömiä. Tilintarkastuksen laatua on määritelty myös voimassa olevien tilintarkastusalan standardien noudattamisen perusteella eli kuinka tarkasti tilintarkastaja noudattaa voimassa olevia standardeja työssään (Krischnan & Schauer, 2000).

Tekijöitä, jotka vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun, ovat tutkineet mm. Carcello, Hermansson & McGrath 1992 sekä Francis 2011. Carcellon ym. (1992) tutkimuksen mukaan seuraavat neljä tekijää vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun: tilintarkastajan kokemus tarkastuskohteesta, tilintarkastajan tarkastuskohteen toimialan tunteminen, tarkastuskohteen tarpeisiin vastaaminen ja voimassa olevien tilintarkastusalan standardien noudattaminen. Francisin (2011) määrittelee tutkimuksessaan tilintarkastuksen laatuun vaikuttaviksi tekijöiksi tilintarkastuksen työpanoksen, tilintarkastusalan lainsäädäntöön sitoutumisen, tilintarkastustiimien yhteistyön, tilintarkastusyhteisöjen muodostamien markkinoiden vaikutuksen, tilintarkastusalan ammattiorganisaatioiden vaikutuksen sekä tarkastustyön tulosten taloudellisten seuraamusten vaikutuksen.

Tilintarkastuksen laadun määrittelyn ongelmallisuus sekä laatuun vaikuttavien tekijöiden moninaisuus johtavat tilintarkastuksen laadun mittaamisen ja arvioimisen ongelmallisuuteen. Tämän ovat todenneet tutkimuksissaan mm. Francis (2004) sekä Zerni (2009). Vuonna 2004 Francis perehtyi tutkimuksessaan tilintarkastuksen laatuun käymällä läpi lähinnä Yhdysvalloissa tehtyjä aikaisempia tieteellisiä tutkimuksia aiheesta. Päätelmissään Francis (2004) toteaa, että tutkimuksen perusteella tilintarkastuksen laadusta tiedetään paljon, mutta sen yleistäminen ja arviointi on vaikeaa. Myös Zernin (2009) mukaan tilintarkastuksen ja tarkastajan työn laadun arviointi on vaikeaa, sillä asiantuntijapalvelun laatua on vaikea arvioida ennen palvelun tuottamista. Myös jälkikäteen arviointi on hankalaa, sillä tilintarkastajan työn tulos on tilintarkastuskertomus, jossa työn laatuun ei oteta kantaa. Näin ollen tilintarkastuksen laatua täytyy mitata ja valvoa muilla keinoilla. (Zerni 2009.)

Eri maat ja kansainväliset tilintarkastusalan ammattiorganisaatiot ovat julkistaneet erilaisia lakeja, säännöksiä ja ohjeistuksia liittyen tilintarkastuksen laatuun, sen varmistamiseen ja valvontaan. Vuonna 2000 Euroopan Komissio julkaisi suosituksensa lakisääteisen tilintarkastuksen laadunvarmistuksen vähimmäisvaatimuksista Euroopan Unionissa. Suosituksen mukaan jäsenvaltioiden on ryhdyttävä suosituksen mukaisiin toimenpiteisiin, jotta laadunvalvontajärjestelmät kattavat kaikki lakisääteisiä tilintarkastuksia EU:n alueella suorittavat yhteisöt ja henkilöt. (Euroopan Komissio 2001.)

Vastaavasti Yhdysvalloissa vuonna 2002 tuli voimaan uusi liittovaltion laki Sarbanes-Oxley Act, joka koski Yhdysvalloissa pörssinoteerattujen yritysten hallintoa ja johtoa sekä tilintarkastusyhteisöjen toimintaa. Keskeisimmät lain määräykset tilintarkastuksen osalta olivat julkisten yritysten tilintarkastajien valvontaelimen Public Company Accounting Oversight Board (myöhemmin PCAOB) luominen, pörssinoteerattujen yritysten velvollisuus perustaa itsenäiset tilintarkastuskomiteat valvomaan yrityksen ja tilintarkastajien välistä yhteistyötä sekä lisätä tilintarkastajien itsenäisyyttä ja riippumattomuutta, ja näiden avulla parantaa tilintarkastuksen laatua. (Sarbanes-Oxley Act of 2002).

Vuonna 2009 International Federation of Accountants (myöhemmin IFAC) julkaisi päivitetyyn version tilintarkastuksen laadunvalvonta standardista ISQC 1, jonka mukaan tilintarkastusyhteisön on huolehdittava laadusta ja ylläpidettävä laadunvalvontajärjestelmää (IFAC 2009, 3). Yhdysvalloissa PCAOB julkaisi vuonna 2013 tilintarkastuksen laadun mittaristoon keskittyvän projektin, jossa keskitytään määrittelemään viitekehys tilintarkastuksen laadulle (PCAOB, 2013). Vastaavasti IFAC-järjestön alaisuudessa toimiva International Auditing and Assurance Standards Board (myöhemmin IAASB) julkaisi helmikuussa 2014 oman näkemyksensä tilintarkastuksen laadun viitekehysesestä, jossa määritellään avaintekijät, jotka johtavat tilintarkastuksen korkeaan laatuun (IAASB, 2014).

Lisääntyneen sääntelyn ja rajoitusten myötä tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt ovat joutuneet muuttamaan toiminta- ja menettelytapojaan työssään. Tilintarkastajien osamista ja soveltuvuutta toimia tilintarkastajan ammatissa ja tehdä valittuja tilintarkastustoimeksiantoja valvotaan tarkasti (”Laadunvarmistus”). Knechelin (2013) mukaan tilintarkastukseen laatuun vaikuttavat oleellisesti tilintarkastajan osaaminen ja riippumattomuus. Tiukka sääntely voi kuitenkin muuttaa näiden kahden tekijän suhteen käänteiseksi eli tilintarkastajan riippumattomuutta korostetaan osaamisen kustannuksella, joka vaikuttaa negatiivisesti tilintarkastuksen laatuun. Heikentynyt laadun taso johtaa sääntelyn lisäämiseen, ja syntyy kierre, jonka negatiiviset vaikutukset heijastuvat myös muihin tilintarkastuksen osa-alueisiin, kuten kilpailukykyyn ja hinnoitteluun. (Knechel 2013.)

Globaalin yritysmaailman odotukset luovat omalta osaltaan paineita tilintarkastusalan hallintojärjestelmille sekä ammattiorganisaatioille luoda ja kehittää laadunvalvontajär-

jestelmät, jotka edistävät tilintarkastuksen laatua kaikilla tilintarkastuksen osa-alueilla. Jotta tilintarkastuksen laadunvalvontajärjestelmiä voidaan kehittää ja parantaa, täytyy valvonnan kohteesta eli tilintarkastuksen laadusta ja siihen vaikuttavista tekijöistä pyrkiä muodostamaan käsitys.

Aihe on mielestäni ajankohtainen ja tärkeä, sillä lisääntynyt tieteellinen keskustelu sekä alan ammattiorganisaatioiden panostus tilintarkastuksen laadun sääntelyyn ja ohjeistukseen antavat viitteitä siitä, että tilintarkastuksen laatuun kiinnitetään entistä enemmän huomiota, ja sen merkitys on kasvanut paljon tilintarkastustyössä viime vuosina. Tilintarkastuksen korkea laatu luo tilintarkastusalalle haasteita, sillä sen mittaaminen ja arviointi on monitulkintaisuuden vuoksi vaikeaa, ja toisaalta liiallinen sääntely voi aiheuttaa käänteisen ilmiön ja heikentää laatua³. Mielestäni on mielenkiintoista tutkia miten tilintarkastusalan ammattiorganisaatiot määrittelevät tilintarkastuksen laadun ja toisaalta miten tieteellinen tutkimus näkee tilintarkastuksen laadun sekä nähdä onko näiden kahden eri näkemysten välillä yhtäläisyyksiä tai eroja.

1.2 Tutkimuksen tavoite ja rajaukset

Tutkielman tavoitteena on lisätä ymmärrystä tilintarkastuksen laadusta kartoittamalla siihen vaikuttavia tekijöitä. Tavoitteeseen pyritään pääsemään tarkastelemalla ja analysoimalla tilintarkastusalan ammattiorganisaatioiden sekä tieteellisen tutkimuksen näkemyksiä tilintarkastuksen laadusta.

Tutkimuksen aiheesta johdetaan tutkimuskysymykset tutkimuksen kulun mukaisessa järjestyksessä. Tutkimuskysymykset jaetaan kolmeen osatavoitteeseen, joiden avulla päästään lopulliseen tavoitteeseen. Ensin tutkitaan miten tilintarkastusalan alan ammattiorganisaatiot näkevät tilintarkastuksen laadun. Seuraavana pyritään määrittelemään tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä tieteellisen tutkimuksen näkökulmasta, ja muodostamaan käsitys miten kyseiset tekijät vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun. Lo-

³ Näin arvioi myös KHT-yhdistyksen toiminnanjohtaja Sanna Alakare Kauppalehden artikkelissa 29.6.2010 (Hertsi 2010).

puksi vertaillaan alan ammattiorganisaatioiden ja tieteellisen tutkimuksen käsityksiä tilintarkastuksen laadusta.

Tutkimuskysymykset ovat seuraavanlaiset:

1. *Miten tilintarkastusalan ammattiorganisaatiot määrittelevät tilintarkastuksen laadun?*
2. *Mitkä ovat tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä aikaisempien tutkimusten näkökulmasta ja miten kyseiset tekijät vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun?*
3. *Onko alan ammattiorganisaatioiden ja tieteellisen tutkimuksen näkemysten välillä havaittavissa yhtäläisyyksiä tai eroja?*

Tilintarkastuksen laadulle ei ole yksiselitteistä määritelmää mutta tarkastelemalla laatuun vaikuttavia tekijöitä, voidaan lisätä ymmärrystä siitä, mitä määritelmä pitää sisällään⁴. Tutkielman tilintarkastuksen laadun viitekehys muodostetaan tilintarkastusalan kansainvälisten ammattiorganisaatioiden näkemysten perusteella. Keskeisimpänä mallina käytetään IAASB:n vuonna 2014 julkaisemaa tilintarkastuksen laadun viitekehystä. Lisäksi tukena käytetään PCAOB:n (2013) kehittämää viitekehystä tilintarkastuksen laadun indikaattoreista sekä Knechelin ym. (2013) ja Francisin (2011) tekemää tutkimustyötä tilintarkastuksen laadusta⁵, sillä tilintarkastusalan ammattiorganisaatiot käyttävät hyväkseen työssään aikaisempaa tieteellistä tutkimustyötä (PCAOB 2013).

IAASB:n (2014) tilintarkastuksen laadun viitekehysten tavoitteena on herättää keskustelua ja toimenpiteitä saavuttaa entistä korkeampi laatu tilintarkastuksessa. Se on tuorein kansainvälinen viitekehys, jossa on kattava kuvaus tilintarkastuksen laatuun positiivisesti vaikuttavista tekijöistä kolmella eri tasolla tilinpäätöstilintarkastuksessa. Viitekehysten tarkoituksena ei ole korvata aikaisemmin julkaistuja tilintarkastuksen laatuun liittyviä standardeja ja suosituksia, vaan sen tarkoitus on tukea niitä. Viitekehyksessä käsitellään tilintarkastuksen laadun käsitteen monitulkintaisuutta sekä kuvataan tekijöitä, jotka vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun.

⁴ IFAC ja IAASB järjestöt luovat julkaisussaan käsitystä tilintarkastuksen laadusta siihen vaikuttavien tekijöiden perusteella (IFAC 2014).

⁵ Knechel ym. (2013) ja Francis (2011) ovat aikaisempien tutkimustulosten perusteella luoneet tilintarkastuksen laadun viitekehukset.

Tilintarkastuksen laadun viitekehyksen rajauksen lähtökohtana on sen vertailtavuus aineistoon valittujen aikaisempien tutkimusten kanssa, sillä tutkimukset ovat usein maa-kohtaisia. Tutkimuksessa lähestytään tilintarkastuksen laatua yksityisen sektorin tilintarkastuksen näkökulmasta, joten kannanotot julkisen sektorin tilintarkastukseen liittyen jätetään tutkielman tilintarkastuksen laadun viitekehyksen ulkopuolelle. Viitekehyksen tavoitteena on luoda yleiskuva ammattiorganisaatioiden muodostamasta tilintarkastuksen laadun käsitteestä, joten painotus eri tekijöiden välillä pyritään pitämään tasaisena.

Tieteellisten tutkimusten valinnan lähtökohtana toimii tutkielman tilintarkastuksen laadun viitekehys. Tutkimuksen tarkastelun kohteeksi valitaan neljän tilintarkastusalan aikakausjulkaisujen vuosina 2010–2014 julkaisemia tutkimuksia, joissa aiheena on ollut tilintarkastuksen laatu tai siihen vaikuttavat tekijät. Aikavälin rajauksella aineisto rajataan koskemaan uusimpia tieteellisiä tutkimuksia, sillä tutkielman tilintarkastuksen laadun viitekehys pohjautuu tuoreimpiin tilintarkastusalan ammattiorganisaatioiden näkemuksiin (IAASB 2014; PCAOB 2013). Aiheesta on tehty runsaasti tutkimuksia, joten aikavälin rajauksella aineiston määrä pysyy tarkoituksenmukaisena.

Valitut aikakausjulkaisut ovat kansainvälisesti tunnettuja, ja niiden julkaisemat artikkelit ovat toimituksen ja ulkopuolisten asiantuntijoiden etukäteen arvioimia.

The Accounting Review on American Accounting Association (myöhemmin AAA) -järjestön ylläpitämä laskentatoimenalan aikakausjulkaisu, joka julkaisee kansainvälisesti arvostettuja tieteellisiä tutkimuksia ja artikkeleita ("AAA -järjestö"). Vuonna 2015 julkaisu valittiin laskentatoimen top 4 valiojoukkoon The Association of Business Schools' (myöhemmin ABS) -yhdistyksen tieteellisen aikakausjulkaisujen arvioinnissa ("TimesHigherEducation"). Myös Harzing (2015) listaa *The Accounting Review* aikakausjulkaisun maailman johtavaksi julkaisuksi laskentatoimenalalla.

Auditing: A Journal of Practice and Theory on myös AAA -järjestön ylläpitämä aikakausjulkaisu, jonka tavoite on edesauttaa kommunikointia tieteellisen tutkimuksen ja alan ammattilaisten välillä ("AAA-järjestö"). Kansainvälisessä tieteellisten aikakausjulkaisujen luokittelussa AAA-järjestön julkaisu on arvioitu kansainvälisesti erinomaiseksi, huippulehdeksi, joka on yksi alan johtavista, tärkeistä ja kunnioitetuista aikakausjulkaisuista (Harzing, 2015).

European Accounting Review on European Accounting Association (myöhemmin EAA) –yhdistyksen aikakausjulkaisu, joka julkaisee kansainvälisiä laskentatoimen ja tilintarkastusalan tieteellisiä tutkimuksia (”EAA-järjestö”). EAA-yhdistyksen julkaisema aikakauslehti on luokiteltu kansainvälisesti korkeimpaan laatuluokkaan ollen kansainvälisesti erinomainen, alansa yksi parhaista ja johtavista aikakausjulkaisuista (Harzing 2015).

Journal of Accounting Research aikakausjulkaisu valittiin myös yhtenä ABS-yhdistyksen luokittelussa top 4 laskentatoimenalan valiojoukkoon (”TimesHigherEducation”). Myös Harzing (2015) luokittelee lehden yhdeksi maailman johtavaksi kansainväliseksi korkeimman laadun aikakausjulkaisuksi. *Journal of Accounting Research* aikakausjulkaisua julkaisee amerikkalainen Chicagon yliopiston Accounting Research Center, ja lehden julkaisemat artikkelit ovat kansainvälisiä tieteellisiä tutkimuksia laajalti koko laskentatoimen alalta (Wiley Online Library -online kirjasto).

Osa tutkimuksista on yksityiskohtaisia, ja tutkimuskohteena yksittäinen asia, tämän taktia tutkielmaan valitaan riittävä määrä erilaisia tutkimuksia tavoitteeseen pääsemiseksi. Aineistoon valittiin vain empiirisesti ja kvantitatiivisella tutkimusotteella tehtyjä tutkimuksia vertailtavuuden vuoksi. Lopullinen otos on 23 tieteellistä tutkimusta edellä mainituista aikakausjulkaisuista vuosilta 2010–2014.

1.3 Tutkimusmetodi ja tutkimuksen kulku

Tutkimus toteutetaan kvalitatiivisena meta-analyysinä, jossa tutkitaan yksittäistä ilmiötä, tilintarkastuksen laatua, ja tähän ilmiöön vaikuttavia tekijöitä (Salminen 2011, 12). Kvalitatiivisen tutkimusmenetelmän avulla pyritään ymmärtämään tutkittavan kohteen laatua, ominaisuuksia ja merkityksiä kokonaisvaltaisesti sekä luoda kuvaava malli tutkittavalle ilmiölle (Hammersley 2013, 1-2). Kvalitatiivisen tutkimuksen ominaispiirteitä ovat naturalismi ja tutkittavien näkökulmien huomioiminen, harkinnanvarainen otanta ja suhteellisen pienet aineistokoot sekä aineisto- tai teorialähtöisyys (Hammersley 2013, 12–14).

Tutkielmassa aineistona hyödynnetään valmiita aineistoja kuten aikaisempia tieteellisiä tutkimuksia. Hirsjärven, Remeksen ja Sajavaaran (2007, 184) mukaan valmiiseen aineistoon on aina suhtauduttava kriittisesti, joten aineisto kerätään kansainvälisesti tunnetuista akateemisista aikakausjulkaisuista, joiden julkaisemat tutkimukset ja artikkelit arvioidaan lehden toimituksen ja ulkopuolisten asiantuntijoiden toimesta.

Tutkielman lähestymistapa on hermeneuttinen, ja aineistoa analysoidaan metasynteesin avulla, jossa Salmisen (2011, 12) mukaan samaa aihetta tarkastelevat tutkimukset yhdistetään. Analyysin avulla aihealueesta pyritään rakentamaan kokonaiskuva aikaisempien tieteellisten tutkimusten sisällöstä. Näin ollen aineiston avulla pyritään pääsemään kiinni logiikkaan, joka esiintyy käytännön tasolla (Salminen 2011, 12) eli saamaan käsitys mitkä asiat todellisuudessa vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun.

Tutkielma jakaantuu viiteen pääluvukseen. Johdanto-kappaleen jälkeen pääluvussa kaksi esitellään tilintarkastusalan ammattijärjestöjen näkemysten perusteella muodostettu tilintarkastuksen laadun viitekehys, joka koostuu viidestä eri osa-alueesta. Viitekehys muodostaa vertailukohdan tieteellisen tutkimuksen tarkastelulle.

Tutkielman kolmannessa pääluvussa kuvataan ja analysoidaan tutkimuksen aineistoksi valitut tieteelliset julkaisut. Aineisto luokitellaan aineiston aihepiirien mukaisesti ja analysoinnin avulla pyritään saamaan käsitys miten aikaisempien tutkimusten aiheet vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun.

Tutkielman neljännessä pääluvussa avataan tutkimuksen keskeisiä tuloksia yhdistämällä aineistoon valitut tieteelliset tutkimukset tilintarkastuksen laadun viitekehukseen. Luvussa käydään läpi laadun viitekehksen ja aineiston välisiä yhtäläisyyksiä ja eroja sekä pohditaan tutkimuksen luotettavuutta. Lopuksi viidennessä pääluvussa pohditaan tuloksia, esitellään johtopäätökset tutkimuksesta ja ehdotetaan aiheita jatkotutkimukselle.

2 TILINTARKASTUKSEN LAADUN VIITEKEHYS

2.1 Tilintarkastuksen laadun monitulkintaisuus

2.1.1 Tausta

Tilintarkastuksen laadun määritelmää ja mittaristoa sen arvioimiseen on yritetty kehittää jo yli kahdenvuosikymmenen ajan (Knechel ym. 2013). Yleispätevän määritelmän kehittäminen on kuitenkin vaikeaa, sillä esimerkiksi Francisin (2011) mukaan tilintarkastuksen laatu on monimutkainen käsite ja riippuvainen sen arvioijan motiiveista. Knechel ym. (2013) peilaa tilintarkastuksen laadun käsitteen monitulkintaisuutta alun perin hindulaiseen vertauskuvaan ”The Blind Men and the Elephant”⁶, sillä käsitteelle on vaikea luoda yhtä keskeistä ydintä.

Tilintarkastuksen tavoitteena on, että tilintarkastaja voi antaa lausunnon siitä, että yhteisön tai säätiön tilinpäätös sekä muut lain mukaiset tilinpäätöksen liitteet antavat oikean ja riittävän kuvan tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta⁷. Hallinnon tarkastuksen osalta, tilintarkastuksen tavoitteena on valvoa vastuuvollisten lainmukaisuutta voimassa olevan lainsäädännön perusteella. (Tomperi 2009, 11.) Näin ollen tilintarkastus on lainsäädännöllinen palvelu, jota tilintarkastusyhteisöt tuottavat elinkeinoelämässä toimiville yrityksille (Knechel ym. (2013).

Teoreettisesta näkökulmasta tilintarkastuksen määrittelyn lähtökohtana on tilintekovelvollisuus kahden tai useamman osapuolen kesken tai julkinen tilintekovelvollisuus. Käytännössä tilintarkastuksen voidaan ajatella olevan tilintekovelvollisuuden täyttämistä ja siihen liittyvän informaation luotettavuuden vahvistamista. (Tomperi 2009, 7.) Vastaavasti taloustieteellisen teorian näkökulmasta tilintarkastusta voidaan perustella Jensenin ja Mecklingin (1976) kehittämän agenttiteorian avulla⁸, jonka idea perustuu päämies-agentti-ongelmaan. Teorian mukaan yritysten tuotannon tekijät, omistajat ja

⁶ Kuuluisin versio kyseistä vertauskuvasta on John Godfrey Saxon (1816-1887) runo, jossa sokeat miehet määrittelevät elefantin jokainen erilailla riippuen siitä mihin kohtaa he eläintä koskettavat (Knechel ym. 2013).

⁷ Tilintarkastuslain mukaan tilintarkastus kattaa yhteisön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastuksen (TilintarkL 11§).

⁸ Useat tieteelliset tutkimukset perustelevat tilintarkastuksen tarkoitusta agenttiteorian avulla (Francis & Wilson 1988; Arnold & de Lange 2004).

asiakkaat muodostavat agenttisuhteiden verkon. Agenttisuhte tarkoittaa sopimuk-
senomaista suhdetta, jossa päämies valtuuttaa agentin toimimaan puolestaan ja delegoi
päättövaltaa hänelle. Tilintarkastuksen näkökulmasta agenttisuhteen nähdään muodos-
tuvan tarkastuskohteen omistajien ja tarkastuskohteen johdon välille. (Taylor & Glezen
1997, 9.)

Linin ja Hwangin (2010) mukaan agenttisuhte ei yleensä ole ongelmaton, vaan suhtee-
seen vaikuttavat esimerkiksi sopimuksesta aiheutuneet kustannukset, osapuolten väliset
tavoiteristiriidat sekä epäsymmetrisen informaation synty. Tilintarkastuksen kannalta
kyseiset ongelmat johtavat siihen, etteivät yrityksen omistajat luota täysin johdon tuot-
tamaan informaatioon, joten tilintarkastajan tehtävänä on varmistaa, että kyseinen in-
formaatio on luotettavaa. Tilintarkastuksen voidaan siis ajatella olevan palvelun lisäksi
myös eräänlainen valvontamekanismi, joka lisää tarkastettavan kohteen arvoa, ja sitä
kautta vähentää agenttisuhteesta aiheutuneita kustannuksia. (Taylor & Glezen 1997, 9.)

Näin ollen tilintarkastuksen laatu on merkittävä tekijä ensinnäkin yrityksen omistajille
(Lin & Hwang 2010) mutta myös muille yrityksen tilinpäätöksen käyttäjille kuten vie-
raan pääoman sijoittajille, tarkastusvaliokunnille, muille yrityksille sekä valtioille (Kil-
gore, Harrison & Radich 2014). Näin ollen on perusteltua, että tilintarkastuksen laatua
säännellään kokonaisvaltaisesti ja siihen otetaan kantaa pakottavalla lainsäädäntötasol-
la⁹ sekä pehmeämmässä, ei oikeudellisesti sitovassa mutta suositeltavissa standardeissa
ja ohjeistuksissa¹⁰.

Agenttiteorian näkökulmasta myös tilintarkastajan ja tarkastuskohteen omistajien välillä
vallitsee agenttisuhte, jossa päämiehenä ovat tarkastuskohteen omistajat ja agenttina
tilintarkastaja. Tilintarkastajan riippumattomuus kuitenkin ratkaisee tilintarkastajan ja
tarkastuskohteen omistajien väliseen agenttisuhteeseen liittyviä ongelmia, sillä riippu-
mattomuusvaatimukset täyttävä tilintarkastaja voi tilintarkastustyöllään lisätä päämie-
helle eli tarkastuskohteelle arvoa. Tilintarkastajan riippumattomuusvaatimus heijastuu
myös tarkastuskohteen muihin sidosryhmiin, sillä myös heidän näkökulmasta tilintar-
kastaja on taloudellisen informaation luotettavuuden varmistaja. (Halonen & Steiner
2009, 16.)

⁹ Esimerkiksi Euroopan parlamentin ja neuvoston tilintarkastusdirektiivi 2014/56/EU, Tilintarkastuslaki
13.4.2007/459, Sarbanes-Oxley Act of 2002 Public Law 107-204.

¹⁰ Esimerkiksi Kansainväliset tilintarkastusstandardit ("The Clarified Standards") ja PCAOB –järjestön
tilintarkastusstandardit ("Auditing").

Tilintarkastuspalvelua pidetään siis hyvin merkityksellisenä ja luottamuksellisena palveluna, ja kokonaisvaltaisella sääntelyllä pyritään takaamaan se, että tilintarkastuspalvelu on laadukasta asiantuntijapalvelua. Yhteiskunnallisesta näkökulmasta tilintarkastusta pidetään sekä yksityisen että julkisen talouden asianmukaisen hoidon varmentajana, ja on tärkeää, että tilintarkastuksen laadunvalvonta on yhtenäistä, kustannustehokasta ja kansainvälisesti luotettavaa. (Balanssi 2/2014.)

2.1.2 Tilintarkastuksen laadun määritelmä

CAQ:n (2014) mukaan useat tutkijat ja eri tilintarkastusalan viranomaistahot ovat keskittäneet voimavarojaan tutkimuksiin ja projekteihin, joissa tavoitellaan tilintarkastuksen laadulle määritelmää ja sen arviointimittaristoa. Yksi käytetyimmistä määritelmistä on DeAngelon (1981), jonka mukaan tilintarkastuksen laatu muodostuu markkinoiden arvioimana todennäköisyytenä siitä löytääkö tilintarkastaja tarkastuskohteen toiminnan mahdolliset puutteellisuudet ja raportoiko hän niistä¹¹. Toisaalta Palmrosen (1988) mukaan tilintarkastuksen laatu tarkoittaa todennäköisyyttä, että tarkastetut taloudelliset raportit ovat virheettömiä¹².

IAASB (2014) käsittelee viitekehyksessään tilintarkastuksen laadun määritelmän monitulkintaisuutta ja nostaa esille tilintarkastukselle ominaisia piirteitä, jotka lisäävät haasteita määritelmän tulkinnalle. Yksi syy määritelmän haastavuudelle on se, että tilintarkastustyö sisältää aina tilintarkastajan omaa harkintaa, johon vaikuttaa tilintarkastajan edellytykset ja ominaisuudet. Tilintarkastusalan standardien ja suositusten suuntaviivat tukevat tilintarkastuksen laatua mutta niiden soveltaminen ei johda suoraan tilintarkastuksen korkeaan laatuun vaan standardien ja suositusten tavoitteisiin pääseminen edellyttää tilintarkastajan omaa harkintaa. (IAASB 2014, 36.)

Esimerkiksi Knechelin ym. (2013) mukaan Government Accountability Office (GAO 2003) määrittelee tilintarkastuksen laaduksi sen, että tilintarkastaja suorittaa tarkastuksen voimassa olevien standardien mukaisesti ja antaa kohtuullisen varmuuden, että tilinpäätös ja sen liitteet ovat voimassa olevien säädösten ja standardien mukaisesti laadit-

¹¹ Kilgore ym.(2014), Francis (2011)

¹² Knechel ym. (2013) mukaan määritelmä on myös tilintarkastuksen laadun juridinen määritelmä.

tuja eivätkä sisällä olennaista virheellisyyttä. Toisaalta tilintarkastuksen laatu määritellään myös sen perusteella havaitseeko tilintarkastaja olennaisen virheen tilinpäätöksessä ja tämän avulla parantaa tilinpäätöksen luotettavuutta¹³.

Yllä oleva GAO:n (2003) määritelmä ei ole yksiselitteinen, sillä ei ole yleisesti määriteltä mitä on kohtuullinen varmuus, vaikka koko tilintarkastusmalli on suunniteltu sen tavoitteiden mukaisesti. Kohtuullisen ja absoluuttisen varmuuden välinen ero kertoo sen, että olemassa olevan olennaisen virheellisyyden havaitsematta jättäminen ei välttämättä ole merkki tilintarkastuksen heikosta laadusta. Näin ollen tilintarkastuksen laatua arvioitaessa olennaisen virheellisyyden havaitsemisen näkökulmasta, on vaikea arvioida onko epäonnistumisen syynä tilintarkastusmalli vai huono laatu. (IAASB 2014, 36.)

Yleispätevän määritelmän puuttuminen johtaa myös siihen, että tilintarkastettujen tilinpäätösten käyttäjien eli sidosryhmien näkemys tilintarkastuksen laadusta ei ole yhtenäinen (Knechel ym. 2013). Sidosryhmät käyttävät tilintarkastettua tilinpäätösinformaatiota eri tarkoituksiin, ja asettavat painoarvoa tilintarkastukselle erilaisilla (Kilgore ym. 2014). Kaikki sidosryhmät eivät saa tilintarkastuksesta yhtä paljon informaatiota riippuen pitkälti siitä, onko tilintarkastuksen kohde julkisen kaupankäynnin kohteena vai ei. Tällä nähdään olevan suora vaikutus sidosryhmien näkemyksiin tilintarkastuksen laadusta. (IAASB 2014, 38.)

Sidosryhmien näkökulmasta tilintarkastus nähdään laadukkaampana mitä enemmän resursseja tilintarkastusaineiston keräämiseen käytetään. Toisaalta tilintarkastuskohteen johto näkee tilintarkastuksen laadukkaampana mitä nopeimmin ja huomaamattomammin tilintarkastustyö suoritetaan. Tasapainoilu ääripäiden välillä johtaa päätelmään, että tilinpäätösinformaation käyttäjien näkökulmasta laadukas tilintarkastus tulee olla tuotavaa mutta kustannustehokasta. (IAASB 2014, 38.) Lisäksi laadun käsitteen muodostamiselle haastavuutta tuo sen arvioinnin vaikeus, sillä riippuen tilinpäätösinformaation käyttäjän motiiveista laatua arvioidaan eri näkökulmista (Knechel ym. 2013).

¹³ Knechelin ym. (2013) mukaan Behn, Choi & Kang (2008) sekä Chang, Dasgupta & Hilary (2009).

2.1.3 Laadun arvioinnin ja mittaamisen ongelma

Mitä on korkealaatuinen tilintarkastus? Kilgoren ym. (2014) mukaan laatu voidaan nähdä palvelun haluttujen ominaisuuksien arvon summa. IAASB:n (2014) viitekehyksen mukaan tilintarkastuspalvelu eroaa kuitenkin tavanomaisesta palvelusta, jossa asiakas itse usein osallistuu palvelutapahtuman tuottamiseen käyttäessään palvelua, ja voi näin suoraan arvioida palvelun laatua. Tilintarkastuspalvelun tuottaminen ei ole näin läpinäkyvää, sillä tavallisesti osakkeenomistajilla tai sijoittajilla ei ole yksityiskohtaista informaatiota suoritetusta tilintarkastustyöstä tai havaituista virheistä tai puutteista. Tämä tarkoittaa, että ulkopuoliset tilinpäätösinformaation käyttäjät eivät pysty suoraan arvioimaan tilintarkastuksen laatua. (IAASB 2014, 38.)

Tilintarkastuksen yhtenä tehtävänä on havaita olennainen virheellisyys tilinpäätöksessä. Mikäli sitä ei onnistuta havaitsemaan, voidaan päätellä tilintarkastuksen epäonnistuneen, joka johtaa tilintarkastuksen laadun arvioimisen heikoksi. On kuitenkin mahdollista, että tilinpäätös ei sisällä virhettä, jolloin sitä ei voida havaita. Olennaisen virheellisuuden havaitseminen tilinpäätöksessä tai havainnon puuttuminen ei näin ollen selitä yksiselitteisesti onko tilintarkastus laadukasta. (IAASB 2014, 36.)

Tilintarkastustyö vaihtelee toimeksiannoittain, ja riittävä määrä tilintarkastusaineistoa tilintarkastuslausunnon tueksi perustuu viimekädessä aina tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan. Tilintarkastuspalveluita tarjoavat yhtiöt ovat voittoa tavoittelevia yrityksiä, ja kannattavuus on yksi tärkeimmistä tekijöistä liiketoiminnassa. Tilintarkastuspalkkion ja toimeksiannon kustannusten suhde on mittari tilintarkastuspalvelun kannattavuudelle. Kustannukset muodostuvat tilintarkastajan työstä, ja kun työn määrä perustuu tilintarkastajan harkintaan, voi tilintarkastajan kannattavuustavoittelu työmäärän kustannuksella vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun negatiivisesti. (IAASB 2014, 37.)

IAASB:n näkökulmasta tilintarkastustyössä painottuva tilintarkastajan ammatillinen harkinta, tilintarkastusmalli, tilinpäätösinformaation käyttäjien näkemys ja työn erityispiirteet tekevät tilintarkastuksen laadun arvioinnin haasteelliseksi. Yksittäisten tilintarkastustehtävien perusteella ei voida suoraan arvioida koko tilintarkastuspalvelun laatua. Lisäksi tilintarkastustyöhön liittyvien käsitteiden monitulkintaisuus lisää haastavuutta kun ei pystytä suoraan päättelemään onko jokin absoluuttisesti tosi. (IAASB 2014, 36.)

2.2 Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät

2.2.1 Lähtökohdat

IAASB:n (2014) viitekehyksessä tilintarkastuksen laatuun positiivisesti vaikuttavat avaintekijät on jaettu viiteen eri osioon: panokset (input factors), prosessitekijät (process factors), tuotokset (output factors), vuorovaikutustekijät (key interactions) ja ympäristötekijät (contextual factors). Panoksia, prosessitekijöitä ja tuotoksia käsitellään eri tasolla, joita ovat tilintarkastustoimeksianto, tilintarkastusyhteisö ja kansallinen taso. Tilintarkastustoimeksiannon tasolla tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät vaikuttavat vain kyseiseen, yksittäiseen tilintarkastustoimeksiintoon. Tilintarkastusyhteisön tasolla laadun avaintekijät vaikuttavat itse yhteisöön ja sitä kautta kaikkiin kyseisen yhteisön suorittamiin toimeksiantoihin. Kansallinen taso on kaikkein laajin, sillä sitä kautta laadun tekijät vaikuttavat kaikkiin tilintarkastusyhteisöihin, jotka toimivat kyseisen kansallisen tason sääntelyn piirissä. Viitekehyksessä tarkastellaan tilintarkastuksen laatua parantavia avaintekijöitä erityisesti tilinpäätöstarkastuksen näkökulmasta. (IAASB 2014, 4.)

Toisaalta Francis (2011) jaottelee viitekehysten panoksiin, prosessitekijöihin, tilintarkastusyhteisöihin, tilintarkastusalaan ja -markkinoihin, instituutioihin sekä taloudellisiin seuraamuksiin tilintarkastuksen tuotoksista. Knechel ym. (2013) puolestaan muodostaa tilintarkastuksen laadun viitekehysten suorituskykymittariston periaatteille jakamalla laatuun vaikuttavat tekijät panoksiin, prosesseihin, tuotoksiin ja kontekstiin, joka vaikuttaa panoksiin ja prosesseihin.

Niin ikään PCAOB (2013) tarkastelee tilintarkastuksen laadun potentiaalisia mittareita panosten, prosessitekijöiden ja tuotosten näkökulmista. Toisaalta CAQ (2014) jaottelee potentiaaliset tilintarkastuksen laadun mittarit hieman eri tavalla tilintarkastusyhteisön tasoon, toimeksiantotasoon, valvontaan sekä tilintarkastajan raportointiin. Seuraavana käydään tarkemmin läpi tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä IAASB (2014) viitekehukseen perustuvan mallin mukaisesti.

2.2.2 Panokset

Francisin (2011) mukaan panokset ovat tilintarkastajat ja tilintarkastustestit, joilla kerätään aineisto tilintarkastusta varten. IAASB (2014, 6) määrittelee panoksina vaikuttavia laadun avaintekijöitä laajemmin ja yksityiskohtaisemmin. Niitä ovat tilintarkastajan arvomaailma, etiikka ja asenteet, pätevyys, taidot ja kokemus. Panokset ovat tekijöitä, joihin vaikuttavat tilintarkastajan ominaisuudet, kokemus ja ajattelutapa (IAASB 2014, 6). Hieman erinäkökulmasta PCAOB (2013) luettelee tilintarkastuksen laatuun vaikuttaviksi panoksiksi partneritilintarkastajan työmäärän, työn valvonnan ja tarkistamisen, koulutuksen, ammatillisen kokemuksen, tilintarkastustiimin sekä tilintarkastajien työmäärän. Tämän perusteella panosten voidaan ajatella olevan tilintarkastajan keino parantaa tilintarkastuksen laatua kehittämällä itseään tilintarkastajana¹⁴.

IAASB:n (2014, 6) mukaan tilintarkastajan tulee osoittaa tarkoituksenmukaisia arvoja, etiikkaa ja asenteita työssään. Francisin (2011) mukaan väestötieteelliset, psykologiset ja kognitiiviset ominaisuudet vaikuttavat ihmisen toimintaan ja käyttäytymiseen, jolla on vaikutusta ihmisen arvoihin ja asenteisiin. Laadukkaan tilintarkastuksen edellytyksenä on, että tilintarkastajalla on vaadittava pätevyys, taito ja kokemus toimia tilintarkastajan ammatissaan. Tarkastellaan näitä ominaisuuksia seuraavaksi miten ne vaikuttavat toimeksiantotasolla, tilintarkastusyhteisötasolla sekä kansallisella tasolla tilintarkastuksen laatuun. (IAASB 2014, 6.)

Tilintarkastusyhteisö koostuu useista tilintarkastustiimeistä, jotka suorittavat tilintarkastustoimeksiantoja. Tiimeille ominaista on, että yhdessä tiimissä on eritasoisia tilintarkastajia, ja jokaisessa tiimissä on aina vähintään yksi päävastuullinen tilintarkastaja, partneri. Hän on päävastuussa toimeksiannosta eli asiakkaan ostamasta tilintarkastuspalvelusta. Näin ollen hän on vastuussa myös tilintarkastuksen laadusta toimeksiantotasolla sekä siitä, että tiimin jäsenet osoittavat työssään asianmukaisia, tilintarkastuksen laatua edistäviä arvoja, eettisyyttä sekä asenteita. (IAASB 2014, 6.)

Tilintarkastustiimin tulee tiedostaa mihin ja keihin tilintarkastustyön tulos vaikuttaa. Tilintarkastuksen kohteena olevasta tilinpäätöksestä ovat kiinnostuneet monet eri kohteeseen sidoksissa olevat sidosryhmät. Riippumatta yleisön ja sidosryhmien kiinnostuksen laajuudesta yritystä kohtaan, tilintarkastustiimin tulee ottaa huomioon näiden sidos-

¹⁴ Francis (2011) mukaan pätevät ihmiset eli tilintarkastajat suorittavat korkea laatuista tilintarkastuksia.

ryhmien etu suorittaessaan tilintarkastustoimeksiantoa, jotta tilintarkastuksen kohteena oleva yritys ei käytä hyväkseen sen sidosryhmiä. (IAASB 2014, 6.)

Arvot, Etiikka ja Asenteet

IAASB:n (2014) viitekehyksen mukaan tiimin täytyy osoittaa täyttävänsä riippumattomuus- ja pätevyysvaatimukset, noudattavansa eettisiä ohjeistuksia ja käyttäytyä objektiivisesti sekä vilpittömästi. Tilintarkastajan etiikkaan ja asenteeseen voivat kuitenkin vaikuttaa ympäristön tuomat houkuttimet ja motiivit kuten taloudelliset hyödyt tai asiakkaan painostus (Knechel ym. 2013). Näin ollen tiimin jäsenten tulee olla vaarantamatta heidän ammatillista arviointikykyä ennakkoasenteiden, eturistiriitojen tai kiskonnan vaikutuksesta. Suurin osa tilintarkastustyöstä vaatii ammatillisenharkinnan käyttöä, ja tilintarkastajan täytyy olla objektiivinen arvioidessaan tarkastuskohteen johdon tekemiä päätöksiä vähentääkseen riskiä, että tilinpäätös on tarkoituksellisesti tai tahattomasti tehty virheellisesti. (IAASB 2014, 39.)

Yleisön ja sidosryhmien kiinnostuksen vuoksi tilintarkastajan vilpitön mieli on erittäin tärkeää, sillä ulkopuoliset tekevät päätöksiä tilintarkastetun tilinpäätöksen perusteella, ja näin ollen luottavat tilintarkastajan työhön. Tästä syystä tilintarkastajan tulee olla tarkastuskohteestaan täysin riippumaton. Tilintarkastajan riippumattomuus voi olla uhattuna, mikäli tilintarkastajalla on taloudellinen intressi tilintarkastuksen kohteena olevaa yhtiötä kohtaan, tai hänellä on liiketoimintasuhde tilintarkastuskohteen kanssa. Myös muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoamista tilintarkastusasiakkaalle voidaan pitää uhkatekijänä tilintarkastajan riippumattomuudelle. Lisäksi tilintarkastuspalkkioiden merkitys suoritettuun tarkastustyöhön tai vastuullisen tilintarkastajan työskentely useita vuosia saman asiakkaan kanssa nähdään uhkatekijöinä riippumattomuudelle. (IAASB 2014, 39.)

Toisaalta työskentely saman asiakkaan kanssa nähdään myös positiivisena tilintarkastuksen laadun näkökulmasta, sillä kun tilintarkastaja tuntee asiakkaan, pystyy hän paremmin arvioimaan tarkastukseen liittyviä riskejä, ja tätä kautta suorittamaan laadukkaamman tarkastuksen (Knechel ym. 2013). Kuitenkin useimmissa maissa kansallinen lainsäädäntö säätelee päävastuullisen tilintarkastajan työskentelyvuosia samassa asia-

kastoimeksiannossa, joissa asiakas on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö eli ns. PIE-yhteisö¹⁵.

IAASB:n (2014, 9) viitekehyksen mukaan tilintarkastusyhteisön kulttuuri vaikuttaa oleellisesti toimeksiantotiimin arvoihin, etiikkaan ja asenteisiin. Vallitseva kulttuuri tilintarkastusyhteisöissä on tärkeä tekijä myös yhteisön tasapainoillessa omien tulostavoitteiden ja työntekijöiden toimintaperiaatteiden välillä, sillä tilintarkastusyhteisön luoma paine vaikuttaa tilintarkastajan päätöksentekokykyyn (Knechel ym. 2013). Tilintarkastusyhteisön on kuitenkin mahdollista luoda yrityskulttuuri, joka parantaa osaltaan tilintarkastuksen laatua hallitustavan ja toimintatapojen avulla.

Tilintarkastusyhteisön hallitustapa edistää eettistä ilmapiiriä yhteisössä ja turvaa yhteisön riippumattomuutta. Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tilintarkastusyhteisöissä toimivien tilintarkastajien edellytyksiä edistetään arviointi- ja palkitsemisjärjestelmillä. Tilintarkastusyhteisön taloudelliset päätökset eivät saa vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun heikentävästi, ja yhteisön tulee tarjota työntekijöilleen mahdollisuutta kehittää ammatitaitoaan ja saamaan korkealaatuista teknistä tukea työssään. Yhteisön on myös edistettävä kulttuuria, joissa vaikeat asiat voidaan ratkaista neuvottelemalla ja päätökset tehdään johdonmukaisesti. (IAASB 2014, 9.)

Tilintarkastuksen laatuun heikentävästi vaikuttavia tilintarkastusyhteisön toimintatapoja tulee välttää kuten muiden kuin tilintarkastuspalveluiden suosimista. Yhteisön johdolla on tärkeä rooli edistää kulttuuria, jossa tilintarkastuksen laadulla on suuri painoarvo. Arviointi- ja palkitsemisjärjestelmät ovat hyvä tapa tukea sellaista kulttuuria. Niiden avulla voidaan kehittää ammatillista pätevyyttä sekä edistää tilintarkastajan haluttuja ominaisuuksia. Käytännössä se tarkoittaa näiden asioiden huomioon ottamista jo rekrytointivaiheessa sekä myöhemmin koulutusohjelmien suunnittelussa. (IAASB 2014, 42.)

Tilintarkastusyhteisön tulee säännöllisesti arvioida partnereiden ja henkilöstön pätevyyttä, ja edistää kulttuuria, jossa tilintarkastuksen suorittamiseen liittyviin ongelmiin puututaan asianmukaisesti mahdollisesti jopa asiakassuhteen menettämisen kustannuksella. Ammatillinen pätevyys vaatii laajaa tietoutta ja osaamista tilintarkastustyöhön liittyvästä teoriasta. Tilintarkastuksen laadun näkökulmasta on tärkeää, että informaatiojärjestelmät ja tekniset tukijärjestelmät ovat rakennettu tukemaan ammatillisen pätevyyden

¹⁵ Esimerkiksi Tilintarkastuslaki 27§, EU 537/2014, artikla 17.

kehittämistä sekä mahdollistavat korkealaatuiseen tilintarkastustyön tuottamiseen. Tilintarkastusyhteisön koko vaikuttaa suuresti, minkälaiset resurssit yhteisöllä on tukea henkilöstöään. Esimerkiksi suurissa tilintarkastusyhteisöissä asiakaskunta on suurempi, ja järjestelmät ovat laajempia mikä monimutkaistaa laatukontrollipolitiikkaa. Toisaalta suurilla yhteisöillä on enemmän resursseja käytettävissä panostaa tilintarkastuksen laatuun. (IAASB 2014, 42.)

Huolimatta siitä, että tilintarkastusyhteisö on voittoa tavoitteleva yritys, täytyy yhteisön solmia asiakassuhteet ottamalla huomioon eettiset vaatimukset, ja että yhteisön henkilöstöllä on riittävä pätevyys ja voimavarat suorittaa tilintarkastusta. Yhteisöllä tulee olla tarkka ja johdonmukainen tapa valita tilintarkastusasiakkaat välttyäkseen toimeksiantoilta, joissa on suuri tilintarkastusriski, ja tämän avulla säilyttää maine korkealaatuisia tilintarkastuksia palvelevana yrityksenä. (IAASB 2014, 43.)

Kansallisen tason sääntely vaikuttaa tilintarkastusyhteisön luomaan yrityskulttuuriin ja toimintatapoihin, ja sitä kautta toimeksiantotasolle asti. Eettiset vaatimukset ovat hyväksytyjä kansallisella tasolla. Esimerkiksi kansainvälinen tilintarkastusjärjestö IFAC on julkistanut eettisen säännösten, jota IFAC:n jäsenmaat noudattavat oman lainsäädännön lisäksi. Eettisen ohjeiden tarkoituksena on auttaa ja tukea tilintarkastajaa toimimaan työssään ammattieettisten sääntöjen mukaisesti. (IAASB 2014, 44.) Tilintarkastajan ammattieettiset periaatteet perustuvat ajatukseen, että tilintarkastajan tulee toimia yleisen edun mukaisesti, ja näin ollen ottaa huomioon asetetut eettiset vaatimukset ja noudattaa niitä tilintarkastustyössä (Tomperi 2009, 12). Viranomaisten, jotka säätelevät tilintarkastukseen vaikuttavat lait, säännökset ja ohjeistukset, tulee varmistua, että eettiset periaatteet ovat ymmärretty oikein ja niitä noudatetaan vaatimusten mukaisesti. Tilintarkastusyhteisöjen tulee toimia yhteistyössä ja jakaa toisilleen tarpeellista tietoa esimerkiksi tilintarkastusasiakkaan hyväksyntään liittyvästä päätöksenteosta. (IAASB 2014, 9.)

Tieto, Taidot ja Kokemus

Tilintarkastajan taidot ja kokemus vaikuttavat suoraan tilintarkastuksen laatuun, ja on edellytyksenä tilintarkastajan pätevoitymiselle (Knechel ym. 2013). Tilintarkastustiimillä tulee olla riittävä ammatillinen pätevyys suorittaa toimeksianto. Jäsenten tulee suorittaa tarkastustyö huolellisesti, perusteellisesti ja oikea-aikaisesti. Lisäksi tiimin tulee käyttää ammatillista harkintaa ja heidän täytyy olla ammatillisesti skeptisiä eli kyseen-

alaistaa tarkastukseen liittyviä tosiasioita suorittaessaan toimeksiantoa. (IAASB 2014, 41.) Knechelin ym. (2013) mukaan ammatillinen skeptisyys parantaa tilintarkastuksen laatua.

Tilintarkastajan jatkuva kehittyminen työssään ja ammatillisen pätevyyden ylläpitäminen ovat yksiä tärkeimmistä avaintekijöistä korkealaatuisen tilintarkastustyön suorittamiseen (Francis 2011). Esimerkiksi kansainvälinen lautakunta IAESB on laatinut kahdeksan IES-standardia, jossa käsitellään yksityiskohtaisemmin tilintarkastajan ammatilliseen kehittymiseen ja koulutukseen vaadittavia tekijöitä ("Education"). Toimeksiantotiimin vastuuhenkilön tulee varmistaa, että tiimin jäsenillä on toimeksiantoon vaadittava pätevyys sekä tarpeellinen aika suorittaa asianmukaiset tehtävät toimeksiannon aikana. Tiimillä tulee olla mahdollisuus käyttää apuna erityisasiantuntijoita mutta on tärkeää, että ulkopuolisen asiantuntijan työtä valvotaan ja tarkastetaan asianmukaisesti eli toimeksiantotiimin täytyy suhtautua ulkopuolisen asiantuntijan tekemään työhön skeptisesti samoin kuin asiakkaan tekemään työhön. (IAASB 2014, 46.)

Koulutuksen lisäksi toinen tärkeä laatuun vaikuttava tekijä on tilintarkastajan perehtyneisyys asiakkaan liiketoimintaan ja sen ympäristöön (Knechel ym. 2013). Tiimin tulee ymmärtää tarkastettavan kohteen liiketoimintaa, jotta hän pystyy arvioimaan tarkastukseen liittyvät riskit. Lisäksi eri liiketoiminta-aloja koskevien alakohtaisten säädösten ja erityispiirteiden tuntemus edesauttaa tilintarkastajaa suorittamaan tarkastustyön laadukkaasti. Tilintarkastajan tulee kuitenkin katsoa tarkastuskohdetta laaja-alaisesti kokonaisuutena, joten liian kapea asiantuntemus voi myös osoittautua epäedulliseksi laadun näkökulmasta (IAASB 2014, 47). Myös saman tarkastuskohteen useiden vuosien tarkastus lisää tilintarkastajan asiantuntemusta tarkastuskohteen liiketoiminnasta mutta lisää samanaikaisesti riippumattomuuden uhkatekijöitä kuten puolueettomuutta (Tepalagul & Lin 2014).

Toimeksiantotiimin tulee tehdä järkeviä, tosiasioihin perustuvia päätelmiä tilintarkastuskohteesta. Laadukas päätöksentekoprosessi sisältää seuraavat pääkohdat: ongelmien tunnistaminen, asiakkaan liiketoiminnan tunteminen ja taloudellisen raportoinnin soveltaminen, eri näkemysten tutkiminen ja vaihtoehtojen arvioiminen, tilintarkastusevidenssin sekä prosessitarkastuksen huomioon ottaminen, tehdyn päätöksen dokumentointi ja perustelut. (IAASB 2014, 47.) Tiimin riskiarviointiprosessi ja tilintarkastustoimeksiannon suunnittelu sekä yhteistyö tarkastuskohteen johdon ja hallituksen kanssa ovat ensi-

sijaisen tärkeitä, jotta tilintarkastuksen kannalta olennaisiin muutoksiin osataan varautua. Lisäksi vastuullisen tilintarkastajan tehtävänä on valvoa sekä tarkastaa tiimin tekemää työtä, sillä hän on viimekädessä vastuussa tiimin suorittamasta työstä. Toimeksiantotiimin rakenne on useimmiten hierarkkinen eli tiimissä on mukana sekä kokeneita että vähemmän kokeneita tilintarkastajia, ja myös suoritettavan työn tehtäväjako perustuu tälle hierarkialle. (IAASB 2014, 48.)

Laadukkaan tarkastustyön suorittaminen vaatii tehokasta ajankäytön suunnittelua ja tilintarkastusyhteisön on varattava tarpeeksi resursseja toimeksiantojen suorittamiseen. Tilintarkastusyhteisöt ovat voittoa tavoittelevia yrityksiä, joissa kannattavuus on yksi liiketoiminnan jatkumisen perusedellytys. Liika kannattavuuden tavoittelu esimerkiksi resurssien vähentämisellä voi heikentää laatua, ja pitkällä aikavälillä vaikuttaa kannattavuuteenkin epäedullisesti, jos palvelun laatu on heikkoa. (IAASB 2014, 49.) Tilintarkastusyhteisön yleiset toimintaperiaatteet ovat omiaan vaikuttamaan yhteisön tilintarkastajien taitoihin ja kokemukseen. Näin ollen tilintarkastusyhteisön tulee varmistaa että, tilintarkastajilla on riittävästi aikaa käsitellä vaikeita asioita, tilintarkastustiimien rakenne on asianmukainen, ja että, kokeneemmat tilintarkastajat jakavat kokemuksiaan nuorempien tilintarkastajien kanssa. (IAASB 2014, 10.) Lisäksi tilintarkastusyhteisön tehtävänä on tarjota puitteet henkilöstölleen mahdollisuus ylläpitää ja kehittää omaa ammatillista osaamista (Francis 2011), sillä osaava ja pätevä henkilöstö lisää tilintarkastustyön tehokkuutta sekä laatua. (IAASB 2014, 50.)

Tilintarkastajajärjestelmän ylläpito kuuluu kansallisen tason sääntelyn piiriin. Kansallisella tasolla määritellään yleiset pätevyys ehdot toimia tilintarkastajana sekä koulutusvaatimukset. Lisäksi kansallisen tason toimielimet huolehtivat, että tilintarkastuksessa noudatetaan ajankohtaista sääntelyä, ja tarjoavat koulutusta uuden, muuttuneen sääntelyn johdosta. (IAASB 2014, 11.) Tilintarkastajan koulutusvaatimukset voidaan karkeasti jakaa kahteen osioon, niin kutsuttuun peruskoulutukseen joka sisältää korkeakoulututkinnon sekä tilintarkastajan pätevyyteen vaadittavan tutkinnon suorittamisen sekä jatkokoulutukseen, joka kattaa peruskoulutusvaiheessa saavutetun ammatillisen pätevyyden ylläpitämisen ja ammatillisen kehittymisen. (IAASB 2014, 51.)

Tilintarkastusjärjestelmissä ja tätä kautta myös koulutusvaatimuksissa on jonkin verran eroa eri maiden välillä mutta kansainvälinen tilintarkastusjärjestö IFAC pyrkii jatkuvasti harmonisoimaan standardeilla ja ohjeistuksilla maiden välisiä eroja maakohtaisten lain-

säädäntöjen puitteissa. Kansainvälisesti tilintarkastusala muuttuu jatkuvasti, ja viime vuosina sääntely on lisääntynyt ja tiukentunut. Näistä muutoksista on huolehdittava ensin kansallisella tasolla, esimerkiksi koulutusvaatimuksia muuttamalla, jotta muutokset näkyvät myös yksittäisen tilintarkastajan ammatillisessa osaamisessa. (IAASB 2014, 51.)

Pätevä koulutus ei yksin riitä, vaan myös tietyt ihmisten yksilölliset ominaisuudet edesauttavat tilintarkastajaa tekemään työnsä mahdollisimman korkealaatuisesti. Tästä syystä on tärkeää kansallisella tasolla tehdä tilintarkastajan ammatista yleisesti houkutteleva ja mielenkiintoinen, jotta alalle hyvin soveltuvat ja kiinnostuneet potentiaaliset työntekijät saadaan hakeutumaan tilintarkastajan ammattiin. Myös vallitseva käsitys tilintarkastajan ammatista vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun. Esimerkiksi maissa, joissa tilintarkastajan työtä ei arvosteta, on tilintarkastajan asema heikompi suhteessa tarkastuskohteen johtoon. Tämä johtaa suurempaan todennäköisyyteen, ettei virheitä tuoda esille, mikä heikentää tilintarkastuksen laatua oleellisesti. (IAASB 2014, 52.)

2.2.3 Prosessitekijät

Tilintarkastusprosessi koostuu lukuisista eri vaiheista kuten riskien arvioimisesta, sisäisten kontrollien arvioimisesta, aineiston keräämisestä ja testaamisesta sekä tehdyn työn tarkistamisesta (Knechel ym. 2013). Tilintarkastuksen korkean laadun takaamiseksi tilintarkastusprosessi täytyy suorittaa perusteellisesti ja tehdä prosessiin liittyviä laadunvalvonnan toimenpiteitä (IAASB 2014, 12.). Tilintarkastusprosessin kuuluu päätöksentekoa ja arvioimista, ja toimenpiteet tulee suorittaa tilintarkastuksen sääntelyn piiriin kuuluvien tilintarkastusstandardien mukaisesti (Francis 2011) ja suorittaa laadunvalvonnan toimintaperiaatteita laadunvalvonta standardin ISQC 1 mukaisesti (IFAC 2009, 3.). IAASB:n (2014, 12) mukaan tilintarkastusstandardit tarjoavat perustan koko tilintarkastustoimeksiannon suorittamiselle turvaten tilintarkastuksen korkean laadun.

Knechelin (2013) mukaan standardeilla on tärkeä rooli edistää laatua tilintarkastusprosesseissa. Kansainväliset standardit vaativat tilintarkastajalta ammatillisen harkinnan käyttöä läpi suunnittelu- ja tarkastustyön. Lisäksi niitä sovelletaan riskien tunnistus- ja

arviointiprosesseissa, tilintarkastusevidenssin keräämisessä eli tarkastustoimenpiteiden suorittamisessa ja tilintarkastuslausunnon antamisessa. Standardit ovat yleisen tason viitekehys ja antavat suuntaviivat miten tilintarkastus tulisi suorittaa, ja standardien soveltaminen käytännössä muotoutuu useimmiten vasta toimeksiantotasolla. Tähän vaikuttavat toimeksiantotiimin käytäntö soveltaa tilintarkastuksen lainsäädäntöä, säännöksiä ja laadunvalvonnan toimintaperiaatteita. Standardien soveltamiseen käytännön tasolla vaikuttavat myös tiimin tapa käyttää soveltuvaa teknologiaa, tiimin yhteistyö muiden tilintarkastustoimeksiantoon osallistuvien osapuolien kanssa sekä asianmukaiset järjestelyt tarkastuskohteen johdon kanssa suorittaa tehokas tilintarkastus. Lisäksi tilintarkastusyhteisöillä on yleensä vielä yksityiskohtaisemmat ohjeistukset toimeksiantojen suorittamiseen. (IAASB 2014, 12.)

Kansainvälisten tilintarkastusstandardien lisäksi tilintarkastukseen liittyviä prosesseja säädellään kansallisilla lainsäädännöillä, standardeilla ja suosituksilla (Francis 2011). IAASB:n julkaisemat ISA-standardit ja IESBA:n asettamat eettiset ohjeet sekä IAESB:n asettamat koulutusstandardit antavat suuntaviivat tilintarkastustyöhön mutta standardien soveltaminen kansallisella tasolla vaihtelee maittain. Erilaisten standardit ja ohjeistukset IAASB:n mukaan parantavat tilintarkastuksen laatua, sillä ne selventävät tilintarkastuksen yleisiä tavoitteita ja vaatimuksia. Lisäksi luomalla tehokas järjestelmä tilintarkastusvirheiden löytämiseksi ja niiden asianmukaista käsittelyä varten, pystytään tehdyistä havainnoista hyötymään tulevaisuudessa kehittämällä standardeja ja lakeja entistä paremmin palvelemaan tilintarkastuksen laatua. (IAASB 2014, 58.)

Tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteet ja menettelytavat eli metodologia vaikuttavat olennaisesti tilintarkastusprosessiin ja laadunvalvontaan (Knechel ym. 2013). Tilintarkastusprosessin mukauttaminen tilintarkastusstandardien muuttumisen ja laaduntarkastustulosten myötä on yksi keino parantaa tilintarkastuksen laatua. Tilintarkastusyhteisön metodologian tulee olla yhtenäinen lainsäädännön ja muiden ohjeistuksien kanssa, jotta tilintarkastajat toimiessaan metodologian mukaan työssään täyttävät tilintarkastajan edellytykset ja suorittavat tarkastustyön lakien ja säännösten mukaisesti. (IAASB 2014, 56.) Knechelin ym. (2013) mukaan liian yksityiskohtaisella metodologialla voi olla negatiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun, sillä liian tarkan ohjeistuksen noudattaminen saattaa estää tilintarkastajaa tekemään oleellisia havaintoja sekä vähentää vastuullisen tilintarkastajan tekemästä tärkeitä päätöksiä.

Laadukas tilintarkastusprosessi vaatii tehokasta valvontaa ja tehdyn työn tarkastustoimenpiteitä sekä asianmukaista dokumentointia, joten yhteisön metodologian tulisi sisältää ohjeistukset prosessinäkökulmasta ainakin suoritettun työn valvonnasta, tarkastuksesta, dokumentoinnista sekä laadunvalvonnan toimintaperiaatteista. (IAASB 2014, 56.) Yhteisen metodologian lisäksi tilintarkastusyhteisöillä tulee olla perusteelliset laadunvalvontatoimintaperiaatteet sekä valvoa tilintarkastuksen laatua ja suorittaa myös toimeksiantotasosta laadunvalvontaa. Laadunvalvonnan avulla tilintarkastusyhteisö saa käsityksen, miten tilintarkastajat noudattavat työssään yhteisön omaa metodologiaa, lainsäädäntöä sekä muita ohjeistuksia kuten tilintarkastusstandardeja. (IAASB 2014, 12–13.) Aikaisempien tutkimusten mukaan laadunvalvonta saattaa kuitenkin muuttaa tilintarkastajan käytöstä ja saattaa vaikuttaa tilintarkastajan päätöksentekoon heikentäen tilintarkastuksen laatua (Knechel 2013).

Käytännössä tilintarkastusyhteisöt harjoittavat laadunvalvontaa noudattamalla kansainvälistä laadunvalvontastandardia ISQC 1. Standardin mukaan luomalla ja ylläpitämällä laadunvalvontajärjestelmää, tilintarkastusyhteisön tavoitteena on saada kohtuullinen varmuus siitä, että ammatillisia standardeja sekä säädöksiin ja määräyksiin perustuvia vaatimuksia noudatetaan ja tilintarkastustyössä annetut raportit ovat asianmukaisia. (IFAC 2009, 11). Pflugrathin, Martinov-Bennien ja Chenin (2007) mukaan standardin vaatimukset eettisen koodin olemassaolosta vaikuttavat myönteisesti tilintarkastuksen laatuun.

ISQC 1 -standardin mukaan tilintarkastusyhteisön laadunvalvontajärjestelmän tulee kattaa toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joiden avulla yksittäiset tilintarkastajat voivat parantaa tilintarkastuksen laatua. Tilintarkastusyhteisön johto on vastuussa laadunvarmistusjärjestelmästä. Johdon tehtävänä on luoda ja edistää sisäistä kulttuuria, jossa tiedostetaan laadun tärkeä merkitys. Laatuveloitteet eivät saa jäädä liiketaloudellisten näkökohtien jalkoihin, tilintarkastusyhteisön tulee noudattaa toiminnassaan eettisiä vaatimuksia ja henkilöstön tulee täyttää riippumattomuusvaatimukset. (IFAC 2009, 21.)

Standardi velvoittaa, että tilintarkastusyhteisön toimintaperiaatteiden mukaisesti jatketaan vain sellaisia asiakassuhteita ja toimeksiantoja, joissa tilintarkastajalla on pätevyyttä ja kykyä suorittaa toimeksianto. Lisäksi suositellaan toimeksiantokirjeen laatimista ja uuden asiakkaan kohdalla hyväksymisprosessin dokumentointia ennen toimeksiannon

hyväksyntää. Asiakassuhteen irtisanoutumiseen liittyvät toimintaohjeet tulee olla ennalta määritelty. (IFAC 2009, 25.)

Standardi velvoittaa myös, että toimeksiannot suoritetaan ammatillisten standardien sekä säädösten ja määräyksiin perustuvien vaatimusten mukaisesti, ja toimeksiannosta annetut raportit tulee olla olosuhteisiin nähden asianmukaisia. Ensisijaisesti toimeksiantotiimin vastuhenkilö on vastuussa toimeksiannon suorittamisesta ja sen kokonaislaadusta. Toimeksiannon suunnitteluvaiheessa vastuullisen tilintarkastajan on arvioitava toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen (EQCR) tarpeellisuutta. Julkisen kaupankäynnin kohteena olevan yhteisön tarkastuksessa toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus on pakollinen.. Tilintarkastusyhteisön tehtävänä on varmistaa, että tiimillä on riittävästi resursseja toimeksiannon suorittamiseen ja määritellä periaatteet, joiden mukaan arvioidaan laadunvalvontatarkastuksen tarpeellisuutta. (IFAC 2009, 23.)

Laadunvalvontajärjestelmään liittyvien toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen soveltamista seurataan tilintarkastusyhteisön sisäisen kontrollijärjestelmän avulla. Seuranta-prosessin tarkoitus on saada kohtuullinen varmuus siitä, että toimintaperiaatteet ja menettelytavat ymmärretään oikein, ja että, ne ovat relevantteja ja tehokkaita. Laadunvalvontajärjestelmän seurannan tulee sisältää jatkuvaa tarkastelua ja arvioimista, joka käsittelee vähintään yhteen suoritettuun toimeksiantoon kohdistuvan jaksoittaisen laaduntarkastuksen vastuuhenkilöiden osalta. (IFAC 2009, 33.)

Seurannan tuloksista tulee raportoida ja kommunikoida asianmukaisesti. Seurannan tuloksena todettujen puutteellisuuksien arvioimiseksi ja korjaamiseksi tulee tilintarkastusyhteisön laatia sisäinen ohjeistus. Ohjeistuksen tulee sisältää myös seuraamukset laadunvalvontajärjestelmän noudattamatta jättämisestä sekä toimintaperiaatteet valituksen ja väitteiden käsittelystä. Tilintarkastusyhteisön tulee dokumentoida evidenssiä joksaisesta laadunvalvontajärjestelmän osa-alueesta ja sen toiminnasta. Dokumentoinnin tulee sisältää toimintaperiaatteet ja menettelytavat sekä toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen (EQCR) että tilintarkastusyhteisön tasolla. (IFAC 2009, 35)

ISQC 1 -standardin edellytykset palvelevat valvonnan näkökulmaa hyvin, sillä se on periaatepohjainen ja kertoo mitä toimenpiteitä tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön tulee tehdä, jotta he saavuttavat halutut standardin edellyttämät tavoitteet. Toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen luominen ja ylläpito vaatii tilintarkastajalta ammatillista harkintaa. Esimerkiksi Yen ja Simunicin (2013) mukaan kansainväliset standardit pal-

velevat tilintarkastajia parhaiten kun niiden rakenne ei ole liian jäykkä ja ne antavat tilaa ammatilliselle harkinnalle täyttää standardin vaatimukset.

2.2.4 Tuotokset

Tilintarkastuksessa tuotokset ovat annetut raportit ja tiedot suoritetusta tilintarkastuksesta. Raportit ovat lakisääteisiä, ja usein esimerkiksi sijoittajille tilintarkastuskertomus ja tilintarkastettu tilinpäätös ovat ensisijainen tietolähde sijoituskohteen taloudellisesta asemasta. (IAASB 2014, 14.) Tilintarkastusasiakkaan eri sidosryhmät saavat erilaisia tietoja tilintarkastuksesta ja sen suorittamisesta, ja saatua informaatiota arvioidaan sen käytettävyyden ja ajankohtaisuuden perusteella (Kilgore ym. (2014). Tilintarkastuksen avulla tuotetulla informaatiolla on vaikutusta tilintarkastuksen laatuun yhtenä näkökulmana. (IAASB 2014, 14.)

IAASB (2014, 14) listaa tilintarkastustoimeksiantotasolla tuotoksiksi tilintarkastuskertomuksen, tilintarkastuspöytäkirjat sekä muut tilintarkastajan raportit tarkastuskohteelle, tarkastuskohteen tilintarkastettu tilinpäätös sekä tilintarkastusasiakkaan hallituksen antamat raportit. PCAOB:n (2013) mukaan tilintarkastuksen tuotoksia ovat myös varmistuminen sisäisten kontrollien toimivuudesta, varoitukset asiakkaan toiminnan jatkuvuudesta sekä hyvä kommunikointi tarkastusvaliokunnan kanssa. IAASB:n (2014) mukaan tärkeimpiä tuotoksia ovat tilintarkastuskertomus sekä tilintarkastettu tilinpäätös, sillä tilintarkastuskertomuksen avulla tilintarkastaja voi antaa tietoja tilinpäätöksen käyttäjille suoritetusta työstä sekä sen laadusta. Raporttien avulla olisi mahdollista arvioida tilintarkastuksen laatua mutta mahdollisuutta ei useimmiten hyödynnetä, vaan esimerkiksi tilintarkastuskertomus on standardoitu (Knechel ym. 2013.). Näin ollen kertomuksessa ei oteta kantaa tilintarkastustyön laatuun (Zerni 2009).

Tilintarkastusasiakkaan hallitus on yksi tilintarkastuksen laadun arvostelijoista, sillä tilintarkastaja tekee tarkastusta nimenomaan hallitukselle kun asiaa katsotaan agenttiteorian näkökulmasta. Näin ollen toinen tärkeä ja tilintarkastusstandardien vaatima raportti on hallitukselle suoritetusta tilintarkastuksesta. Raportti ei ole julkinen, ja raportissa käydään yksityiskohtaisemmin läpi tilintarkastajan vastuut, suunniteltu tarkastustyö

sekä tehdyt päätökset ja ratkaisut. Lisäksi tilintarkastaja voi antaa kirjallisen raportin myös tarkastusasiakkaan johdolle, jossa käydään samoja asioita läpi kuin hallitukselle annettavassa raportissa. Tilintarkastuksen laatua arvioitaessa, kirjallisia raportteja pidetään laatua parantavana tekijöinä. (IAASB 2014, 15.)

Tilintarkastusyhteisön julkaisemien vuosittaisten läpinäkyvyysraporttien sekä vuosikertomusten avulla voidaan myös arvioida tilintarkastuksen laatua tilintarkastusyhteisön tasolla. Tilintarkastusyhteisön julkisesti julkaisemat raportit nähdään myös tärkeänä kilpailutekijänä, jonka avulla tilintarkastusyhteisöt erottuvat toisistaan. Tämänkaltaisen houkutin saa yhteisöt panostamaan laadun näkökulmaan entisestään tilintarkastusprosesseissa. Lisäksi useissa maissa valvovat toimielimet kansallisella tasolla julkaisee laaduntarkastusraportteja tekemistään laaduntarkastuksista. Julkistamisella saattaa kuitenkin olla sekä hyviä että huonoja vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun, sillä julkinen raportointi voi kannustaa tilintarkastusyhteisöjä panostamaan laatuun mutta se voi myös vähentää tilintarkastusyhteisön halukkuutta olla avoin ja läpinäkyvä, ja näin ollen heikentää tilintarkastuksen laatua. (IAASB 2014, 17.)

2.2.5 Vuorovaikutustekijät

Vuorovaikutustekijät tarkoittavat tilintarkastajan vuorovaikutusta ja kommunikointia osapuolien kanssa, jotka osallistuvat tavalla tai toisella taloudelliseen raportointiin. IFAC on määritellyt taloudellisen raportoinnin osapuoliksi kaikki ihmiset ja prosessit, jotka ovat mukana taloudellisten raporttien valmistelussa, hyväksymisessä, tilintarkastuksessa ja analysoinnissa mukaan lukien kaikki taloudellisten raporttien käyttäjät. Jokaisella osapuolella on tärkeä rooli tuottaa korkealaatuisia taloudellisia raportteja ja sitä kautta osapuolien vuorovaikutuksella voidaan vaikuttaa myös tilintarkastuksen laatuun. Käytännössä osapuolten käyttäytyminen, näkemykset ja kommunikointi toisten osapuolten kanssa osaltaan parantaa tilintarkastuksen laatua. (IAASB 2014, 19.)

Teknologian kehittymisen myötä kommunikointi on muuttunut enemmän digitaalisempaan muotoon, ja fyysinen keskustelu on vähentynyt. Useimmiten myös tilintarkastajat kommunikoivat asiakkaiden ja muiden tahojen kanssa esimerkiksi sähköpostin välityk-

sellä. Tämä on osaltaan tehostanut kommunikointia sekä mahdollistanut paremman keskustelun dokumentoinnin kuin vastaava fyysinen keskustelu, josta ei yleensä jää jälkeä ilman erillisten muistiinpanojen tekemistä. Toisaalta fyysisen kommunikoinnin vähenemisellä saattaa olla myös epäedullisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun, sillä esimerkiksi kommunikointi sähköpostilla mahdollistaa tilintarkastusasiakkaan antamaan herkemmin epämääräisiä tai puutteellisia vastauksia tilintarkastajan esittämiin kysymyksiin. (IAASB 2014, 20.)

Myös PCAOB:n (2013) mukaan kommunikointi tarkastustiimin sisällä, tarkastustiimin ja tilintarkastusasiakkaan välillä, sekä tarkastustiimin ja muiden tarkastukseen liittyvien tahojen välillä on yksi tärkeä tekijä, jotta tilintarkastus voidaan suorittaa laadukkaasti ja tehokkaasti. Tilintarkastuksen laadun näkökulmasta teknologian kehittymisellä voi olla myös laatua heikentävä vaikutus, mikäli tilintarkastajat eivät osaa hyödyntää kehittyvän teknologian tuomia etuja tehokkaaseen ja laadukkaaseen tilintarkastukseen. Esimerkiksi isojen tilintarkastusasiakkaiden kuten useista yksittäisistä yrityksistä muodostuvien konsernien tarkastuksessa, hyvä kommunikointi tarkastustiimien välillä on mahdollistaja laadukkaana tilintarkastustyön suorittamiseen kokonaisuudessaan. (IAASB 2014, 54.)

Tilintarkastusta suoritettaessa tilintarkastaja kommunikoi eniten asiakkaan johdon sekä hallituksen kanssa. Näillä vuorovaikutustekijöillä on suurin vaikutus tilintarkastuksen laatuun, sillä se vaikuttaa suoraan suoritettuun tarkastustyöhön. Avoimen yhteistyön avulla tilintarkastaja saa kattavamman kokonaiskuvan tarkastettavasta yhtiöstä, ja vastaavasti johto hyötyy tilintarkastajan havainnoista taloudellisen raportoinnin prosesseista sekä sisäisistä kontrolleista. Kommunikointi tilintarkastajan ja hallituksen välillä hyödyttää tilintarkastajaa, sillä hallituksen antama informaatio ja näkemykset kyseisen yrityksen riskeistä, vaadittavista tarkastustoimenpiteistä ja johdon toiminnasta auttavat tilintarkastajaa keskittämään tarkastusta enemmän riskiä sisältäviin asioihin, ja näin parantaa tilintarkastuksen työn laatua. (IAASB 2014, 21.)

2.2.6 Ympäristötekijät

Linin ja Hwangin (2010) mukaan tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat ympäristötekijät vaihtelevat suuresti eri maiden välillä, ja vaikuttavat näin ollen tutkimustulosten yleis-tettävyteen. Vastaavasti IAASB:n (2014, 26) mukaan kehittyneimmissä maissa, joissa enemmän tarkastuskohteita on julkisen kaupankäynnin kohteena, on tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia ympäristötekijöitäkin enemmän. Tällöin myös taloudellisella rapor-toinnilla on tärkeämpi rooli tuottaa tietoa eri tahoille, ja sen myötä myös vaatimukset ja säännöstely lisääntyy. IAASB (2014, 26) listaakin viitekehyksessään 10 taustatekijää, joiden merkitys tilintarkastuksen laatuun on enemmän tai vähemmän merkittävä maasta riippuen. Taustatekijöitä ovat elinkeinoelämän käytännöt ja vallitseva lainsäädäntö, so-vellettava taloudellisen raportoinnin viitekehys, informaatioteknologia ja tietojärjestel-mät, corporate governance, kulttuuriset tekijät, tilintarkastussäännökset, oikeudenkäynti kulttuuri, tilintarkastajan ammatin houkuttelevuus sekä taloudellisen raportoinnin aika- tauluttaminen. (IAASB 2014, 26.)

Vastaavasti PCAOB:n (2013) viitekehyksessä on otettu huomioon ympäristötekijöinä ulkoiset paineet kuten asiakkaan odotukset, standardien noudattaminen, tilintarkastusyh-teisön kasvu ja tulos, ympäristömuutokset sekä yleiset odotukset ja vaatimukset tilintar-kastuksen laadusta. Eri maissa elinkeinoelämän käytännöt ja tavat tehdä liiketoimintaa vaihtelevat suuresti. Joissakin maissa lainsäädäntö ja siihen liittyvä sopimusoikeus on tiukempaa ja muodollisempaa kuin toisissa maissa, ja sopimuksia tehdään vapaamuotoi-semmin luottamukseen perustuen. Väljät ja epämääräiset sopimukset luovat helpommin mahdollisuuksia petoksiin ja korrupioon, jotka tilintarkastuksen näkökulmasta ovat suurimpia laatua vaarantavia tekijöitä. Korrupiota ehkäisevä lainsäädäntö ja elinkei-noelämän ohjaaminen avoimeen ja tasa-arvoiseen liiketoimintakulttuuriin, luovat perus-tan myös tilintarkastuksen periaatteille ja toimintatavoille. (IAASB 2014, 26.)

Selkeä taloudelliseen raportointiin liittyvä lainsäädäntö ja yhtenäinen viitekehys vähen-tävät agenttiteorian mukaista eturistiriitariskiä yrityksen omistajien ja johdon välillä. Tällä hetkellä trendinä on kuitenkin raportoida sitä, mitä käyttäjät haluavat, joka on joh-tanut subjektiivisemmän ja vähemmän luotettavan talousinformaation tuottamiseen. Vallitseva trendi tuo haasteita myös tilintarkastukselle, sillä subjektiivista informaatiota on vaikeampi tarkastaa ja arvioida kuin sääntöihin perustuvaa. Tähän vaikuttaa suuresti

liiketoiminnan luonne sekä kansantalouden yleinen tila, sillä nämä tekijät määrittelevät pitkälti tilintarkastukseen liittyvän yleisen riskitason. (IAASB 2014, 28.)

Yritysten tietojärjestelmät kehittyvät ja tukevat korkealaatuista taloudellista raportointia entistä paremmin ja tehokkaammin. Näin ei kuitenkaan ole kaikkialla maailmassa, vaan vähemmän kehittyneimmissä maissa taloudellista informaatiota tuotetaan paljon manuaalisesti ihmisten toimesta. Informaatioteknologian käyttö vaikuttaa suuresti tilintarkastuksen luonteeseen ja laajuuteen, ja tätä kautta myös laatuun. Esimerkiksi suuremmissa yrityksissä, joissa taloudelliseen raportointiin liittyvät toiminnot ovat pitkälti automatisoituja, on erikseen sisäisen tarkastuksen osasto, jonka aktiivinen sisäinen kontrollointi vaikuttaa useimmiten tilintarkastuksen riskin pienentymiseen. (IAASB 2014, 30.)

Corporate Governance tarkoittaa yrityksen omistajien yritysjohtoon kohdistamaa valvontaa, omistajaohjausta (Lin & Hwang 2014). Se vaikuttaa johdon motivaatioon ja käyttäytymiseen, joilla on taas suora vaikutus taloudellisen raportoinnin laatuun. Tilintarkastuksen näkökulmasta tärkeää on omistajaohjauksen luomat asenteet tilintarkastusta kohtaan, erityisesti johdon asennoituminen vaikuttaa suuresti siihen miten tilintarkastus suoritetaan. Omistajaohjaus perustuu osaltaan myös maan kulttuurisista tekijöistä ja tavoista toimia elinkeinoelämässä. Esimeriksi asenteet virkavaltaa kohtaan, riskin sietokyky, yhteisöllisyys ja avoimuus ovat tekijöitä, jotka määrittelevät ihmisten yleisen suhtautumisen asioihin. (IAASB 2014, 30.)

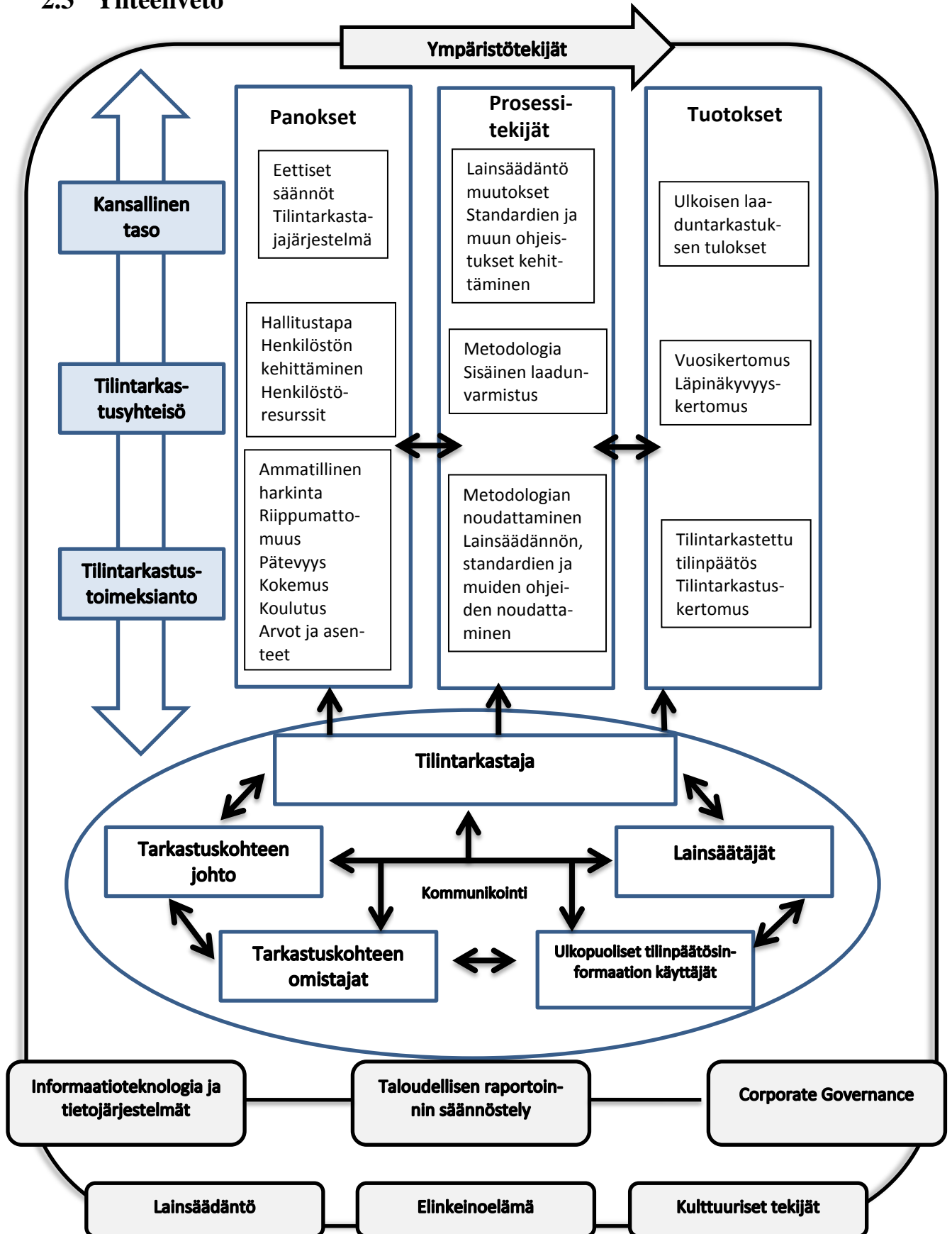
Kleinmanin ym. (2014) mukaan yritysmaailma on menossa entistä globaalimpaan suuntaan, jolloin edellä mainitut kulttuuriset tekijät nousevat enemmän esille kun liiketoimintaa harjoitetaan läpi maantieteellisen rajojen, ja muodostetaan monikansallisia konserneja. Tämä on tuonut haasteita myös tilintarkastukseen, sillä kuten edellä on käynyt ilmi, elinkeinoelämään liittyvä lainsäädäntö ja tavat toimia vaihtelevat suuresti eri maiden välillä (Duff 2009). Globalisoitumisen myötä tilintarkastusalalle pyritään jatkuvasti luomaan uusia käytäntöjä eri maiden välisten eroavaisuuksien harmonisoimiseksi päivittämällä nykyisiä standardeja ja ohjeita vastaamaan kansainvälistymisen tuomiin haasteisiin. (IAASB 2014, 32.)

Kansalliseen lainsäädäntöön liittyen maan oikeudenkäynti kulttuurilla ja rangaistusmenetelmillä nähdään olevan ristiriitaisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun. Osa uskoo, että tiukempi rangaistusmenetelmä epäonnistuneesta tilintarkastuksesta ajaa tilintarkastajat työskentelemään kaavamaisesti riippumatta toimeksiantojen erilaisuudesta ja tilin-

tarkastusriskin vaihtelusta. Liian kaavamainen työ nähdään myös negatiivisena vaikutuksena tilintarkastajan ammatin mielikuvaan. Maineen avulla saadaan rekrytoitua parhaiten tilintarkastajan ammattiin soveltuvat ihmiset, sillä ammattitaitoinen henkilöstö nähdään yhtenä tärkeimmistä tekijöistä tilintarkastuksen laadun kannalta. (IAASB 2014, 32.)

Hieman irrallisena ja viimeisenä taustatekijänä IAASB listaa taloudellisen raportoinnin aikataulun, jota ei ole aikaisemmin viitekehyksessä tullut esille. Tiukka aikataulu tuo haasteita tilintarkastukselle, ja useimmiten joudutaan suorittamaan tarkastusta jo tilikauden aikana ja luottamaan enenevissä määrin yritysten sisäisiin kontroleihin. Se, miten nämä vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun, ei ole otettu kantaa viitekehyksessä. (IAASB 2014, 35.)

2.3 Yhteenveto



Kuvio 1 Tilintarkastuksen laadun viitekehys

Tilintarkastuksen sääntely on hyvin kokonaisvaltaista mutta tilintarkastajalle ja tilintarkastusyhteisöille jätetään kuitenkin liikkumavaraa sääntelyn puitteissa käyttäen ammatillista harkintaa määritellään sääntelyn edellyttämiä toimintatapoja ja periaatteita, joiden avulla parannetaan tilintarkastuksen laatua. Kuvion 1 avulla voidaan havainnollistaa, miten alan ammattiorganisaatiot näkevät ja määrittelevät tilintarkastuksen laadun.

Kuviossa 1 asiat, joihin yksittäinen tilintarkastaja voi omalla toiminnallaan vaikuttaa ovat panokset, prosessitekijät, tuotokset sekä kommunikointi muiden tilinpäätöskehittäjien osallistuvien kanssa. Panokset kuvaavat tilintarkastajaan vaikuttavia tekijöitä, ja ne luovat tavallaan pohjan minkä laatuista työn jälkeä tilintarkastaja tekee. Panosten laatu vaikuttaa suoraan prosessitekijöihin ja sitä kautta myös tuotoksiin kuten kuvio 1 havainnollistaa. Vastaavasti prosessitekijät kuvaavat niitä laatuun vaikuttavia tekijöitä, joilla on vaikutusta kun työtä suoritetaan ja tuotokset kuvaavat suoritettujen työn perusteella tehtäviä raportteja, joiden perusteella pystytään arvioimaan tilintarkastuksen laatua.

IAASB (2014, 6) tarkastelee kaikkia tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä kolmelta eri tasolta: toimeksianto, tilintarkastusyhteisö ja kansallinen taso, sillä tilintarkastuksen laadun tarkastelu riippuu näistä tarkastelutasoista. Kuten kuvio 1 havainnollistaa tilintarkastustoimeksiantotasolla vaikuttavien tekijöiden laatu vaikuttaa myös tilintarkastusyhteisöön ja kansalliseen tasoon. Vastaavasti se, miten laatuun vaikuttavat tekijät arvioidaan kansallisella tasolla vaikuttaa myös alempiin tasoihin kuten tilintarkastusyhteisöön ja tilintarkastustoimeksiantoon.

Kuvion 1 havainnollistaa kommunikoinnin eli vuorovaikutustekijöiden verkon tilintarkastajan ja muiden tahojen kuten tilintarkastusasiakkaan hallituksen ja johdon, lainsäätäjien sekä tilinpäätösinformaation käyttäjien välillä. Vuorovaikutus ja yhteistyö ovat ensiarvoisen tärkeitä, sillä se vaikuttaa tilintarkastajan ammatilliseen harkintaan, riippumattomuuteen, ja sitä kautta prosessitekijöihin sekä tuotoksiin (IAASB 2014, 19). Kuvion 1 uloin kehä kuvaa tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia vuorovaikutustekijöitä kuten lainsäädäntö, elinkeinoelämä, kulttuuri, taloudellinen raportointi, informaatioteknologia ja corporate governance, jotka vaikuttavat viitekehyksen kaikkiin muihin osiin.

Panosten osalta ammatillisen harkinnan käyttö luo erityisesti haasteita niin tilintarkastustyöhön kuin työn laadun mittaamiseen. Ammatillinen harkinta kehittyy koulutuksen ja kokemuksen kautta mutta siihen vaikuttaa vahvasti myös tilintarkastajan henkilökohtaiset arvot ja asenteet, jotka ohjaavat tilintarkastajan käyttäytymistä. Toinen tärkeä pa-

nos on tilintarkastajan riippumattomuus, ja viitekehyksessä esitetään useita riippumattomuuden vaaratekijöitä kuten taloudellisen intressin ja konsultointipalveluiden tarjoamisen (IAASB 2014, 9). Tilintarkastajan koulutus ja pätevyisyysvaatimukset asettaa tilintarkastusyhteisö ja kansallisen tason lainsäädäntö. Myös tilintarkastajan edellytyksistä kuten riippumattomuudesta sekä ominaisuuksista kuten arvoista ja asenteista säädetään yleensä kansallisella tasolla¹⁶.

Se, minkälaiset panokset tilintarkastajalla on, vaikuttaa suoraan prosessitekijöihin eli siihen miten hän suorittaa tilintarkastustyötään. Tilintarkastusyhteisön tasolla prosessitekijöinä vaikuttaa vahvasti yhteisön metodologia ja sisäinen laadunvarmistus. Lisäksi IAASB:n (2014, 12) mukaan prosessitekijöitä ovat tilintarkastusyhteisön sisäinen kommunikointi tilintarkastajien ja tiimien välillä sekä tiimin kokoonpanon. Keskeisin prosessitekijä on kuitenkin sisäinen laadunvarmistus, jota sääntelee standardi ISQC 1. Standardi antaa suuntaviivat ja ohjeistukset miten tilintarkastajien ja tilintarkastusyhteisöjen tulisi laadunvarmistusta suorittaa ja valvoa, jotta standardin asettamat tavoitteet täyttyvät. Standardin ohjeistus painottaa erityisesti ammatillisen harkinnan käyttöä suunniteltaessa standardin vaatimia toimenpiteitä tilintarkastuksen korkean laadun varmistamiseksi (IFAC 2009, 11).

Kun tilintarkastustyö on tehty, työn tuloksista raportoidaan julkisesti muodollisen tilintarkastuskertomuksen muodossa, ja lisäksi asiakkaalle muiden raporttien muodossa kuten kirjeenä hallitukselle, jossa selostetaan yksityiskohtaisemmin tarkastustyön perusteella tehtyjä havaintoja ja päätöksiä. Tärkeimmät tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tuotokset ovat tilintarkastettu tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus, sillä sen perusteella tilinpäätöksen käyttäjät saavat yrityksen taloudellisesta tilasta oikean kuvan. Tuotoksia ovat myös tilintarkastusyhteisöjen julkaisemat läpinäkyvyysraportit sekä vuosikertomukset, joissa selostetaan tilintarkastuksen yhteisön toimintaperiaatteita sekä kansallisen tason ulkoisen laaduntarkastusraportit. (IAASB, 2014, 14.)

Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat panokset, prosessit ja tuotokset ovat tilintarkastajiin ja muiden tilintarkastukseen osallistuviin tahoihin kohdistuvia tekijöitä tai niiden aikaansaamia asioita. IAASB (2014, 19) nimeää eri tahojen välisen kommunikoinnin ja

¹⁶ Esimeriksi Suomen TilintarkL 20§, 22§ ja 24§ ja Euroopan parlamentin ja neuvoston tilintarkastusdirektiivi 2014/56/EU.

yhteistyön vuorovaikutustekijöiksi, ja sen määritelmä sisältää kaikki taloudelliseen raportointiin osallistuvat tahot.

Sekä suorasti että epäsuorasti tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä ovat ympäristötekijät, joista osa kuten kulttuuriset tekijät, elinkeinoelämän käytännöt ja kansallinen lainsäädäntö vaihtelevat suuresti eri maittain. Huolimatta siitä, että tilintarkastuksella on sama tarkoitus maasta riippumatta, on ympäristötekijöillä vaikutusta tilintarkastustyön sisältöön ja siihen, mitä tarkastuksessa painotetaan. Kuvion 1 avulla voidaan nähdä, että vuorovaikutustekijöiden, panosten, prosessitekijöiden ja tuotosten laatu vaikuttaa ympäristötekijöihin eli vaikutus on kaksisuuntainen. Lisäksi alan ammattiorganisaatioiden toiminta, yritysten hallintotapakulttuurit sekä informaatioteknologia ovat IAASB (2014, 29) viitekehyksen mukaan tekijöitä, joilla voidaan edistää tilintarkastuksen laatua.

Tilintarkastuksen laadun viitekehyksen perusteella voidaan koota kattava lista tekijöitä, joilla on joko suora tai epäsuora vaikutus tilintarkastuksen laatuun (kuvio 1). Tilintarkastusalan ammattiorganisaatioiden näkökulmasta laadun määritelmä sisältää myös tekijöitä, joihin on vaikea tai mahdotonta vaikuttaa, tai jotka kehittyvät hitaasti kuten kulttuuri ja yleisesti hyväksytty tapa toimia ja käyttäytyä liike-elämässä. Maiden välinen vaihtelu lisää haasteita tilintarkastuksen laadun määritelmälle, sillä kansallisella lainsäädännöllä nähdään olevan suuri vaikutus tilintarkastajan ammattiin. (IAASB 2014, 36.)

3 TIETEELLISET TUTKIMUKSET TILINTARKASTUKSEN LAADUSTA

3.1 Tutkimuksen toteutus

Viime vuosina tilintarkastuksen laatuun on alettu kiinnittää entistä enemmän huomiota, ja sen mittaaminen ja arviointi on osoittautunut haasteelliseksi (Knechel ym. 2013). Näin ollen on tehty runsaasti tutkimuksia tilintarkastuksen laatuun vaikuttavista tekijöistä pyrkimyksenä löytämään yhtenäistä määritelmää tilintarkastuksen laadulle¹⁷. Aiheesta tehtyjen aikaisempien tutkimusten runsauden vuoksi valmiin aineiston eli aikaisempien tutkijoiden saamien tulosten hyödyntäminen sopii tähän tutkielmaan, sillä tarkoituksena on verrata alan ammattiorganisaatioiden näkemystä tieteellisen tutkimuksen näkemykseen tilintarkastuksen laadusta.

Tutkimusaineiston lähteinä käytetään kansainvälisesti tunnettuja ja arvostettuja tieteellisiä aikakausjulkaisuja, joiden julkaisemat artikkelit ovat toimituksen ja ulkopuolisen asiantuntijan arvioimia (Harzing 2015). Lähdeaineistoksi valikoitui neljä korkeasti arvostettua laskentatoimenalan aikakausjulkaisua, joissa tilintarkastuksen laatuun liittyviä tutkimuksia on julkaistu runsaasti. Valitut aikakausjulkaisut ovat *The Accounting Review*, *Auditing: A Practice and Theory*, *European Accounting Review* ja *Journal of Accounting Research*.

Tutkimusaineiston kerättiin valitsemalla neljästä edellä mainitusta aikakausjulkaisuista kaikki julkaisut, jotka ovat vuosilta 2010–2014. Aineistoon valittiin tieteelliset tutkimukset, joissa tutkimuksen otsikossa ja avainsanoissa oli termi ”audit quality” tai ”auditor quality”, ja joiden aiheena oli tutkia tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä yksityisellä sektorilla. Lisäksi aineisto rajattiin koskemaan vain empiirisesti ja kvantitatiivisella tutkimusotteella toteutettuja tutkimuksia niiden vertailtavuuden helpottamiseksi. Lopullinen otos koostuu 23 tieteellisestä tutkimuksesta (Liite 1).

¹⁷ Esimerkiksi Knechel ym. (2013) ja Francis (2011)

3.2 Aineiston käsittely ja analysointi

3.2.1 Aineiston luokittelu

Eri aikakausjulkaisujen kesken aineisto jakaantuu seuraavanlaisesti: 57 % Auditing: A Journal of Practice and Theory, 13 % European Accounting Review, 22 % Accounting Review ja 9 % Journal of Accounting Research. Lehdistä kolme on yhdysvaltalaisia ja yksi eurooppalainen. Tutkimukset jakaantuvat julkaisuvuosien perusteella seuraavanlaisesti. Vuosina 2014 ja 2013 julkaisuja on 4 kappaletta (17 %) molempina vuosina. Tutkimuksista suurin osa, 9 kappaletta (39 %), on julkaistu vuonna 2012. Kun taas vuonna 2011 julkaisuja on 2 kappaletta (9 %) ja 4 kappaletta (17 %) vuonna 2010.

Tutkimuksista kaikki on toteutettu empiirisesti kvantitatiivisella tutkimusotteella. Tutkimusten tutkittavat kohteet jakaantuvat kahteen ryhmään: 39 % kohdistuu tilintarkastajiin tai tilintarkastusyhteisöihin ja 61 % tilintarkastusasiakkaisiin eli yrityksiin. Maantieteellisesti tutkimuksen kohderyhmät jakaantuvat seuraavanlaisesti: 57 % tutkimuksista on toteutettu Yhdysvalloissa, 30 % Aasiassa ja 13 % Euroopassa. Tutkimuksista 70 % on rajannut kohderyhmänsä ulkopuolelle rahoitusalan sekä muut alat, joissa taloudellisen raportoinnin sääntely on hyvin tiukkaa verrattuna yleiseen sääntelyyn. Lisäksi 43 % tutkimuksista aiheena on laadun lisäksi tutkittavan ilmiön vaikutus tilintarkastuspalkkioihin.

Tilintarkastuksen laadulle ei ole mitään yleispätevää mittaria¹⁸, joten tutkimuksissa on käytetty erilaisia mittareita laadun arvioimiseksi aikaisempiin tutkimustuloksiin perustuen, ja useimmissa tutkimuksissa mittareita on useampia kuin yksi. Tutkimuksista 20 kappaleessa (87 %) on käytetty jotakin laadun mittaria, joka perustuu asiakkaan tilinpäätökseen ja sen tuloksenjärjestelyn keinoihin sekä tilinpäätöstarkastuksessa tehtyihin havaintoihin. Vain 3 kappaletta (13 %) tutkimuksista on käyttänyt tilintarkastuksen laadun mittaamiseen muita keinoja kuten tilintarkastusasiakkaiden määrää tai tilintarkastusyhteisön johdon motivoituneisuutta.

Yleisin käytetty tilintarkastuksen laadun mittari on asiakkaan tilinpäätöksessä ilmenevien harkinnanvaraisten tai epätavallisten jaksotusten määrä. Mittaria käyttävät 70 % tutkimuksista, joista noin 38 % käyttää sitä ainoana laadun mittarina. Sen käytettävyyttä

¹⁸ Francis (2011); Knechel ym. (2013); Lin & Hwang (2010)

perustellaan aikaisempien tutkimusten perusteella¹⁹. Esimerkiksi Johnstone, Lin ja Luon (2014) mukaan asiakkaan harkinnanvaraisten jaksotusten määrä osoittaa asiakkaan tilikauden tuloksesta osuuden, jolla asiakas on pystynyt vääristelemään tulostaan tuloksenjärjestelyn keinoin. Myös Choin, Kimin, Qiun ja Zangin (2012) mukaan harkinnanvaraisten jaksotusten määrällä voidaan päätellä kuinka aggressiivista asiakkaan tuloksenjärjestely on.

Lisäksi Choi, Kim ja Zang (2010a) sekä Choi, Kim, C., Kim, J-B. ja Zang (2010b) perustelevat, että harkinnanvaraiset jaksotukset ovat käytettävyydeltään parempi osoittamaan tilintarkastuksen laatua kuin esimerkiksi tilintarkastuskertomuksen muoto tai petos, joiden esiintyvyys on harvinaisempaa. Tutkimuksissa yleisimmin harkinnanvaraisten jaksotusten mittaamiseen käytetään apuna Jonesin mallia²⁰, jossa arvioidaan tavanomaisten jaksotusten määrää suhteessa tilikauden liikevaihdon muutokseen, oikaistuna tilikauden myyntisaamisten muutoksella, taseessa olevan käyttöomaisuuden arvolla sekä muilla taseen varoilla (Johnstone ym. 2014; Wang, Liu & Chang 2011).

Toisaalta esimerkiksi Johnstone ym. (2014) ja Choi ym. (2010b) toteavat johtopäätöksissä, että harkinnanvaraisten jaksotusten käyttö laadun arvioinnin mittarina saattaa sisältää merkittäviäkin mittausvirheitä. Näin ollen useimmissa tutkimuksissa käytetään lisäksi seuraavanlaisia tilintarkastuksen laadun mittareita: todennäköisyyttä, että asiakkaan tulos saavuttaa tai ylittää talousanalyttikoiden tulosenusteet²¹, todennäköisyyttä, että asiakas joutuu tekemään tilinpäätöksen uudelleen tilintarkastuksessa tehtyjen havaintojen johdosta²² sekä todennäköisyyttä, että tilintarkastaja antaa mukautetun tilintarkastuskertomuksen²³.

Asthana ja Boonen (2012) mukaan yrityksen johdon palkitseminen voi olla riippuvainen siitä, saavuttaako toteutunut tulos talousanalyttikoiden tulosenusteiden, ja tämä houkuttelee johtoa erinäisiin tuloksenjärjestelykeinoihin. Tilintarkastajan tavoitteena on rajoittaa johdon tuloksenjärjestelyä. Myös Lopez ja Peters (2012) perustelevat mittarin valintaa sillä, että saavuttamalla tai ylittämällä talousanalyttikoiden tulosenusteet, asiakas

¹⁹ Deumesin, Schellemanin, Bauwheden ja Vanstraelenin (2012) mukaan Becker, DeFond, Jiambalvo & Subramanyam (1998), Carey & Simnett (2006), Francis & Wang (2008).

²⁰ Choi, Kim & Zang (2010a); Johnstone, Li & Luo (2014); Kwon, Lim & Simnett (2014); Wang, Liu & Chang (2011); Reichelt & Wang (2010).

²¹ Lopez & Peters (2012); Asthana & Boone (2012); Reichelt & Wang (2010).

²² Eshleman & Guo (2014); Lennox, Wu & Chang (2014); Newton, Wang & Wilkins (2013); Dao, Raghunandan & Rama (2012).

²³ Gul, Wu & Yang (2013); Chi & Chin (2011); Chen, Sun & Wu (2010).

on todennäköisesti käyttänyt tuloksenjärjestelyn keinoja saavuttaakseen ennusteet. Todennäköisyyttä saavuttaa tai ylittää talousanalyttikoiden ennusteet -mittaria käytettiin yhdessä muiden laadun mittareiden kanssa kuten harkinnanvaraisten jaksotusten kanssa, sillä esimerkiksi Reichelt ja Wangin (2010) mukaan asiakkailla, joilla on korkeat harkinnanvaraiset jaksotukset, on myös suurempi todennäköisyys saavuttaa tai ylittää analyttikoiden tulosenennusteet.

Newtonin ym. (2013) mukaan tilinpäätöksen uudelleen laatiminen on ollut yksi pääsyy viranomaisten ja säännöstelijöiden huoleen taloudellisen raportoinnin laadusta Yhdysvalloissa. Kun edellisen tilikauden tilinpäätökseen liittyvät virheet tunnistetaan vasta seuraavalla tilikaudella, joudutaan yleensä tekemään kyseinen tilinpäätös uudelleen (Lennox ym. 2014). Tämä kertoo, että tilintarkastaja ei ole havainnut virheitä tilinpäätöstarkastuksessa, mikä ilmentää tilintarkastuksen heikkoa laatua (Newton ym. 2013). Myös Eshleman ja Guo (2014) perustelevat mittarin valintaansa sillä, että tilintarkastajan tiukempi suhtautuminen tilinpäätöksessä esiintyviin virheisiin olennaisuuden puitteissa johtaa matalampaan todennäköisyyteen, että asiakas joutuu tekemään tilinpäätöksen uudelleen mutta toteaa kuitenkin johtopäätöksissä, että kyseinen mittari voi mitata laatua virheellisesti.

Syitä, jotka johtavat mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamiseen, on useita. Esimerkiksi se, että asiakas ei ole tilinpäätöstä laatiessaan noudattanut asianomaisia taloudellisen raportoinnin ohjeita, on pätevä syy tilintarkastajalle antaa mukautettu kertomus (Gul ym. 2013). Chenin ym. (2010) mukaan mukautettu kertomus voi aiheuttaa negatiivisen reaktion osakepääomamarkkinoilla ja voi koitua kalliiksi asiakkaalle, jolloin tilintarkastaja mahdollisesti sovittelee antamalla standardikertomuksen mukautetun sijaan. Sovittelukeinot osoittavat tilintarkastuksen heikkoa laatua (Gul ym.2013).

Lisäksi tutkimuksissa mitattiin tilintarkastuksen laatua seuraavanlaisten mittareiden avulla. Esimerkiksi Minutti-Meza (2013) käyttää harkinnanvaraisten jaksotusten ja analyttikoiden tulosennusteiden saavuttamisen todennäköisyyden lisäksi laadun mittaamiseen apuna todennäköisyyttä, että tilintarkastaja antaa kertomuksessaan lausunnon asiakkaan liiketoiminnan jatkuvuudesta, mikä kertoo, että tilintarkastajalla on syytä epäillä asiakkaan toiminnan jatkuvuutta. Tilintarkastuksen laatua voidaan mitata myös tilinpäätöksen käyttäjien mielipiteiden avulla kuten Svanström (2013), jonka tutkimuksessa laatua mitataan asiakkaan johdon näkemysten perusteella tilintarkastuksen laadusta.

Toisaalta tilintarkastuksen laadun tasoa voidaan mitata myös tilintarkastajien ominaisuuksien perusteella, esimerkiksi Daugherty, Dickins, Hatfield ja Higgs (2012) mittaavat tilintarkastuksen laadun tason tilintarkastajien koulutuksen ja asiantuntijuuden perusteella.

Aineistoon valittujen tutkimusten aiheet ja näkökulmat vaihtelevat tutkimuksesta riippuen mutta yhteisenä tavoitteena tutkimuksissa on kuitenkin tutkia miten jokin ilmiö tai asia vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun. Karkeasti voidaan sanoa, että yleisimmät tutkimusaiheet ovat tilintarkastajan asiantuntijuus ja perehtyneisyys asiakkaan liiketoimintalaan ja sen vaikutus tilintarkastuksen laatuun (noin 17 % aineistosta), rotaation vaikutus tilintarkastuksen laatuun erilaisista näkökulmista (noin 13 % aineistosta) sekä tilintarkastusyhteisön koon vaikutus tilintarkastuksen laatuun (noin 13 % aineistosta). Tutkittavista ilmiöistä tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat 57 % positiivisesti, 30 % negatiivisesti, ja 13 % vaikutus on neutraali. Tutkimukset luokitellaan niiden aiheiden perusteella ryhmiin, jonka mukaisesti aineisto analysoidaan kappaleissa 3.2.2 - 3.2.7. Tutkimusten yleistettävyyteen liittyy useita tutkimuskohtaisia rajoitteita, joita käsitellään aineiston analysoinnin yhteydessä.

3.2.2 Asiantuntijuus

Johnstonen ym. (2014) tekemässä tutkimuksessa on tarkoitus tutkia onko tilintarkastajan perehtyneisyydellä asiakkaan toimitusketjuihin yhteyttä tilintarkastuksen laatuun ja tilintarkastuspalkkioihin. Asiakkaan toimitusketjulla tarkoitetaan tässä yhteydessä toimittajan ja tämän asiakkaiden välistä ketjua. Perehtyneisyydellä tarkoitetaan vastaavasti miten hyvin tilintarkastaja tuntee asiakkaan toimitusketjusuhteet ja niiden merkityksen asiakkaalle, ja sitä tietoa, mitä tilintarkastaja saa kun hän tarkastaa toimitusketjun molempia osapuolia eli esimerkiksi tavarantoimittajaa ja hänen suurimpia asiakkaitaan. Lisäksi vertaillaan onko kaupunkitason perehtyneisyydellä eli yhden kaupungin sisällä muodostuvista toimitusketjusuhteista eroa kansallisentason perehtyneisyyteen eli maanlaajuisiin toimitusketjusuhteisiin verrattuna.

Tutkimuksen kohderyhmänä ovat yhdysvaltalaiset toimittajayritykset vuosina 2003–2010. Tilintarkastajan perehtyneisyys toimitusketjuihin mitataan laskemalla yhteen ne toimittajayritykset, joiden tilintarkastaja tarkastaa myös toimittajayritysten suurimmat asiakkaat, ja jaettuna tämä summa niiden toimittajayritysten summalla, joiden tarkastajana on tilintarkastusyhteisö, johon kyseinen tilintarkastaja kuuluu. Tilintarkastuksen laadun mittareina käytetään tarkastuskohteen tilinpäätöksessä ilmenevien harkinnanvaraisten jaksotusten määrää, todennäköisyyttä, että tilintarkastaja havaitsee tilinpäätöksessä virheen ja asiakas joutuu tekemään tilinpäätöksen uudelleen sekä sitä, kuinka määrätietoisesti asiakas tekee tuloksenjärjestelyitä tilinpäätöksessään, joka tässä yhteydessä tarkoittaa asiakkaan taipumusta saavuttaa tai ylittää analyytikoiden tulosennusteet. (Johnstone ym. 2014.)

Johnstonen ym. (2014) tulosten mukaan tilintarkastajan perehtyneisyydellä kaupunkitasolla on yhteys korkeampaan tilintarkastukseen laatuun ja alempiin tilintarkastuspalkkioihin verrattuna tilintarkastajaan, jolla on kansallisentason perehtyneisyys tai ei perehtyneisyyttä ollenkaan. Yhteys on olemassa vain jos toimittajayritys on erittäin riippuvainen suurimmista asiakkaistaan. Tämä tarkoittaa, että toimittajayrityksellä on pienempi määrä jaksotuksia tilinpäätöksessä, ja pienempi todennäköisyys joutua tekemään tilinpäätös uudelleen ja saavuttaa tai ylittää analyytikoiden ennusteet. Tulosten perusteella Johnstone ym. (2014) toteavat, että tilintarkastajan perehtyneisyys asiakkaan toimitusketjuihin parantaa tilintarkastuksen laatua ja alentaa palkkioita vain tietyin ja hyvin rajatuin ehdoin.

Chin ja Chinin (2011) aiheena on tutkia onko perehtyneisyys asiakkaan liiketoimintalaan erilaista partneritasolla verrattuna tilintarkastusyhteisön tasoon, ja minkälaisia vaikutuksia asiantuntijuudella on tilintarkastuksen laatuun. Partnerilla tarkoitetaan tässä yhteydessä vastuullista tilintarkastajaa, joka on ylimpänä hierarkkisessa järjestyksessä tilintarkastusyhteisössä. Tutkimuksen kohderyhmänä ovat Big4 -ryhmään kuuluvat tilintarkastusyhteisöt ja niiden partnerit Taiwanissa. Tilintarkastuksen laadun mittareina Chi ja Chin (2012) käyttävät asiakkaan tilinpäätöksessä ilmeneviä harkinnanvaraisia jaksotuksia sekä todennäköisyyttä, että tilintarkastaja antaa mukautetun tilintarkastuskertomuksen asiakkaalle.

Jakoa partneri ja yhteisötasoon perustellaan sillä, että tilintarkastajan asiantuntijuus on riippuvainen heidän henkilökohtaisesta perehtyneisyydestä asiakkaaseen, ja kyseistä

tietoa ei välttämättä pysty levittämään yhteisön tasolle muihin asiakastoimeksiintoihin, puhutaan ns. hiljaisesta tiedosta. Kohderyhmäksi valitaan taiwanilaisten julkisen kaupan käynnin kohteena olevien yritysten tilinpäätökset vuosilta 1983–2004. Taiwanissa tilintarkastuskertomuksen tulee allekirjoittaa vastuullisen tilintarkastajan lisäksi myös työn tarkastajana toimiva tilintarkastaja sekä tilintarkastusyhteisö. Chi ja Chin (2012) muodostaa seuraavanlaiset tutkimuskysymykset: onko tilintarkastajan perehtyneisyys asiakkaan liiketoiminta-alaan peräisin yhteisötasolta, partneritasolta vai näiden yhdistelmästä, ja onko tilintarkastuksen laadun ja perehtyneisyyden välinen yhteys voimakkaampi vastuullisen tilintarkastajan vai työntarkastajana toimivan tilintarkastajan kohdalla. Jälkimmäistä kysymystä perustellaan oletuksella, että kaikilla partnereilla on yhtä paljon asiantuntijuutta asiakkaistaan tilintarkastusyhteisön sisällä²⁴.

Chin ja Chinin (2012) mukaan tutkimuksen tulokset osoittavat, että perehtyneisyyden vaikutus asiakkaan harkinnanvaraisiin tilinpäätösjaksoihin on negatiivinen eli se pienentää niitä. Vaikutus on voimakkaampi, jos sekä partneri että yhteisö yhdessä ovat perehtyneitä asiakkaan liiketoiminta-alaan. Vertailu vastuullisen ja muiden tilintarkastajien välillä osoittaa, että vastuullisen tilintarkastajan asiakkaat saavat suuremmalla todennäköisyydellä mukautetun kertomuksen, joka Chin ja Chinin (2012) mukaan indikoi paremmasta tilintarkastuksen laadusta. Myös vertailu vastuullisen ja tarkastajana toimivan tilintarkastajan välillä osoittaa, että vastuullisen tilintarkastajan asiakkailla on pienemmät jaksotukset. Lisäksi tarkastajana toimivan tilintarkastajan ja tilintarkastajan, jolla ei ole asiantuntijuutta kyseisen asiakkaan liiketoiminta-alasta, välillä ei havaittu eroja. Näin ollen Chi ja Chin (2012) toteavat johtopäätöksissään, että perehtyneisyys asiakkaan liiketoiminta-alaan vaihtelee selvästi partneritasolla tilintarkastusyhteisön sisällä.

Myös Minutti-Meza (2013) sekä Reichelt ja Wang (2010) tutkivat tilintarkastajan perehtyneisyyttä asiakkaan liiketoiminta-alaan ja sen vaikutusta tilintarkastuksen laatuun. Minutti-Mezan (2013) tavoitteena on tutkia parantaako tilintarkastajan erikoistuminen tietyn asiakkaan liiketoiminta-alaan laatua ja tuottaako se palkkiopreemiota. Reichelt ja Wang (2010) taas vertailee liiketoiminta-alan asiantuntijuuden tasoa yksittäisen toimiston ja koko tilintarkastusyhteisön (ns. kansallinen taso) välillä ja miten nämä erot vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun. Minutti-Mezan (2013) tutkimuksessa tilintarkastajan

²⁴ Chin ja Chinin (2012) mukaan Balsam, Krishnan & Yang (2003) ja Krishnan (2003, 2005).

erikoistuminen mitataan tilintarkastajan markkinaosuutena kyseisen liiketoiminta-alan asiakkaista.

Tutkimusten kohderyhmänä ovat yhdysvaltalaisien yritysten tilinpäätökset ja tilintarkastuksen laadun mittareina käytetään asiakkaan tilinpäätöksessä ilmenevien harkinnanvaraisten jaksotusten määrää ja asiakkaan todennäköisyyttä saavuttaa tai ylittää analyytikoiden tulosestimoitukset (Minutti-Meza 2013; Reichelt & Wang 2010). Lisäksi Minutti-Meza (2013) täydentää laadun mittaristoa tilintarkastajan todennäköisyydellä lisätä tilintarkastuskertomukseen going-concern -lausunto eli maininta tilintarkastajan epäilystä asiakkaan liiketoiminnan jatkuvuudesta. Tutkimus tulosten mukaan tilintarkastuksen laadulla ei näytä olevan eroa tilintarkastajien välillä riippumatta siitä, kuinka perehtynyt tilintarkastaja oli asiakkaan liiketoiminta-alaan. Tulokset osoittavat myös, että perehtyneisyys liiketoiminta-alaan ei tuota palkkiopreemioita eli tilintarkastajille, jotka ovat erikoistuneet yksittäiseen liiketoiminta-alaan, ei makseta korkeampaa tilintarkastuspalkkiota (Minutti-Meza 2013.)

Reichelt ja Wang (2010) raportoivat tutkimuksensa tuloksina, että tilintarkastuksen laatu on parempi, jos yksittäisen toimiston ja koko tilintarkastusyhteisön asiantuntijuus asiakkaan liiketoiminta-alasta yhdistetään. Eli tilintarkastajan, jolla on perehtyneisyyttä oman toimistonsa asiakkaiden lisäksi maanlaajuisesti, asiakkailla on pienemmät epätaalliset jaksotukset, ja asiakkaat saavuttavat tai ylittävät analyytikoiden ennusteet pienemmällä todennäköisyydellä. Tutkijoiden mukaan tämä selittää myös, miksi Big 4 -ryhmään kuuluvien tilintarkastusyhteisöjen tilintarkastuksia pidetään laadukkaampina, sillä he pystyvät hyödyntämään työssään maanlaajuisia asiantuntijuutta asiakkaidensa liiketoiminta-aloista. (Reichelt & Wang 2010.)

Tilintarkastajan perehtyneisyys asiakkaaseen ja sen liiketoiminta-alaan näyttää tutkimusten valossa vaikuttavan tilintarkastuksen laatuun positiivisesti eikä sen katsota vaarantavan tilintarkastajan riippumattomuutta. Johnstone ym. (2014) tutkimustulosten mukaan tilintarkastuksen laatua parantavat tilintarkastajan perehtyneisyys asiakkaan toimitusketjuihin ja asiakkaan liikevaihtoon merkittävästi vaikuttavien asiakassuhteiden tunteminen. Tuloksia tulkittaessa täytyy kuitenkin huomioida, että vaikutusta tutkittiin vain toimittajayritysten näkökulmasta ja näin ollen tutkimuksen otos voi olla yksipuolinen (Johnstone ym. 2014).

Myös Chin ja Chinin (2012) tutkimustulosten mukaan tilintarkastajan liiketoiminta-alan tietämyksellä on tilintarkastuksen laatua parantava vaikutus. Lisäksi tilintarkastajan perehtyneisyys asiakkaan liiketoiminta-alaan parantaa laatua merkittävämmiin, mikäli liiketoiminta-alan tietämystä voidaan jakaa tilintarkastusyhteisön sisällä ja hyödyntää yhden tilintarkastajan perehtyneisyyttä muissakin asiakastoimeksiannoissa. Tutkijat kuitenkin huomauttavat tutkimustulosten yleistettävyydestä, sillä tutkimus tehtiin Taiwanissa, jossa kaupungit ovat maantieteellisesti lähekkäin ja partneritilintarkastajat ovat pääsääntöisesti kaikki samassa kaupungissa, Taipeiissa. (Chi & Chin 2012.)

Niin ikään Reichelt ja Wang (2010) raportoivat samansuuntaisia tutkimustuloksia kuin Johstone ym. (2014) ja Chi ja Chin (2012). Tilintarkastuksen laatu on sitä parempi, mitä paremmin tilintarkastaja on perehtynyt asiakkaan liiketoiminta-alaan, ja edelleen sitä parempi jos tätä tietämystä pystytään hyödyntämään tilintarkastusyhteisön sisällä. Reichelt ja Wang (2010) eivät kuitenkaan halua vähätellä tilintarkastajien pätevyyttä, joilla perehtyneisyys asiakkaan liiketoiminta-alaan on suppeampaa. Heidän mukaan tilintarkastajien perehtyneisyyden mittaaminen jo olemassa olevasta aineistosta, kuten asiakkaiden tilinpäätöksistä, ei välttämättä kerro todellista perehtyneisyyttä. Toisaalta Minutti-Meza (2013) osoittaa tutkimustuloksillaan, että tilintarkastajien perehtyneisyydellä ei ole merkitystä tilintarkastuksen laadulle. Tutkimustuloksen luotettavuudesta kuitenkin todetaan, että tilintarkastajan markkinaosuus yksittäisestä liiketoiminta-alasta tarkoittaa käytännössä, että kyseinen tilintarkastaja tarkastaa kyseisen liiketoiminta-alan suurimpia asiakkaita, ja asiakkaan koko on suoraan riippuvainen erikoistumiseen ja käytettyihin mittareihin. Näin ollen markkinaosuus soveltuu huonosti mittaamaan erikoistumisen vaikutuksia laatuun. (Minutti-Meza 2013.)

3.2.3 Rotaatio

Pakollisen tilintarkastusyhteisö rotaation vaikutusta tilintarkastuksen laatuun tutkivat Kwon ym. (2014). Rotaatiolla tarkoitetaan tässä yhteydessä vastuullisen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön vaihtamista tilintarkastustoimeksiannoissa. Vuonna 2006 Etelä-Koreassa tilintarkastusyhteisörotaatio tuli pakolliseksi joka kuudes vuosi mutta jo vuonna 2010 kyseinen menettelytapa lakkautettiin kustannus- ja tehokkuusongelmien

takia. Kwonin ym. (2014) tavoitteena on tutkia onko pakollisella rotaatiolla vaikutusta tilintarkastuksen laatuun ja tilintarkastuspalkkioihin vertaamalla korealaisten pörssiyritysten tilinpäätöksiä vuosilta 2000–2005 ennen rotaatiosäätöä ja sen jälkeen vuosina 2006–2009.

Tilintarkastuksen laatua mitataan ensisijaisesti asiakkaan tilinpäätöksessä ilmenevien harkinnanvaraisten jaksotusten määrällä. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että tilintarkastusyhteisön rotaatiolla ei näytä olevan vaikutusta tilintarkastuksen laatuun vertailuvuosina. Kuitenkin tilintarkastuspalkkioiden havaitaan kasvavan pakollisen rotaatiosäännön voimassa olon aikana verrattuna aikaisempiin vuosiin, jolloin rotaatio on ollut vapaaehtoista. Kwon ym. (2014) toteavat johtopäätöksissä, että tutkimustulos tukee Korean viranomaisten päätöstä poistaa pakollinen rotaatiosäätö tehokkuusongelmien johdosta.

Vastaavasti Daughertyn ym. (2012) tutkimuksen tavoitteena on tutkia pakollisen rotaation vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun mutta hieman eri näkökulmasta. Tutkimuksen aiheena on tutkia pakollisen partnerirotaation vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun partnerien omasta näkökulmasta, ja miten tiukentunut partnerirotaation sääntely vaikuttaa partnerien henkilökohtaisen elämän laatuun. Partnerilla tarkoitetaan tässä yhteydessä vastuullista tilintarkastajaa tilintarkastustoimeksiannossa. (Daugherty ym. 2012.)

Tutkimus on toteutettu kahdessa eri vaiheessa, jossa ensimmäisessä vaiheessa on haastateltu 7 yhdysvaltalaisista partneria eri maantieteellisiltä alueilta. Haastatteluiden pohjalta tutkijat rakentavat mallin pakollisen rotaation vaikutuksista tilintarkastuksen laatuun sekä kyselylomakkeen, joka lähetettiin 370 partnerille eri puolille Yhdysvaltoja. Tutkimuksen tulokset ovat linjassa aikaisempien tutkimusten kanssa. Rotaation nähdään parantavan tilintarkastajan riippumattomuutta eli parantavan laatua mutta vähentävän tilintarkastajan asiakastietämystä eli myös heikentävän laatua. Rotaatio lisää partnerien maantieteellistä uudelleen sijoittamista, jotta asiakastietämys voidaan säilyttää tai lisäkouluttautumista vaihtuneen asiakkaan johdosta. Partnerien mielestä heidän henkilökohtaisen elämän laadun säilyttämiseksi he valitsevat enemmän lisäkouluttautumisen vaikkakin sen nähdään heikentävän tilintarkastuksen laatua, sillä perehtyminen uuteen asiakkaaseen ja sen liiketoimintaan vie partnerilta noin kolme vuotta. (Daugherty ym. 2012.)

Tilintarkastuspartnerirotaation vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun tutkivat myös Lennox ym. (2014). Kiinassa, jossa tilintarkastusyhteisörotaatio on vapaaehtoista, on partnerin vaihtaminen pakollista viiden vuoden välein. Asetelma tulee huomioida tuloksia tulkittaessa, sillä aikaisempien tutkimusten mukaan huolimatta partnerirotaatiosta, tilintarkastusyhteisön pysyessä samana ei tilintarkastusmetodologia, menettelytavat sekä muut toimeksiantotiimin jäsenet vaihdu²⁵. Lennox ym. (2014) asettavat hypoteesiksi, että tilintarkastuksen laatu on parempaa partnerin viimeisimpänä tarkastusvuonna ennen rotaatiota sekä ensimmäisenä vuonna rotaation jälkeen.

Tilintarkastuksen laadun mittarina tutkimuksessa käytetään tilintarkastuksessa havaittujen virheiden määrää, jotka vaativat korjausta asiakkaan tilinpäätökseen, tarkoittaen että virheiden suurempi määrä indikoi tilintarkastuksen paremmasta laadusta. Tutkimuksen otoksena ovat tilintarkastetut pörssiin listattujen yritysten tilinpäätökset Kiinassa vuosina 2006–2010, joissa partneri vaihtuu mutta tilintarkastusyhteisö ei. Lennoxin ym. (2014) hypoteesit osoittautuvat oikeaksi, sillä korjausta vaativien virheiden määrä on suurempi partnerin viimeisenä tarkastusvuonna ennen rotaatiota ja vastaavasti määrä on suurempi myös uuden partnerin ensimmäisenä vuonna rotaatiosta. Johtopäätöksissä tutkijat toteavat, että pakollisella partnerirotaatiolla on laatua parantavia vaikutuksia (Lennox ym.2014).

Pakollisen partneritilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön rotaation vaikutukset tilintarkastuksen laatuun ovat ristiriitaisia. Lennoxin ym. (2014) tutkimustulosten mukaan pakollinen partnerirotaatio parantaa tilintarkastuksen laatua, sillä tilintarkastajat panostavat huolellisuuteen enemmän rotaatiota edeltävänä vuonna sekä kahtena ensimmäisenä vuonna rotaation jälkeen. Lennox ym. (2014) kuitenkin huomauttaa, että pakollinen rotaatio tapahtuu harvoin, sillä usein partneritilintarkastaja vaihtaa toimeksiantoa jo ennen pakollista siirtymistä. Lisäksi Kiinassa, jossa tutkimus toteutettiin, tilintarkastusyhteisön rotaatio on vapaaehtoista, joten huolimatta partnerirotaatiosta, toimeksiannon metodologia ja prosessit pysyvät samana, mikäli tilintarkastusyhteisö pysyy samana (Lennox ym. 2014).

Toisaalta Etelä-Koreassa kokeiltiin myös tilintarkastusyhteisön pakollista rotaatiota mutta Kwonin ym. (2014) mukaan sillä ei ollut merkittävää yhteyttä tilintarkastuksen laatuun. Tutkijoiden mukaan tutkimus sisältää rajoitteita kuten tilintarkastuksen laadun

²⁵ Lennoxin ym. (2014) mukaan Bamber & Bamber (2007), Chi, Huang, Liao & Xie (2009).

ja palkkioiden mittaamisen ongelman ja käsitteiden monitulkintaisuuden (Kwon ym. 2014). Vastaavasti Daugherty ym. (2012) tutkivat partneritilintarkastajien näkemyksiä pakollisesta partnerirotaatiosta, ja tulosten mukaan se heidän heikentää heidän henkilökohtaista elämänlaatua, joka voi tutkijoiden mukaan heikentää myös tilintarkastuksen laatua epäsuorasti. Tutkijat kuitenkin painottavat, että partneritilintarkastajien vastauksiin saattaa vaikuttaa se, että rotaatiosta ajatellaan tilintarkastusalalla negatiivisesti yleisellä tasolla, ja lisäksi syitä, jotka johtavat partnerien vastauksiin, ei tutkittu (Daugherty ym. 2012).

3.2.4 Tilintarkastusyhteisön koko ja markkinakilpailu

Eshleman ja Guo (2014) vertailevat tutkimuksessaan tarjoavatko Big 4 -tilintarkastusyhteisöt korkeamman laatuista tilintarkastusta kuin yhteisöt, jotka eivät kuulu kyseiseen ryhmään. Lisäksi muut kuin Big 4 -yhteisöt eritellään keskikokoisiin ja pieniin tilintarkastusyhteisöihin kokonsa puolesta, jolloin voidaan vertailla Big 4 -ryhmän yhteisöjä ja keskikokoisia yhteisöjä keskenään. Tässä yhteydessä Big 4 -ryhmää edustaa tilintarkastusalan neljää suurinta tilintarkastusyhteisöä: Ernst & Young, KPMG, PriceWaterhouseCoopers ja Deloitte. Tilintarkastuksen laadun mittariksi tutkimuksessa valitaan asiakkaan todennäköisyys joutua tekemään tilinpäätöksen uudelleen tilintarkastuksessa havaittujen seikkojen johdosta. (Eshleman & Guo 2014.)

Tutkimuksen otos koostuu yhdysvaltalaisen yritysten tilinpäätöksistä vuosien 2000–2009, jotka ovat jaettu vertailuryhmien kesken. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että Big 4 -ryhmään kuuluvat yhteisöt arvioivat uudelleen heidän palkkiotuottojaan verrattuna muihin tilintarkastusyhteisöihin. Tulokset osoittavat myös todisteita, että Big 4 -ryhmän asiakkaat joutuvat pienemmällä todennäköisyydellä tekemään tilinpäätöksen uudelleen tilikauden jälkeen kuin keskikokoisten tilintarkastusyhteisöjen asiakkaat. Johdopäätöksissään Eshleman ja Guo (2014) toteavat, että tutkimuksen tulokset tukevat aikaisempien aiheesta tehtyjen tieteellisten tutkimusten tuloksia siitä, että Big 4 -ryhmän

tilintarkastusyhteisöt tekevät korkealaatuisempia tilintarkastuksia kuin muut tilintarkastusyhteisöt²⁶.

Vastaavasti Choi ym. (2010b) tutkivat yksittäisen tilintarkastustoimiston koon vaikutusta tilintarkastuksen laatuun Yhdysvalloissa. Tilintarkastusyhteisö on tyypillisesti maantieteellisesti jakaantunut useampaan pienempään yksittäiseen tilintarkastustoimistoon, jolla on oma asiakaskunta. Choi ym. (2010b) asettavat tutkimuksen hypoteesiksi, että toimiston koolla ei ole vaikutusta tilintarkastuksen laatuun silloin kun tilintarkastusyhteisön vaikutus koko kansallisella tasolla ja tilintarkastajan elinkeinoelämän asiantuntijuus ja sen vaikutus toimistotasolla rajataan pois. Lisäksi tutkijat olettavat että toimiston koolla ei ole merkitystä myöskään tilintarkastuspalkkion määrän muodostumiseen. (Choi ym. 2010b.)

Toimiston kokoa mitataan tutkimuksella kahdella eri tavalla. Ensimmäinen mittari perustuu asiakkaiden määrään tilintarkastustoimistossa ja toinen mittari toimiston saamien tilintarkastuspalkkioiden yhteissummaan. Tilintarkastuksen laatua mitataan asiakkaan tilinpäätöksessä ilmenevien epätavallisten jaksotusten avulla. Tutkimusaineisto koostuu 19 499 yhtiövuodesta, jotka ovat tilintarkastaneet tilintarkastajat 963 eri toimistosta, jotka kuuluvat 387 tilintarkastusyhteisöön ja 128 eri metropolialueen sisällä Yhdysvalloissa. Choin ym. (2010b) hypoteesit osoittautuvat tutkimustulosten valossa vääriksi, sillä tutkijat toteavat johtopäätöksissään, että toimiston koko on yksi tärkein tilintarkastuksen laatua ja palkkioita määrittelevä tekijä toimeksiantotasolla.

Tilintarkastusmarkkinat ja poliittiset päättäjät ovat huolestuneet tilintarkastajakilpailun alhaisesta tasosta johtaen alhaisempaan tilintarkastuksen laatuun. Newton ym. (2013) toteavat kuitenkin tutkimuksensa johtopäätöksissä huolen olevan turha. Heidän tutkimustulosten mukaan tilintarkastuksen laatu on alhaisempi jos markkinakilpailu on korkea. Tutkimuksen kohderyhmänä ovat yhdysvaltalaisten yritysten tilinpäätökset vuosilta 2000–2009 tilastollisesti rajatulla metropolialueella.

Tilintarkastuksen laadun mittarina käytetään asiakkaan todennäköisyyttä joutua tekemään tilinpäätös uudelleen tilikauden jälkeisten tapahtumien johdosta. Tämä tarkoittaa sitä, että mitä suurempi todennäköisyys, sitä heikompi tilintarkastuksen laatu on ollut tilintarkastusta tehtäessä. Tutkimustulosten mukaan todennäköisyys joutua tekemään

²⁶ Eshleman ja Guo (2014) viittavat Lawrence, Minutti-Mezan ja Zhangin (2011) sekä Boonen, Khuranan ja Ramanin (2010) tutkimuksiin.

tilinpäätös uudelleen kasvaa merkittävästi kun kilpailu tilintarkastusmarkkinoilla kasvaa. Lisäksi havaitaan, että kilpailulla on suurempi vaikutus muiden tilintarkastusyhteisöjen kuin Big 4-ryhmään kuuluvien yhteisöjen tilintarkastuksen laatuun. (Newton ym. 2013.)

Edellä useaan kertaan esille tulleet Big 4 -tilintarkastusyhteisöt ovat seurausta lukuisista yritysfuusioista. Tilintarkastusmarkkinoiden keskittyminen ja konsolidaatiot ovat herättäneet Wangin ym.(2011) mukaan keskustelua tilintarkastuksen laadun näkökulmasta. Ilmiötä tutkitaan Taiwanissa, missä Big 4 -tilintarkastusyhteisöillä ei ole niin suurta markkinavaltaa kuin esimerkiksi Euroopassa ja Yhdysvalloissa. Wangin ym. (2011) tutkimuksen tavoitteena on tutkia yhden Big 4 -yhtiön Ernst & Young (myöhemmin E&Y) yhteisön ja keskikokoisen J.T. Lai & Co. (myöhemmin J-T) yhteisön sulautumista vuonna 2000 ja sen vaikutusta tilintarkastuksen laatuun.

Tutkimuksessa laatua mitataan asiakkaan tilinpäätöksessä ilmenevien harkinnanvaraisen jaksotusten määrällä. Aineistoksi kerätään sulautuvien tilintarkastusyhteisöjen asiakkaiden tilinpäätökset vuosilta 1996–1998 ennen sulautumista ja vuosilta 1999–2001 sulautumisen jälkeen. Wangin ym. (2011) keskeisimmät tutkimustulokset ovat, että harkinnanvaraiset jaksotukset ovat huomattavasti pienemmät sulautumisen jälkeisinä vuosina. Tämän perusteella tutkijat toteavat, että mitä suurempi yhteisön koon muutos on, sitä suurempi ja positiivisempi vaikutus sillä on tilintarkastuksen laatuun. Johtopäätösten mukaan suuret tilintarkastusyhteisöt tarjoavat parempaa tilintarkastuksen laatua kuin pienemmät yhteisöt (Wang ym. 2011.)

Tutkimustulosten perusteella voidaan todeta, että suuret tilintarkastusyhteisöt vaikuttavat positiivisesti tilintarkastuksen laatuun (Wang ym. 2011; Choi ym. 2010b). Fuusioituminen vaikuttaa positiivisesti laatuun ja tästä voidaan päätellä myös, että tilintarkastusyhteisön suurempi koko osoittaa parempaa tilintarkastuksen laatua. Lisäksi Newtonin ym. (2013) tutkimustulosten mukaan kova kilpailu tilintarkastusmarkkinoilla aiheuttaa tilintarkastuksen laadun heikkenemistä. Tästä voidaan myös päätellä, että keskittyneemmät markkinat ja suuremmat tilintarkastusyhteisöt pystyvät tarjoamaan paremman laatuista tilintarkastusta.

3.2.5 Epätavalliset tilintarkastuspalkkiot

Asthanan ja Boonen (2012) tutkimuksen tavoitteena on tutkia tilintarkastuksen laatuun vaikuttavana tekijänä epätavallisia tilintarkastuspalkkioita Yhdysvalloissa. Tutkijat oletavat, että tilintarkastuksen laatu laskee sitä mukaa kun epätavallisen alhaisen palkkion ja normaalin palkkion välinen kuilu kasvaa suuremmaksi, ja niiden välinen yhteys on sitä vahvempi mitä suurempi valta asiakkaalla on vaikuttaa tilintarkastuspalkkioon. Lisäksi hypoteesina on, että tilintarkastuksen laatu laskee kun epätavallisen korkean palkkion ja normaalin palkkion välinen ero kasvaa. Hypoteeseja tutkitaan vuosina 2000–2003 ennen Sarbanes-Oxley lain voimaantuloa. Viranomaisten mukaan lakiuudistus lisää tilintarkastajan riippumattomuutta ja voimistaa tilintarkastajan valtaa neuvotella tilintarkastuspalkkioista. (Astana & Boone 2012.)

Lisäksi palkkioiden vaikutusta tilintarkastuksen laatuun tutkitaan lakiuudistuksen voimaantulon jälkeen vuosina 2004–2009, jolloin hypoteesina Asthana ja Boone (2012) esittävät, että yhteys tilintarkastuksen laadun ja epätavallisen palkkion välillä vaimenee lakiuudistukseen voimaantulon jälkeen verrattuna vuosiin ennen lakiuudistusta, jolloin asiakkaalla oli enemmän valtaa vaikuttaa tilintarkastuspalkkion määrään. Tutkimuksen otoksena toimivat yhdysvaltalaisien yritysten tilinpäätökset vuosilta 2000–2009 tietyin rajoituksin. Tilintarkastuksen laadun mittarina käytetään asiakkaan tilinpäätöksessä ilmenevien harkinnanvaraisten jaksotusten määrää ja todennäköisyyttä, että asiakkaan tulos saavuttaa tai ylittää analyytikoiden ennusteet.

Tutkimustulosten mukaan Asthanan ja Boonen (2012) hypoteesit osoittautuvat oikeaksi. Tämä tarkoittaa, että sekä epätavallisen alhaiset että korkeat tilintarkastuspalkkiot johtavat asiakkaan suurempiin tuloksenjärjestelyihin. Tutkijat toteavat johtopäätöksissään, että asiakkaan liian suuri valta alentaa palkkiota ja tilintarkastajan mahdollisuus tuottaa erittäin tuottoisa tilintarkastuspalvelu epätavallisen korkealla palkkiolla vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun epäedullisesti.

Myös Choi ym. (2010a) tutkivat pari vuotta aiemmin tilintarkastuspalkkion vaikutusta tilintarkastuksen laatuun. Tutkimuksen taustalla on ajatus, että tilintarkastuspalkkio koostuu tavallisen palkkion lisäksi myös lisästä tai alennuksesta, jonka suuruus riippuu tilintarkastajan ja asiakkaan välisestä suhteesta²⁷. Tutkimuksessa keskitytään tutkimaan

²⁷ Choin ym. (2010a) mukaan Higgs ja Skantz (2006).

nimenomaan tavallista korkeamman palkkion vaikutuksia laatuun, sillä Choin ym. (2010a) mukaan lisäpalkkio voi uhata tilintarkastajan riippumattomuutta ja tämän johdosta heikentää tilintarkastuksen laatua.

Laadun mittarina tutkimuksessa käytetään asiakkaan tilinpäätöksestä ilmenevien harkinnanvaraisten jaksotusten määrää. Tutkimuksen kohderyhmäksi valitaan yhdysvaltalaisen yritysten tilinpäätökset vuosilta 2000–2003. Choi ym. (2010a) osoittavat tutkimustulosten perusteella, että epätavallisen korkeat tilintarkastuspalkkiot indikoivat suurempia harkinnanvaraisia jaksotuksia asiakkaan tilinpäätöksessä mutta vastaavasti epätavallisen matala palkkio voi houkutella tilintarkastajaa sovitella tarkastuksessa esiin tulleita asioita laadun kustannuksella.

Tutkimusten perusteella tilintarkastuspalkkioiden ja tilintarkastuksen laadun välillä vallitsee suhde, ja palkkion suuruudella tai pienuudella näyttää olevan suora vaikutus tilintarkastuksen laatuun (Choi ym. 2010a) (Asthana & Boone 2012). Molempien tutkimusten mukaan epätavallisen korkeat tilintarkastuspalkkiot johtavat asiakkaan suurempaan tuloksenjärjestelyyn. Lisäksi Choin ym. (2010a) mukaan epätavallisen alhainen palkkio voi houkutella tilintarkastajaa sovittelemaan tarkastuksessa esiin tulleita asioita laadun kustannuksella. Täytyy kuitenkin huomioida, että tutkijat eivät voi olla täysin varmoja onko palkkioiden määrä yhteydessä tilintarkastajan taloudellisiin intresseihin (Asthana & Boone 2012).

3.2.6 Tilintarkastusalan sääntelyn muuttuminen

Tilintarkastusalan sääntely on lisääntynyt viime vuosina, ja ilmiön vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun keskittyy tutkimaan Smith (2012). Tutkimuksen tavoitteena on tutkia sijoittajien näkemyksiä uuden sääntelyn tuomien muutosten vaikutuksista tilintarkastuksen laatuun Yhdysvalloissa. Smith (2012) keskittyy kahteen sääntelymuutokseen, jotka hänen mukaansa vaikuttavat merkittävästi tilintarkastusympäristöön ja tilintarkastajien työhön. Ensimmäinen muutoskohde käsittelee tilintarkastuksen sisäisen kontrollin muuttumista enemmän riskiperusteisempaan ylhäältä alaspäin suuntautuvaan järjestel-

mään. Toinen muutos koskee lakiuudistusta, jolla rajoitetaan tilintarkastajan vastuuta oletetusta tilintarkastusvirheestä. (Smith 2012.)

Smith (2012) olettaa, että sijoittajien näkökulmasta tilintarkastuksen laatu laskee tilintarkastuksen sisäisen kontrollijärjestelmän muutoksen ja tilintarkastajan vastuun rajoittamisen tilintarkastusvirheen johdosta. Lisäksi Smith (2012) uskoo, että sijoittajien näkökulmasta tilintarkastusyhteisön johto investoi vähemmän sisäisiin kontroleihin molempien muutosten myötä, ja että sijoittajat allokoivat vähemmän pääomaresursseja muutosten voimaan tulon jälkeen. Otokseksi tutkimuksessa määritellään yhdysvaltalaiset MBA-opiskelijat, joilla on keskimäärin 11 vuoden työkokemus ja joista suurin osa harrastaa sijoittamista. Aineisto kerätään kyselylomakkeen avulla. (Smith 2012.)

Tutkimuksen tulosten mukaan tilintarkastuksen laatu ja johdon investointihalu on huonompi molempien muutosten johdosta eli ne vaikuttavat negatiivisesti laatuun sijoittajien näkökulmasta. Myös hypoteesi sijoittajien pääomaresurssien allokontihalusta osoitautui tulosten mukana oikeaksi, sillä allokontihalun uskotaan vähenevän tilintarkastajan vastuun rajoittamisen johdosta. Johtopäätöksissä Smith (2012) toteaa, että sääntelijöiden tulisi harkita tarkkaan uusien sääntelyiden tavoitteita ja odotettuja vaikutuksia ennen niiden voimaansaattamista.

Toisaalta Chenin, Sunin ja Wun (2010) tutkimuksen mukaan lakiuudistukset ovat parantaneet tilintarkastuksen laatua Kiinassa kun uuden sääntelyn myötä elinkeinoympäristön muuttui sijoittajaystävällisemmäksi vuoden 2001 jälkeen. Tutkimustuloksia analysoidaan asiakkaan merkittävyyden näkökulmasta sekä yksittäisen tilintarkastajan että tilintarkastusyhteisön tasolla. Aineistona tutkijat käyttivät kiinalaisten yritysten tilinpäätöksiä ja osakemarkkinainformaatiota sekä heidän tilintarkastajia, tilintarkastusyhteisöjä ja annettuja tilintarkastuskertomuksia vuosilta 1995–2000 ennen uudistuksia ja niiden jälkeen 2001–2004. (Chen ym. 2010.)

Tilintarkastuksen laadun mittarina tutkimuksessa käytetään todennäköisyyttä, että tilintarkastaja antaa asiakkaalleen mukautetun kertomuksen, sillä aikaisempien tutkimusten mukaan osakemarkkinat reagoivat negatiivisesti mukautettuihin kertomuksiin²⁸. Tutkimusten tulosten mukaan institutionaalisten parannusten myötä tilintarkastajat pitävät tärkeämpänä kustannuksia, jotka saattavat aiheutua heille tilintarkastuksen sovittelusta

²⁸ Chenin ym. (2010) mukaan Chen, Su ja Zhao (2000).

tahallisesti olla laatimatta mukautettua kertomusta kuin taloudellista hyötyä, jonka he saavat sovitellessa tilintarkastusta. Lisäksi asiakkaan merkittävyys näyttää olevan erilainen yksittäisen tilintarkastajan tasolla vertailtaessa aikoja ennen ja jälkeen uudistusten. Muutoksia tilintarkastusyhteisön tasolla ei tulosten mukaan ilmennyt. (Chen ym. 2010.)

Uuden sääntelyn tuomat muutokset vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun, ja riippuen tapauksesta se voi joko parantaa laatua tai heikentää sitä. Sääntelijöiden eli viranomais- ten tavoitteena on parantaa tilintarkastuksen laatua, mutta välttämättä tavoitteessa ei onnistuta ja uuden sääntelyn tuomat muutokset vaikuttavat laatuun negatiivisesti. Näin raportoi esimerkiksi Smith (2012) kun hän tutki sijoittajien näkemyksiä tilintarkastuk- sen laadusta uuden sääntelyn aiheuttamien muutosten jälkeen Yhdysvalloissa. Toisaalta Chenin ym. (2010) tulosten mukaan uuden sääntelyn tuomat muutokset vaikuttavat po- sittiivisesti tilintarkastuksen laatuun.

3.2.7 Muut yksittäiset tekijät

Tilintarkastajan yksilölliset ominaisuudet

Gulin ym. (2013) tavoitteena on tutkia yksittäisen tilintarkastajan merkitystä tilintarkas- tuksen laatuun ja tilintarkastajien eroja laadun näkökulmasta Kiinassa. Tutkimuksessa laatua arvioidaan sen mukaan miten suvaitsevaisesti tilintarkastaja suhtautuu asiakkaan tuloksenjärjestelyyn tai miten aggressiivisesti tilintarkastaja antaa mukautetun tilintar- kastuskertomus. Tutkimuksen otokseksi valitaan noin 800 vastuullista tilintarkastajaa ja heidän tarkastamat tilinpäätökset, jotka täyttävät tutkijoiden esittämät rajaehdot. (Gul ym. 2013.)

Tutkimukset tulokset osoittavat, että tilintarkastajien välillä on huomattavia eroja tilin- tarkastuksen laadun näkökulmasta sekä isoissa että pienissä tilintarkastusyhteisöissä. Gulin ym. (2013) mukaan vastuulliset tilintarkastajapartnerit, jotka altistuneet länsimai- selle laskentatoimenjärjestelmälle opiskeluaikana tai ovat työskennelleet kansainvälisis- sä Big 4 -ryhmään kuuluvissa tilintarkastusyhteisöissä, ovat konservatiivisempia eli ns. varovaisempia. Lisäksi tutkijat toteavat, että tilintarkastajan aggressiivisuudella, toden- näköisyydellä saada sanktioita ongelmallisista tilintarkastuksista ja asiakkaan tuloksen-

järjestelyiden oikaisemisen välillä on yhteys. Tutkijoiden mukaan tilintarkastajan ominaisuuksien vaikutusta tilintarkastuksen laatuun pitäisi tutkia tulevaisuudessa lisää ja vertailla eri kulttuurien vaikutusta, sillä tutkimuksen tulosten yleistettävyyttä ei välttämättä ole mahdollista kulttuuristen eroavaisuuksien takia. Tutkijat nostavat esiin myös ajatuksen, että varsinkin isot tilintarkastusyhteisöt saattavat suunnitelmallisesti yhdistellä toimeksiantotiimeihin eri taustoja omaavia tilintarkastajia kompensoidakseen eroavaisuuksia yksilöiden välillä. (Gul ym. 2013.)

Tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön sijainti

Tilintarkastuksen laatuun yhtenä vaikuttavana tekijänä nähdään myös tilintarkastajan ja asiakkaan välinen välimatka. Suorittaako maantieteellisesti lähempänä asiakasta oleva tilintarkastaja työnsä laadukkaammin kuin kauempana oleva? Näin olettavat Choi ym. (2012) tutkimuksensa hypoteesina. Lisäksi he olettavat, että liiketoiminnaltaan maantieteellisesti laajan asiakkaan ja paikallisen tilintarkastajan välinen positiivinen suhde on sitä heikompi, mitä moniulotteisempi asiakkaan liiketoiminta on maantieteellisesti. Paikallisella tilintarkastajalla tarkoitetaan asiakkaan tilintarkastajaa, jonka toimisto on samalla metropolialueella kuin asiakkaan pääkonttori tai heidän välillään on enintään 100 kilometriä. (Choi ym. 2012.)

Tutkimuksen otokseksi valitaan yhdysvaltalaisen yritysten tilinpäätökset vuosilta 2002–2005. Laadun mittarina käytetään asiakkaan harkinnanvaraisten jaksotusten määrää tilinpäätöksessä. Valintaa Choi ym. (2012) perustelevat esimerkiksi sillä, että harkinnanvaraiset jaksotukset ovat opportunistisen tuloksen järjestelyn keino. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että asetetut hypoteesit ovat oikeassa eli paikallisella tilintarkastajalla on positiivinen vaikutus laatuun verrattuna ei-paikalliseen tilintarkastajaan, mutta vaikutus on heikompi, mitä moniulotteisin asiakas on maantieteellisesti. Tutkimuksen johtopäätöksissään, että paikallisen tilintarkastajan tekemä tilintarkastus rajoittaa asiakkaan tulostenjärjestelyä, ja näin ollen parantaa tilintarkastuksen laatua. Toisaalta syytälle ei tutkimuksen valossa saada selville, ja tutkijat myös epäilevät tilintarkastuksen laadun arvioimiseen käytetyn mittarin luotettavuutta. (Choi ym. 2012.)

Tilintarkastajan työmäärä

Lopezin ja Petersin (2012) tavoitteena on tutkia onko tilintarkastajan työmäärän kasaantumisella ja paineilla vaikutusta tilintarkastuksen laatuun. Tilintarkastustyölle on ominaista, että ns. vuoden kiirekautena (joulukuu-maaliskuu) työtunnit ovat huomattavasti pidempiä ja työmäärät kasaantuvat merkittävästi verrattuna muihin kuukausiin. Tutkimus toteutetaan keräämällä aineisto yhdysvaltalaisen yritysten tilinpäätöksistä vuosilta 2006–2009, joiden tilintarkastajana on ollut Big 4 –ryhmään kuuluva tilintarkastusyhteisö. Tilintarkastuksen laadun mittarina tutkimuksessa käytetään epätavallisia jaksotuksia asiakkaan tilinpäätöksessä. (Lopez & Peters 2012.)

Tutkimuksen tulokset osoittavat positiivisen yhteyden kiirekauden ja korkeimpien epätavallisten jaksotusten välillä, mikä tarkoittaa tilintarkastuksen laadun heikentymistä kiirekauden aikana, sillä lisääntyneet työtunnit ja kiire aiheuttavat tilintarkastajalle esimerkiksi väsymystä ja keskittymiskyvyn heikentymistä, jotka puolestaan heikentävät työsuorituskykyä. Lisäksi epätavallisten jaksotusten suuri määrä kasvatti tilintarkastajan työmäärän kasaantumista tarkoittaen niiden tuottavan lisätyötä tilintarkastajalle. Jotta tutkimustuloksista saadaan luotettavampia Lopez ja Peters (2012) käyttävät laadun mittarina myös asiakkaan todennäköisyyttä saavuttaa tai ylittää analyytikoiden odotukset. Myös nämä tulokset johtivat laadun heikkenemiseen kiirekauden aikana.

Tilintarkastusyhteisön läpinäkyvyysraportit

Lainsäätäjät ja viranomaiset kehittävät jatkuvasti tilintarkastusyhteisöille uusia säännöksiä, joiden avulla voidaan saavuttaa entistä parempi tilintarkastuksen laatu. Tästä yhtenä esimerkkinä on EU:n vuonna 2008 kahdeksas EU-direktiivi, jossa veloitetaan mm. tilintarkastusyhteisöjä laatimaan vuosittain läpinäkyvyysraportit. Deumesin ym. (2012) tutkimuksessa tavoitteena on tutkia paljastaako läpinäkyvyysraportit tilintarkastusyhteisöjen laadun ja johtavatko kyseiset raportit entistä korkeampaan tilintarkastuksen laatuun. Erityisesti he haluavat tutkia, onko läpinäkyvyysraporttien erilaisuutta tilintarkastusyhteisöjen välillä ja miten se vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun.

Deumesin ym.(2012) tutkimuksessa laadun mittariksi valitaan asiakkaan tilinpäätöksestä ilmenevät epätavalliset jaksotukset. Tutkimuksen otokseen valitaan 103 tilintarkastusyhteisöä Itävallasta, Saksasta, Alankomaista ja Iso-Britanniasta. Läpinäkyvyysraportit

tien analysoinnissa painotetaan kohtia koulutus, riippumattomuus ja yhteisöjen sisäinen laadunvarmistusjärjestelmä, joiden uskotaan olevan informatiivisimpia asioita laadun näkökulmasta. Tutkimustulosten mukaan läpinäkyvyysraportit eroavat eri tilintarkastusyhteisöjen välillä, ja suurempien yhteisöjen läpinäkyvyysraportit ovat merkittävämpiä kuin pienempien. Myös eri maiden välillä havaittiin olevan eroja johtuen maakoh- taisten sääntöjen laajuudesta. Tutkimustulokset osoittavat, että yleisellä tasolla ei havait- tu yhteyttä läpinäkyvyysraporttien ja asiakkaan epätavallisten jaksotusten välillä. Johto- päätöksissä Deumes ym. (2012) toteaa karkeasti, että läpinäkyvyysraportit eivät paljasta todellista tilintarkastuksen laatua eikä näin ollen välttämättä johda parempaan tilintar- kastuksen laatuun mutta huomauttaa tulosten yleistettävyydestä, sillä tutkimuksen otos oli suhteellisen pieni.

Muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoaminen

Svanström (2013) tutkii tilintarkastuspalkkioiden vaikutusta tilintarkastuksen laatuun mutta eri näkökulmasta kuin esimerkiksi Choi ym. (2010b). Svanströmin (2013) tavoit- teena on tutkia muiden kuin tilintarkastuspalveluiden palkkion ja tilintarkastuksen laa- dun välistä suhdetta, kohderyhmänään yksityisessä omistuksessa olevat yritykset Ruot- sissa vuonna 2006. Tutkimukseen valitaan laadun mittariksi yritysten eli tilintarkas- tusasiakkaiden johdon näkemys tilintarkastustyön laadusta sekä vaihtoehtoiseksi mitta- riksi asiakkaan tilinpäätöksestä ilmenevät harkinnanvaraiset jaksotukset. Svanströmin (2013) mukaan muiden kuin tilintarkastuspalveluiden kuten vero- ja lakineuvonnan sekä johdon konsultoinnin, tarjoaminen tilintarkastusasiakkaille ei ole rajoitettu Ruotsissa.

Keskeisimmät tutkimustulokset osoittavat, että johdon näkemyksellä tilintarkastuksen laadusta ja muiden kuin tilintarkastuspalveluiden palkkioiden välillä on positiivinen yhteys kun palkkiot lasketaan suhteessa kokonaispalkkiosummasta ja kun muut kuin tilintarkastuspalvelut ovat taloushallinnon konsultointia tai vero- ja lakineuvontaa. Tä- män perusteella Svanström (2013) toteaa johtopäätöksissään, että muiden kuin tilintar- kastuspalveluiden tarjoamisella on positiivinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun. Vas- taavasti tulokset osoittivat, että negatiivinen yhteys esiintyi asiakkaan harkinnanvarais- ten jaksotusten määrän ja muiden kuin tilintarkastuspalveluiden palkkioiden välillä. Svanström (2013) kuitenkin toteaa, että tilintarkastusyhteisön tarjoamien palveluiden tuomia hyötyjä on vaikea erotella toisistaan, joten ei pystytä selkeästi todistamaan oliko

juuri muilla kuin tilintarkastuspalveluilla vaikutusta laadun parantumiseen vai johtuiko positiivinen vaikutus tilintarkastuksen ja muiden palveluiden yhteistuloksena.

Yhdistelmätilintarkastus

Vuonna 2010 Euroopan Komissio julkaisi vihreän kirjan Tilintarkastuksenpolitiikka: kriisin opetukset, jossa ehdotettiin toimenpiteitä tilintarkastuksen laadun parantamiseksi. Yksi näistä ehdotuksista oli ns. joint audits eli yhdistelmätilintarkastus tarkoittaen kahden eri tilintarkastusyhteisön yhteistyössä suorittamaa tilintarkastusta samalle asiakkaalle. Zerni, Haapamäki, Järvinen ja Niemi (2012) keskittyivät tutkimuksessaan tutkimaan vapaaehtoisen yhdistelmätilintarkastuksen vaikutusta tilintarkastuksen laatuun Ruotsissa. Tutkimuksen kohderyhmä on sekä julkisen kaupankäynnin kohteena olevat että yksityisessä omistuksessa olevat yritykset.

Zerni ym. (2012) mittaavat vaikutusta erilaisilla laadun mittareilla ja saavat tulokseksi, että molemmissa yritysmuodoissa yhdistelmätarkastus johti konservatiivisempaan tulostenjärjestelyyn, alhaisempiin harkinnanvaraisiin jaksotuksiin, parempiin luottoluokituksiin ja alempaan riskiin joutua maksukyvyttömäksi seuraavana vuonna. Yhdistelmätilintarkastus johti kuitenkin korkeampiin tilintarkastuskustannuksiin asiakkaan näkökulmasta, minkä asiakkaat voivat nähdä negatiivisena tehokkuusongelmana. (Zerni ym. 2012.)

Osakkeenomistajien vaikutusmahdollisuudet

Daon ym. (2013) tutkimuksen tavoitteena on tutkia onko osakkeenomistajien mahdollisuudella äänestää tilintarkastajan valinnasta vaikutusta tilintarkastuksen laatuun sekä tilintarkastuspalkkioihin. Tutkijoiden mukaan Yhdysvalloissa yrityksen johdolla on merkittävä valta tilintarkastajan valintaan ja erottamiseen²⁹. Tutkimuksen otokseen valitaan yhdysvaltalaisen yritysten tilinpäätökset kolmelta vuodelta vuodesta 2006 alkaen. (Daon ym. 2012.)

Tutkimuksessa tilintarkastuksen laadun mittareina käytetään asiakkaan tilinpäätöksessä ilmenevien epätavallisten jaksotusten määrää sekä todennäköisyyttä joutua tekemään

²⁹ Daon ym. (2012) mukaan KPMG (2004) ja Cohen, Krishnamoorthy & Wright (2010).

tilinpäätös uudelleen. Tulokset osoittavat, että osakkeenomistajien valitessa tilintarkastaja, asiakkaan epänormaalit jaksotukset ovat pienemmät ja todennäköisyys joutua laatimaan tilinpäätös uudelleen on alhaisempi. Näin ollen osakkeenomistajien äänestysmahdollisuudella näyttää olevan positiivinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun. Tulokset kertovat myös, että tilintarkastuspalkkiot ovat suuremmat mikäli osakkeenomistajat saavat valita tilintarkastajan verrattuna tilanteeseen, jossa omistajat eivät ole voineet vaikuttaa valintaan. (Dao ym. 2012.)

Tilintarkastusyhteisön maine

Skinnerin ja Srinivasanin (2012) tavoitteena on tutkia miten tilintarkastusyhteisön maine vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun tilanteessa, jossa tilintarkastusyhteisö epäonnistuu tilintarkastuksessa. Vuonna 2006 japanilainen tilintarkastusyhteisö ChuoAoyama³⁰ sai Japanin viranomaisilta kahden kuukauden liiketoimintakiellon, sillä yhteisö oli osasyllisenä paljastuneeseen japanilaisen kosmetiikkayritys Kanebon petokseen. Skinner ja Srinivasan (2012) tutkivat kyseisen tapauksen vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun. Liiketoimintakiellon johdosta PwC brändäsi tytäryhtiönsä uudelleen nimellä Misuzu, ja toi korkeatasoisia tilintarkastajia ulkomailta yrityksenään parantaa tilintarkastuksen laatua sekä perusti uuden, pienemmän korkean laadun tytäryrityksen Aaratan.

Myöhemmin paljastui kuitenkin toinen tapaus, jossa Misuzu oli osasyllisenä petokseen, ja tämän johdosta PwC lopetti kyseisen tilintarkastusyhteisön kokonaan, ja menetti suurimman osa japanilaisista asiakkaistaan kilpailijoille. Tutkimuksen tulokset osoittavat, että paljastuneen petoksen jälkeen, ChuoAoyama menetti suurimman osan asiakkaistaan vuonna 2006, ja että todennäköisyys vaihtaa tilintarkastaja oli korkeampi isoilla tilintarkastusasiakkailta ja alhaisempi yrityksillä, joissa omistajat toimivat myös yrityksen johdossa. Skinner ja Srinivasan (2012) kuitenkin toteavat johtopäätöksissään, että eivät voi olla täysin varmoja johtuiko asiakaskato tilintarkastuksen laadun heikkenemisen takia vai oliko syynä jokin muu asia. Tulosten pohjalta voidaan kuitenkin päätellä, että tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön maine on erittäin tärkeä tekijä laatua arvioitaessa. (Skinner & Srinivasan 2012).

³⁰ Silloinen PricewaterhouseCoopersin (myöhemmin PwC) tytäryhtiö.

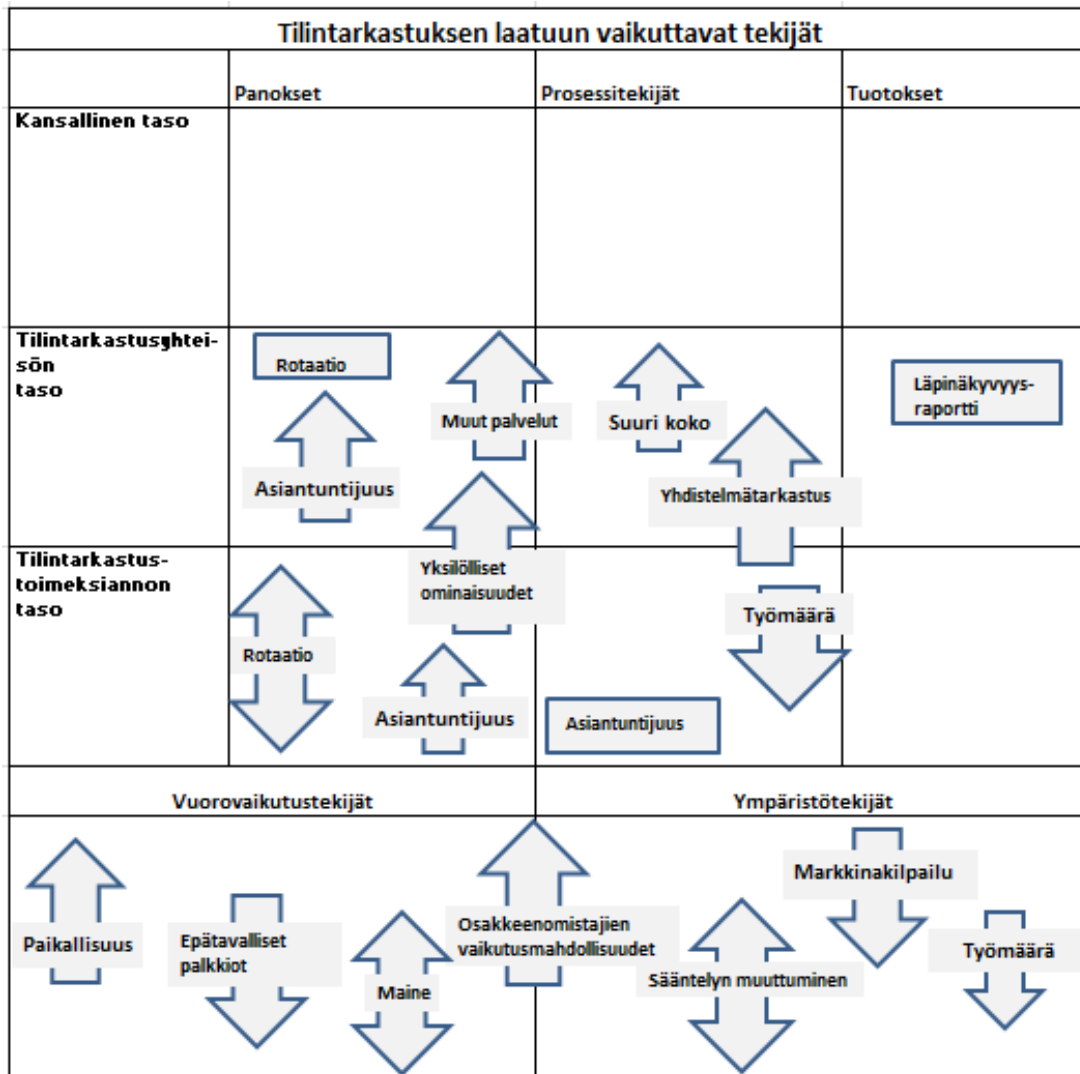
4 TUTKIMUKSEN KESKEISET TULOKSET

4.1 Tulokset

Tutkimuksen keskeiset tulokset osoittavat, että tilintarkastuksen laatu ei ole yksiselitteisesti määriteltävissä ja riippuen tarkastelunäkökulmasta sama asia voi vaikuttaa laatuun sekä myönteisesti että kielteisesti. Tilintarkastuksen laadun tarkastelussa täytyy kiinnittää huomiota myös siihen, kuka arvioi laatua ja minkälaiset motiivit arvioijalla on. Tutkimuksen tuloksia tukee, esimerkiksi Knechelin ym. (2013) tutkimus, jonka mukaan tilintarkastuksen laadun arviointi on moniulotteista ja haastavaa sekä teoriassa että käytännössä tilintarkastusalalla.

Keskeiset tulokset on koottu kuvioon 2, jonka avulla pystytään havainnollistamaan miten aikaisempien tutkimusten näkemykset tilintarkastuksen laadusta sijoittuvat tilintarkastuksen laadun viitekehukseen. Kuviossa 2 olevat ylöspäin osoittavat nuolet tarkoittavat, että asia parantaa tilintarkastuksen laatua, ja vastaavasti alaspäin osoittavat nuoli kertoo asian heikentävän laatua. Mikäli nuoli osoittaa sekä alas- että ylöspäin, vaikutus tilintarkastuksen laatuun riippuu sen tarkastelunäkökulmasta. Mikäli asia on sijoitettu suorakulmion sisälle, tarkoittaa se, että sen vaikutus tilintarkastuksen laatuun on neutraali.

Kuviossa 2 tilintarkastuksen laadun viitekehys on jaettu viiteen eri segmenttiin: panoksiin, prosessitekijöihin, tuotoksiin, vuorovaikutustekijöihin ja ympäristötekijöihin. Lisäksi kyseiset segmentit on jaettu kolmeen eri tasoon: tilintarkastustoimeksianto, tilintarkastusyhteisö ja kansallinen taso. Aineisto koostui 23 aikaisemmasta tieteellisestä tutkimuksesta, joissa tutkittiin kuvion 2 osoittamia aiheita, ja miten kyseinen aihe vaikutti tilintarkastuksen laatuun. Erilaisia aiheita oli yhteensä 14, ja osa sijoittuvat laadun viitekehyksessä useampaan segmenttiin kuten kuvio 2 havainnollistaa.



Kuvio 2 Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät

Tutkielman kolmantena ja viimeisenä osatavoitteena on tarkoitus tutkia mitä yhtäläisyyksiä tai eroja tilintarkastusalan ammattijärjestöjen näkökulman ja aikaisempien tutkimusten eli tieteellisen näkökulman välillä on tilintarkastuksen laadusta. Alan ammattijärjestöjen näkökulma on hyvin laaja, ja siinä ideana on esitellä asiat, jotka parantavat tilintarkastuksen laatua. Viitekehysessä tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät on jaettu viiteen eri osa-alueeseen ja osa-alueita tarkastellaan kolmella eri tasolla, mutta osa-alueet ja tasot ovat toisistaan riippuvaisia (kuvio 1). Aikaisemmat tutkimukset taas keskittyvät johonkin tiettyyn asiaan tai ilmiöön ja tutkivat sen vaikutusta tilintarkastuksen laatuun, joten jotta kahta erilaista näkökulmaa pystytään vertailemaan, täytyy tieteellisen näkökulman käsitys tilintarkastuksen laadusta sijoittaa laajempaan sääntelijöiden käsitykseen, jota kuvio 2 havainnollistaa.

4.1.1 Tilintarkastustoimeksiannon taso

IAASB (2014, 6) kuvaa tilintarkastuksen laatua parantaviksi tekijöiksi toimeksiantotasolla: arvot ja asenteet, pätevyys, koulutus, taidot ja kokemus sekä ammatillinen harkinta. Tilintarkastajan arvot kuten objektiivisuus ja luottamuksellisuus sekä vilpitön asenne ohjaavat häntä käyttäytymään eettisten periaatteiden mukaan, jotka nähdään laatua parantavina tekijöinä. Tilintarkastusalalle vaaditaan tietäntasoinen koulutus ja pätevoitymisen edellytyksenä koulutuksen lisäksi on työkokemus³¹. Myös PCAOB:n (2013) mukaan tilintarkastuksen laatuun panoksina vaikuttavina tekijöinä ovat koulutus ja kokemus.

Francisin (2011) mukaan tieteellistä tutkimusta yksittäisen tilintarkastajan ominaisuuksien vaikutuksista tilintarkastuksen laatuun on melko vähän. Kuviossa 2 Gulin ym. (2013) tutkimus luokiteltiin nimellä yksilölliset ominaisuudet, ja se sijoittuu viitekehyyksessä ylöspäin osoittavana nuolena panosten segmenttiin tilintarkastustoimeksiannontasolla. Tutkimuksen mukaan tilintarkastajien välillä on huomattavia eroja laadussa. Ominaisuudet kuten länsimainen laskentatoimenkoulutus ja työkokemus Big 4 -ryhmän tilintarkastusyhteisöissä vaikuttavat positiivisesti.

Tilintarkastajan asiantuntijuus kehittyy koulutuksen ja erityisesti kokemuksen kautta (IAASB 2014). Kuviossa 2 asiantuntijuus kuvaa tilintarkastajan perehtyneisyyttä asiakkaaseen ja sen liiketoiminta-alaan, joita tutkivat Johnstone ym. (2014), Minutti-Meza (2013), Chi ja Chin (2011) sekä Reichelt ja Wang (2010). Tutkimusten tulokset osoittavat, että mitä parempi asiantuntijuus tilintarkastajalla on, sitä laadukkaampaa tilintarkastustyötä hän tekee. Poikkeuksena Minutti-Mezan (2013) tutkimustulokset, joiden mukaan perehtyneisyydellä ei ollut merkitystä tilintarkastuksen laatuun.

Kuvioon 2 asiantuntijuus on sijoitettu useaan eri kohtaan, sillä edellä mainitut tutkimukset käsittelevät aihetta eri näkökohdista. Chin ja Chinin (2011) tutkimus voidaan sijoittaa ylöspäin osoittavana nuolena panosten segmenttiin tilintarkastustoimeksiannon tasolle, sillä tutkimuksessa tutkittiin yhtenä osana tilintarkastuspartnereiden asiantuntijuuden vaikutusta tilintarkastuksen laatuun, ja tulos osoitti, että partnerin perehtyneisyys asiakkaan liiketoiminta-alaan parantaa laatua. Lisäksi samalle tasolle prosessitekijöiden

³¹ Katso esimerkiksi Suomen tilintarkastuslaki 13.4.2007/458, 30-32§.

segmenttiin voidaan sijoittaa suorakulmiona Minutti-Mezan (2013) tutkimustulos, sillä tutkimuksessa tutkittiin yksittäisten tilintarkastajien perehtyneisyyden vaikutusta tilintarkastustyöhön, tulos kuitenkin osoitti vaikutuksen olevan neutraali.

Tilintarkastajan perehtyneisyys asiakkaaseen ja sen liiketoiminta-alaan voidaan nähdä myös riippumattomuutta uhkaavana tekijänä, jos tilintarkastaja tuntee asiakkaan liian hyvin (Tepalagul & Lin 2014). IAASB (2014, 8) mukaan tilintarkastajan riippumattomuus on yksi tärkeimmistä panoksena vaikuttavana tekijänä tilintarkastuksen laadun tarkastelussa ja suosittelee säännöllistä tilintarkastajan rotaatiota. Riippumattomuutta pyritään pitämään yllä esimerkiksi pakollisen partnerirotaatiolla eli partnerin vaihtamisella tilintarkastustoimeksiannossa. Riippuen tutkimuksen näkökulmasta, tulokset osoittavat ristiriitaisia tuloksia pakollisen rotaation vaikutuksesta tilintarkastuksen laatuun (Lennox ym. 2014; Daugherty ym. 2012). Näin ollen rotaatio on sijoitettu kuviossa 2 panosten segmenttiin tilintarkastustoimeksiannon tasolle.

Lennoxin ym. (2014) tulokset osoittavat, että pakollisesta partnerirotaatiosta voi olla hyötyä tilintarkastuksen laadulle, sillä partnerit panostivat laatuun enemmän tutkimuksen mukaan viimeisenä vuonna ennen rotaatiota ja kahtena ensimmäisenä vuonna rotaation jälkeen. Toisaalta Daughertyn ym. (2012) mukaan partnerien omasta mielestä tilintarkastuksen laatu heikkenee pakollisen rotaation johdosta, sillä toimeksiannon vaihto tarkoittaa käytännössä lisäkoulututtumista maantieteellistä uudelleen sijoittumista, joka tarkoittaa pidempää työmatkaa tai asuinalueen vaihtamista. Uudelleensijoittuminen heikentää partnerien mielestä heidän elämänlaatua, joten he valitsevat lisäkoulututtumisen, joka taas Daughertyn ym. (2012) mukaan nähdään huonompana vaihtoehtona kuin uudelleensijoittuminen sen tehottomuuden ja kustannusten takia.

Se, millainen osaaminen, asenne, koulutus ja kokemus tilintarkastajalla on, vaikuttaa suoraan prosessitekijöihin. IAASB (2014, 10) kuvaa prosessitekijöiksi tilintarkastustoimeksiannon tasolla standardien, lainsäädännön ja sisäisen laadunvarmistusjärjestelmän noudattamisen, asianmukaisen tiimin muodostamisen sekä tehokkaan ja tarkoituksenmukaisen tilintarkastustyön suorittamisen. Vastaavasti PCAOB:n (2013) mukaan prosessitekijöitä ovat riskin arviointitoimenpiteet, kontrollointi ja valvonta sekä kommunikointi mutta henkilöstön työmäärän sekä työnvalvonnan ja tarkistamisen PCAOB esittelee panoksina toisin kuin IAASB.

Kuvioon 2 on sijoitettu alaspäin osoittava Työmäärä-nuoli, joka kuvaa Lopezin ja Peter-
sin (2012) tutkimuksen tuloksia siitä, että tilintarkastajan työtuntien kasvu ja työmäärän
kasaantuminen vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun negatiivisesti. Työmäärä-nuoli on
sijoitettu prosessitekijöiden segmentin lisäksi ympäristötekijöiden segmenttiin, jota kä-
sitellään jäljempänä. Tutkimuksen tulokset ovat yhteneväiset säännöstelijöiden näkö-
kulman kanssa siitä, että työmäärän tulee olla sopiva suhteessa työhön käytettävään ai-
kaan, jotta tilintarkastaja kykenee suorittamaan kaikki tarvittavat tarkastustoimenpiteet
saadakseen riittävästi tilintarkastusevidenssiä ilman, että työn laatu heikkenee (IAASB
2014, 12).

IAASB:n (2014, 14) mukaan tuotoksia ovat tilintarkastustoimeksiannon tasolla erilaiset
tilintarkastukseen liittyvät raportit kuten tilintarkastuskertomus, tilintarkastettu tilinpää-
tös sekä muut tilintarkastuspöytäkirjat asiakkaan hallitukselle ja johdolle. Vastaavasti
PCAOB:n (2013) mukaan edellä mainittujen lisäksi tuotoksia ovat esimerkiksi varmis-
tuminen sisäisestä kontrollijärjestelmästä ja asianmukainen kommunikointi tarkastuk-
sesta tarkastusvaliokunnan kanssa. Tuotoksiin tilintarkastustoimeksiannon tasolla ei
löytnyt tukea aikaisemmista tutkimuksista tutkielman aineiston perusteella.

4.1.2 Tilintarkastusyhteisön taso ja kansallinen taso

Tilintarkastusyhteisön tasolla tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät ovat suurem-
pia kokonaisuuksia, ja tekijät eivät ole niin yksiselitteisiä kuin toimeksiantotasolla.
IAASB:n (2014, 9-10) viitekehyksen mukaan panoksina vaikuttavia tekijöitä ovat tilin-
tarkastusyhteisön hallitustapa ja strategia, jotka turvaavat yhteisön riippumattomuutta
sekä toiminnan jatkuvuutta, koulutuksen tarjoaminen ja tilintarkastuksen laatua edistä-
vän kulttuurin luominen sekä tarkoituksenmukaiset henkilöstöresurssit.

Muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoaminen nähdään IAASB:n (2014, 42) mu-
kaan heikentävän tilintarkastuksen laatua. Kuitenkin Svanström (2013) esittää tutki-
muksen tuloksena, että muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoaminen asiakkaalle
parantaa tilintarkastuksen laatua, sillä se lisää tilintarkastajan asiantuntijuutta asiakkaas-
ta riippumattomuutta vaarantamatta. Kuviossa 2 ylöspäin osoittava nuoli Muut palvelut

on sijoitettu panosten segmenttiin tilintarkastusyhteisön tasolle, sillä sen voidaan ajatella vaikuttavan tilintarkastajan osaamiseen ja tätä kautta tilintarkastustyön suorittamiseen. Näin ollen Muut palvelut voidaan luokitella eroavaisuudeksi alan ammattiorganisaatioiden ja tieteellisen tutkimuksen näkökulmien välillä.

Kuviossa 2 tilintarkastusyhteisön tasolle panoksien segmenttiin sijoittuu Rotaatio-neliö, joka kertoo, että Kwonin ym. (2014) tutkimuksen tulos pakollisen tilintarkastusyhteisön rotaation vaikutus on neutraali tilintarkastuksen laatuun nähden. Neutraali vaikutus tarkoittaa, että Kwonin ym. (2014) mukaan tilintarkastusyhteisön rotaatio ei näytä parantavan tilintarkastuksen laatua. IAASB (2014, 9) mukaan yhteisön tulee järjestää hallitustapa ”tone at top” strategialla, jotta yhteisön riippumattomuus ei vaarannu mutta ei ota kantaa onko rotaatio yksi keino pitää yllä riippumattomuutta niin kuin Kwon ym. (2014) esittää tutkimuksessaan.

Tilintarkastusyhteisön tasolla kuvion 2 panosten segmenttiin sijoittuu myös ylöspäin osoittava Asiantuntijuus-nuoli, joka kuvaa Johnstonen ym. (2014) sekä Reicheltin ja Wangin (2010) tutkimuksen tuloksia siitä, että tilintarkastusyhteisön perehtyneisyydellä asiakkaisiin ja niiden liiketoiminta-alaan parantaa tilintarkastuksen laatua, ja vaikutus on voimakkaampi, jos tilintarkastusyhteisön asiantuntijuus yhdistetään yksittäisen tilintarkastajan asiantuntijuuteen, jota käsiteltiin tilintarkastustoimeksiannon tasolla edellä.

IAASB:n (2014, 12) prosessitekijöitä ovat tilintarkastusyhteisön tasolla yhteisön metodologia eli ne toimintaperiaatteet ja menettelytavat, joilla tilintarkastustyö suoritetaan. Zerni ym. (2012) esittävät tutkimustuloksena, että ns. yhdistelmätarkastus, jossa kaksi eri tilintarkastusyhteisöä tekee yhteistyötä yhden asiakkaan tilintarkastuksessa, parantaa tilintarkastuksen laatua. Näin ollen kuviossa 2 yhdistelmätarkastusta kuvaava ylöspäin osoittava nuoli on sijoitettu tilintarkastusyhteisön tasolle prosessitekijöiden segmenttiin. Yhdistelmätarkastus on ollut yksi EU:n ehdottama keino parantaa tilintarkastuksen laatua (Zerni ym. 2012). Toisaalta IAASB (2014, 12) ei viitekehyksessä ota kantaa yhdistelmätarkastukseen vaan esittelee metodologian ehdottamaa sisältöä pintapuoleisesti.

Niin ikään kuviossa 2 ylöspäin osoittava Suuri koko -nuoli sijoittuu prosessitekijöihin tilintarkastusyhteisön tasolle. Suuri koko -nuoli tarkoittaa, että tilintarkastusyhteisön koolla on vaikutusta tilintarkastuksen laatuun, ja että suuremman kokoiset tilintarkastusyhteisöt tarjoavat paremman laatuista tilintarkastuspalveluita, sillä suurilla yhteisöillä on enemmän resursseja panostaa sellaiseen metodologiaan, jonka avulla pystytään suo-

jaamaan laatua heikentäviltä tekijöiltä (Eshleman & Guo 2014; Choi ym. 2010b; Wang ym. 2011).

IAASB:n (2014, 14) mukaan tilintarkastusyhteisön tasolla laatua parantavia tuotoksina vaikuttavia tekijöitä ovat yhteisön julkistamat vuosikertomukset ja läpinäkyvyysraportit. Kuitenkin Deumes ym. (2012) raportoi tutkimuksen tuloksina, että tilintarkastusyhteisön julkaisemilla läpinäkyvyysraporteilla ei ole laatua parantaa tai heikentävää vaikutusta. Näin ollen tilintarkastusyhteisön tasolle tuotokset segmenttiin on sijoitettu neutraali Läpinäkyvyysraportti-suorakulmio.

IAASB:n (2014, 9-10) mukaan kansallisen tason tilintarkastuksen laadun panoksiin kuuluvat eettisten vaatimusten ylläpito ja kehittäminen, informaation levittäminen tilintarkastusyhteisöjen välillä, koulutusvaatimusten ylläpito ja tarvittavan koulutuksen tarjoaminen, tilintarkastajan ammatin hyvän maineen kehittäminen. Vastaavasti prosessitekijöitä ovat kansallisen tilintarkastusalaan liittyvän lainsäädännön ja muun eioikeudellisesti sitovien sääntöjen ylläpito ja kehittäminen. Tuotoksia puolestaan ovat ulkoisen laaduntarkastuksen raportit, joissa raportoidaan tulokset tilintarkastusyhteisöihin tehdyistä ulkoisista laaduntarkastuksista. (IAASB 2014, 14.) Kuten kuviosta 2 havainnollistaa, aineiston perusteella ei löytynyt tieteellisiä tutkimuksia, jotka olisi voitu sijoittaa kansalliselle tasolle tilintarkastuksen laadun viitekehykseen.

4.1.3 Vuorovaikutus- ja ympäristötekijät

IAASB:n (2014) viitekehyksessä vuorovaikutustekijöitä ja ympäristötekijöitä ei ole käsitelty eri tasojen mukaan vaan yhtenäisinä kokonaisuuksina. Näin ollen kuviossa 2 vuorovaikutustekijöihin ja ympäristötekijöihin sijoitetut nuolet ovat omassa ryhmässään, ja niitä ole jaoteltu eri tasoihin kuten panokset, prosessitekijät ja tuotokset edellä.

IAASB:n (2014, 19) viitekehyksessä vuorovaikutustekijät tarkoittavat kommunikointia ja yhteistyötä, jota tilintarkastaja tekee muiden tilinpäätöskeittäjien osallistuvien kesken kuten asiakkaan johdon ja omistajien, muiden tilinpäätösinformaation käyttäjien sekä lainsäätäjien eli viranomaisten kanssa. Tehokas kommunikointi ja yhteistyö nähdään laatua parantavana tekijänä. Kuviossa 2 vuorovaikutustekijöiden segmenttiin sijoittuu ylöspäin osoittava Paikallisuus-nuoli, sillä Choin ym. (2012) mukaan maantieteellisesti

lähellä asiakasta oleva tilintarkastaja tarjoaa parempi laatuista palvelua kuin kauempana oleva. IAASB (2014) ei ota kantaa tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön sijainnin merkityksestä tilintarkastuksen laatuun mutta korostaa kuitenkin yhteistyön merkitystä, joka osaltaan tukee Choin ym. (2012) tutkimuksen tuloksia siitä, että maantieteellinen läheisyys edistää vuorovaikutusta tilintarkastajan ja asiakkaan välillä.

Kuviossa 2 alaspäin osoittava Epätavalliset palkkiot -nuoli on sijoitettu vuorovaikutustekijöiden segmenttiin, sillä tilintarkastaja ja asiakas neuvottelevat tilintarkastustoimeksiannon palkkiosta, ja tutkimusten perusteella palkkion määrä vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun. Epätavallisen korkealla tai alhaisella palkkioilla näyttää olevan negatiivinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun, sillä ne johtavat asiakkaan suurempaan tuloksenjärjestelyyn (Choi ym. 2010a; Asthana & Boone 2012). Lisäksi on mahdollista, että epätavallisen alhainen palkkio voi houkuttaa tilintarkastajaa sovittelemaan tarkastuksessa esiin tulleita asioita laadun kustannuksella (Choi ym. 2010a).

Vastaavasti sekä ylös- että alaspäin osoittava Maine-nuoli on sijoitettu vuorovaikutustekijöiden segmenttiin kuviossa 2, sillä riippuen millainen maine tilintarkastajalla tai tilintarkastusyhteisöllä on, vaikuttaa se joko myönteisesti tai kielteisesti tilintarkastuksen laatuun. Skinnerin ja Srinivasanin (2012) tutkimustulosten mukaan tilintarkastusyhteisön osasyllistyminen petokseen, johtaa luonnollisesti tilintarkastusyhteisön maineen menetykseen, ja näin ollen vaikuttaa laatuun heikentävästi. Maine-nuoli on sijoitettu vuorovaikutustekijöiden segmenttiin, sillä syyllistyessään auttamaan asiakasta petoksen tai vastaavan rikoksen yhteydessä, tekee tilintarkastaja yhteistyötä ja kommunikoi asiakkaan johdon tai omistajien kanssa.

Ylöspäin osoittava Osakkeenomistajien vaikutusmahdollisuudet -nuoli, joka on sijoitettu vuorovaikutustekijöiden ja ympäristötekijöiden segmenttien väliin (kuvio2), kuvaa Daon ym. (2012) tutkimuksen tuloksia siitä, että osakkeenomistajien mahdollisuudella valita tilintarkastaja on positiivinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun. IAASB:n (2014, 21) mukaan osakkeenomistajat ovat yksi tärkeä kommunikointitaho vuorovaikutustekijöiden verkossa. Lisäksi ympäristötekijöihin kuuluvalla lainsäädännöllä ja elinkeinoelämän tavoilla säännellään osakkeenomistajien roolia yrityksissä. Muita ympäristötekijöitä ovat IAASB:n (2014, 21) mukaan taloudellisen raportoinnin sääntely, Corporate Governance -kulttuuri, informaatioteknologia ja kulttuuriset tekijät.

Kuviossa 2 Sääntelyn muuttuminen -nuoli osoittaa sekä ylös- että alaspäin, sillä sääntelyn muuttuminen voi vaikuttaa laatuun sekä positiivisesti että negatiivisesti. Smithin (2012) mukaan sääntelijöiden eli viranomaisten tavoitteena on parantaa tilintarkastuksen laatua, mutta välttämättä tavoitteessa ei onnistuta ja uuden sääntelyn tuomat muutokset vaikuttavat laatuun negatiivisesti. Toisaalta Chenin ym. (2010) tulosten mukaan uuden sääntelyn tuomat muutokset vaikuttavat positiivisesti tilintarkastuksen laatuun. Sääntelyn muuttuminen -nuoli on sijoitettu kuviossa 2 ympäristötekijöiden segmenttiin, sillä tutkimusten tuloksen tukevat IAASB:n (2014, 27) näkemystä siitä, että lainsäädännöllä voidaan suorasti ja epäsuorasti vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun

IAASB (2014) viitekehyksessä ei oteta kantaa tilintarkastusalan markkinoihin ja tilintarkastusyhteisöjen keskinäiseen kilpailuun. Alalla on vallinnut fuusioitumisen trendi ja tilintarkastusmarkkinoita hallitsee Big 4 -ryhmän tilintarkastusyhteisöt. Newtonin ym. (2011) mukaan tilintarkastuksen laadun näkökulmasta trendi näyttää toimivan, sillä heidän tutkimustulosten mukaan tilintarkastuksen laatu on alhaisempi jos markkinakilpailu on korkea. Kuviossa 2 alaspäin osoittava Markkinakilpailu-nuoli on sijoitettu ympäristötekijöiden segmenttiin, sillä elinkeinoelämän tavoilla sekä lainsäädännöllä pystytään vaikuttamaan tilintarkastusyhteisöjen markkina-asetelmiin.

Kuviossa 2 ympäristötekijöiden segmenttiin sijoittuu jo aiemmin mainittu alaspäin osoittava Työmäärä-nuoli, jolla nähdään olevan negatiivinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun. Tutkimustulos osoittaa, että erityisesti kiirekaudella tilintarkastajan työmäärä kasaantuu tarkoittaen laadun heikkenemistä. IAASB:n (2014, 35) taloudellisen raportoinnin säännöstelyn avulla tähän pystyttäisiin vaikuttamaan, sillä se antaa suuntaviivat asiakkaan tilikauden pituuteen ja raportointiaikatauluun³². Kiirekausi johtuu siitä, että asiakkaiden tilinpäätöstarkastuksen ajoittuvat kaikki samalle kaudelle vuoden ensimmäisille kuukausille (Lopez & Peters 2012).

4.2 Tutkimuksen luotettavuus

Tutkielman luotettavuutta on pyritty parantamaan raporttoimalla tutkimuksen toteutuksesta tarkasti. Aineiston luokittelu ja tulosten tulkinnat on tehty perustuen tilintarkas-

³² Suomessa esimerkiksi Osakeyhtiölaki 624/2006 ja Kirjanpitolaki 1336/1997.

tusalan ammattiorganisaatioiden ja aikaisempien tutkimusten teorioihin tilintarkastuksen laadusta. Hirsjärven ym. (2007, 227) mukaan kvalitatiivisen tutkimuksen validiutta voidaan arvioida aineiston kuvauksen ja siihen liitettyjen tulkintojen yhteensopivuuden näkökulmasta. Näin ollen tutkimuksen validiutta voidaan perustella sillä, että tutkimuksen tulokset saavat tukea aikaisempien tutkimusten tuloksista.

Toisaalta Hirsjärven ym. (2007, 227) mukaan laadullisessa tutkimuksessa tutkijan subjektiivinen vaikutus aineiston tulkintaan ja tulosten ymmärtämiseen saattaa heikentää tutkimuksen luotettavuutta. Tutkijan subjektiivista vaikutusta on pyritty pienentämään perustelemalla tulosten tulkintoja aikaisempien tutkimusten perusteella ja yhdistelemällä tutkijan näkemys tilintarkastuksen laadusta tilintarkastusalan ammattiorganisaation näkemykseen aiheesta.

Tutkimuksen tilintarkastuksen laadun viitekehys on muodostettu käyttäen yhtä tilintarkastusalan ammattiorganisaation käsitystä tilintarkastuksen laadusta. Jotta viitekehysten näkemys ei jää liian kapea-alaiseksi, on tukena pyritty käyttämään muiden alan ammattiorganisaatioiden käsityksiä sekä aikaisempien tutkimusten tuloksia tukena. Lisäksi tutkimuksessa on tarkoituksenmukaista, että tilintarkastuksen laadun viitekehys rajataan tarkasti, jotta päästään yhteen asetettuun tavoitteeseen eli saamaan alan ammattiorganisaatioiden käsitys tilintarkastuksen laadusta.

Tutkimus perustuu rajattuun ja suhteelliseen kapea-alaiseen aineistoon, sillä aineisto on kerätty vain neljästä laskentatoimenalan tieteellisestä aikakausjulkaisusta. Aineiston kerääminen toisista lähteistä tai suurempi aineistokoko saattaisi johtaa toisenlaiseen tulkintaan tutkimuksen tuloksista. Lisäksi aineisto itsessään sisältää useita rajoitteita yleistettävyyden näkökulmasta ja tästä syystä aineiston tuloksia on pyritty tulkitsemaan tilintarkastuksen laadun viitekehykseen perustuen. Tutkimuksen luotettavuutta ja aineiston sopivuutta tähän tutkimukseen kuitenkin parantaa se, että osa aineiston tuloksista tukee keskenään toisiaan aineistokoon pienuudesta huolimatta.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielman päätavoitteena on lisätä ymmärrystä tilintarkastuksen laadusta tutkimalla tilintarkastuksen laadun käsitettä ja siihen vaikuttavia tekijöitä. Tutkimustulosten perusteella voidaan todeta, että tilintarkastuksen laadulle ei pystytä muodostamaan yksiselitteistä määritelmää, sillä tilintarkastuksen laatu riippuu pitkälti siitä kuka toimii laadun arvioijana, ja minkälaiset motiivit arvioijalla on laadun näkökulmasta. Tutkimuksen selkiyttämiseksi päätavoite jaetaan kolmeen osatavoitteeseen, joiden avulla pyritään pääsemään päätavoitteeseen. Tilintarkastuksen laatua ja siihen vaikuttavia tekijöitä tarkastellaan kahdesta eri näkökulmasta, tilintarkastusalan ammattiorganisaatioiden sekä tieteellisen tutkimuksen näkökulmista.

Ensimmäisenä osatavoitteena on tutkia tilintarkastusalan ammattiorganisaatioiden käsitystä tilintarkastuksen laadusta. Keskeisimpänä lähteenä on IAASB:n (2014) julkaisema viitekehys tilintarkastuksen laadusta, jossa käsitellään tekijöitä, joiden avulla voidaan parantaa tilintarkastuksen laatua. Viitekehys osoittaa, että tilintarkastuksen laatu on moniulotteinen käsite ja sitä pitää tulkita hyvin kokonaisvaltaisesti, jotta sitä voidaan ymmärtää. Keskeisimpänä laatuun vaikuttavina tekijöinä voidaan kuitenkin todeta tilintarkastajan ominaisuudet ja kokemus sekä tilintarkastusyhteisön sisäinen metodologia erityisesti tilintarkastustoimeksiannon ja tilintarkastusyhteisön tasolla.

Tilintarkastuksen laadun viitekehyksen perusteella tilintarkastajan ominaisuudet kuten koulutustausta, riippumattomuus sekä arvot ja asenteet määrittelevät miten tilintarkastaja itse näkee tilintarkastuksen laadun ja pyrkii kokemuksen avulla kehittämään ammatillista harkintaa, joka ohjaa ja määrittää pitkälti minkälaisiin päätelmiin tilintarkastaja työssään päätyy eli kuinka hyvin tilintarkastaja työnsä suorittaa tilintarkastuksen laadun näkökulmasta.

Vastaavasti tilintarkastusyhteisön sisäinen metodologia ohjaa tilintarkastajaa työssään toimimaan asiakastoimeksiannoissa tilintarkastusyhteisön mukaisten toimintaperiaatteiden mukaisesti. Näin ollen tilintarkastuksen laadun näkökulmasta on tärkeää, että tilintarkastusyhteisön kulttuuri ja metodologia kannustavat yksittäisiä tilintarkastajia suorittamaan työnsä korkealaatuisesti. Lisäksi tilintarkastuksen laadun viitekehyksen perusteella tilintarkastusyhteisöiden periaatteilla ja tilintarkastajien kokemuksella voidaan

vaikuttaa kansallisen tason lainsäädäntöön ja elinkeinoelämään, sillä tilintarkastustyö tuottaa konkreettisia todisteita siitä, minkä laatuista tilintarkastus on. Tämän avulla esimerkiksi säännöstelijät pystyvät kehittämään lainsäädäntöä tilintarkastuksen laatua tukevaan suuntaan.

Toisena osatavoitteena on tutkia tieteellisen tutkimuksen näkökulmasta käsitystä tilintarkastuksen laadusta ja siihen vaikuttavia tekijöitä. Tavoitteeseen pyritään pääsemään käyttäen tutkimusaineistona rajattu määrä tieteellisiä tutkimuksia tilintarkastuksen laadusta ja siihen vaikuttavista tekijöistä. Tutkimusaineiston perusteella mielenkiintoisimpia aiheita tutkijoiden näkökulmasta ovat tilintarkastustoimeksiannon tasolla rotaation ja tilintarkastajan asiantuntijuuden vaikutus tilintarkastuksen laatuun. Vastaavasti tilintarkastusyhteisön tasolla kiinnostavimpia aiheita ovat tilintarkastusyhteisön koon ja epätavallisten tilintarkastuspalkkioiden vaikutus tilintarkastuksen laatuun tutkijoiden näkökulmasta.

Aineiston perusteella tutkimustulokset osoittavat, että käsitys tilintarkastuksen laadusta on osaltaan riippuvainen valitusta tarkastelunäkökulmasta sekä tutkimusympäristöstä. Esimerkiksi rotaatio ja sääntelyn muuttuminen vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun ristiriitaisesti, sillä keskenään samasta aiheesta tehdyt tutkimukset esittävät ristiriitaisia tutkimustuloksia kun ne on toteutettu eri tarkastelunäkökulmista ja eri ympäristössä. Toisaalta osa aineistossa esitettyjen tutkimuksien tuloksista ovat yhteneväiset keskenään, mikä tukee tulosten yleistettävyyttä.

Aineiston perusteella voidaan myös todeta, että tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä tulee tarkastella kokonaisvaltaisesti niin kuin tilintarkastuksen laadun viitekehyksessä on tehty. Yksittäinen tekijä, esimerkiksi tilintarkastusyhteisön koko, vaikuttaa moneen asiaan kuten tilintarkastusyhteisön metodologiaan ja tilintarkastajien resursointiin, ja tilintarkastuksen laatu näyttää tutkimuksen valossa olevan monen yksittäisen tekijän summa.

Kolmantena ja viimeisenä osatavoitteena on tutkia ensimmäisen ja toisen tavoitteen yhtäläisyyksiä ja eroja. Tavoitteeseen pyritään pääsemään yhdistämällä aineiston osoittamat tulokset tilintarkastuksen laadun viitekehukseen. Tutkimustulokset osoittavat, että näkemykset tilintarkastuksen laadusta ovat melko yhteneväiset mutta muutamia eroja-kin on havaittavissa. Tulosten perusteella voidaan todeta myös, että suurin haaste tilintarkastuksen laadun käsitteen muodostamiselle tulee siitä, että käsitys on täysin riippu-

vainen laadun arvioijan näkemyksestä ja motiiveista. Esimerkiksi tilintarkastusasiakkaan omistajat arvioivat tilintarkastuksen laatua sen mukaan miten laadukasta taloudellinen raportointi on, ja miten hyvin johto on osannut hoitaa yrityksen taloutta kun taas ulkopuoliset tilinpäätöksen käyttäjät arvioivat laatua sen mukaan miten hyvin he hyötyvät tilinpäätösinformaatiosta.

Tutkimustulosten perusteella yhtäläisyyksiä alan ammattiorganisaatioiden ja tieteellisen tutkimuksen näkemysten välillä on paljon, mikä sinänsä ei ole yllättävää, sillä tieteellisen tutkimuksen tuottamat teoriat auttavat alan ammattiorganisaatioita kehittämään yleisesti alalla hyväksyttäviä standardeja ja ohjeita tilintarkastustyön tueksi. Näkemysten välillä löytyy kuitenkin erojakin, sillä alan ammattiorganisaatioiden näkemys pyrkii kokonaisvaltaiseen ja optimaaliseen tilintarkastuksen laadun käsitykseen kun taas tieteellinen tutkimus pyrkii havainnollistamaan tilintarkastuksen laatua tutkimalla tilastollisin menetelmin miten jokin asia vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun todellisuudessa.

Keskeiset tulokset osoittavat, että näkemysten välillä on yhtäläisyyksiä esimerkiksi tilintarkastajan koulutuksen, riippumattomuuden ja kokemuksen vaikutuksesta tilintarkastuksen laatuun. Lisäksi tilintarkastajan työmäärän ja tilintarkastusyhteisön koon vaikutus on näkemysten mukaan sama. Molempien näkökulmien mukaan tilintarkastajan tarvittava koulutus ja työkokemus ja niiden myötä kehittyvä asiantuntijuus sekä ammatillinen harkinta edistävät tilintarkastuksen laatua. Lisäksi riippumattomuudella ja rotaatilla nähdään olevan positiivinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun molempien näkemysten mukaan. Vastaavasti liian suuri työmäärä, joka on ominaista tilintarkastusalan kiirekautena, nähdään huonontavan laatua. Molempien näkemysten mukaan tilintarkastusyhteisön koolla on vaikutusta tilintarkastuksen laatuun, ja mitä suurempi tilintarkastusyhteisö on, sitä parempaa tilintarkastuspalvelua pystytään tarjoamaan laadun näkökulmasta.

Tilintarkastusalan ammattiorganisaatioiden ja tieteellisen tutkimuksen näkemysten välillä on eroja esimerkiksi tilintarkastusyhteisön läpinäkyvyysraportin hyödystä sekä muiden kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoamisesta tilintarkastuksen laadun näkökulmasta. Aineiston perusteella läpinäkyvyysraportilla ei näyttäisi olevan merkitystä mutta alan ammattiorganisaatiot mukaan sen nähdään parantavan laatua. Vastaavasti alan ammattiorganisaatioiden mukaan tilintarkastusyhteisöjen tulee keskittyä tarjoamaan vain tilintarkastuspalveluita. Kuitenkin tieteellisen tutkimuksen näkökulmasta muiden

kuin tilintarkastuspalveluiden tarjoaminen asiakkaalle tilintarkastuspalvelun lisäksi nähdään laatua parantavana tekijänä. Lisäksi on useita tarkastelukohteita, johon alan ammattiorganisaatiot eivät ole ottaneet näkemyksessään kantaa mutta tieteellisen tutkimuksen mukaan näillä on merkitystä tilintarkastuksen laatua parantavana tekijänä.

Tekijöitä, joihin viitekehyksessä IAASB (2014) ei ottanut kantaa, ovat esimerkiksi tilintarkastusyhteisön maine ja sijainti, yhdistelmätilintarkastus sekä tilintarkastuspalkkiot. Aineiston perusteella tutkimustuloksen osoittavat, että huono maine heikentää tilintarkastuksen laatua eli tilintarkastusyhteisöille ja tilintarkastajille on tärkeää säilyttää hyvä maine tilintarkastusmarkkinoilla. Tilintarkastajan sijainti lähellä asiakasta maantieteellisesti sekä yhdistelmätilintarkastus nähdään myös vaikuttavan laatuun positiivisesti kun taas epätavalliset tilintarkastuspalkkiot heikentävät tilintarkastuksen laatua. Tutkimustulosten mukaan näiden tekijöiden lisääminen alan ammattiorganisaatioiden viitekehykseen tilintarkastuksen laadusta tekisi viitekehyksestä entistä kattavamman ja kokonaisvaltaisemman sen käytettävyyden näkökulmasta.

Mielestäni tutkimuksen tavoitteeseen onnistuttiin pääsemään ja tutkielman avulla voidaan lisätä ymmärrystä tilintarkastuksen laadusta ja siihen vaikuttavista tekijöistä tutkimustulosten avulla. Uutta tieteellistä tutkimusta tilintarkastuksen laadusta julkaistaan jatkuvasti ja mielestäni olisi mielenkiintoista tutkia muiden kuin tähän tutkielmaan valittujen tahojen näkemyksiä tilintarkastuksen laadusta, sillä niin kuin tutkimustulokset osoittavat tilintarkastuksen laadun käsitys on riippuvainen sen arvioijan taustasta ja motiiveista.

Jatkotutkimusaiheita voisivat olla esimerkiksi tilintarkastusasiakkaiden omistajien ja sijoittajien näkemysten vertaileminen tilintarkastusalan säännöstelijöiden eli viranomaisten näkemyksiin. Toisaalta mielenkiintoista olisi tutkia, miten pystyttäisiin muodostamaan kattava tilintarkastuksen laadun mittaristo, jonka avulla laatua voitaisiin arvioida tarkastelunäkökulmasta riippumatta.

Lähteet

Kirjallisuus

- Arnold, B. & de Lange, P. 2004. Enron: An examination of agency problems. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(6-7), 751-765.
- Asthana, S.C., Boone, J.P. 2012. Abnormal Audit Fee and Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(3), 1-22.
- Balanssi 2/2014*. Edessä edunvalvonnan uusi aika. s. 8-11. Helsinki: Kustannus Oy Tase-Balans, HTM-tilintarkastajat ry, KHT-yhdistys ry ja Sisäiset tarkastajat ry
- CAQ 2014. *Approach to Audit Quality Indicators*. The Center for Audit Quality.
- Carcello, J.V., Hermanson R.H., and McGrath N.T. 1992. Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11(1): 1-15.
- Chen, S. Sun, S.Y.J. & Wu, D. 2010. Client Importance, Institutional Improvements, and Audit Quality in China: An Office and Individual Auditor Level Analysis. *The Accounting Review*, 85(1), 127-158.
- Chi, H-Y. & Chin, C-L. 2011. Firm versus Partner Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Auditor Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(2), 201-229.
- Choi, J-H., Kim J-B., Qiu, A.A. & Zang, Y. 2012. Geographic Proximity between Auditor and Client: How Does It Impact Audit Quality? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(2), 43-72.
- Choi, J-B., Kim, C., Kim J-B. & Zang, Y. 2010a. Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(1), 73-97.
- Choi, J-H., Kim, J-B. & Zang, Y. 2010b. Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(2), 115-140.
- Dao, M., Raghunandan, K. & Rama, D.V. 2012. Shareholder Voting on Auditor Selection, Audit Fees and Audit Quality. *The Accounting Review*, 87(1), 149-171.
- Daugherty, B.E., Dickins, D., Hatfield, R.C. & Higgs, J.L. 2012. An Examination of Partner Perceptions on Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(1), 97-114.
- DeAngelo, L. 1981. Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 182-199.

- Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H.V. & Vanstraelen, A. 2012. Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(4), 193-214.
- Duff, A. 2009. Measuring audit quality in an era of change. *Managerial Auditing Journal*, 24(5), 400-422.
- Eshleman J.D. & Guo, P. 2014. Do Big 4 Auditors Provide Higher Audit Quality after Controlling for the Endogenous Choice of Auditor? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33(4), 197-219.
- Francis, J.R. & Wilson, E.R. 1988. Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation. *The Accounting Review*, 63(4), 663-682.
- Francis, J.R. 2004. What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36, 345-368.
- Francis, J.R. 2011. A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30(2), 125-152.
- Fraser, P.N. 2010. A single set of worldwide auditing standards: The road is long... 2010. *International Journal of Disclosure and Governance*. 7(4), 298-309.
- Gul, F.A., Wu, D. & Yang, Z. 2013. Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data. *The Accounting Review*, 88(6), 1993-2023.
- Halonen, K. & Steiner, M. 2009. *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. Juva: WS Bookwell Oy.
- Hammersley, M. 2013. *What is qualitative research?* Cornwall, Great Britain: MPG Books Group.
- Harzing, A-W. 2015. *Journal Quality List*. 54th Edition, 16.4.2015.
- Hertsi A. 2010. Yletön sääteley pelottaa tilintarkastusalaa. *Kauppalehti* 29.6.2010, 6.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2007. *Tutki ja kirjoita*. Porvoo: Bookwell Oy.
- IAASB 2014. *A Framework for Audit Quality: Key elements that create an environment for audit quality*. International Federation of Accountants. 18.02.2014.
- IFAC 2014. *IFAC's 2015 Plan: Delivering on Our Global Advantage*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC%27s-2015-Plan-Delivering-on-Our-Global-Advantage.pdf>. Luettu 12.5.2015.
- IFAC, 2009. *International Standard on Quality Control 1*. IAASB Handbook. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc1.pdf>.
- Jensen, M.C. & Meckling W.H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.

- Johnstone, K.M., Li, C. & Luo, S. 2014. Client-Auditor Supply Chain Relationships, Audit Quality and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33(4), 119-166.
- Kilgore, A., Harrison, G. & Radich, R. 2014. Audit quality: what's important to users of audit services. *Managerial Auditing Journal*, 29(9), 776-799.
- Kleinman, G., Lin, B.B. & Palmon, D. 2014. Audit Quality: A Cross-National Comparison of Audit Regulatory Regimes. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 29(1), 61-87.
- Knechel, W.R., Krishnan G.V., Pevzner M.B., Shefchik L. & Velury U. 2013. Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32 Supplement, 385-421.
- Knechel, W.R. 2013. "Do Auditing Standards Matter?" *Current Issues in Auditing*, 7(2), A1-A16.
- Krishnan, J., Schauer P.C. 2000. The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-for Profit Sector. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19(2), 9-26.
- Kwon, S.Y., Lim, Y. & Simnett, R 2014. The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33(4), 167-195.
- Lennox, C.S., Wu, X. & Zhang, T. 2014. Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality? *The Accounting Review*, 89(5), 1775-1803.
- Lin J.W. & Hwang, M.I. 2010. Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis. *International Journal of Auditing*, (14), 57-77.
- Lopez, D.M. & Peters, G.F. 2012. The Effect of Workload Compression on Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(4), 139-165.
- Minutti-Meza, M. 2013. Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality? *Journal of Accounting Research*, 51(4), 779-816.
- Newton, N.J., Wang, D. & Wilkins M.S. 2013. Does a Lack of Choice Lead to Lower Quality? Evidence from Auditor Competition and Client Restatements. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32(3), 31-67.
- Palmrose, Z.V. 1988. An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The Accounting Review* 63(1), 55-73.
- PCAOB, 2013. *Audit quality indicators*. May 2013.
- Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N. & Chen, L. 2007. The impact of codes of ethics and experience on auditor judgements. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 (6), 566-589.

- Reichelt, K.J. & Wang, D. 2010. National and Office-Specific Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Audit Quality. *Journal of Accounting Research*, 48(3), 647-686.
- Salminen, A. 2011. *Mikä kirjallisuuskatsaus? Johdatus kirjallisuuskatsauksen tyyppeihin ja hallintotieteellisiin sovelluksiin*. Vaasan yliopiston julkaisuja, 62.
- Skinner, D.J. & Srinivasan, S. 2012. Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review*, 87(5), 1737-1765.
- Smith, J.L. 2012. Investors' Perceptions of Audit Quality: Effects of Regulatory Change. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(1), 17-38.
- Svanström, T. 2013. Non-audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms. *European Accounting Review*, 22(2), 337-366.
- Taylor, D.H. & Glezen, G.W. 1997. *Auditing: An Assertions Approach*. United States of America: John Wiley & Sons Inc.
- Tepalagul, N. & Lin, L. 2015. Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121.
- Tomperi, S. 2009. *Tilintarkastus – Normeista käytäntöön*. Helsinki: Edita Prima Oy.
- Wang, T., Liu, C. & Chang, C-H. J. 2011. CPA-Firm Merger: An Investigation of Audit Quality. *European Accounting Review*, 20(4), 727-761.
- Ye, M. & Simunic, D.A. 2013. The Economics of Setting Auditing Standards. *Contemporary Accounting Research*. Vol 30 (3), 1191-1215.
- Zerni, M. 2009. *Essays on audit quality*. Oulu: Oulu University Press.
- Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T. & Niemi, L. 2012. Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits. *European Accounting Review*, 21(4), 731-765.

Virallislähteet

- Euroopan Komissio 2001. *Commission Recommendation of 15 November 2000 on quality assurance for the statutory audit in the European Union: minimum requirements*. Official Journal L 091 , 31/03/2001 P. 0091 – 0097.
- Euroopan parlamentin ja neuvoston tilintarkastusdirektiivi, 2014/56/EU. Huhtikuu 2014.

EU 537/2014, artikla 17. *EUROOPAN PARLAMENTIN JA NEUVOSTON ASETUS yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisäätteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta.* Euroopan unionin virallinen lehti, 27.5.2014.

Sarbanes-Oxley Act of 2002, Public Law 107-204. Heinäkuu 2002.

Tilintarkastuslaki 13.4.2007/459.

Internet-lähteet

American Accounting Association-järjestön www-sivu.

<http://aaahq.org/Research/AAA-Journals>. Luettu 6.5.2015.

“Auditing”. PCAOB ammattiorganisaation www-sivu.

<http://pcaobus.org/Standards/Auditing/pages/default.aspx>. Luettu 14.5.2015.

“Education”. IFAC ammattiorganisaation www-sivu. <http://www.ifac.org/Education/>. Luettu 28.3.2015.

Euroopan komissio 2014. Euroopan Unionin www-sivu.

http://ec.europa.eu/economy_finance/explained/the_financial_and_economic_crisis/why_did_the_crisis_happen/index_fi.htm. Luettu 2.4.2015.

European Accounting Association -järjesteön www-sivu.

<http://www.eaaonline.org/r/default.asp?iId=FGEJIK>. Luettu 20.4.2015.

”Laadunvarmistus”. Tilintarkastuslautakunnan www-sivu.

<http://tilintarkastuslautakunta.fi/laadunvarmistus/>. Luettu 10.5.2015.

CAQ 2015. About Us. The Center for Audit Quality –organisaation www-sivu.

<http://www.thecaq.org/about-us>. Luettu 15.5.2015.

”The Clarified Standards”. IFAC- ammattiorganisaation www-sivu.

<http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center/clarified-standards>. Luettu 14.5.2015.

TimesHigherEducation www-sivu. <http://www.timeshighereducation.co.uk/news/abs-ranking-reveals-world-elite-of-business-journals/2018722.article>. Luettu 6.5.2015.

Wiley Online Library -onlinekirjaston www-sivu.

[http://onlinelibrary.wiley.com/journal/10.1111/\(ISSN\)1475679X/homepage/ProductInformation.html](http://onlinelibrary.wiley.com/journal/10.1111/(ISSN)1475679X/homepage/ProductInformation.html). Luettu 6.5.2015.

Liite 1

Aineistoon valitut tieteelliset julkaisut:

Aikakausjulkaisu	Julkaisuvuosi	Tekijät	Julkaisun otsikko
Accounting Review	2014	Lennox, C.S., Wu, X. & Zhang, T.	Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality?
Accounting Review	2013	Gul, F.A., Wu, D. & Yang, Z.	Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence from Archival Data
Accounting Review	2012	Dao, M., Raghunandan, K. & Rama, D.V.	Shareholder Voting on Auditor Selection, Audit Fees and Audit Quality
Accounting Review	2012	Skinner, D.J. & Srinivasan, S.	Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan
Accounting Review	2010	Chen, S. Sun, S.Y.J. & Wu, D.	Client Importance, Institutional Improvements and Audit Quality in China: An Office and Individual Auditor Level Analysis
Auditing: A Journal of Practice and Theory	2014	Johnstone, K.M., Li, C. & Luo, S.	Client-Auditor Supply Chain Relationships, Audit Quality and Audit Pricing
Auditing: A Journal of Practice and Theory	2014	Kwon, S.Y., Lim, Y. & Simnett, R	The Effect of Mandatory Audit Firm Rotation on Audit Quality and Audit Fees: Empirical Evidence from the Korean Audit Market
Auditing: A Journal of Practice and Theory	2014	Eshleman J.D. & Guo, P.	Do Big 4 Auditors Provide Higher Audit Quality after Controlling for the Endogenous Choice of Auditor?

Auditing: A Journal of Practice and Theory	2013	Newton, N.J., Wang, D. & Wilkins M.S.	Does a Lack of Choice Lead to Lower Quality? Evidence from Auditor Competition and Client Restatements
Auditing: A Journal of Practice and Theory	2012	Lopez, D.M. & Peters, G.F.	The Effect of Workload Compression on Audit Quality
Auditing: A Journal of Practice and Theory	2012	Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H.V. & Vanstraelen, A.	Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality?
Auditing: A Journal of Practice and Theory	2012	Asthana, S.C., Boone, J.P.	Abnormal Audit Fee and Audit Quality
Auditing: A Journal of Practice and Theory	2012	Choi, J-H., Kim J-B., Qiu, A.A. & Zang, Y.	Geographic Proximity between Auditor and Client: How Does It Impact Audit Quality?
Auditing: A Journal of Practice and Theory	2012	Daugherty, B.E., Dickins, D., Hatfield, R.C. & Higgs, J.L.	An Examination of Partner Perceptions of Partner Rotation: Direct and Indirect Consequences to Audit Quality
Auditing: A Journal of Practice and Theory	2012	Smith, J.L.	Investors' Perceptions of Audit Quality: Effects of Regulatory Change
Auditing: A Journal of Practice and Theory	2011	Chi, H-Y. & Chin, C-L.	Firm versus Partner Measures of Auditor Industry Expertise and Effects of Auditor Quality
Auditing: A Journal of Practice and Theory	2010a	Choi, J-H., Kim, J-B. & Zang, Y.	Do Abnormally High Audit Fees Impair Audit Quality?
Auditing: A Journal of Practice and Theory	2010b	Choi, J-B., Kim, C., Kim J-B. & Zang, Y	Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing
European Accounting Review	2013	Svanström, T.	Non-audit Services and Audit Quality: Evidence from

			Private Firms
European Accounting Review	2012	Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T. & Niemi, L.	Do Joint-Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits
European Accounting Review	2011	Wang, T., Liu, C. & Chang, C-H. J.	CPA-Firm Merger: An Investigation of Audit Quality
Journal of Accounting Research	2013	Minutti-Meza, M.	Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality?
Journal of Accounting Research	2010	Reichelt, K.J. & Wang, D.	National and Office-Specific Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Audit Quality