

**TILINTARKASTUKSEN LAATU JA
LAADUNVALVONTA PK-
TILINTARKASTUSYHTEISÖISSÄ TOIMIVIEN
TILINTARKASTAJIEN NÄKÖKULMASTA**

**Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu**

Pro gradu -tutkielma

2018

**Tekijä: Venla Penttinen
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Aila Virtanen**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

Tekijä Venla Penttinen	
Työn nimi Tilintarkastuksen laatu ja laadunvalvonta pk-tilintarkastusyhteisöissä toimivien tilintarkastajien näkökulmasta	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.) 4.12.2018	Sivumäärä 71
<p>Tiivistelmä - Abstract</p> <p>Tilintarkastuksen laadun konseptia on tutkittu aikojen saatossa lukemattomilla eri tavoilla ja se on edelleen suosittu tutkimuksen kohde. Yleisenä lähtökohtana tutkimuksissa on perinteisesti ollut Big 4 -tilintarkastusyhteisöt. Suomessa tilintarkastuksen ulkoisen laadunvalvonnan muutos uudistetun tilintarkastuslain myötä on herättänyt alalla paljon keskustelua, mutta tutkimusta tästä ilmiöstä on vielä niukalti, oletettavasti siksi, että muutos on melko tuore. Näistä lähtökohdista tämän tutkielman tavoitteena on lisätä ymmärrystä siitä, mitä pk-tilintarkastusyhteisöissä toimivat tilintarkastajat kokevat tilintarkastuksen laadun olevan ja mitkä tekijät siihen heidän mielestään vaikuttavat sekä millaisia mielikuvia heillä on tämänhetkisestä ulkoisesta laadunvalvonnasta.</p> <p>Tutkielman teoreettinen viitekehys koostuu kahdesta eri osiosta, joista ensimmäisessä käsitellään pääosin aiempaa tutkimuskirjallisuutta. Tämä kattaa ilmiöitä tilintarkastuksen laadun ja laadunvalvonnan konsepteista. Teoreettisen viitekehysten jälkimmäinen osuus sisältää laadunsääntelyn periaatteet. Tutkielma on menetelmältään kvalitatiivinen ja pääaineistona toimivat teemahaastattelut, mutta lisäksi aineistoa on rikastettu PRH:n laadunvalvonnan vuosiraportilla. Molempia aineistomuotoja on käsitelty sisällönanalyysin keinoin.</p> <p>Tulosten osalta todettakoon, että tilintarkastuksen laatua voidaan määritellä monella eri tavalla, mutta joitain yhteneväisyyksiä määrittämisestä kuitenkin löytyy. Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät voidaan jakaa yksilön, yhteisön ja alan ominaisuuksiin ja myös näistä löytyi jaettuja näkemyksiä haastateltavien välillä. Tulosten perusteella tilintarkastuksen ulkoinen laadunvalvonta tällaisenaan koetaan suurelta osin negatiivisena ja ongelmia esiintyy erityisesti kommunikaatiossa. Olennaisimmat johtopäätökset koskevatkin juuri laadunvalvontaa ja tarvetta sen kehittämiseksi, jotteivat tutkielman myötä havaitut uhkakuvat sen negatiivisista vaikutuksista toteutuisi sellaisinaan.</p>	
Asiasanat: Tilintarkastuksen laatu, laadunvalvonta, laaduntarkastus	
Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto	

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	7
1.1	Aiheenvalinta	7
1.2	Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelmat	8
1.3	Rajaukset	9
1.4	Metodologia.....	10
1.5	Kuvaus ja rakenne	14
2	TILINTARKASTUKSEN LAADUN TUTKIMUS.....	16
2.1	Tilintarkastuksen ja tilintarkastusalan yleispiirteet.....	16
2.1.1	Hyvä tilintarkastustapa	17
2.2	Tilintarkastuksen laatu	18
2.3	Laatuun vaikuttavat tekijät	20
2.4	Laadunvalvonnan viitekehys.....	23
3	TILINTARKASTUKSEN LAADUNSÄÄNTELY SUOMESSA	25
3.1	Yleistä laadunsääntelystä	25
3.2	Tilintarkastuslaki	26
3.3	Tilintarkastusdirektiivi ja muut EU:n sääntelytavat	26
3.4	Kansainväliset tilintarkastusstandardit.....	27
3.4.1	ISA-standardit.....	28
3.4.2	ISQC 1-standardit.....	29
3.5	Laadunvalvontajärjestelmä	30
3.5.1	Sisäinen laadunvalvonta	30
3.5.2	Ulkoinen laadunvarmistus	33
3.5.3	Käytännön toteutus.....	34
4	TILINTARKASTUKSEN LAATU JA LAADUNVALVONTA PK- TILINTARKASTUSYHTEISÖN NÄKÖKULMASTA	37
4.1	Aineisto ja tutkimuksen toteutus	37
4.2	Aineiston analyysi	39
5	TULOKSET.....	41
5.1	Tilintarkastuksen laatu	41
5.2	Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät.....	44
5.3	Tilintarkastuksen laadunvalvonta	47
6	JOHTOPÄÄTÖKSET JA JATKOTUTKIMUS.....	55
6.1	Johtopäätökset ja pohdintaa	55
6.1.1	Tilintarkastuksen laatu	55
6.1.2	Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät	57
6.1.3	Tilintarkastuksen laadunvalvonta	58
6.2	Tutkimuksen arviointi	61
6.3	Jatkotutkimus	64

LÄHTEET..... 66

LYHENNELUETTELO

EU	Euroopan unioni
FRC	Financial Reporting Council
GAO	Government Accountability Office
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IESBA	International Ethics Standard Board of Accountants
ISA	International Standards of Auditing
ISQC	International Standards of Quality Control
PRH	Patentti- ja rekisterihallitus
TILA	Tilintarkastuslautakunta
TTL	Tilintarkastuslaki

TAULUKOT

Taulukko 1 Yhteenveto tilintarkastuksen laadusta	43
Taulukko 2 Yhteenveto tilintarkastuksen laatuun vaikuttavista tekijöistä.....	46
Taulukko 3 Yhteenveto tilintarkastuksen laadunvalvonnasta	53

1 JOHDANTO

1.1 Aiheenvalinta

Vuodesta toiseen tilintarkastuksen laatu on ollut tutkimuksen kohteena suosittu ja sitä on tutkimuksissa käsitelty lukemattomista eri näkökulmista. Laadunvalvonnan tutkimukseen lisää mielenkiintoa loivat 2000-luvun alun kirjanpitoskandaalit (Enron, Tyco International ja WorldCom), jotka johtivat Yhdysvalloissa niin sanottuun Sarbanes-Oxley -lakiin, jonka mukaan tilintarkastuksen ulkoinen laadunvalvonta toteutetaan entisen vertaisarvioinnin sijaan alan ulkopuolisen tahon toimesta (Lennox & Pittman 2010). Tämän jälkeen laadunvalvontaa ovat tutkineet muun muassa Hilary ja Lennox (2005), Casterella, Jensen ja Knechel (2009) sekä Lennox ja Pittman (2010). Suomessa samankaltainen lakimuutos astui voimaan vuonna 2016 alussa ja tutkimusta tästä laadunvalvonnan kehityksestä on vain vähänlaisesti (muun muassa Ahvonen 2018).

Perinteisessä tilintarkastuksen laadun tutkimuksessa perspektiiviksi on usein valikoitunut tilintarkastusyhteisön koon vaikutus laatuun (mm. DeAngelo 1981; Palmrose 1988; Lennox 1999; Choi, Kim, Kim & Zang 2010; Francis & Yu 2009). Pääsääntöisesti tutkimuksissa ollaan keskitytty lisäämään ymmärrystä tilintarkastuksen laadusta joko Big 4 -yhtiöiden näkökulmasta tai vertaillen Big 4 yhtiöitä ja ei-Big 4 -yhteisöitä keskenään, minkä seurauksena kansallisten pienten ja keskisuurtenyhtiöiden tutkimus on jäänyt vähäisemmälle (Sundgren & Svanström 2013). Tutkimuksissaan pk-tilintarkastusyhteisöjä ja niiden laatua ovat käsitelleet muun muassa Sundgren ja Svanström (2013) ja Niemi (2004). Kaiken kaikkineen tutkimusta on kuitenkin tehty pk-sektorin näkökulmasta vähäisesti, minkä vuoksi tämän tutkielman avulla voidaan rikastuttaa tutkimuskenttää siten, että valitun perspektiivin vuoksi kyetään laajentamaan ymmärrystä myös vähemmän tutkitusta kulmasta.

Tilintarkastuksen lainsäädäntö on kokenut viime vuosina suuria muutoksia ja näistä yksi merkittävimmistä on se, että Patentti- ja rekisterihallitus (PRH) veloitettiin vastaamaan tilintarkastuksen ulkoisen

laadunvalvonnan toteutuksesta vuodesta 2016 alkaen (TTL 1141/2015, 7:1). Koska tilintarkastuslain muutos laadunvalvonnan suhteen tapahtui vain reilut kaksi vuotta sitten, voidaan aihetta pitää ajankohtaisena ja sen vuoksi tämän tutkielman tekoa relevanttina. Ahvonen (2018) keskittyi pro gradu -tutkielmassaan selvittämään pienissä tilintarkastusyhteisöissä toimivien tilintarkastajien suhtautumista laadunvalvontastandardeihin ja laadunvalvontaan sekä keinoihin laadun ylläpitämiseksi, mutta hän sivusi myös näkemyksiä laadunvalvonnan muutoksesta. Kuitenkin tämän lisäksi muita aiheeseen liittyviä tutkimuksia on Suomessa tehty niukalti, osittain oletettavasti siksi, että muutos tapahtui vasta äskettäin. Muutoksen ajankohtaisuus ja tutkimuksen puute tukevat aihevalintaa sekä osoittavat sen, että on merkityksellistä lisätä ymmärrystä tästä ilmiöstä. Tässä tutkielmassa keinoksi ymmärryksen lisäämiselle on valittu pk-tilintarkastusyhteisöissä työskentelevien tilintarkastajien näkemysten ja mielikuvien kartoittaminen.

Aiheen ajankohtaisuuden lisäksi tämän tutkielman tekoa voidaan perustella sillä, että tässä hetkessä ulkoisen laadunvalvonnan muutos on herättänyt paljon mielenkiintoa ja näkemyksiä alan sisällä. Tutkielman haastattelujen myötä selvisi, että nykyinen laadunvalvonnan tapa herättää voimakkaita tunteita tilintarkastajissa ja yleistä suhtautumista voisi kuvailla jopa hyvin negatiiviseksi. Koska ulkoinen laadunvalvonta ilmiönä on tällä hetkellä mitä ilmeisimmin tilintarkastusalan sisällä keskustelua herättävä, lisää se tutkielman teon mielekkyyttä ja olennaisuutta.

Koska tämä tutkielma toteutetaan näinkin pian ulkoisen laadunvalvonnan muutoksen realisoitumisen jälkeen, on mahdollista, että saatujen tulosten avulla voidaan jopa vaikuttaa laadunvalvonnan toteutukseen tulevaisuudessa joiltain osin, esimerkiksi kommunikaatiota kehittämällä. Kuten haastatteluista käy ilmi tilintarkastajat kokevat, että muutosta ikään kuin vasta implementoidaan osaksi laadunvalvonnan kokonaisuutta, minkä seurauksena mahdollisuus siihen vaikuttamiseen on oletettavasti realistisempaa kuin tilanteessa, jossa käytänteet ja periaatteet ovat jo vakiintunut osa järjestelmää. Voidaan nähdä, että tämän tutkielman relevanttisuutta lisää se, että laajentuneen ymmärryksen myötä myös valvovan tahon on mahdollista kehittää toimintaansa saatujen tulosten pohjalta.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelmat

Tämän tutkielman tarkoituksena on selvittää, kuinka pienissä ja keskisuurissa tilintarkastusyhteisöissä toimivat auktorisoidut tilintarkastajat kokevat tämänhetkisen laadun konseptin, erityisesti valvonnan kannalta. Koska sekä sisäinen että ulkoinen valvonta perustuvat muun muassa lainsäädäntöön ja standardeihin, tutkielman teoriaosuudessa korostuu lainsäädännölliset tekijät sekä alan muu ohjeistus. Tutkielmassa päätutkimusongelmaa lähestytään laadun lisäksi kahden eri alateeman mukaisesti ja näistä on muodostettu omat alakysymyksensä. Ilmiötä tarkentavat teemat ovat laatuun vaikuttavat tekijät sekä laadunvalvonta.

Tutkimuksen pääkysymys syventyy tilintarkastuksen laadun käsitteeseen. Aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa tilintarkastuksen laadun on määritelty olevan kompleksinen käsite, eikä sille ole sen vuoksi vakiintunut vain yhtä määritelmää (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shfchik & Velury 2013). Tämän vuoksi on päätutkimusongelman selvittämiseksi olennaista ymmärtää, mitä tutkimuskohteena olevat tilintarkastajat kokeva tilintarkastuksen laadun olevan. Päätutkimusongelma määritellään seuraavasti:

Mitä tilintarkastuksen laatu on pk-tilintarkastusyhteisöissä työskentelevien auktorisotujen tilintarkastajien mielestä?

Tutkielman ensimmäisen alakysymyksen tarkoituksena on laajentaa käsitystä siitä, miten tilintarkastajat näkevät laadun. Tässä kiinnostuksen kohteena on laatuun vaikuttavat tekijät. Tilintarkastuksen laadun tutkimuksessa tätä näkökulmaa ovat käyttäneet muun muassa Francis (2004), Niemi (2004) ja Sundgren ja Svanström (2013). Tutkielman ensimmäinen alakysymys on seuraava:

Mitkä tekijät vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun pk-tilintarkastusyhteisöissä työskentelevien auktorisoitujen tilintarkastajien näkökulmasta?

Toinen tutkielman alakysymyksistä lähestyy tutkimusongelmaa laadunvalvonnan kautta. Sen avulla pyritään selvittämään tilintarkastajien asenteita ulkoista laadunvalvontaa kohtaan. Laadunvalvonnan suhdetta tilintarkastuksen laatuun ovat viime aikoina tutkineet muun muassa Hilary ja Lennox (2005) sekä Lennox ja Pittman (2009). Suomessa ulkoista laadunvalvontaa on tutkinut pro gradu -tutkielmassaan Ahvonen (2018), joka kartoitti tilintarkastajien suhtautumista nykyisen tilintarkastuslain mukaiseen ulkoisen laadunvalvonnan käytännön toteutukseen. Ahvonen (2018) havaitsi tilintarkastajien pitävän laaduntarkastusta liian byrokraattisena, mutta kuitenkin hyödyllisenä tekijänä tilintarkastuksen korkean laadun ylläpitämiseksi. Toinen alakysymys konkretisoituu seuraavaan muotoon:

Millaisena pk-tilintarkastusyhteisöissä toimivat auktorisoidut tilintarkastajat kokevat ulkoisen laadunvalvonnan eli niin sanotun laaduntarkastuksen?

1.3 Rajaukset

Metsämuurosen (2011, 38) mukaan hyvässä tutkimuksessa on olennaista, että tutkimuskysymys on yksilöity ja tarkasti määritelty. Hyvin rajatun tutkimusongelman ja tämän avulla muodostetun tutkimuskysymyksen myötä saadaan vastauksia, jotka voivat kuvailla, selittää tai jopa korvata aiempaa tietoa ja täten rikastuttaa tutkimuskenttää (Metsämuuronen 2011, 38-39). Tämän vuoksi tutkimuksen rajaaminen on tärkeää. Tässä tutkielmassa rajaukset on

tehty tutkimuskohteen, tutkimuksen maantieteellisen sijainnin sekä ajallisen soveltamisen mukaan.

Tilintarkastuksen laatu voidaan ymmärtää monella eri tavalla ja tähän vaikuttaa muun muassa se, mistä perspektiivistä käsitettä lähestytään. Esimerkiksi Knechel ym. (2013) mukaan tilintarkastuksen laadun käsite on riippuvainen siitä, minkä sidosryhmän näkökulmaa käytetään. Tässä pro gradu -tutkielmassa tutkimusongelman kannalta olennaista käsitettä, tilintarkastuksen laatua, lähestyvään nimenomaisesti tilintarkastajien näkökulmasta. Tämän seurauksena tulee havaita, että tutkielmasta rajautuu pois muiden sidosryhmien näkökulmat, jotka saattavat poiketa tilintarkastajien näkemyksistä.

Tilintarkastusala on yksinkertaistaen jakautunut markkinoiltaan kahteen merkittävästi toisistaan poikkeavaan ryhmään; Big 4 -yhteisöihin ja muihin suuriin monikansallisiin toimijoihin sekä kansallisesti toimiviin kokoluokaltaan pieniin ja keskisuuriin tilintarkastusyhteisöihin. Koska nykyinen tilintarkastuksen tutkimus keskittyy pääsääntöisesti tutkimaan suuria kansainvälisiä toimijoita, on tässä tutkielmassa otettu tutkimuksen kohteeksi pk-tilintarkastusyhteisöt ja niissä toimivat tilintarkastajat. Tämän seurauksena tutkielmasta rajautuvat pois Big 4 -yhteisöissä sekä muissa kansainvälisissä suuryhtiöissä toimivat tilintarkastajat. Rajauksesta johtuen tutkielmasta saadut tulokset eivät välttämättä ole hyödynnettävissä kokoluokaltaan suurempiin toimijoihin.

Tutkielma toteutetaan Suomessa, mikä lisää luonnollisen maantieteellisen rajauksen. Markkinat sekä esimerkiksi lainsäädäntö vaihtelevat eri valtioiden sekä maanosien välillä, mikä lisää maantieteellisen rajauksen merkittävyyttä. Toki esimerkiksi Pohjoismaissa edellä mainitut tekijät vastaavat suurilta osin toisiaan, mutta myös eroja löytyy (Lahti 2006). Tämän seurauksena tulee huomata, että tässä tutkielmassa saadut tulokset eivät sellaisenaan ole hyödynnettävissä muualla kuin Suomessa.

Koska tutkielma on toteutettu tämänhetkisten olosuhteiden vallitessa, voidaan nähdä, että siihen sisältyy myös ajallinen rajaus. Tämä on olennaista muun muassa sen vuoksi, että esimerkiksi lainsäädäntö voi muuttua suhteellisen nopeastikin, mikä vaikuttaa välittömästi tutkittavaan ilmiöön. Vielä on mahdotonta sanoa, että onko esimerkiksi kaavaillulla tilintarkastusrajojen muutoksella vaikutusta tilintarkastuksen laatuun tai sen valvontaan. Tämän vuoksi on relevanttia huomauttaa, että tutkielman tuloksien hyödyntäminen rajautuu tällä hetkellä voimassaoleviin olosuhteisiin, eikä niitä voida välttämättä hyödyntää tulevaisuudessa esimerkiksi lainsäädännön muututtua.

1.4 Metodologia

Tutkimusmenetelmältään tämä pro gradu -tutkielma on kvalitatiivinen. Metsämuuronen esittelee kirjassaan Syrjälän (1994, 12-13) näkemyksen siitä,

että kvalitatiivinen tutkimus soveltuu erityisesti silloin, kun halutaan saada tarkempaa tietoa yksittäisistä luonnollisista tapahtumista, joita ei voida järjestää kokeeksi, halutaan tutkia yksittäisiä syy-seuraus-suhteita tai saada tutkimustietoa yksittäisissä tapahtumissa mukana olleista toimijoista ja niiden merkitysrakenteista. Kvalitatiivinen tutkimus on siis parhaiten hyödynnettävissä yksittäisiin tilanteisiin eikä niinkään niiden yleisluontoiseen jakaantumiseen. (Metsämuuronen 2011, 221). Edellä mainitun jaottelun mukaisesti kvalitatiivinen tutkimus on looginen valinta ja sen käyttö perusteltua, koska tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää yksittäisen alan (tilintarkastusalan) toimijoiden (auktorisoitujen tilintarkastajien) kokemuksia tukittavasta ilmiöstä.

Powerin ja Gendronin (2015) mukaan tilintarkastuksen tutkimuksessa kvalitatiivinen menetelmä ei ole perinteisesti saanut niin suurta suosiota osakseen kuin kvantitatiivinen tutkimusmenetelmä, mutta viime aikoina näiden menetelmien välinen jakautumisero on tasoittunut. Vaikka tilintarkastuksen laadun tutkimus onkin tavanomaisesti liitetty kvantitatiivisiin menetelmiin, on olennaista havaita, että tutkimuksen painopisteestä riippuen kvalitatiiviset menetelmät voivat olla huomattavasti soveltuvampia. On sanottu, että kvalitatiivinen menetelmä soveltuu tutkimuksen pohjaksi silloin, kun on tarkoituksena kuvailla tai ymmärtää ihmisen toimintaa tai asenteita arkipäiväisissä tilanteissa eikä niinkään kokeenomaisesti. (Power & Gendron 2015) Myös tämä ajatusmalli osoittaa, että kvalitatiivinen menetelmä on johdonmukainen valinta tässä tutkielmassa.

Kuten Tuomi ja Sarajärvi (2018) esittävät, kvalitatiivista tutkimusta voidaan kuvailla ymmärtäväksi. Heidän mukaansa tutkimuksessa tämä välittyy siten, että tutkija eläytyy tutkimuskohteen henkiseen ilmapiiriin, ajatuksiin, tunteisiin sekä motiiveihin ja sitä kautta pyrkii ymmärtämään tutkittavaa ilmiötä. Tuomen ja Sarajärven (2018) käsitystä mukaillen voidaan tätä tutkielmaa kuvailla menetelmältään ymmärtäväksi, koska tavoitteena on pyrkiä saamaan syvällisempi käsitys siitä, kuinka pk-tilintarkastusyhteisöissä työskentelevät tilintarkastajat kokevat nykyiset laadun ja laadunvalvonnan konseptit ja jotta tämä tavoite saavutetaan, on tarkoituksenmukaista eläytyä tutkimuskohteen tilaan.

Kvalitatiiviseen tutkimukseen liitetään usein aineistonkeruutavaksi haastattelu. Haastattelun periaatteena on, että esittämällä kysymyksiä tutkimuskohteelle tai muulle tiedonantajalle, saadaan vastauksia, jotka koskevat esimerkiksi sitä, miksi ihminen toimii tavallaan ja mitä hän ajattelee. Haastattelua voidaan pitää hyvinkin joustavana aineistonkeruumuotona, koska se mahdollistaa vapaamman kommunikoinnin tutkijan ja tiedonantajan välillä, esimerkiksi siten, että kysymyksiä voidaan selventää tai toistaa. (Tuomi & Sarajärvi 2018) Myös Hirsjärvi ja Hurme (2008, 35) kuvailevat haastattelua mukautuvaksi aineistonkeruutavaksi, koska sen avulla haastattelijan on helpompaa tulkita kysymyksiä ja se sallii täsmennysten esittämisen. Tämän lisäksi haastattelun joustavuudesta kertoo se, että kysymykset on mahdollista esittää halutussa järjestyksessä ja tätä järjestystä voidaan muokata eri

haastattelujen välillä. Myös haastattelijan mahdollisuus havainnoida tiedonantajan toimintaa tai puhetta koetaan positiivisena. Sen seurauksena on mahdollista kiinnittää huomiota esimerkiksi haastateltavan tapaan puhua tai muuhun sanattomaan viestintään, jonka havainnointi esimerkiksi kyselyn avulla on mahdotonta. Lisäksi haastattelun hyvänä puolena pidetään sitä, että tiedonantajiksi voidaan valikoida henkilöitä, jotka sopivat kohteiksi ja koska haastattelut sovitaan ja toteutetaan henkilökohtaisesti, voidaan varmistua tiedonantajan henkilöllisyydestä, mikä taas esimerkiksi kyselytutkimuksessa ei ole niin itsestään selvää. (Tuomi & Sarajärvi 2018)

Hirsjärven ja Hurmeen (2008, 35) mukaan haastattelun eduksi voidaan lukea, että sen avulla haastattelun kohteena oleva ihminen toimii tutkimuksessa aktiivisena subjektina, jolla on mahdollisuus tuoda esille itseään koskevia asioita ja täten luoda merkityksiä. Tämän lisäksi positiiviseksi nähdään, että haastattelun avulla tiedonantajan tuomat ajatukset voidaan linkittää osaksi laajempaa konseptia. Tämän lisäksi haastattelu mahdollistaa muun muassa vastausten selventämisen sekä saatujen tietojen syventämisen haastattelutilanteessa. Tuomen ja Sarajärven (2018) mukaisesti myös Hirsjärvi ja Hurme mainitsevat haastattelujen negatiivisiksi puoliksi kustannukset ja aikaa vievyyden, mutta myös sen, että haastateltavien valinta tulisi osata tehdä oikeaoppisesti, jotta tiedonantajiksi saataisiin tarpeeksi aiheesta tietäviä ja kokemuksia omaavia yksilöitä. Lisäksi haittapuoliksi nostetaan ongelmallisuus, joka liittyy siihen, että haastattelulle ei ole juurikaan kehitetty analysoinnin, tulkinnan ja raportoinnin valmiita malleja. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 35)

Haastattelutavat voidaan jakaa kolmeen eri kategoriaan strukturoinnin asteen mukaisesti. Tämän jaottelun mukaan tapoja ovat lomakehaastattelu, teemahaastattelu ja syvähaastattelu. Lomakehaastattelu eli kyselylomake on mainituista aineistonkeruutavoista voimakkaimmin strukturoitu. Siinä kysymykset on pyritty muodostamaan siten, että ne ovat merkityksellisiä tutkimusongelmaan nähden, eikä niiden tulisi sisältää mitään epärelevanttia. Lomakehaastattelun tehtävänä on saada vastaukset kysymyksiin ennalta määrätyistä vaihtoehdoista, ennalta määrätyssä järjestyksessä. Teemahaastattelu eli puolistrukturoitu haastattelu koostuu haastattelurungosta, joka käsittää ennalta määrätyt teemat sekä niihin liittyvät tarkentavat kysymykset. Kuitenkin tässä tiedonkeruutavassa haastattelijan on mahdollista esittää syventäviä lisäkysymyksiä vastausten mukaan. Tämä mahdollistaa sen, että teemasta voi selvittää jotain ennalta-arvaamatonta. Lisäksi on täysin mahdollista esittää eri kysymyksiä eri tiedonantajille. Teemahaastattelussa keskustelun tulisi kuitenkin keskittyä ennalta määrättyihin teemoihin, toisin kuin syvähaastattelussa, jossa pyrkimyksenä on saada mahdollisimman syväluotaava kuva tutkittavasta ilmiöstä. Toki myös syvähaastattelussa, toisin sanoen strukturoimattomassa tai avoimessa haastattelussa, on tarkoituksenomaista pysyä tutkimusongelman ympärillä, mutta samanaikaisesti haastattelijan tulisi taata tiedonantajalle mahdollisuus vastata vapaasti. Strukturoinnin asteen lisäksi teemahaastattelun ja avoimen haastattelun erottavat toisistaan perusoletus, että teemahaastattelussa

haastateltavat ymmärtävät aihealueen esitetyllä tavalla ja samoin kuin tutkija, kun taas syvähaastattelussa olennaista on, että haastateltavien annetaan käsitellä aihetta oman ymmärryksensä mukaisesti. (Tuomi & Sarajarvi 2018)

Tässä tutkielmassa päämääränä on pyrkiä ymmärtämään, miten tilintarkastajat suhtautuvat tilintarkastuksen laadun konseptiin ja millaisena he sen sekä tilintarkastuksen laadunvalvonnan näkevät. Jotta ilmiöstä saadaan muodostettua laaja kokonaiskuva, on olennaista antaa haastateltaville haastattelutilanteen puitteissa mahdollisuus kertoa omin sanoin oma näkemyksensä ja haastattelijalle mahdollisuus esittää täsmentäviä kysymyksiä. Tutkielma syventyy laadun ympärillä oleviin teemoihin, kuten lainsäädännön vaikutukseen, eikä niinkään johonkin yhteen yksittäiseen tekijään. Näiden seikkojen vuoksi aineistonkeruutavaksi on valikoitunut teemahaastattelu.

Hirsjärvi ja Hurme (2008, 47) esittävät kirjassaan, että teemahaastatteluun liittyy muutamia erityispiirteitä. Heidän mukaansa tällaisen haastattelumuodon lähtökohtana on, että haastateltavat ovat kokeneet tietyn tilanteen. Tässä pro gradu -tutkielmassa tämä voidaan nähdä siten, että kaikki haastateltavat työskentelevät tilintarkastajina pk-tilintarkastusyhteisöissä tai omaavat pitkän työkokemuksen tällaisesta ja joutuvat työssään noudattamaan tiettyjä laatuun liittyviä lainalaisuuksia. Tämän lisäksi haastattelijan tulee olla perehtynyt tutkittavan ilmiön rakenteisiin ja ominaisuuksiin ja häneen tulee olla muodostanut jokin kokonaiskuva aiheesta. Tämä kohta on perustellusti käyty läpi tutkielman teoreettisen viitekehyksen puitteissa, jossa käsitellään tilintarkastuksen laadun konseptia. Seuraava teemahaastattelun ominaispiirre on, että edellä mainitun aiheeseen perehtymisen ja analysoinnin pohjalta muodostetaan ilmiötä koskeva, tiettyihin teemoihin keskittyvä haastattelurunko. Edellä mainittujen erityispiirteiden lisäksi on olennaista, että haastattelija ohjaa haastattelua ennalta määrättyjen teemojen mukaisesti ja rohkaisee haastateltavaa keskittymään hänen subjektiivisiin kokemuksiin ilmiöstä (Hirsjärvi & Hurme 2008, 47). Tätä erityispiirrettä on kuvattu tutkielman empiirisessä osuudessa.

Tutkielmassa on haastateltu kuutta auktorisoitua tilintarkastajaa, jotka joko parhaillaan työskentelevät pk-tilintarkastusyhteisöissä tai omaavat muuten pitkän kokemuksen tällaisista. Haastattelun teemat ovat keskittyneet tilintarkastuksen laadun konseptiin ja sen määritelmään, siihen vaikuttavien tekijöiden ja valvonnan näkökulmasta. Haastattelujen käytännöntoteutus esitellään tarkemmin tutkielman empiirisessä osuudessa. Haastattelujen lisäksi tutkielman aineistona toimii PRH:n vuosiraportti, joka koskee vuonna 2017 suoritettuja laaduntarkastuksia. Tämän lisäaineiston käyttöä voidaan perustella sillä, että se laajentaa tutkimuksen näkökulmaa.

Laadullisen aineiston analyysimenetelmissä olennaista on, että käsiteltävää aineistoa tulee rajata kiinnostuksen mukaisesti, kaikkea ei yksinkertaisesti voi sisällyttää analyysiin. Kiinnostuksen kohteiksi nostettujen seikkojen tulee olla kytköksissä tutkimuksen tarkoitukseen sekä tutkimusongelmaan. Varsinainen analyysi voidaan tehdä luokittelujen, teemoittelun tai tyypittelyn mukaisesti. Luokittelussa aineistosta määritellään

luokkia ja niiden esiintymismääriä voidaan laskea. Teemoittelun pääajatus vastaa osittain luokittelua, sillä erotuksella, että siinä olennaista on, että aineistosta pyritään löytämään näkemyksiä, jotka kuvaavat rajattua teemaa. Tyypittelyn periaatteena on yhdistellä omiksi joukoikseen näkemyksiä, jotka koskevat saamaa teemaa. Laadullisen analyysin lopputulemana voidaan löytää esimerkiksi jokin tyypillinen toiminnan logiikka.

Eräs laadullisen aineiston perusanalysointimenetelmistä on sisällönanalyysi, jota voidaan käyttää perustellusti kaikessa kvalitatiivisessa tutkimuksessa. Sisällönanalyysin laajamittainen käyttö perustuu osittain siihen, että sitä ei ohjaa jokin tietty teoria tai epistemologia, mutta kuitenkin siihen voidaan soveltaa hyvinkin monipuolisesti erilaisia teorioita tai epistemologioita. Kyseisen analyysikeinon pääperiaatteena on, että tutkimusaineisto saadaan tiivistettyä kompaktimpaan sekä yleisempään muotoon. Sisällönanalyysiin kuuluu olennaisesti aineiston kuvaaminen sanallisesti eikä kvantitatiivisin keinoin ja sen tavoitteena on selkeyttää käsitystä kuvatussta ilmiöstä. Analysoinnin perustana on tutkijan kyky päätellä loogisesti ja tulkita aineistoa. Sisällönanalyysin avulla aineisto hajoitetaan aluksi pienemmiksi osiksi ja tämän jälkeen kootaan uudestaan loogiseksi kokonaisuudeksi. (Tuomi & Sarajärvi 2018)

Tässä tutkielmassa sisällönanalyysi on valittu aineiston analysointitavaksi, koska haastattelujen avulla kerätty aineisto on hyvin laaja ja jotta aineistosta voidaan tehdä tutkimusongelmaan vastaavia tulkintoja, tulee se kyetä jäsentelemään loogiseksi sekä tiiviimmiksi kokonaisuudeksi. Käytännössä analyysi suoritetaan teemoittelun avulla, koska siten aineistosta saadaan yhdisteltyä merkityskokonaisuuksia omiksi teemoikseen ja täten niiden analysoiminen sekä johtopäätösten tekeminen yksinkertaistuu. Sisällönanalyysiä on hyödynnetty sekä haastatteluaineiston että vuosiraportin analysoinnissa.

1.5 Kuvaus ja rakenne

Tutkielma rakentuu siten, että seuraavassa osiossa luodaan kirjallisuuskatsauksenomaisesti pohjaa teoreettiselle viitekehykselle. Ensiksi perehdytään syvällisemmin tilintarkastukseen ja tilintarkastusalaan sekä niihin liittyviin erityispiirteisiin. Tämän jälkeen käsitellään tilintarkastuksen laadun viitekehystä erityisesti aiemman tutkimuskirjallisuuden näkökulmasta. Sen jälkeen luodaan pohjaa tilintarkastuksen laadun käsitteelle. Varsinaisesti viimeinen tilintarkastuksen laadun teoriaa käsittelevä osuus käsittelee laadunvalvonnan perustaa aiemman tutkimuksen kautta.

Tutkielman seuraava osuus käsittelee tilintarkastuksen laadun sääntelyä ja valvontaa Suomessa. Tässä perehdytään erityisesti tilintarkastuslakiin, EU-direktiiveihin sekä kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin. Tämän osuuden tarkoituksena on havainnollistaa, kuinka tilintarkastusala säädelään eri

tahojen toimesta ja minkälaisia vaatimuksia tämä luo sisäisille ja ulkoisille laadunvalvontajärjestelmille.

Tämän tutkielman empiirinen osuus koostuu tutkimuksen teemahaastattelun sekä lisäaineistona toimivan PRH:n vuosiraportin kuvauksesta sekä sisällönanalyysin toteuttamisesta. PRH:n vuosiraporissa tilintarkastusvalvonta esittelee muun muassa koosteen merkittävimmistä havainnoista, joita laaduntarkastuksissa on havaittu edellisvuonna, eli tässä tapauksessa vuonna 2017. Lisäksi vuosiraportissa esitellään laaduntarkastusten yleisiä piirteitä, kuten sen tavoitteita sekä sitä, kuinka tulokset ovat jakautuneet.

Tutkielman empiirisessä osiossa perehdytään kuitenkin erityisesti tutkielman pääaineistoon eli tehtyihin haastatteluihin sekä niiden analysointiin. Tulokset-osiossa syvennytään tutkimusongelmien kannalta merkittäviin löydöksiin ja huomioihin, joita aineistosta on tehty. Tutkielman viimeisessä osiossa käsitellään sitä, millaisia johtopäätöksiä tuloksista voidaan vetää, arvioidaan muun muassa tutkielman luotettavuutta sekä esitetään ehdotuksia mahdolliselle jatkotutkimukselle.

2 TILINTARKASTUKSEN LAADUN TUTKIMUS

2.1 Tilintarkastuksen ja tilintarkastusalan yleispiirteet

Tilintarkastuksen tarpeellisuutta asiakasyhteisön näkökulmasta pyritään selittämään usein Jensenin ja Mecklingin vuonna 1976 kehittämän agenttiteorian avulla (Watkins, Hillison & Morecroft 2004). Tämä teoria pohjautuu ajatukseen siitä, että päämies (yhtiön omistajataho tai vaihtoehtoisesti hallitus) palkkaa agentin (toimitusjohtajan) johtamaan yhtiötä. Agenttiteorian mukaisesti kuitenkin yksilö toimii opportunistisesti, minkä vuoksi päämiehen on perusteltua olettaa agentin toimivan omaa etuaan tavoitellen tehtävässään, jopa yhtiön ja tätä kautta päämiehen edun vastaisesti (Jensen & Meckling 1976). Tilintarkastuksen myötä tämä ristiriitaisuus vähenee, koska tilintarkastuksen tehtävänä on objektiivisesti hankitun evidenssin avulla varmistua siitä, että taloudelliset toimet ja tapahtumat vastaavat määrättyjä kriteerejä (American Accounting Association 1971). Näin ollen päämies voi varmistua agentin toiminnan lainmukaisuudesta. Lisäksi hallinnontarkastus tilintarkastuksen osatekijänä vähentäne agentin opportunistista toimintaa. Päämies-agentti-suhteen voidaan nähdä muodostuvan myös tilintarkastajan ja toimeksiantajana toimivan yhteisön ylimmän päättävän elimen, eli esimerkiksi osakeyhtiön hallituksen, välille (Halonen & Steiner, 2009 16). Tilintarkastajan omaa etuaan tavoittelevaa toimintaa on pyritty kuitenkin rajaamaan muun muassa lainsäädännöllä (esim. tilintarkastuslaki 1141/2015, 4:4) ja näin ollen poistamaan agenttiristiriitojen uhkaa.

Tutkimuksen kannalta mielenkiintoisen tilintarkastusala tekee sen jakautuminen suuriin kansainvälisiin toimijoihin, niin sanottuihin Big 4 -tilintarkastusyhtiöihin, sekä pienempiin yleisesti kansallisiin toimijoihin (Francis 2011). Big 4 -yhtiöihin luetaan Deloitte, PwC, KPMG ja EY. Näiden lisäksi alan kansainvälisinä suurtekijöinä toimivat muun muassa BDO, Grant Thornton, Moore Stephens ja Nexia.

Markkinoiden jakautumista käsiteltäessä voidaan tilintarkastusyhteisön kokoa mitata useammallakin eri tavalla. Esimerkiksi Sundgren ja Svanström

(2013) käyttävät tutkimuksessaan, joka kartoittaa tilintarkastusyhteisön koon ja laadun yhteyttä, koon mittarina liikevaihtoa sekä tilintarkastusyhteisössä toimivien tilintarkastajien määrää. Näiden lisäksi tilintarkastusyhteisön kokoa voivat määrittää myös muun muassa asiakkaiden (DeAngelo 1981; Choi ym. 2010) tai sivukonttoreiden määrä (Deis & Giroux 1996).

Suomessa tilintarkastusala jakautui vuonna 2015 siten, että Big 4 -yhtiöissä työskenteli 32,2% kaikista auktorisoiduista tilintarkastajista (pois lukien silloiset JHTT-tarkastajat) ja jopa 54,9% tilintarkastusyhteisön alaisuudessa toimivista tarkastajista (PRH 2016). Vastaavasti Ruotsissa noin 58% auktorisoiduista ja noin 40% kaikista hyväksytyistä tilintarkastajista työskenteli Big 4 -yhtiöissä (Sundgren & Svanström 2013). Sekä Suomen että Ruotsin markkinoilla toimii lisäksi myös suuri määrä yksittäisiä tilintarkastajia, jotka eivät työskentele tilintarkastusyhteisön alaisuudessa (PRH 2016; Sundgren & Svanström 2013).

Suomessa, kuten myös kansainvälisesti, tilintarkastus on alana voimakkaasti säädelty. EU:n jäsenvaltioissa tilintarkastusdirektiivi ja -asetus muodostavat pohjan kansallisille laeille, jotka määrittävät tarkemmin toimialan sääntelyä. EU:n säädösten ja ohjeistuksien lisäksi, yli valtioiden rajojen, tilintarkastusalaan vaikuttavat myös kansainväliset tilintarkastusstandardit. Näiden taustalla toimivat kansainvälinen tilintarkastusliitto, IFAC (International Federation of Accountants), ja sen kanssa sidoksissa toimiva IAASB-komitea (International Auditing and Assurance Standards Board). Edellä mainitut toimielimet tuottavat ISA- (International Standards of Auditing) ja ISQC -standardit (International Standards of Quality Control), joita alalla pyritään noudattamaan globaalisti. Lisäksi tilintarkastusalan toimintaan vaikuttavat myös muun muassa ammattieettiset periaatteet sekä IESBA:n (International Ethics Standard Board of Accountants) eettiset säännöt, tuomioistuinten päätökset, keskeisten ammattijärjestöjen ohjeistukset sekä alalla vallitseva hyvä tilintarkastustapa. (Suomen Tilintarkastajat ry 2018)

Yhteenvetona voidaan todeta, että tilintarkastusala on voimakkaasti säädelty ja markkinat ovat jakautuneet Suomessa melko radikaalisti muutaman suuren ylikansallisen tilintarkastusyhtiön ja suuren määrän pienempiä paikallisia toimijoita kesken. Tämän vuoksi on mielenkiintoista selvittää, kuinka pk-yhteisöissä toimivat tilintarkastajat kokevat tilintarkastuksen laadun, sen vaatimukset ja valvonnan, vaikka juuri lait ja säädökset on määritelty siten, että ne koskevat kaikkia tarkastajia riippumatta yhteisön koosta, mikä voi tuoda esiin haasteita pienemmissä tilintarkastusyhteisöissä, joissa ei ole esimerkiksi tarpeeksi resursseja Big 4 -yhtiöiden tapaan kehittää ja ylläpitää standardoituja laadunvarmistusmenetelmiä (Sundgren & Svanström 2013).

2.1.1 Hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastukseen liittyy olennaisesti hyvän tilintarkastustavan käsite. Horsmanheimo ja Steiner (2017, 158) määrittelevät hyvän tilintarkastustavan olevan toimintaa ohjaava normisto, joka sisältää periaatteita ja keinoja, joiden avulla tilintarkastajan tulisi suorittaa työtehtävänsä. On esitetty, että hyvään tilintarkastustapaa liittyy olennaisena osana ammatillinen harkinta, jolla

viitataan siihen, että tilintarkastajan tulisi kyetä tulkitsemaan erilaisia tilanteitaan ja toimimaan niiden yksilöllisyyden vaatimalla tavalla. Lisäksi hyvässä tilintarkastustavassa korostuu erityinen huolellisuus työhön liittyviä toimenpiteitä tehdessä sekä objektiivisuus ja rehellisyys. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 158-161).

Hyvää tilintarkastustapaa säädellään erilaisten lähteiden kautta. Esimerkiksi Suomessa toimivien tilintarkastajien kattojärjestö, Suomen Tilintarkastajat ry esittää, että hyvään tilintarkastustapaa vaikuttaa moninainen ulkoinen sääntely, joka koostuu muun muassa laeista ja standardeista sekä muusta alan ohjeistuksesta (Suomen Tilintarkastajat ry 2018). On kuitenkin relevanttia käsittää, että pelkkä lainsäädännöllinen ohjaus ja muu virallinen normisto eivät riitä takaamaan hyvä tilintarkastustapaa käytännössä, koska ammatillinen toiminta muuttuu jatkuvasti, eikä suhteellisen hitaasti muuttuva virallinen sääntely välttämättä kykene vastaamaan muutokseen vaadittavalla nopeudella. Varsinaisen sääntelyn lisäksi hyvään tilintarkastustapaan vaikuttaakin havainnot ja huomiot siitä, kuinka huolelliset tilintarkastajat toimivat, mikä osaltaan viittaa ammatillisen harkinnan tärkeyteen. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 159-161)

2.2 Tilintarkastuksen laatu

Kuten Knechel ym. (2013) esittävät, tilintarkastuksen laadulle ei ole yhtä yleisesti hyväksyttyä määritelmää, vaan joukko erinäisiä ehdotelmia siitä ja usein määritelmää on lähestytty kuvailemalla sitä, mitä tilintarkastuksen laatu ei ole. Eräs paljon käytetty määritelmä on DeAngelon (1981) näkemys siitä, että laatua on tilintarkastajan kyky havaita rikkomus tai virheellisyys ja myös raportoida siitä. Tähän määritelmään kuuluu olennaisena osana ajatus siitä, että tilintarkastuksen laatu jakautuu kompetenssiin (kyky havaita virheet) ja objektiivisuuteen (virheiden raportointi) (DeAngelo 1981). DeAngelon (1981) määritelmän pohjalta Watkins ym. (2004) esittelevät mallin, jonka mukaan tilintarkastuksen laatu on DeAngelon (1981) näkemyksen mukaisesti tilintarkastajan kompetenssia ja riippumattomuutta, eli voimaa valvoa, mutta myös havaittua kompetenssia ja riippumattomuutta, joihin tässä mallinnuksessa viitataan termillä tilintarkastajan maine.

Laadun määritelmään vaikuttaa perspektiivi. Knechel ym. (2013) esittävät, että tilintarkastuksen laatua määriteltäessä eri sidosryhmillä voi olla hyvin erilainen näkemys, joka riippuu niiden intresseistä. Nämä sidosryhmät voidaan jakaa tilintarkastajan työn käyttäjiin (esimerkiksi sijoittajat tai yhtiön hallitus), tilintarkastajiin, lainsäätäjiin ja yhteiskuntaan (Knechel ym. 2013). Ja kuten Knechel ym. (2013) huomauttavat, on olennaista ymmärtää, että vaikka eri sidosryhmien määritelmät poikkeavat toisistaan, pitävät ne silti omalta osaltaan paikkaansa. Kuitenkin on täysin mahdollista, että yhdestä määritelmästä löytyy useamman eri sidosryhmän näkökulmia. Esimerkiksi Francis (2011) esittää, että laatua voidaan määritellä laillisesta näkökulmasta. Tämän näkemyksen

mukaan tilintarkastuksen laadusta kertoo, tapahtuuko tarkastuksessa virhe vai ei. Jos virhettä ei tapahdu, eli tarkastus suoritetaan hyvää tilintarkastustapaa ja lakeja noudattaen, laatu on saavutettu. (Francis 2011) Tähän määritelmään voidaan nähdä liittyvän jokaisen sidosryhmän näkemys. Tilintarkastusraportin käyttäjälle tämä viestii, että tarkastus on laadukas, koska tarkastuksessa ei ole tehty virhettä ja tämän vuoksi raportti on luotettava. Tilintarkastajan mukaan laatu on saavutettu, koska työ on voitu tehdä virheettömästi. Lakeja säättävän tahon mukaan työ on tehty laadukkaasti, koska lakeja ja säädöksiä on noudatettu ja sen vuoksi tarkastus on virheetön. Yhteiskunnan näkökulmasta virheetön tarkastus ohjaa markkinoita oikeansuuntaisesti ja suuremmilta talouskriiseiltä voidaan tältä osin välttyä. Vaikka edellä mainittu esimerkki on varsin yksinkertaistettu, se osoittaa vivahde-eroja määritelmän tulkinnassa.

Tilintarkastuksen laadun määritelmää voidaan lähestyä myös monella muulla tavalla kuin sidosryhmiä korostaen. Esimerkiksi Francis ja Yu (2009), Vader Bauwhede ja Willekens (2004) sekä Choi ym. (2010) esittävät, että tuloksen vääristely (earning's management) kertoo tilintarkastuksen laadun tasosta. Samansuuntaisesti Palmrose (1988) määrittelee tilintarkastuksen laadun olevan todennäköisyyttä, että tilintarkastuksen kohteena olevissa taloudellisissa raporteissa ei esiinny virheellisyttä. Svanströmin (2016) mukaan laatu tai oikeastaan sen heikkous on toimimatonta menettelyä tilintarkastajana (dysfunctional auditor behavior). Tällaista voi olla esimerkiksi tarkastusprosessien laiminlyönti. Svanströmin (2016) määritelmässä korostuu erityisesti tilintarkastajan näkökulma.

Varsinaisen akateemisen tutkimuskirjallisuuden lisäksi tilintarkastuksen laatua on määritelty myös alaa sääntelevältä tasolta. Esimerkiksi Knechel ym. (2013) esittävät tutkimuksessaan Yhdysvaltojen kongressin alaisuudessa toimivan Government Accountability Officen (GAO) näkemyksen tilintarkastuksen laadusta. Vuonna 2003 julkaistussa raportissaan GAO määrittelee tilintarkastuksen laadun tarkoittavan sitä, että vaadittuja säännöksiä noudattaen on voitu tilintarkastuksessa varmistua siitä, että tarkastettavan yhtiön kirjanpito on toteutettu säännöksiä noudattaen ja että se ei pidä sisällään olennaisia virheellisyyksiä (Knechel ym. 2013). Oman näkemyksensä tilintarkastuksen laadusta ovat tuoneet esille lisäksi myös IFAC (2009) ja sen alaisuudessa toimiva IAASB-komitea (2014), mutta esimerkiksi Suomen tilintarkastuslaissa laatua ei ole määritelty (TTL 1141/2015).

Laadun määritelmän lisäksi on olennaista tietää, kuinka sitä voidaan mitata. Toki tähän haasteensa luo se, että laatu on varsin abstrakti käsite. Esimerkiksi Deis ja Giroux (1992) pitävät tarkastukseen käytettyjä tunteja sopivana laadunmittarina silloin, kun mitään suoraa mittaristoa ei ole käytettävissä. U.S. Treasury (2008) mukaan tilintarkastuksen laatua voidaan mitata panos- ja tuottotekijöillä. Ensiksi mainittu sisältää kokemuksen, kompetenssin ja tekniset resurssit, työmäärän sekä vaikutusvallan ja jälkimmäinen informaation liikevaihdosta, riippumattomuustekijät, oikaisu- ja tarkastustulokset (restatement and inspection results) sekä asiakkaan hyväksymisprosessin ja asiakassuhteen irtisanomisen (Francis 2011).

2.3 Laatuun vaikuttavat tekijät

Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä on pyritty määrittelemään tieteellisessä kirjallisuudessa yhtä lailla monin erin tavoin kuin itse laatuakin. Jo aiemmin tässäkin tutkielmassa esitelty DeAngelon (1981) määritelmä tilintarkastuksen laatuun vaikuttavista tekijöistä on eräs käytetyimmistä. Tämän mukaisesti laatu koostuu tilintarkastajan kompetenssista ja objektiivisuudesta. DeAngelon (1981) määritelmä on melko pelkistetty näkemys aiheesta, jonka vuoksi voi olla hyödyllistä lähestyä laatuun vaikuttavia tekijöitä myös muutamasta muusta näkökulmasta. Omat viitekehyksensä aiheesta ovat kehittäneen muun muassa Francis (2011), Iso-Britannian Financial Reporting Council (2008) sekä Knechel ym. (2013). Kyseiset mallit poikkeavat moneltakin osin toisistaan, mutta yhtenevästi niissä esitellään tilintarkastuksen laadun koostuvan tilintarkastajan ja tilintarkastusyhteisön ominaisuuksista sekä kyvyistä, tilintarkastusyhteisön ulkopuolisista tekijöistä, eli niin sanotuista taustatekijöistä sekä tilintarkastusprosesseista.

Francis (2011) esittelee artikkelissaan tilintarkastuksen laadun muodostuvan kuudesta eri tekijästä. Ensimmäinen näistä on tilintarkastuksen panos, jonka Francis (2011) jakaa kahteen osatekijään, tilintarkastusta testaaviin menetelmiin sekä työntekijöiden sitouttamiseen. Toinen osatekijä on prosessit ja tässä artikkelissa niillä tarkoitetaan toimenpiteitä, joilla hankitaan vaadittava tilintarkastusevidenssi johtopäätösten tueksi. Kolmantena osatekijänä toimivan tilintarkastusyhteisön vaikutus laatuun on ilmeinen ja Francis (2011) lähestyy tätä muun muassa siten, että yhteisöissä tehdyt linjaukset sopivista tilintarkastusprosesseista sekä esimerkiksi yhteisöjen omat laatujärjestelmät vaikuttavat siihen, kuinka laadukkaasti tarkastus on voitu tehdä. Tilintarkastusyhteisöjen sekä laadun yhteyttä on tutkittu laajasti ja eräs hyvin suosittu tutkimussuunta on tilintarkastusyhteisön tai toimipisteen koon vaikutus laatuun (muun muassa DeAgelo 1981; Golbert & Murray 1998; Lennox 1999; Francis & Yu 2009; Sundgren & Svanström 2013).

Neljäntenä laadun osatekijänä Francis (2011) esittää olevan tilintarkastusmarkkinoiden ja -toimialan vaikutuksen. Tätä Francis (2011) lähestyy siten, että esimerkiksi toimialan rakenne, erityisesti jakautuminen Big 4 -yhtiöihin ja muihin tilintarkastusyhteisöihin, vaikuttaa markkinoihin ja myös sitä kautta laatuun. Artikkelissa kuitenkin huomautetaan, että tutkimusta tästä näkökulmasta on tehty varsin vähän. Viidenneksi laatuun vaikuttavaksi tekijäksi Francis (2011) määrittelee toimialaan vaikuttavat instituutiot, joita ovat muun muassa lainsäädäntö ja kansainväliset tilintarkastusjärjestöt. Kuudes ja sitä myötä viimeinen laadun osatekijä artikkelin mukaan on tilintarkastuksen lopputuleman taloudelliset seuraukset (Francis 2011). Tämä poikkeaa muista näkemyksistä siten, että se keskittyy enemmän tilintarkastuksen laadun vaikutuksiin kuin varsinaisiin osatekijöihin. Tutkimuksissaan vaikutuksiin ovat keskittyneet muun muassa Karjalainen (2011) ja Watkins ym. (2004).

Knechel ym. (2013) esittelevät artikkelissaan Iso-Britannian Financial Reporting Councilin (FRC) vuonna 2008 julkaiseman mallin, jonka mukaan tilintarkastuksen laatu koostuu tilintarkastajan kyvyistä ja osaamisesta, tilintarkastusprosessien tehokkuudesta, tilintarkastusyhteisön kulttuurista, ulkoisista tekijöistä sekä tilintarkastusraportoinnin luotettavuudesta ja hyödyllisyydestä. Knechel ym. (2013) yhdistävät artikkelissaan edellä esitellyn Franciksen (2011) mallin sekä FRC:n (2008) näkemyksen tilintarkastuksen laadusta ja kehittävät näiden pohjalta tulokorttimaisen lähestymistavan aiheeseen.

Tulokortin (balanced scorecard, BSC) kautta Knechel ym. (2013) jakavat laadun indikaattorit neljään osaan; panoksiin, prosesseihin, lopputuloksiin ja konseptiin. Panokset Knechel ym. (2013) mukaan haarautuvat vielä pienempiin osatekijöihin, jotka suurilta osin kuvaavat yksilön ominaisuuksia tai tapaa toimia. Knechelin ym. (2013) mukaan näitä ovat motivaatio ja kannustimet, ammatillinen skeptisyys, osaaminen ja kokemus sekä tilintarkastusyhteisön vaatimukset tilintarkastajaa kohtaan. Yksilön ominaisuuksien vaikutuksista tilintarkastuksen laatuun ovat tutkimuksissaan käsitelleet muun muassa Svanström (2016), Niemi (2004) sekä Gul, Wu ja Yang (2013).

Knechel ym. (2013) esittävät ammatillisen harkinnan olevan erityisen tärkeää, koska se vaikuttaa jokaisella tilintarkastusprosessin osa-alueella merkittävästi tarkastustyön laadukkaaseen suorittamiseen. Konkreettisia laatuun vaikuttavia prosesseja ovat tilintarkastuksen tuottaminen (audit production), riskin määrittäminen, analyttiset tarkastustoimenpiteet, tilintarkastusevidenssin kerääminen ja arviointi, asiakasneuvottelu sekä laadunvalvonta. Jotta laatu säilyy tarkastuksessa, tulee kaikissa edellä mainituissa prosesseissa hyödyntää ammatillista harkintaa sekä skeptisyyttä. (Knechel ym. 2013)

Lopputuloksien näkökulmasta laadukas tilintarkastus koostuu tietyistä positiivisiksi koetuista lopputuloksista, muun muassa oikein perustein annettua varauman sisältävästä tilintarkastuskertomuksesta, ja siitä puuttuvat negatiiviset vastaavat, muun muassa oikeusriidat tilintarkastajan ja asiakkaan välillä (Knechel ym. 2013). Tilintarkastajien allekirjoittamien tilinpäätösten sekä annettujen tilintarkastuskertomusten laatu ovat tekijöitä, jotka vaikuttavat tilintarkastuksen kokonaislaatuun, jos käsittelykulma on tarkastustyön lopputulos (Knechel ym. 2013). Knechelin ym. (2013) mukaan myös tilintarkastusten lopputulosten pohjalta kehitellyt lait sekä säädökset vaikuttavat laatuun. Tällaisista esimerkitapauksena mainittakoon Sarbanes-Oxley -laki, joka kehitettiin vastaamaan vuosituhannen alkuun sijoittuneisiin suuriin kirjanpitoskandaaleihin (Enron, Tyco International ja WorldCom). Tilintarkastuksen lopputuloksen näkökulmasta tutkimuksissa on perehdytty muun muassa tuloksen vääristelyyn (Vander Bauwhede & Willekens 2004; Francis & Yu 2009; Choi ym. 2010; Caramanis & Lennox 2011).

Knechelin ym. (2013) käyttämän tulokorttimallin viimeinen osio, konsepti, viittaa siihen, että tilintarkastuksen laadun yhtenä osatekijänä on myös koko tilintarkastuksen konsepti. Konseptin näkökulmasta mielenkiinnonkohteena

ovat muun muassa osakkaiden palkitseminen (audit partner compensation), poikkeavat tilintarkastuspalkkiot, tilintarkastajan konsultointitoimista, eli niin sanotuista ei-tilintarkastuspalveluista veloittamat palkkiot (non-audit fees), pääsääntöisesti Big 4 -yhtiöiden käyttämät tilintarkastuspalkkion lisät, jotka perustuvat olettaamaan korkeammasta laadusta, tilintarkastustoimeksiannon kesto sekä markkinoilla vallalla oleva käsitys tilintarkastuksen laadusta (Knechel ym. 2013). Vaikka tulokorttinäkökulma luo uuden konseptin tilintarkastuksen laadun lähestymiseen, Knechel ym. (2013) kuitenkin muistuttavat tilintarkastuksen laadun ja siihen vaikuttavien tekijöiden arvioinnin olevan haastavaa, sekä käytännön että teorian tasolla.

Myös Duff (2004) on jaotellut tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä AUDITQUAL-mallin avulla. Tämän mukaan tilintarkastuksen laatu voidaan jakaa yhdeksään eri osa-alueeseen. Näitä ovat: maine, vakuuttavuus, muut kuin tilintarkastuspalvelut, riippumattomuus, ammattitaito, kokemus, reagoitokyky, empatia ja kyvykkyys. Duffin (2004) mukaan osatekijät voidaan vielä lisäksi jakaa kahden eri pääryhmän alle, eli niin sanottuun tekniseen osaamiseen sekä palvelun laatuun. Vakuuttavuus, riippumattomuus, ammattitaito, kyvykkyys, maine ja kokemus muodostavat ensiksi mainitun, eli teknisen osaamisen ja palvelun laatu tämän mallin mukaan koostuu reagoitokyvystä, empatiasta sekä muista kuin tilintarkastuspalveluista. (Duff 2004, 15-16)

Koska tässä Pro gradu -tutkielmassa rajausta on tehty koon mukaan ja tarkastelun kohteena ovat pk-tilintarkastusyhteisöt, on luontevaa perehtyä vielä hiukan tarkemmin juuri siihen, kuinka tilintarkastusyhteisön koko vaikuttaa laatuun. Kuten mainittua, aiheesta on tutkittu paljon ja useat tutkimukset ovat osoittaneet, että suuret, pääosin Big 4 -tilintarkastusyhteisöt, kykenevät tuottamaan korkeampaa laatua verrattuna alan pienempiin toimijoihin (DeAngelo 1981; Lennox 1999). DeAngelon (1981) mukaan yliverainen laatu selittyy sillä, että suurilla toimijoilla asiakasportfolio on kaikilla mittareilla laajempi ja epäonnistuessaan laadun tuottamisessa ne ovat vaarassa menettää pienempiä yhteisöjä enemmän. Tämä on mielenkiintoinen näkemys aiheeseen, varsinkin sen vuoksi, että artikkeli on ilmestynyt noin kaksikymmentä vuotta ennen Enron-kriisiä ja sitä seurannutta Arthur Andersenin, entisen Big 5 -tilintarkastusyhteisön, ajautumista konkurssiin. Sundgren ja Svanström (2013) sivuavat DeAngelon (1981) perustelua toteamalla, että suurissa tilintarkastusyhteisöissä laatu on korkeampaa, koska niissä ei haluta heikentää käsitystä tilintarkastusyhteisön maineesta laadukkaana toimijana. Samassa artikkelissa Sundgren ja Svanström (2013) perustelevat näkemystään myös sillä, että suurissa yhtiöissä on merkittävämpien resurssien vuoksi mahdollista toteuttaa muun muassa enemmän sisäistä koulutusta ja sitä kautta parantaa yksilöiden kykyä toimia laadukkaasti. Francis ja Yu (2009) lähestyvät asiaa henkisen pääoman kautta ja toteavat suurien tilintarkastusyhteisöjen omaavan enemmän organisaation sisäistä kokemusta, joka parantaa tarkastuksen laatua.

2.4 Laadunvalvonnan viitekehys

Tarvetta tilintarkastuksen laadunvalvontaan voidaan perustella agenttiteorian avulla. Kuten Halonen ja Steiner (2009, 16) esittävät, tilintarkastajan ja toimeksiantajan välille muodostuu agentti-päämies-suhde ja tämän mukaisesti agenttina toimivan tilintarkastajan käyttäytymistä leimaa opportunistisuus. Ulkoisen valvonnan avulla voidaan varmistua siitä, että tilintarkastaja toimii säädösten mukaisesti, jolloin agenttiristiriita heikkenee. Konkreettisesti tilintarkastuksen laadunvalvonnan tavoitteena onkin varmistua siitä, että tilintarkastaja noudattaa alalla vallalla olevia standardeja ja säädöksiä sekä, että tilintarkastuksen raportointi on olosuhteisiin nähden asianmukaista (IAASB 2016, 49). Horsmanheimon ja Steinerin (2002, 358-359) mukaan laadunvalvonnan tavoitteena on, ettei tilintarkastusvirheitä tapahdu ja toisaalta ettei jo tapahtuneita virheitä toisteta. Tähän pyritään ohjauksen ja neuvonnan avulla (Horsmanheimo & Steiner, 2002, 358-359).

Tilintarkastuksen valvontaa voidaan suorittaa tilintarkastusyhteisön sisäisesti ja ulkoisesti. Laadun sisäisestä, tilintarkastusyhteisön sisällä tapahtuvasta valvonnasta, käytetään joissain yhteyksissä nimitystä laadunvalvonta (quality control) ja ulkoisesta laadunvarmistustarkastus tai yksinkertaisemmin laaduntarkastus (quality assurance). Tässä jako tapahtuu siis sen mukaisesti, onko valvova taho tilintarkastusyhteisön sisäinen vai ulkoinen. Toinen jaottelu perustuu siihen, tapahtuuko valvonta tilintarkastusalan sisäisesti vai ulkoisesti. Ensiksi mainitusta vaihtoehdosta voidaan käyttää termiä peer review tai quality review, joille suomennos voisi olla vertaisvalvonta ja jälkimmäisestä monitoring, jota kuvaa ulkoinen kontrollointi. Kuitenkaan varsinaista vakiintunutta yhteisymmärrystä termien käytöstä ei ole. (Horsmanheimo & Steiner 2002, 358)

Maailman talous ja erityisesti sen kriisit vaikuttavat myös tilintarkastusalaan ja sitä kautta sen laadunsäätelyyn sekä -valvontaan. Esimerkiksi Yhdysvalloissa vuosituhaten alun Enron-, WorldCom- ja Tyco International -kriisien myötä kehitetty Sarbanes Oxley -laki muutti tilintarkastuksen laadunvalvontaa siten, että yli kaksikymmentä vuotta käytössä tilintarkastusalan sisäinen vertaisvalvonta (peer review) korvautui ulkoisesti ohjatulla valvonnalla vuoden 2002 lakimuutoksen jälkeen. Listattujen yhtiöiden tilintarkastuksia tekevät yhteisöt kuuluvat ulkoisesti ohjatun valvonnan piiriin, mutta tahtoessaan ne voivat myös osallistua vertaisvalvontaohjelmaan. (Lennox & Pittman 2010)

Vertaisvalvonnan syrjäyttämistä perusteltiin sillä, että se ei kyennyt takaamaan tilintarkastuksen laatua (Hilary & Lennox 2005). Yhdysvalloissa on tehty viime aikoina tutkimusta sekä alan ulkoisesti että sisäisesti ohjatuista laadunvalvontamekanismeista ja tulokset ovat olleet joiltain osin ristiriitaisia lainsäädännön kanssa. Esimerkiksi Lennox ja Pittman (2010) esittävät, että asiakkaiden näkökulmasta ulkoinen laadunvalvonta ei ole pystynyt tuottamaan yhtä informatiivista tietoa tilintarkastusyhteisöjen laadun tilasta kuin

vertaisarviointi. Toisaalta taas Casterella ym. (2009) havaitsivat vertaisarviointiin perustuvan laadunvalvonnan antavan asianmukaisen kuvan tilintarkastuksen todellisesta laadusta. Myös Hilary ja Lennox (2005) puolsivat tätä näkemystä havaitessaan, että vertaisvalvonta antaa luotettavia tuloksia laadusta.

Tehokkaasti toteutetulla valvonnalla voidaan nähdä olevan vaikutusta tilintarkastuksen laatuun. Esimerkiksi Deis ja Giroux (1992) esittävät, että tilintarkastusyhteisön on helpompi torjua paine toimia asiakkaan edun kannalta hyvän tilintarkastustavan vastaisesti, jos on tiedossa, että tilintarkastusyhteisön toiminta on ulkopuolisen tahon valvonnassa. Tämän myötä toiminta on myös laadukkaampaa DeAngelon (1981) määritelmän mukaisesti, koska ulkoinen valvonta kannustaa objektiivisuuteen. Lisäksi Deis ja Giroux (1992) esittävät, että huonosti tehdystä työstä määrätyt sanktiot toimivat pelotteena ja johtavat laadukkaampaan tilintarkastukseen.

3 TILINTARKASTUKSEN LAADUNSÄÄNTELY SUOMESSA

3.1 Yleistä laadunsäätelystä

Tässä luvussa luodaan tilintarkastuksen laadunsäätelyn ja -valvonnan viitekehys virallisten lakien sekä säädösten mukaan. Tarkastelunäkökulma keskittyy tilanteeseen Suomessa, mutta toki seuraavaksi käytävät EU-direktiivit ja kansainväliset tilintarkastusstandardit vaikuttavat tilintarkastusalan toimintaan myös muualla. Pääsääntöisesti käsittelyn kohteena ovat tilintarkastuslaki, -direktiivit ja kansainväliset tilintarkastusstandardit, mutta tilintarkastusala ohjaa myös normihierarkian alempien tasojen säännöt. Tällaisia ovat esimerkiksi IESBA:n eettiset säännöt ja ammattijärjestöjen ohjeistukset.

Kaksi laatuun, sen säätelyyn ja valvontaan olennaisesti liittyvää käsitettä on hyvä tilintarkastustapa ja ammattieettiset periaatteet. Näitä molempia sivutaan tilintarkastuslaissa (TTL 1141/2015, 4:1; TTL 1141/2015, 4:3). Ammattieettisillä periaatteilla tilintarkastuslain (TTL 1141/2015, 4:1) mukaan tarkoitetaan ammattitaitoa, rehellisyyttä, objektiivisuutta sekä ammatillista kriittisyyttä ja yleisen edun huomioon ottamista tilintarkastustehtäviä suorittaessa. Hyvää tilintarkastustapaa ei sen sijaan laissa varsinaisesti määritellä. Horsmanheimon ja Steinerin (2017, 158-159) mukaan hyvä tilintarkastustapa sisältää periaatteita sekä keinoja ja se on yhdistettävissä hyvän tavan normistoon, jonka avulla voidaan määritellä mitä tilintarkastajan velvollisuuksiin kuuluu ja onko tehtävät hoidettu asianmukaisella tavalla. Tilintarkastustehtävien laadukas suorittaminen vaatii sekä hyvän tilintarkastustavan että ammattieettisten periaatteiden noudattamista.

3.2 Tilintarkastuslaki

Suomen tilintarkastuslaki 1141/2015 määrittelee tilintarkastuksen pääraamit, mutta yleislakina se väistyy ristiriitatilanteissa suhteessa muihin lakeihin, kuten osakeyhtiö- tai asunto-osakeyhtiölakiin. Tilintarkastuksen sääntely on kokenut vuosien saatossa useamman eri uudistuksen ja tällä hetkellä voimassa oleva tilintarkastuslaki tuli voimaan 1.1.2016. Tämän lakiuudistuksen myötä tilintarkastajantutkinto muuttui nykyisenkaltaiseksi ja tilintarkastusala valvovaksi tahoksi määriteltiin Patentti- ja rekisterihallitus. Tämän jälkeen ala on kokenut yhden suuremman lainmuutoksen (622/2016), joka tuli voimaan 19.8.2016. Kyseisen uudistuksen taustalla on EU:n tilintarkastusreformi sekä siihen liittyvät velvoitteet ja tämän muutoksen myötä tilintarkastuslakia muutettiin esimerkiksi tilintarkastajan riippumattomuuden ja valvontaan liittyvien sanktioseuraamusten osalta. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 114-121) Tämän jälkeen pienempiä muutoksia on tullut voimaan muun muassa 1.1.2018 (Suomen säädöskokoelma 2017). Seuraava mahdollinen merkittävämpi tilintarkastuksen lakimuutos käsittelee hallinnon tarkastusta sekä tilintarkastusrajojen nostoa (Työ- ja elinkeinoministeriö 2018a). Viimeisimmän tiedon mukaan tilintarkastusrajojen nosto ei kuitenkaan tule tapahtumaan alkuperäisen ehdotuksen mukaisesti. Tulevaisuudessa niin sanottuihin mikroyrityksiin tullaan mahdollisesti soveltamaan vielä kehitteillä olevaa, kevennettyä tilintarkastustapaa, mutta, vastoin alkuperäistä esitystä, näillä näkymin myös ne tulevat kuulumaan tilintarkastustoimien piiriin. (Työ- ja elinkeinoministeriö 2018b)

Tilintarkastuslaissa säädellään tilintarkastuksen laatua ja suoranaisesti laadun konseptia lähestytään luvussa 7 "Ohjaus, kehittäminen ja valvonta" sekä luvussa 10 "Seuraamukset". Tilintarkastajan kykyä tehdä laadukasta työtä sivutaan luvussa 4 "Tilintarkastajaa koskevat muut säädökset" siltä osin, että tässä luvussa määritellään vaatimukset, jotka tulee täyttyä, jotta henkilö voi toimia tilintarkastajana. Kuitenkaan esimerkiksi varsinaista laadun määritelmää laista ei löydy. (TTL 1141/2015) Koska luvut 7 ja 10 määrittelevät suurilta osin laadunvalvontaa ja sen seuraamuksia, käsitellään niiden sisältöä tarkemmin tämän tutkielman alaluvussa 3.4 "Laadunvalvonta".

3.3 Tilintarkastusdirektiivi ja muut EU:n sääntelytavat

Suomen kuten myös muiden EU:n jäsenvaltioiden kansallisiin tilintarkastuslakeihin sekä ylipäätään tilintarkastusalaan vaikuttavat Euroopan parlamentin ja neuvoston antamat direktiivit (Horsmanheimo & Steiner 2017, 128). Tilintarkastusta käsitellään kahdeksannessa yhtiöoikeudellisessa direktiivissä, jota kutsutaan myös tilintarkastusdirektiiviä (2006/43/EY). Tämä annettiin 16.4.2006 ja siihen ovat vaikuttaneet muun muassa vuosituhanen alun tilinpäätös-skandaalit. Sitten direktiiviä on muutettu

vastaamaan ajan vaatimuksia ja viimeisin voimaan tullut muutos (2014/56/EU) annettiin 2014. Tilintarkastusdirektiivin tarkoituksena on yhdenmukaistaa jäsenvaltioiden tilintarkastusalan sääntelyä, kuitenkin siten, että kansalliset joustot ovat joiltain osin sallittuja. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 129-131) Esimerkiksi Suomessa tilintarkastuksen velvoittavuus on tiukempaa kuin mitä direktiivi vaatii, mikä tarkoittaa siis sitä, että tilintarkastusrajat ovat EU-direktiivissä säädettyä matalammat.

Kuten tilintarkastuslaissa, myöskään EU:n tilintarkastusdirektiivissä 2006/43/EY ei varsinaisesti määritellä laatua. Siihen kuitenkin viitataan muun muassa siten, että korkean laadun voidaan nähdä edistävän markkinoiden sääntöjenmukaista toimintaa. Lisäksi direktiivin mukaan korkea laatu voidaan saavuttaa kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja sekä säädettyjä kansallisia tilintarkastusmenetelmiä noudattaen. Direktiivissä mainitaan myös, että säännölliset laaduntarkastukset sekä tehokkaat julkiset ja yhteisöjen sisäiset valvontajärjestelmät kohentavat tilintarkastuksen laatua. Näiden lisäksi laadun sääntelyä ja valvontaa käsitellään tarkemmin muun muassa luvuissa 6, 8 ja 10. Luvun 6 ”Laadunvarmistusjärjestelmä” artiklan 29 kohdassa 1 määritellään muun muassa laadunvarmistusjärjestelmän vähimmäisvaatimukset ja toimintaedellytykset. Julkisen valvonnan periaatteita käsitellään direktiivin luvun 8 ”Julkinen valvonta ja jäsenvaltioiden väliset sääntelyjärjestelyt” artiklassa 31. Luvun 10 ”Yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tarkastusta koskevia erityissäännöksiä” artiklassa 43 käsitellään laatuasioita niin sanottujen PIE-yhtiöitä tarkastavien yhteisöjen osalta. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY) Koska nämä edellä mainitut direktiivin osat käsittelevät erityisesti laadunvalvontaa, perehdytään niihin tarkemmin alaluvussa 3.4.

Direktiivien lisäksi EU:ssa sääntelyä tapahtuu asetusten ja suositusten muodossa (Euroopan komissio 2018). Muun muassa yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen tilintarkastusta säädellään Euroopan parlamentin ja neuvoston asetuksessa 537/2014 (Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus 537/2014). Tämän lisäksi Euroopan komission suositukset, muun muassa 32002H0590, 32008H472 ja 52003DC0286, ohjaavat tilintarkastusalaan. Euroopan parlamentin ja neuvoston asetukset, direktiivit ja suositukset ovat niin sanottua sekundaarilainsäädäntöä, eli ne pohjautuvat EU:n perussopimuksiin. Toisistaan ne eroavat velvoittavuuden, seurauksien ja sovellettavuuden osalta (Euroopan komissio 2018).

3.4 Kansainväliset tilintarkastusstandardit

Suomessa kansallisen tilintarkastuslain sekä EU-direktiivien ja -asetusten lisäksi tilintarkastusalan keskeinen sääntelykeino on kansainväliset standardit, joihin EU:n ja Suomen sisäinen sääntely pohjautuu. Nämä jakautuvat viiteen eri kategoriaan, joita ovat; kansainväliset tilintarkastusstandardit (International Standards of Auditing, ISA), kansainväliset varmennustoimeksiantostandardit

(International Standards of Assurance Engagements, ISAE), kansainväliset liitännäispalvelustandardit (International Standards on Related Services, ISRS) ja kansainväliset yleisluonteista tarkastusta koskevat standardit (International Standards of Review Engagements, ISRE) sekä kansainväliset laadunvalvontastandardit (International Standards of Quality Control, ISQC 1). Kyseisten standardien säätämisestä vastaavat IFAC ja sen alaisuudessa toimiva IAASB. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 163-164)

Kansainvälisiä tilintarkastusta säänteleviä standardeja tulee soveltaa kaikkien tilintarkastajien, esimerkiksi tilintarkastusyhteisön koosta riippumatta. Tämä on herättänyt keskustelua siitä, onko pienten ja keskisuurten tilintarkastusyhteisöjen tarpeenmukaista tai ylipäätään edes mahdollista noudattaa näitä kompleksisia standardeja (Fisher & Reid 2017; Wong 2007). IFAC on vastannut tähän haasteeseen muun muassa julkaisemalla ohjeistuksia, kuinka pk-tilintarkastusyhteisöt voisivat soveltaa standardeja asianmukaisemmin (IFAC 2018).

Koska erityisesti ISA ja ISQC 1 -standardit liittyvät olennaisesti tilintarkastuksen laatuun, sen sääntelyyn ja valvontaan, perehdytään niihin seuraavaksi hiukan laajemmin.

3.4.1 ISA-standardit

ISA-standardit keskittyvät sääntelemään mennyttä aikaa koskevaa taloudelliseen informaatioon kohdistuvaa tilintarkastusta (Horsmanheimo & Steiner, 2017, 165). Ne jakautuvat kuuteen eri kategoriaan, joita ovat; yleiset periaatteet ja velvollisuudet (200-299), riskien arvioiminen ja vastaaminen arvioituihin riskeihin (300-499), tilintarkastusevidenssi (500-599), muiden tekemän työn käyttäminen (600-699), johtopäätösten tekeminen (700-799) sekä erityiset osa-alueet (800-899). (IFAC 2017). Erityisesti ISA220 käsittelee laatuseikkoja.

ISA220:ssä perehdytään tilintarkastuksen laadunvalvontaa toimeksiantokohtaisesti. Sen mukaan tilintarkastajalla tulee olla käytössään toimeksiantokohtainen laadunvalvontamenetelmä, jonka avulla hän voi varmistua vaatimusten ja määräysten noudattamisesta sekä siitä, että tilintarkastuskertomus on olosuhteisiin nähden asianmukainen. ISA220:ssä esitetään toimeksiantokohtaisen laadunvalvonnan vaatimusten koostuvan tilintarkastuksen laatua koskevista johdon velvoitteista, relevanteista eettisistä vaatimuksista, asiakassuhteiden ja tilintarkastustoimeksiantojen hyväksymisestä ja jatkamisesta, toimeksiantotiimin kokoamisesta, toimeksiannon suorittamisesta, seurannasta ja dokumentoinnista. Kyseisessä standardissa esitetään jokaisen osa-alueen kannalta tärkeimmät vaatimukset, jotta voidaan varmistua tarkastustyön ja siitä seuraavan tilintarkastuskertomuksen asianmukaisuudesta. (IFAC 2017, 140-147)

Tilintarkastuksen laatua koskevien johdon velvoitteiden mukaan vastuullisen tilintarkastajan tulee ottaa vastuu tilintarkastustoimeksiannon yleisestä laadusta. Relevanttien eettisten vaatimusten mukaan vastuullisen

tarkastajan tulee havainnoida muiden tarkastukseen osallistuvien henkilöiden toimintaa siltä kannalta, että noudattavatko he relevantteja eettisiä vaatimuksia ja jos havaitaan, että eivät, tulee vastuullisen tarkastajan ryhtyä tilanteen vaatimiin toimenpiteisiin. Riippumattomuus on eräs olennainen tekijä, joka ISA220:ssä nostetaan esille relevanttina eettisenä vaatimuksena. Asiakassuhteiden ja toimeksiantojen hyväksymisen ja jatkamisen kannalta vaatimuksena on, että niiden suhteen noudatetaan asianmukaisia menettelytapoja. Lisäksi standardissa määritellään, että jos jo toimeksiannon hyväksyttyä ilmenee joitain seikkoja, jotka olisivat aiemmassa vaiheessa johtaneet siihen, ettei toimeksiantoa olisi otettu vastaan, tulee vastuullisen tarkastajan viipymättä ryhtyä tilanteen vaatimiin toimenpiteisiin. (IFAC 2017, 147-148)

Toimeksiantotiimin kokoamisen vaatimuksiksi ISA220:ssä määritetään, että vastuullisen tilintarkastajan tulee toimeksiannon mukaista tarkastamista varten koota työhön osallistuva ryhmä siten, että hänen tulee varmistua jäsenten kyvykkyydestä tehdä työ määräyksiä noudattaen. Toimeksiannon suorittamisesta kyseisessä standardissa määrätään ohjauksen, valvonnan, ja suorittamisen, tehdyn työn läpikäynnin, konsultoinnin, toimeksiantokohtaisen laadunvalvontatarkastuksen sekä mielipide-erojen osalta. Jokaisella työn suorittamisen osa-alueella painotetaan toimeksiannosta vastaavan tilintarkastajan vastuuta toimia siten, että tarkastus suoritetaan ammatillista harkintaa käyttäen ja niin, että tavoiteltu toimeksiantokohtainen laadunvalvonnan taso saavutetaan. Seurannan osalta ISA220:ssä esitetään, että seurantaprosessin tulee olla olennainen osa toimeksiantokohtaista laadunvalvontaa ja sen myötä tulee käydä ilmi, että toimintaperiaatteet ja menettelytavat toimivat vaadittavalla tehokkuudella sekä ovat kaiken kaikkineen relevantteja toimeksiannon olosuhteisiin nähden. Tilintarkastusdokumentaation osalta määrätään osa-alueet, jotka tulee olla kirjattuina. Tällainen on muun muassa riippumattomuuteen sekä relevanttien eettisten vaatimusten noudattamiseen liittyvä dokumentointi. Tämän lisäksi ISA220:ssä määrätään, että toimeksiantokohtaisen laadunvalvonnan dokumentoinnista tulee käydä ilmi, että vaaditut toimenpiteet on suoritettu, laadunvalvontatarkastus on käyty läpi määrätyn ajan kuluessa ja että tiedossa ei ole ratkaisemattomia asioita, jotka voisivat vaikuttaa toimeksiannon johtopäätöksiä muuttaen. (IFAC 2017, 144-147)

3.4.2 ISQC 1-standardit

ISQC 1 -standardit keskittyvät sääntelemään tilintarkastuksen laadunvalvontajärjestelmää, muun muassa tavoitteiden, vaatimusten ja muun ohjeistuksen osalta. Standardien sisällössä ei kuitenkaan oteta kantaa, kuinka laadunvalvonta tulisi käytännössä toteuttaa, vaan se sivuutetaan mainitsemalla, että jokaisen tilintarkastusyhteisön tulee ominaispiirteidensä mukaisesti kehittää omat toimintaperiaatteensa, jotta tavoitteet ja vaatimukset täyttyvät. Standardien suhteen käytetään termiä ”on tehtävä”, jolla halutaan ilmaista, että

vaatimukset tulee täyttää joka tapauksessa, ilman mahdollisuutta poikkeuksiin. (IFAC 2017, 41-49)

Laadunvalvontajärjestelmän tavoitteiksi ISQC 1-standardeissa määrätään, että tilintarkastusyhteisön on noudatettava ammatillisia standardeja sekä vaatimuksia, jotka perustuvat voimassa oleviin säädöksiin ja määräyksiin. Tämän lisäksi tavoitteeksi asetetaan, että tilintarkastusta koskevat raportit ovat asianmukaisia olosuhteisiin nähden. Lisäksi standardeissa esitetään, että tilintarkastusyhteisön tulee soveltaa sen olosuhteisiin nähden relevantteja vaatimuksia. (IFAC 2017, 49-52) Koska suurin osa kyseisten standardien vaatimuksista koskee laadunvalvontajärjestelmän konkreettisia osa-alueita, käsitellään niitä tarkemmin tutkielman seuraavassa osiossa.

3.5 Laadunvalvontajärjestelmä

Suomessa tilintarkastuksen laadunvalvontaan kuuluu sekä tilintarkastusyhteisön sisäinen että ulkoinen valvonta. Tilintarkastuslaissa, EU-direktiivissä sekä kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa on kaikissa omat kohtansa, joissa käsitellään laadunvalvontajärjestelmää tilintarkastaja- tai tilintarkastusyhteisökohtaisesti. Tilintarkastuslaki, EU-säädäntö ja kansainväliset tilintarkastusstandardit määrittelevät laadunvalvontajärjestelmän raamit ja valvovana elimenä toimiva PRH vastaa käytännön toteutuksesta. Hormanheimo ja Steiner (2017, 349-351) kuvaavat tilintarkastusvalvonnan koostuvan ennakkoon vaikuttavasta valvonnasta, jota käytännössä ovat PRH:n toteuttamat laaduntarkastukset, sekä jälkikäteisestä valvonnasta, joka perustuu kanteluun, ilmoitukseen tai vihjeeseen tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön toiminnasta. Yksittäisen tapauksen tutkinnan lisäksi jälkikäteisen valvonnan alaisuuteen kuuluu hyväksymisedellytysten säilymisen valvonta. Tähän kuuluvat muun muassa tilintarkastajien velvollisuus raportoida tekemästään tilintarkastustyöstä sekä ammattitaidon ylläpitämisestä esimerkiksi koulutuksen avulla. Jälkikäteinen valvonta ei ole varsinaisesti muotosidonnaista vaan sen toteutus tapahtuu tapauskohtaisesti, minkä vuoksi sitä ei ole juurikaan säädelty laeissa tai säädöksissä. (Hormanheimo & Steiner 2017, 349-351)

3.5.1 Sisäinen laadunvalvonta

ISQC 1 -standardi määrittää konkreettiset vaatimukset laadunvalvontajärjestelmälle, jota tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt ylläpitävät. Tässä yhteydessä puhutaan siis Hormanheimon ja Steinerin (2002, 358) jaottelun mukaan sisäisestä laadunvalvonnasta. Kansainvälisen laadunvalvontastandardin mukaan tilintarkastusyhteisön sisäisen laadunvalvonta voidaan jakaa kuuteen eri osa-alueeseen. Tämä jaottelu vastaa toimeksiantokohtaisen laadunvalvonnan kaavaa, eli tekijät ovat; laatua koskevat johdon velvoitteet tilintarkastusyhteisössä, relevantit eettiset

vaatimukset, asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen, henkilöstöresurssit, toimeksiannon suorittaminen sekä seuranta.

ISQC 1:n mukaan vaatimuksena on, että tilintarkastusyhteisöissä tuetaan muun muassa toimintaperiaatteiden avulla näkemystä siitä, että laatu on asiaankuuluva osa tilintarkastustoimeksiantoa. Tässä niin sanotussa tilintarkastusyhteisön laatuorientoituneessa kulttuurissa on olennaista, että organisaatioin kaikilla tasoilla painotetaan laatuajattelun tärkeyttä sekä toiminnassa että viestinnässä. Lisäksi johdon toiminnan vaatimuksena on, että esimerkiksi liiketoimintastrategiaa luodessaan se on tietoinen siitä, että liikeloudelliset tekijät eivät saa priorisoitua korkeammalle kuin toimeksiantojen laadukas suorittaminen. Tähän liittyen tilintarkastusyhteisössä tulee taata tarpeeksi resursseja laadunvalvonnan, kehittämiseen, toteuttamiseen, dokumentointiin ja seurantaan. Lisäksi vaikka jokin johdon ulkopuolinen henkilö (tai henkilöt) olisi asetettu vastaamaan laadunvalvonnasta, viimekädessä vastuu on kuitenkin johdolla. (IFAC 2017, 53-64)

Relevanteissa eettisissä vaatimuksissa ISQC 1 -standardissa painotetaan erityisesti tilintarkastajan riippumattomuutta ja toimintaperiaatteita sekä menettelytapoja, joilla ne pyritään turvaamaan. Lisäksi tilintarkastusyhteisöt ovat velvoitettuja hankkimaan kerran vuodessa selvityksen henkilöstön toimintaperiaatteista, jotka koskevat riippumattomuutta. Relevanteihin eettisiin vaatimuksiin kuuluu myös se, että tilintarkastusyhteisöt pitävät toimintaperiaatteiden ja menettelytapojen avulla huolen siitä, että riippumattomuus säilyy, esimerkiksi toimeksiannon pituudesta huolimatta. Riippumattomuuden lisäksi eettisiksi periaatteiksi luetaan rehellisyys, objektiivisuus, ammatillinen pätevyys ja huolellisuus, salassapitovelvollisuus ja ammatillinen käyttäytyminen. (IFAC 2017, 53-66)

Asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksymisestä ja jatkamisesta kansainvälisessä laadunvalvontastandardissa määrätään sen osalta, mitkä vaatimukset tulee täyttyä, että toimeksiantosuhde voidaan muodostaa tai sitä voidaan jatkaa sekä toisaalta, mitä tulee ottaa huomioon, jos jo solmitusta toimeksiantosuhteesta paljastuu jotain, mikä jo lähtötilanteessa tiedettynä olisi vaikuttanut sopimuksen syntyyn. Ensiksi mainitulla tarkoitetaan sitä, että tilintarkastusyhteisön tulee olla vakuuttunut siitä, että se omaa toimeksiannon täyttämistä varten vaaditut kyvyt, pystyy noudattamaan relevantteja eettisiä vaatimuksia ja on kyennyt varmistumaan asiakkaan rehellisyydestä. Lisäksi on olennaista, että yhteisö on havainnut uutta toimeksiantoa sopiessaan mahdolliset eturistiriidat ja muut ongelmalliset seikat sekä kehittänyt ja dokumentoinut olosuhteiden vaatimat ratkaisut. Jos jo solmitusta toimeksiantosuhteesta paljastuu jotain, mikä jo lähtötilanteessa tiedettynä olisi vaikuttanut sopimuksen syntyyn, tulee tällaisessa tilanteessa ottaa huomioon olosuhteisiin soveltuvat ammattiin liittyvät ja oikeudelliset velvollisuudet sekä mahdollisuus luopua koko toimeksiannosta tai jopa asiakkuudesta. (IFAC 2017, 55-69)

ISQC 1 -standardissa määritetään laadunvalvonnasta henkilöstöresurssien osalta, että tilintarkastusyhteisöllä on oltava riittävästi henkilöstöä

toimeksiannon laadukkaaseen ja yleiset vaatimukset täyttävään toteuttamiseen. Tämän lisäksi jokaiselle toimeksiannolle tulee määrätä vastuullinen tarkastaja, joka omaa vaaditut resurssit ja että valinnasta on ilmoitettu yksiselitteisesti sekä tarkastajalle itselleen että toimeksiantoasiakkaalle. Lisäksi tilintarkastusyhteisön tulee kyetä nimeämään toimeksiannon toteuttamiseen henkilöstöä, eli niin sanottu toimeksiantotiimi, jonka jäseniltä löytyy vaadittavat kyvyt ja pätevyys hoitaa työ. Henkilöstöresursseja koskevista toimintaperiaatteista ISQC 1 -standardin mukaan tulee ottaa huomioon esimerkiksi rekrytointi, suoriutumisen arviointi sekä pätevyyden kehittäminen. (IFAC 2017, 56-71)

Laajin laadunvalvontaa määrittävä osuus ISQC 1 -standardissa koskee toimeksiannon suorittamista. Olennaista tässä on, että toimeksiannon tulee sisältää sellaisia toimenpiteitä, jotka edistävät laadun yhdenmukaisuuden kannalta relevantteja seikkoja sekä sisältävät valvontavelvollisuudet ja läpikäyntivelvoitteet. Tämän lisäksi standardissa säädellään asiakkaille suoritettavia konsultointitehtäviä muun muassa siltä osin, että erityisesti kiistanalaisissa tilanteissa konsultoinnin tulee olla asianmukaista ja että sitä varten on käytettävissä tarpeeksi resursseja. Myös toimeksiantokohtainen laadunvalvontatarkastus nostetaan esille standardissa. Tässä osiossa määrätään sisällöstä, laadunvalvontatarkastajan kelpoisuudesta toimia tehtävässä, objektiivisuuden säilyttämisestä tarkastuksessa, prosessin dokumentoinnista sekä mielipide-eroista toimeksiantokohtaisessa laadunvalvontatarkastuksessa. Edellä mainittujen kohtien lisäksi ISQC1:ssä määrätään myös toimeksiannon dokumentoinnista laadunvalvonnan perspektiivistä. Tämän mukaan toimeksiannosta dokumentoitava materiaali tulee viimeistellä oikea-aikaisesti toimeksiantokansioksi ja dokumentoitu materiaali tulee säilyttää turvallisesti ja luottamuksellisesti. (IFAC 2017, 57-60)

Viimeisenä osuutena ISQC 1 -standardissa määritetään seurantaprosessien periaatteet laadunvalvonnan kannalta. Olennaista näissä sisäisen laadunvalvonnan seurantaprosesseissa on muun muassa se, että prosesseihin sisältyy valvontajärjestelmän jatkuvaa tarkkailua ja arviointia sekä, että siitä vastaavilla henkilöillä on tarpeeksi osaamista ja kokemusta aiheesta. Seurannan tarkoituksena on selvittää, onko säädettyjä vaatimuksia noudatettu laadunvalvonnassa, onko laadunvalvontajärjestelmä suunniteltu asianmukaisesti ja onko laadunvalvonnan periaatteita sovellettu siten, että vastuullisen tarkastajan antamat raportit ovat olosuhteisiin nähden asianmukaisia. Tämän lisäksi on tärkeää selvittää, johtuvatko seurantaprosessien kautta ilmenneet puutteet yksittäisistä virheellisyyksistä vai onko kyseessä laadunvalvontajärjestelmää koskeva puute tai muu toistuva virheellisyys, jonka tulee aiheuttaa korjaustoimenpiteitä. Tämän lisäksi seurantaprosessien tuloksista tulee ilmoittaa vähintään kerran vuodessa toimeksiannoista vastaavalle henkilölle. Osana seurantaprosessia tulee käsitellä mahdolliset valitukset ja väitteet, jotka koskevat tilintarkastuksen laadunvalvontajärjestelmien laiminlyöntiä tai sitä, ettei tehty tilintarkastustyö vastaa vallalla olevia lakeja ja säädöksiä. (IFAC 2017, 60-81)

Myös 16.4.2014 voimaan tullessa Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivissä määritetään sisäisen valvonnan yleispiirteistä. Tämän mukaan tilintarkastusyhteisöllä ja auktorisoidulla tilintarkastajalla tulee olla käytössään sisäisen laadunvalvonnan mekanismit, joiden avulla voidaan varmistua lakisääteisen laadun toteutumisesta. Sisäisen laadunvalvonnan tulee direktiivin mukaan kattaa lakisääteinen tilintarkastuksen suorittaminen, työntekijöiden toiminnan ohjaaminen, valvominen ja tarkastaminen sekä jokaisesta toimeksiannosta dokumentoitava erillinen tilintarkastuskansio. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/56/EU)

3.5.2 Ulkoinen laadunvarmistus

Koska edellä mainitussa vuoden 2014 direktiiviudistuksessa ei juurikaan muutettu ulkoisen laadunvarmistuksen vaatimuksia laadunvarmistusjärjestelmien osalta, on tilintarkastusdirektiivin 2006/43/EY luvun 6 artikkelit 29, 30 ja 32 edelleen olennaisimmilta osin ajantasaisia ja relevantteja. Artiklassa 29 "Laadunvarmistusjärjestelmät" käsitellään, kuinka jäsenvaltioiden tulee organisoida tilintarkastusalaa koskeva ulkoinen laadunvarmistus. Tämän mukaan järjestelmän tulee olla riippumaton suhteessa valvonnan kohteena oleviin, sen tulee omata riittävät rahalliset resurssit sekä henkilöstöresurssit ja laaduntarkastustoimeksiintojen suorittajan tulee omata asianmukainen koulutus sekä tarpeellinen määrä kokemusta ja hänet tulee valita toimeksiantoon puolueettomasti, jottei mahdollisia eturistiriitoja pääse syntymään. Lisäksi artiklassa määritetään, että laaduntarkastustoimeksiannossa tulee arvioida ainakin, onko lakisääteisiä tilintarkastusstandardeja ja riippumattomuutta koskevia määräyksiä noudatettu asianmukaisesti. Tämän lisäksi tulisi arvioida, onko tarkastustyössä käytettyjen resurssien määrä ja laatu olosuhteiden vaativalla tasolla sekä onko tilintarkastuspalkkion taso sovinainen. Näiden seikkojen ohella laaduntarkastustoimeksiannossa tulee estimoida sisäisen valvonnan asianmukaisuutta. Artiklassa 29 määrätään myös, että jokaisesta toimeksiannosta tulee laatia kertomus ja vuosittain laadunvarmistusjärjestelmän tulee koostaa ja julkaista kokonaistulokset menneen vuoden laaduntarkastustoimeksiannoista. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY)

Artikla 30 "Tutkimus- ja seuraamusjärjestelmät" keskittyy siihen, kuinka kansallisten laadunvarmistusjärjestelmien tulee suhtautua puutteellisesti tehtyyn tilintarkastustyöhön ja sitä kautta laatuvaatimusten toteutumattomuuteen. Tässä olennaista on, että puutteellisuudet tulee kyetä havaitsemaan tehokkaiden tutkimus- ja seuraamusjärjestelmien avulla. Näiden järjestelmien tehtävänä on myös puutteellisuuksista johtuvien seuraamusten myötä ennaltaehkäistä sekä korjata toimintaa, joka ei vastaa määrättyjä vaatimuksia. Artiklassa 32 käydään läpi julkisen valvonnan periaatteita, jotka osaltaan koskevat ulkoista laadunvarmistusta, mutta tässä toki myös määritellään alan valvontaa muilta osin. Tämän mukaan julkinen valvonta on vastuussa muun muassa ammattietiikan, tilintarkastusyhteisöjen sisäisen laadunvalvonnan ja tilintarkastusnormien antamisen valvonnasta sekä siitä, että jatkuvaa

koulutusta, laadunvarmistusta sekä tutkinta- ja kurinpitäjärjestelmiä valvotaan asianmukaisesti. (Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY)

Laadunvalvontajärjestelmästä on säädetty tilintarkastuslain luvuissa 7 sekä 10. Luvun 7 ”Ohjaus, kehittäminen ja valvonta” ensimmäisessä pykälässä määritellään, että tilintarkastuksen valvovana elimenä toimii PRH. Tämän lisäksi luvussa käsitellään tilintarkastusvalvonnan tehtäviä, jotka suurilta vastaavat tilintarkastusdirektiivin 2006/43/EY artiklan 32 sisältöä. Luvun 7 yhdeksäs pykälä käsittelee kansallisen tilintarkastuksen laadunvalvontaa. Tämä vastaa sisällöltään pääosin tilintarkastusdirektiivin 2006/43/EY artiklaa 29. Tilintarkastuslain mukaan valvoessaan tilintarkastuksen laatua, tilintarkastusvalvonnan tulee määrätä tilintarkastaja tai -tarkastusyhteisö laaduntarkastukseen vähintään joka kuudes vuosi, määrätä riippumaton laaduntarkastaja suorittamaan tarkastus, päättää laaduntarkastuksen sisällöstä sekä käsitellä tulokset ja tehdä niitä vaativat toimenpiteet. (TTL 2015/1141)

Tilintarkastuslain 10. luku käsittelee seuraamuksia. Sen mukaan tilintarkastusvalvonnan, toisin sanoen PRH:n alaisuudessa toimiva tilintarkastuslautakunnan tulee ryhtyä tilanteen vaatimiin toimenpiteisiin, jos se havaitsee puutteellisuutta tilintarkastajan toiminnassa. Tällaisia toimenpiteitä ovat huomautus, varoitus, hyväksymisen peruuttaminen, määräaikainen kielto toimia tilintarkastajana tai tilintarkastusyhteisön hallintoelimestä sekä seuraamusmaksu. Seitsemännen pykälän mukaan seuraamuksesta päätettäessä tulee ottaa huomioon muun muassa rikkomisen vakavuus ja kesto, tilintarkastajan vastuun aste sekä teosta tai vahingosta aiheutuneen haitan määrä. Tämän lisäksi seuraamuksia käsittelevässä luvussa esitetään, että määrätty seuraamus tulee julkistaa. Tällä vastataan tilintarkastusdirektiivin 2006/43/EY artiklaan 30, jossa määrätään, että tilintarkastusrikkomusten seuraamusten tulee olla julkistettu asianmukaisesti. (TTL 2015/1141)

1.1.2016 voimaan tulleen tilintarkastuslain uudistukseen saakka laadunvalvonta toteutettiin alan sisäisesti. Samankaltainen muutos tilintarkastuksen ulkoisessa laadunvalvonnassa tapahtui myös Yhdysvalloissa Sarbanes Oxley -lain myötä vuonna 2002. Tällöin alan sisäinen vertaisarviointi korvautui ulkoisesti toteutetulla valvonnalla. Täysin varauksetta muutosta ei kuitenkaan ole mielletty pelkästään positiiviseksi. Tämä käy ilmi Hilaryn ja Lennoxin (2005) sekä Lennoxin ja Pittmanin (2009) tutkimuksista. Myös Casterellan ym. (2009) tutkimus viittaa siihen, että alan sisäisesti toteutetun vertaisarvioinnin käyttö tuottaa todenmukaisen kuvauksen tilintarkastuksen laadusta. Suomessa muutosta tutkinut Ahvonen (2018) totesi, että nykyisenkaltainen ulkoisen laadunvalvonnan toteutus koetaan tilintarkastajien keskuudessa byrokraattiseksi, joskin sen nähdään vaikuttavan tilintarkastuksen laatuun positiivisesti.

3.5.3 Käytännön toteutus

Kuten tilintarkastuslaissa määrätään, tilintarkastuksen laatua valvova taho on PRH. Konkreettinen osoitus laadunvalvonnasta on laaduntarkastukset, joihin tilintarkastuslain mukaan tilintarkastajan tai -tarkastusyhteisön tulee osallistua

vähintään joka kuudes vuosi. Yleisen edun kannalta merkittävien yhtiöiden tarkastuksesta vastaavien yhteisöjen tarkastukset suoritetaan useammin, vähintään kolmen vuoden välein. Kuitenkin tilanteen vaatiessa mikä vain tarkastusyksikkö voidaan määrätä laaduntarkastukseen myös useammin. (PRH 2018)

Laaduntarkastuksen sisältö eroaa sen mukaan, onko kohteena yksittäinen auktorisoitu tilintarkastaja vai tilintarkastusyhteisö. Kun tarkastuksen kohteena on tilintarkastaja, kohdistuu tarkastusprosessi yksittäiseen tai yksittäisiin toimeksiantoihin. Kun taas kohteena on tilintarkastusyhteisö, on prosessin kohteena erityisesti yhteisön sisäinen laadunvalvontajärjestelmä ja sen toimivuus. Tässä sisäisen laadunvalvontajärjestelmän arvioinnissa kiinnitetään huomiota ISQC 1 -standardin mukaisiin vaatimuksiin, joiden mukaan järjestelmän tulee kattaa laatua koskevat johdon velvoitteet yhteisössä, relevantit eettiset vaatimukset, asiakassuhteiden ja yksittäisten toimeksiantojen hyväksyminen ja jatkaminen, henkilöresurssit, toimeksiannon suorittaminen ja seuranta. (PRH 2018)

Myös laaduntarkastuksen kulku poikkeaa hiukan kohteesta riippuen. Yksittäisen tarkastajan ollessa kohteena, lähetetään PRH:lle sen vaatima aineisto ja aineiston käsittelyn jälkeen tilintarkastajalla on oikeus ilmaista oma kantansa asiaan. Tämän jälkeen PRH tekee lopullisen päätöksen tarkastuksen seuraamuksista. Yhteisöjen osalta protokolla on sellainen, että tilintarkastusyhteisöä pyydetään lähettämään aineistoa, joka koskee sisäisen valvontajärjestelmän toimintaperiaatteita sekä menettelytapoja. Tämän jälkeen kyseiset toimintatavat testataan PRH:n toimesta. Tämän lisäksi käydään läpi tilintarkastustoimeksiantoja ja pyritään muodostamaan kokonaiskuva siitä, kuinka yhteisön tilintarkastajat noudattavat sisäisen valvontajärjestelmän periaatteita työssään ja kuinka yhteisön kehitystoimet voidaan havaita tilintarkastustyössä käytännössä. Myös tilintarkastusyhteisöllä on oikeus esittää oma näkemyksensä. (PRH 2018)

Laaduntarkastuksen tulos tilintarkastajan kohdalla on joko "hyväksytty" tai "hylätty". Hylkäykseen voi johtaa se, jos tarkastustyön nähdään olevan erittäin puutteellista kaikilta osin, dokumentointi puuttuu kokonaan tai suurilta osin, jos annettu lausunto tilintarkastuskertomuksessa on virheellinen tai jos toiminnassa havaitut puutteet tai virheellisyydet ovat niin olennaisia, että niihin täytyy kohdistaa välittömiä valvontatoimenpiteitä. Näiden lisäksi hylkäyksen taustalla voi olla, ettei tarkastaja ole toiminnat aineistoa lain vaatimalla tavalla tai on kieltäytynyt laaduntarkastuksesta kokonaan. Jos tarkastaja on määrätty uusintatarkastukseen, eikä hän ole korjannut puutteita, jotka tähän johtivat, voi seurauksena olla hylkäys. Hylkäyksen seurauksena tilintarkastajan toiminnasta voidaan aloittaa tutkinta, joka voi johtaa tilintarkastuslain luvussa 10 esitettyihin seuraamuksiin. (PRH 2018)

Tilintarkastusyhteisölle annetaan laaduntarkastuksesta päätös, jonka mukaan laatu joko on vaaditulla tasolla tai ei. Tämän yhteydessä yhteisö saa laaduntarkastusraportin, johon on kirjattu tärkeimmät päätelmät ja suositukset. Tämän jälkeen tilintarkastuksen yhteisön tulee toimeenpanna suositukset 12

kuukauden kuluessa ja tämä tapahtuu PRH:n valvonnan alaisuudessa. Sekä tilintarkastajan että tilintarkastusyhteisön laaduntarkastuksesta seuranneet tulokset ja päätökset ovat julkisesti nähtävillä. (PRH 2018)

4 TILINTARKASTUKSEN LAATU JA LAADUNVALVONTA PK-TILINTARKASTUSYHTEISÖN NÄKÖKULMASTA

4.1 Aineisto ja tutkimuksen toteutus

Tässä osiossa käydään läpi tutkielman toteuttaminen käytännössä. Tutkielma on toteutettu kvalitatiivisesti ja aineistonkeruutavaksi on valikoitu teemahaastattelut. Aineistoon on lisäksi tuotu monipuolisuutta PRH:n vuosiraportin avulla. Tästä julkisesta asiakirjasta on tehty analyysi ja sitä on pyritty yhdistelemään haastattelujen kautta saadun aineiston kanssa. Empirian ensimmäinen osa koostuu siis tilintarkastajien haastatteluista, jotka on litteroitu, teemoiteltu ja lopulta niistä on sisällönanalyysin avulla johdettu tulokset. Toinen osuus empiriasta sisältää analyysin PRH:n vuosiraportista, joka on laadittu vuonna 2017 suoritetuista laaduntarkastuksista. Tämän raportin analysoinnin avulla on pyritty monipuolistamaan haastattelujen myötä saatuja tuloksia tilintarkastuksen ulkoisesta laadunvalvonnasta.

Tutkimuksen pääaineisto on kerätty teemahaastattelujen avulla. Haastatteluihin osallistui kuusi pienissä ja keskisuurissa tilintarkastusyhteisöissä työskentelevää tai niistä muuten pitkän kokemuksen omaavaa auktorisoitua tilintarkastajaa. Haastateltavat valittiin siten, että tutkielman tekijä oli yhteydessä tilintarkastusyhteisöön, jossa hän oli aiemmin työskennellyt ja kyseiseen yhteisöön kuuluvien henkilöiden avulla valikoi eri yhteisöistä mahdollisia haastateltavia, joilla olisi kokemusta tilintarkastusalasta sekä pk- että Big 4 -yhteisössä, mutta jotka ideaalitulanteessa parhaillaan toimivat ensiksi mainitussa.

Kvalitatiivisen tutkimuksen lähtökohtana on, että tutkimuksen kohteet tietävät tutkittavasta aiheesta tarpeeksi, jotta tutkimuksen avulla voidaan lisätä ymmärrystä tutkittavasta ilmiöstä (Tuomi & Sarajärvi 2009, 85). Valintaa tehdessä pyrittiin huomioimaan se, että haastateltava omaa riittävän kokemuksen sekä osaamisen tilintarkastusalalta. Tässä tapauksessa tämä

tarkoitti sitä, että haastateltava on auktorisoitu tilintarkastaja, minkä seurauksena hän on työskennellyt alalla vähintään kaksi vuotta ja sen jälkeen suorittanut tilintarkastajan tutkinnon hyväksytysti. Lisäksi varsinaisen puhelin- tai sähköpostikontaktoinnin yhteydessä pyrittiin varmistumaan siitä, että tarkastaja on osa yhteisönsä sisäistä laadunvalvontayksikköä tai muilla tavoin omaa riittävän tietämyksen tilintarkastuksen laadun konseptista sekä sen sääntelystä ja valvonnasta. Haastattelut toteutettiin 22.10. - 28.11.2018 pääsääntöisesti haastateltavien työpaikoilla kasvotusten. Yksi haastatteluista kuitenkin suoritettiin puhelimitse, johtuen haastateltavan ja haastattelijan pitkästä välimatkasta.

Ensimmäinen haastatteluista toteutettiin 22.10. ja tuolloin haastateltavana oli henkilö (tilintarkastaja A), joka on työskennellyt tilintarkastusalalla sekä Big 4 -yhtiössä että pk-tilintarkastusyhteisöissä. Tilintarkastuskokemusta hänellä on yli 15 vuoden ajalta ja hän oli yksi kolmesta haastateltavasta, joka on osallistunut nykyiseen PRH:n järjestämään laaduntarkastukseen. Ensimmäisen haastattelun kesto oli noin 50 minuuttia. Toinen haastatteluista suoritettiin 23.10. ja haastateltavana oli henkilö (tilintarkastaja B), jolla on kokemusta tilintarkastusalasta kuuden vuoden ajalta pk-tilintarkastusyhteisössä. Tämä haastattelu kesti noin 30 minuuttia. Kolmannen haastattelun ajankohta oli 24.10. ja tällöin haastateltiin henkilöä (tilintarkastaja C), joka omaa kokemusta niin Big 4 -maailmasta kuin pk-tilintarkastusyhteisöstä. Tilintarkastusalalla hän on vaikuttanut yli 16 vuotta. Haastattelun kesto oli hiukan yli 50 minuuttia. Neljäs haastatteluista toteutettiin 29.10. ja haastateltavana toimi henkilö (tilintarkastaja D), joka omaa tilintarkastuskokemusta noin 17 vuoden ajalta ja on toiminut Big 4-yhteisön alaisuudessa sekä pk-tilintarkastusyhteisössä. Tämä haastattelu kesti hiukan yli 40 minuuttia. Viides haastattelu suoritettiin puhelimitse 19.11. ja tämä haastattelu kesti kaiken kaikkineen hieman yli 55 minuuttia. Haastateltavana oli henkilö (tilintarkastaja E), joka on työskennellyt tilintarkastusalan parissa yli 30 vuotta, josta suurimman osan ajasta pk-tilintarkastusyhteisössä. Nykyisin kyseinen henkilö työskentelee osana suurempaa kansainvälistä tilintarkastusyhteisöä, joka ei ole kuitenkaan yksi Big 4:sta ja kysyttäessä, kokeeko hän olevansa osa isoa globaalia yritystä vai tilintarkastaja pk-tilintarkastusyhteisöä, hän vastasi mieltävänsä itsensä työntekijäksi pk-sektorilla. Viides haastateltavista on ollut PRH:n laaduntarkastuksen kohteena. Kuudes ja sitä myötä viimeinen haastatteluista suoritettiin 26.11. ja tällöin haastateltava henkilö (tilintarkastaja F), joka on ollut tilintarkastusalalla yli 20 vuotta ja omaa kokemusta sekä Big 4 -yhteisössä että pk-sektorilla työskentelystä. Tällä hetkellä hän on osa pk-tilintarkastusyhtiötä. Viimeinen haastatteluista oli ajallisesti pisin ja se kesti lähes tunnin.

Koska tutkielman aineisto kerättiin teemahaastatteluiden muodossa, eivät haastattelut noudattaneet mitään tiettyä rakennetta, vaan päätavoitteena oli käydä keskustelua valituista teemoista. Näiksi teemoiksi valikoitui tilintarkastuksen laatu, siihen vaikuttavat tekijät sekä ulkoinen laadunvalvonta. Haastattelun aikana tutkielman tekijä pyrki kuuntelemaan ja siten ymmärtämään, mitä haastateltava aiheesta sanoi, lisäten täsmentäviä

kysymyksiä ja pyytäen tarkennuksia tilanteen sitä vaatiessa. Haastateltavien luvalla jokainen haastattelu nauhoitettiin sekä litteroitiin. Litterointi suoritettiin joko saman tai haastattelua seuraavan päivän aikana, koska kuten Hirsjärvi ja Hurme (2008, 185) toteavat, aineiston laatua parantaa se, että litterointi toteutetaan mahdollisimman pian itse haastattelun jälkeen. Litteroinnissa keskityttiin siihen, mitä haastateltava sanoo, eikä niinkään siihen, miten hän sen sanoo. Tämän vuoksi litterointi tehtiin jättämällä pois haastateltavien käyttämät täytesanat, kuten ”niin kuin”, jos ne eivät olleet olennaisia keskustelun sisällön kannalta. Lisäksi litteroimatta jätettiin sanojen toistot sekä aiheeseen täysin liittymättömät keskustelun osuudet, kuten ”ojentaisitko sen vesikannun, kiitos”.

Haastattelujen lisäksi täydentävänä aineistona käytettiin PRH:n julkaisemaa vuosiraporttia laaduntarkastuksista, jotka suoritettiin vuoden 2017 aikana. Raportti on PRH:n alaisuudessa toimivan tilintarkastusvalvonnan koostama julkinen asiakirja, jonka avulla pyritään luomaan kokonaiskuva julkaisuhetkeä edeltävän vuoden aikana suoritetuista laaduntarkastuksista. Kyseisessä vuosiraportissa käsitellään muun muassa laaduntarkastuksissa ilmenneitä havaintoja osa-alueittain, tilintarkastuskertomusten laatua ja säännösten noudattamista sekä tilintarkastuksen laadun kehittämistä.

Tutkimusongelman kannalta vuosiraportissa on olennaista muun muassa se, miksi laaduntarkastuksia tehdään ja mikä merkitys laadukkaalla tilintarkastustyöllä on. Sinällään tämän tutkielman kannalta vuosiraportissa esille nostetut yksittäiset havainnot eivät ole merkittäviä, mutta relevanttia on pohtia esimerkiksi sitä, ovatko ne olennainen tekijä tilintarkastuksen laadun näkökulmasta. Havaintojen lisäksi painopistealueet ovat toinen kokonaisuus, jota vuosiraportista voidaan hyödyntää tässä tutkielmassa. Myös sen suhteen yksittäisten osa-alueiden analysointi ei ole relevanttia tämän pro gradu -tutkielman puitteissa, vaan ennemmin merkityksellistä on pohtia tätä konseptia ylipäätään. Haastatteluissa nousseiden näkemysten mukaan itsessään painopistealueiden olemassaolo voidaan joltain osin kyseenalaistaa.

4.2 Aineiston analyysi

Litteroitua materiaalia lähdettiin jatkojalostamaan siten, että ensiksi tutkielman tekijä luki ajatuksella jokaisen haastatteluaineiston läpi muistiinpanoja tehden ja siten muodostaen kokonaiskuvan haastatteluista ja niiden sisällöistä. Tämän jälkeen aineistoa lähdettiin teemoittelemaan tutkimuksen kannalta tärkeiden seikkojen mukaan. Teemoittelussa aineistoa pyrittiin jakamaan pienempiin osiin tutkimuskysymysten sisällön ja tutkielman teoreettisen viitekehyksen mukaisesti. Tämän seurauksena aineisto saatiin tiivistettyä siten, että tutkittaviksi kokonaisuuksiksi muodostuivat tilintarkastuksen laatu, siihen vaikuttavat tekijät sekä ulkoinen laadunvalvonta.

Teemoittelun jälkeen varsinaisessa analysointivaiheessa pyrittiin eri haastatteluista löytämään yhteneväisyyksiä sekä eroavaisuuksia toisiinsa nähden. Lisäksi aineistosta nostettiin esille erityisesti toistuvia näkemyksiä,

kuten esimerkiksi se, että dokumentointi on olennaista tilintarkastuksen laadun konseptissa. Kun haastattelujen sisältöä saatiin yhdisteltyä, peilattiin muodostuneista kokonaisuuksia teoreettiseen viitekehykseen sekä lisäaineiston analyysiin.

Lisäaineistona toimivaa PRH:n vuosiraporttia analysoitiin myös sisällönanalyysin keinoin. Aineistoa teemoiteltiin, kuten haastatteluaineistoa, mutta raportin luonteesta johtuen pääteemaksi muodostui ulkoinen laadunvalvonta eli niin sanotut laaduntarkastukset. Analysointivaiheessa vuosiraportista pyrittiin löytämään yhteneväisyyksiä sekä poikkeamia haastatteluissa esille nousseisiin ilmiöihin nähden. Koska raportti kuitenkin keskittyi pääsääntöisesti esittelemään laaduntarkastuksista tehtyjä havaintoja, sen käyttö vertailevan aineiston omaisesti jäi odotettua vähäisemmälle. Kuitenkin joitain yhtymäkohtia haastatteluissa esiintyviin ilmiöihin kyettiin löytämään. Tämän seurauksena ”Tulokset”-osion havaintoja haastatteluista on täydennetty vuosiraportin avulla, mikä laajentaa ymmärrystä laaduntarkastuksen periaatteista ja käytännön toteutuksesta.

5 TULOKSET

5.1 Tilintarkastuksen laatu

Ensimmäinen haastatteluiden teemoista oli tilintarkastuksen laatu. Jokaisen haastattelun alkupuolella haastateltavia pyydettiin määrittelemään, mitä tilintarkastuksen laatu heidän mielestään on. Kuten tämän tutkielman teoriaosuudesta käy ilmi, tälle käsitteelle ei ole yhtä yleisesti hyväksyttyä määritelmää ja myös haastattelujen myötä tämä käsitys vahvistui. Tilintarkastaja A tiivisti laadun määritelmän moninaisuuden seuraavasti:

Tilintarkastuksen laatu on tilintarkastajansa näköinen asia. Että jokainen varmaan näkee sen pikkaisen omasta vinkkelistään, eri tavalla. Jos kysyt kolmelta tilintarkastajalta samaa asiaa, niin kyllä niillä ehkä on pikkaisen erilainen näkemys. (Tilintarkastaja A)

Määritelmien variaation lisäksi haastatteluissa ilmeni tilintarkastajien käsitys siitä, että tilintarkastuksen laatua määriteltäessä myös näkökulma vaikuttaa olennaisesti. Tilintarkastajat A, B, C, E ja F esittivät, että tilintarkastuksen laadussa painottuvat eri tekijät silloin, kun sitä määritellään eri näkökulmista. Tilintarkastajat B ja F kuvailivat laadun määritelmän näkemyseroja seuraavasti:

Tässä ehkä menee vähän niin kuin standardit ja todellinen meidän näkökulma siitä laadusta ristiin ja myös sitten se asiakkaan kokema laatu eroaa. (Tilintarkastaja B)

Periaatteessa laatu voidaan jakaa laadun käyttäjän kokemuksen perusteella. Käyttäjinhän on tilinpäätöksen lukija, PRH, asiakas tai jos se jaetaan vielä kahtia, niin johto ja omistajat. Ja miten kukin näistä kokee sen, mitä ne saavat tilintarkastuksesta, niin se on heille laatu. (Tilintarkastaja F)

Tilintarkastajat A, D ja F korostavat lausunnoissaan erityisesti asiakkaan näkökulmaa. Heidän mukaansa tilintarkastuksen laadusta kertoo se, että asiakkaan tilinpäätös on olennaisilta osin oikein ja että mahdolliset virheellisyydet ja kehityskohteet löydettäisiin ja raportoitaisiin asiakkaalle. Tilintarkastajat D ja F kuvaavat laadukasta tilintarkastustyötä seuraavasti:

Laatu on mielestäni sitä, mitä asiakas saa käteensä, eli kun se saa käteensä laadukkaan tarkastuksen. [- -] Se on se laatuasia, mikä on se numero yksi, että se asiakas saisi siitä (tilintarkastuksesta) jotain irti. (Tilintarkastaja D)

Laatu koostuu siitä, että tilinpäätös on oikein ja että asiakas saa ohjeita ja neuvoja. (Tilintarkastaja F)

Vaikka tilintarkastuksen laadun määritelmiä oli yhtä monta kuin haastateltaviakin, myös jaettuina näkemyksiä aiheeseen löytyi. Esimerkiksi dokumentointi osana laadun määritelmää esiintyi tilintarkastajien A, B, C ja D haastatteluissa. Kaikissa näissä näkemyksissä korostui ajatus siitä, että laadukas työ on aina riittävällä laajuudella dokumentoitu, jotta tilintarkastusta jälkikäteen läpikäyvä kolmas osapuoli voi varmistua tilintarkastuslausunnon oikeellisuudesta dokumentoinnin myötä. Tilintarkastaja D esitti dokumentoinnin suhteessa tilintarkastuksen laatuun seuraavasti:

[- -] punainen lanka, mikä pitää löytyä dokumentoinnin kautta. Miksi ollaan tultu siihen johtopäätökseen. [- -] Eli, että voidaan osoittaa, miksi johtopäätöksenä on joko puhdas tai epäpuhdas kertomus saatu tuotettua. (Tilintarkastaja D)

Haastatteluissa ilmeni, että tilintarkastajat kokevat tehokkuuden olennaisena osana tilintarkastuksen laatua. Tehokkuudella tässä yhteydessä tarkoitetaan sitä, että tarkastustyössä keskitytään merkityksellisiin seikkoihin, eikä aikaa käytetä epäolennaisuuksiin. Tätä kautta työ pystytään suorittamaan kustannustehokkaasti myös asiakkaan näkökulmasta. Haastattelujen mukaan tilintarkastusyhteisön perspektiivistä tehokkaasti tehty työ on yksi tekijä, jonka avulla tilintarkastus voi olla tuottavaa liiketoimintaa. Tässä näkemyksessä korostui myös se, että dokumentoinnin tulee olla tehokasta ja keskittyä olennaisiin asioihin. Tilintarkastaja B esitti asian seuraavasti:

[- -] osattaisiin järkevästi kohdentaa se työ semmoisiin asioihin, mitkä ovat oikeasti sellaisia merkityksellisiä. Elikä keskityttäisi ja suunniteltaisi se työ ja havaittaisi ne riskit siinä laajuudessa, että osattaisi tehdä tehokkaasti tarkastus. [- -] Ei pelkästään se dokumentointi, vaan sen takana on se tehty työ. (Tilintarkastaja B)

Tilintarkastajat B, C ja D nostivat esille haastatteluissaan myös tilintarkastusstandardien merkityksen tilintarkastuksen laadussa. Heidän mukaansa standardien ja niissä esiintyvien laatuvaatimusten noudattaminen on olennainen osa tilintarkastuksen laatua. Toisaalta kuitenkin tarkastajat esittävät, että erityisesti pienissä ja keskisuurissa tilintarkastusyhteisöissä kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattamisessa on ongelmansa, minkä vuoksi niitä voidaan joutua soveltamaan. Tilintarkastaja B kuvaa ilmiötä seuraavasti:

Tietysti tämmöisessä pk-kentässä herkästi se lainsäädäntö menee jatkuvasti vähän niin kuin isojen yritysten edellä, eli pienissä yhtiöissä se laatu voi olla muutakin, kuin mitä ne standardit meiltä edellyttää. (Tilintarkastaja B)

Tilintarkastuksen lopputuloksena annettava tilintarkastuskertomus sekä siinä annettava tilintarkastajan lausunto yhdistettiin laadun määritelmään. Haastateltavien mukaan laadukkaassa tilintarkastuksessa

tilintarkastuskertomus on johdettu tilintarkastusprosessien avulla siten, että päädytty lopputulos voidaan perustaa näihin edellä mainittujen prosessien havaintoihin. Tätä näkemystä haastatteluissaan sivusivat tilintarkastajat A, C, D, E sekä F ja samankaltainen näkemys laadukkaasta työstä mainitaan myös PRH:n vuosiraportissa. Sen mukaan, kun tilintarkastustyö on tehty laadukkaasti, on tilintarkastajalla oletettavasti edellytykset oikeelliseen lopputulokseen eli asianmukaiseen tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastajat C ja E mainitsivat tätä käsitystä hyödyntäen tilintarkastuksen laadusta seuraavaa:

Se on sitä, että tilintarkastaja työnsä lopputuloksena antaa tilintarkastuskertomuksen, jossa kerrotaan, onko yhtiön tilinpäätös ja toimintakertomus olennaisesti oikein. [- -] on siis hankittu tarpeeksi evidenssiä, että se lausunto pohjautuu oikeisiin havaintoihin ja pitää paikkansa. (Tilintarkastaja C)

Sanoisin näin, että on äärimmäisen tärkeää, että tilinpäätöksestä annettu informaatio on oikeaa ja riittävää. Siis, että sen tilinpäätöksen lukijan tulee voida luottaa siihen, mitä siinä tilinpäätöksessä on sanottu. (Tilintarkastaja E)

Seuraavan taulukon myötä pyritään vielä selkeämmin kuvaamaan sitä, mitä haastatellut tilintarkastajat kokevat tilintarkastuksen laadun olevan. Taulukossa esitellään vain tutkielmassa esille nostetut seikat, joiden valinta on perustunut siihen, että tutkija on havainnut ne ilmiön kannalta merkittäviksi ja mielenkiintoisiksi. Lisäksi valintaan on vaikuttanut se, että mielikuvat on jaettu ainakin kahden tilintarkastajan toimesta. Taulukko ei siis kata kaikkea, mitä haastatteluissa on noussut esille, vaan tutkija on käyttänyt omaa harkintaansa siinä, mikä on olennaista tämän tutkimuksen puitteissa.

Taulukko 1 Yhteenveto tilintarkastuksen laadusta

Tilintarkastuksen laatu	Näkökulma vaikuttava	Dokumentointi olennaista	Tehokkuus	Standardien noudattaminen	Oikeellinen tilintarkastuskertomus
Tilintarkastaja A	X	X			X
Tilintarkastaja B	X	X	X	X	
Tilintarkastaja C		X	X	X	X
Tilintarkastaja D	X	X	X	X	X
Tilintarkastaja E	X				X
Tilintarkastaja F	X				X

Yhteenvetona voidaan todeta, että haastateltavat kokevat tilintarkastuksen laadun määritelmään vaikuttavan, mistä näkökulmasta asiaa katsotaan. Laatu määräytyy eri tavalla, jos sitä käsitellään asiakkaan, tilintarkastajan tai esimerkiksi laaduntarkastajan näkökulmasta. Tilintarkastajien mukaan riittävä ja asianmukainen dokumentointi ovat olennainen osa laatua. Lisäksi haastatteluissa korostui tehokkuuden merkitys. Olennaisena osana laatua nähtiin myös kansainväliset tilintarkastusstandardit ja niiden noudattaminen, vaikkakin pk-tilintarkastusyhteisöissä tämä voi vaatia kompromissien tekoa.

Haastattelujen myötä ilmeni, että lopputuloksena oikein perustein annettu tilintarkastuskertomus on merkittävä tekijä laadun kannalta.

5.2 Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät

Haastatteluissa esille nousseet tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät voidaan karkeasti jakaa kolmeen eri kategoriaan. Ensimmäinen näistä kattaa henkilökohtaiset, toinen yhteisön ja kolmas alan ominaisuudet. Henkilökohtaisista ominaisuuksista esimerkiksi kokemuksen ja koulutuksen merkitystä korostettiin haastatteluissa. Tilintarkastajat A, C, D, E ja F esittivät, että kokemuksella on olennainen rooli tilintarkastuksen laadun osatekijänä. Kokemuksen merkitystä painotettiin erityisesti siitä syystä, että syvällinen ymmärrys siitä, miksi joitain tilintarkastusprosesseja suoritetaan ja miten prosesseista saatuja tuloksia pitäisi tulkita, karttuu vain kokemuksen avulla. Esimerkiksi tilintarkastaja D esitti, että työn ja asiakkuuksien kautta voidaan oppia uutta, mikä voi parantaa laatua. Tilintarkastaja C puolestaan esitti, että kokemus kartuttaa taitoa ja näkemystä, joita ei kouluttautuesssa opita, mutta kuitenkin hän huomauttaa, että kokemuksesta huolimatta tilintarkastajien tulisi päivittää osaamistaan:

Pitää tietää, mitä ei tiedä ja sitten mennä kouluttautumaan. (Tilintarkastaja C)

Haastattelujen mukaan koulutus voidaan nähdä yksilön ominaisuutena, koska kuului tilintarkastaja sitten tilintarkastusyhteisöön tai ei, hänellä on yksilönä viime kädessä vastuu oman ammattitaitonsa ylläpitämisestä. Kuitenkin monet yhteisöt tarjoavat myös sisäisiä koulutuksia, minkä seurauksena kouluttautumista voidaan pitää myös seikkana, joka on osa tietynlaista organisaatiokulttuuria. Joka tapauksessa tilintarkastajat A, C, D, E ja F kaikki korostivat koulutuksen merkitystä tilintarkastuksen laatuun vaikuttavana tekijänä. Tilintarkastajat C, D ja F esittävät, että erityisesti alati muuttuvat lait ja ohjeistukset vaativat panostamista koulutukseen. Esimerkiksi tilintarkastajat C, E ja F perustelevat koulutuksen olennaisuutta seuraavasti:

Koulutus on todella tärkeää, koska lait muuttuvat, kirjanpitolaki muuttuu ja IFRS-standardit muuttuvat [- -]. Muuten ei voi tietää, miten asioiden pitää mennä. Hyvin keskeistä on se kouluttautuminen. (Tilintarkastaja C)

Kyllä varmasti yksi, jota vaan tässä korostan, on tämä koulutus. Enkä varmasti yksin ole sitä mieltä [- -]. (Tilintarkastaja E)

Sen takia pidänkin hyvänä, että siellä on se koulutuspakko, että pitää käydä tietty määrä koulutuksia. Että pidät sitä ammattitaitoa yllä. (Tilintarkastaja F)

Tilintarkastuksenyhteisön ominaisuuksista esimerkiksi tietyillä prosesseilla voidaan vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun. Tällaisista prosesseista esille nousi erityisesti toimeksiannon suunnittelu. Sekä tilintarkastaja A että B esittivät, että

suunnittelulla on merkittävä vaikutus siihen, että toimeksianto saadaan suoritettua tehokkaasti ja olennaisiin riskeihin vastataan. Suunnittelun lisäksi kommunikoinnin voidaan nähdä olevan osa tilintarkastusyhteisön organisaatiokulttuuria. Muun muassa tilintarkastaja C viittaa työyhteisössään tapahtuvaan kanssakäyntiin seuraavasti:

[- -] se vähän riippuu työkuulttuurista, toiset tekee toisella tavalla, mutta meidän kulttuuri on se, että me hirveästi keskustellaan ammatillisista asioista ja kun kaikki lait vaativat tulkintaa, niin keskustellaan lain tulkinnoista. (Tilintarkastaja C)

Samanlaista kommunikaation merkitystä tilintarkastuksen laadun kannalta korostaa myös muun muassa tilintarkastaja D. Hän esittää, että organisaation sisäisen viestinnän lisäksi vuorovaikutus yhteisön ulkopuolisten kollegoiden kanssa parantaa tilintarkastuksen laatua. Tähän näkemykseen yhtyy myös tilintarkastaja E, joka peräänkuuluttaa verkostoitumisen merkitystä. Saman näkemyksen kommunikoinnin tärkeydestä jakaa tilintarkastaja A, mutta hän kuitenkin painotta tilintarkastajista C, D ja E poiketen asiakasnäkökulmaa:

[- -] asiakkaan kanssa käytävästä kommunikaatiosta. Että kun on vähän mietitty ja valmistauduttu siihen tilintarkastukseen, niin sitten kommunikoidaan asiakkaalle jo vähän aiemmin, että mitä materiaaleja ja tietoja sieltä nyt sitten halutaan, niin me saadaan sitä (aineistoa) paremmin käyttöön ja pystytään myös sitten tekemään tehokkaammin ja laadukkaammin meidän tilintarkastusta. (Tilintarkastaja A)

Kommunikaation tai oikeastaan tässä yhteydessä vuorovaikutuksen ja läsnäolon merkitystä laadun kannalta painotti myös tilintarkastaja F. Hänen mukaansa tilintarkastuksen laadun pohjana on se, että toimeksiannosta vastaavalla tiimillä on tarpeeksi laaja kokonaiskuva toimeksiantoyrityksestä sekä sen toiminnasta ja että tiimi toimii yhteistyössä ja vuorovaikutuksessa keskenään. Tätä hän kuvaa seuraavalla tavalla:

[- -] tiimi pitää rakentaa siten, että siinä tiimissä on se osaaminen ja se on aidosti läsnä [- -]. Läsnäolo siinä työssä, että siinä oikeasti ollaan yhdessä ja katsotaan ne asiat. (Tilintarkastaja F)

Laatuun negatiivisesti vaikuttavista tekijöistä haastatteluissa esiin nousi muun muassa alalla vallitseva kiire. Kiireen ja aikataulupaineiden negatiivisesta vaikutuksesta haastatteluissa mainitsivat tilintarkastajat A, C, E ja F. Esimerkiksi tilintarkastaja A:n mukaan kiire vaikuttaa siihen, että vaikka osaamista ja tietämystä standardeista ja vaadituista prosesseista on, voi tosielämän aikataulupaine vaikuttaa työn laatuun negatiivisesti. Toisaalta hän myös huomauttaa, että kiireen vaikutus näkyy erityisesti dokumentoinnissa. Ei siis välttämättä ole niin, että aikataulupaineiden vuoksi joitain prosesseja ei ole käyty läpi, vaan että dokumentointi läpikäynnistä on puutteellista:

[- -] tietysti joskus kiireessä ne merkinnät voi jäädä hieman ohuiksi. (Tilintarkastaja A)

Tilintarkastaja C lähestyy alalla vallitsevaa kiirettä erityisesti siltä kannalta, että kuinka se vaikuttaa alan kokemattomampiin työntekijöihin. Erityisen

ongelmalliseksi hän kuvailee tilanteen Big 4 -sektorilla, jossa hän lähes kymmenen vuotta työskennellessään koki kiireen ehdottomampana kuin pk-tilintarkastusyhteisössä. Hänen mukaansa aikataulupaineet aiheuttavat sen, että kokeneemmilla työntekijöillä ei ole tarpeeksi aikaa ohjata ja neuvoa vähemmän kokemusta omaavia kollegoitaan, mikä saattaa johtaa siihen, että tarkastustoimenpiteitä todellisuudessa tehdään ymmärtämättä, mitä tehdään ja miksi ja tämä voi osaltaan heikentää tilintarkastuksen laatua. Tilintarkastaja C kuvaili ilmiötä seuraavasti:

Jos on liian kiire, niin ei se vanhempi, kokeneempi kerkeä neuvoa tai opastaa. [- -] taas tullaan siihen kiireeseen. Jos on liian paljon duunia, ei keretä kaikkea tehdä ja jätetään hommia tekemättä. Se, että ne on muodollisesti tehty, ei takaa sitä, että ne on oikeasti tehty, ne asiat. (Tilintarkastaja C)

Seuraava taulukko havainnollistaa sitä, mitkä tekijät haastateltujen tilintarkastajien mukaan vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun. Taulukossa esitellään vain tutkielmassa esille nostetut seikat, joiden valinta on perustunut siihen, että tutkija on havainnut ne ilmiön kannalta merkittäviksi ja mielenkiintoisiksi. Lisäksi valintaan on vaikuttanut se, että mielikuvat on jaettu ainakin kahden tilintarkastajan toimesta. Taulukko ei siis kata kaikkea, mitä haastattelussa on noussut esille, vaan tutkija on käyttänyt omaa harkintaansa siinä, mikä on olennaista tämän tutkimuksen puitteissa.

Taulukko 2 Yhteenveto tilintarkastuksen laatuun vaikuttavista tekijöistä

Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät	Kokemus	Koulutus	Suunnittelu	Kommunikointi	Kiire
Tilintarkastaja A	X	X	X	X	X
Tilintarkastaja B			X		
Tilintarkastaja C	X	X		X	X
Tilintarkastaja D	X	X		X	
Tilintarkastaja E	X	X		X	X
Tilintarkastaja F	X	X		X	X

Haastattelujen perusteella voidaan kootusti esittää, että tilintarkastuksen laatuun voidaan vaikuttaa yksilön, tilintarkastusyhteisön ja yleisesti alan kautta. Yksilön ominaisuuksista positiivisia vaikutuksia laatuun nähtiin olevan kokemuksella ja sitä kautta kehittyneillä kyvyillä ja alanosaamisella. Lisäksi koulutuksen merkitystä korostettiin sekä yksilön että yhteisön näkökulmasta. Tilintarkastusprosesseista suunnittelulla nähtiin olevan olennainen merkitys laadun kannalta. Organisaatiokulttuuriin vaikutusta korostettiin myös, erityisesti kommunikaation näkökulmasta. Kommunikaation positiiviset vaikutukset voivat haastattelujen mukaan ilmetä niin tilintarkastusyhteisön sisäisen kuin eri tilintarkastusyhteisöjen välisen kanssakäymisen kautta. Negatiiviseksi tilintarkastuksen laadun kannalta koettiin alalla vallitseva kiire, joka voi johtaa esimerkiksi dokumentoinnin laadun heikkenemiseen, joidenkin prossien laiminlyöntiin tai vaadittavan ohjauksen puutteeseen.

5.3 Tilintarkastuksen laadunvalvonta

Haastattelujen myötä tilintarkastuksen laadunvalvonnasta nousi esille jaettu käsitys siitä, että tämänhetkinen toteutustapa pitää sisällään muutaman hyvinkin negatiivisena koetun seikan. Jokainen haastateltavista oli sitä mieltä, että tavalla tai toisella PRH:n hallinnoima laaduntarkastuksen konsepti on kommunikoitu puutteellisesti tilintarkastajille. Esimerkiksi laaduntarkastusprosessin läpikäynyt tilintarkastaja A otti kantaa siihen, että prosessin eteneminen oli epäselvää eikä tarvittavaa kommunikaatiota ollut. Hän kuvaili haastattelussaan ilmiötä seuraavalla tavalla:

[- -] tavallaan ei käydä sellaista minkäänlaista kommunikaatiota [- -] Ei ollut niin kuin oikein tarkkaa tietoa, että miten se etenee ja milloin se päättyy ja aina sieltä vaan tuli lisäkysymyksiä. (Tilintarkastaja A)

PRH:n hallinnoiman laaduntarkastusprosessin myös läpikäynyt tilintarkastaja E koki kommunikaation puutteelliseksi valvovan tahon osalta. Lisäksi hän korosti haastattelussaan sitä, että vuorovaikutuksen vähäisyyden vuoksi esimerkiksi tilintarkastajien ja laadunvalvonnan välillä vallitsee ikään kuin kuilu ymmärryksen suhteen. Samanlaisen mielikuvan prosessista esitti myös PRH:n hallinnoiman laaduntarkastuksen läpikäynyt tilintarkastaja F. Tätä ilmiötä tilintarkastajat E ja F kuvailivat haastattelussa seuraavalla tavalla:

[- -] me ymmärretään eri tavalla esimerkiksi se kysymys ja se, mitä dokumentaatiota he haluavat ja kuinka. [- -] he eivät löydä sitä meidän ajatusmaailmaa ja me emme osaa ajatella sitä heidän, kun siinä ei ole tätä minkäänlaista henkilökohtaista kontaktia. (Tilintarkastaja E)

[- -] et oikein tiennyt, että mitä ne (PRH) haluaa tietää, eivät olleet missään yhteydessä, eivät kysyneet mitään, kaikki tuli sähköpostilla ja sitten oletettiin, että ymmärretään, mitä kysymyksissä kysytään ja että osaat vastata niihin. Ja sitten kun ne kysyi jotakin, niin ne kysyi semmoisista asioista, joista tiedot oli kyllä toimitettu, mutta ne eivät vaan löytäneet niitä. (Tilintarkastaja F)

Prosessin etenemisen lisäksi tilintarkastajat ovat kokeneet, että kommunikaatiossa on ongelmia muun muassa siinä, mitä tilintarkastajilta odotetaan laaduntarkastajan taholta. Problematiikkana tässä lienee se, että kommunikaation vähäisyyden vuoksi käsitys vaatimuksista perustuu kuulopuheisiin ja oletuksiin, mikä lisää spekulatiota asian ympärillä. Esimerkiksi tilintarkastaja D vastasi seuraavasti haastattelussaan kysymykseen siitä, mitä häneltä tilintarkastajana laadun suhteen odotetaan:

Tällä hetkellä se on vähän epäselvää. Se millaisia tarinoita olen kuullut, että kuinka tarkaksi se on mennyt, se laaduntarkastus. Tällä hetkellä se on minulle epäselvää, siis sen suhteen millaisia viestejä sieltä on tullut tämän uuden valvonnan kohteeksi joutuneilta henkilöiltä, että mitä odotetaan. [- -] kommunikaatio on ollut niin vähäistä, ettei oikein tiedetä, mitä odotetaan. (Tilintarkastaja D)

Puutteita kommunikaatiossa koettiin myös olennaisten havaintojen suhteen. Tilintarkastajat näkivät, että käsitys siitä, mitä laaduntarkastajat kokevat olennaisena ja merkittävänä on jäänyt epäselväksi. PRH:n vuosiraportissa esitellään havaintoja ryhmittäin sekä yksittäisinä, mutta lisäksi mainitaan, että niiden merkittävyyttä on tarkastuksissa arvioitu tapauskohtaisesti. Tämän vuoksi on hieman ristiriitaista, että miksi näitä havaintoja nostetaan esille tässä muodossa ilman, että niitä olisi linkitetty osaksi laajempaa kontekstia, joka kuitenkin määrittäisi sen, onko kyseessä merkittävä ja olennainen huomio vai ei. Kuten seuraavassa tilintarkastaja B kuvailee, tällaisenaan PRH:n julkistamassa vuosiraportissa laaduntarkastuksen havainnot jäävät vain sekaiseksi ryhmäksi, eikä niiden funktio käy ilmi:

Toki siellä ei kerrottu, kuinka merkittäviä ne oli, ne asiat, joihin oli kiinnitetty huomiota, että ne oli vähän sekaisin siellä. Ei käynyt selville, että oliko se esille nostettu asia merkittävä vai epäolennainen. (Tilintarkastaja B)

Epäselvyyttä koettiin myös laaduntarkastuksen läpäisyn vaatimuksissa ja siinä, kuinka esimerkiksi laadunvalvonnan painopistealueet on kommunikoitu. Tilintarkastajat kokivat, että edellä mainituista seikoista ei ole tullut selvää yhteneväistä tiedoksiantoa, vaan esimerkiksi painopistealueista tulisi jokaisen tilintarkastajan itse ottaa selvää. Kuitenkin tilintarkastaja C huomautti, että samankaltaisia kommunikaatio-ongelmia oli myös aiemmassa laaduntarkastuksen tavassa:

Ei sitä oltu kommunikoitu kyllä aikaisemmalla tavalla. Että missä menee se (läpipääsyn) raja. (Tilintarkastaja C)

Myös koko laaduntarkastuksen muutoksen kommunikointi herätti ihmetystä haastateltavien keskuudessa. Syyt ulkoisen laadunvalvonnan muutoksen taustalla jäivät monelle tilintarkastajalle epäselviksi ja ylipäättään koko lainvalmisteluprosessi koettiin alasta irrallisena. Esimerkiksi tilintarkastajat C ja D kuvailivat asiaa näin:

Minä en tiedä niinkään sen lain valmistelusta tai miten se on implementoitu tai mitään muuta. Jossain vaiheessa kuulin vain, että "tilkkareita" ei valvo tilintarkastajat, eli laadunvalvontatiimeissä ei enää ole tilintarkastajia. (Tilintarkastaja C)

En tiedä, että seurasinko vain huonosti sitä kohtaa, mutta kyllä tämä PRH ja julkiset lynkkaukset tuli minulle ihan kuin salama kirkkaalta taivaalta. En sitten tiedä, että seurasinko viestintää tarpeeksi hyvin, että näin on tapahtumassa, mutta kyllä se minulle tuli odottamatta. (Tilintarkastaja D)

Kautta linjan puutteellinen kommunikointi, laaduntarkastajan vaatimusten epäselvyys ja jopa lainvalmistelun epämääräisyys ovat mahdollisesti johtaneet siihen, että tämänhetkinen laadunvalvonnan toteutustapa koetaan kovin negatiivisena haastateltavien keskuudessa. Tilintarkastajat B ja F esittivät haastatteluissaan näkemyksen siitä, että nykyinen tapa lisää voimakkaasti vastakkainasettelua tilintarkastajien ja tilintarkastusvalvonnan välillä. Syy

tähän voi liittyä juurikin kommunikaatiopulaan, joka vallitsee kyseisten tahojen välillä. Tilintarkastaja D:n mukaan laaduntarkastukset ovat herättäneet jopa ahdistavia tuntemuksia ja syyksi tälle hän epäilee seuraavaa:

[- -] se on sellainen tuntematon mörkö tai ainakin sellaisena se koetaan. (Tilintarkastaja D)

Puutteellisen kommunikoinnin lisäksi tilintarkastajat A, B, D ja F ilmaisivat haastatteluissa huolensa siitä, että nykyiset laaduntarkastukset ja tämänhetkinen ulkoinen laadunvalvonta ylipäättään voivat ohjata alaa epäolennaisiin asioihin. Esimerkiksi liiallisesta yksityiskohtien tulkinnasta oltiin huolissaan, erityisesti sen vuoksi, että pahimmassa tapauksessa se ohjaa tilintarkastustyötä kauemmaksi olennaisista seikoista. PRH:n vuosiraportissa joitain viitteitä tällaisesta yksityiskohtaisesta tarkastuksesta voidaan havaita. Esimerkiksi tilintarkastuskertomusten huomioissa on nostettu esille kirjoitusvirheet. Koska tilintarkastuskertomus on julkinen asiakirja ja sitä tehdessä pitää noudattaa tiettyjä muotoseikkoja, on olennaista, että esimerkiksi kirjoitusasu on virheetön, mutta onko kyseessä kuitenkin sellainen havainto, joka vaatii erillisen huomion laaduntarkastusraportissa. Tilintarkastaja A kuvaili laaduntarkastuksen yksityiskohtaisuutta ja sen mahdollisia uhkia seuraavasti:

[- -] tietenkin on aina riski siinä, että tehdään paljon yksityiskohtaista dokumentaatiota, mutta vaaranahan on se, että jos aikaa käytetään paljon detaljiasioissa, niin ne oikeasti isot asiat jää liian vähälle huomiolle. (Tilintarkastaja A)

Ongelmallisena nähtiin myös se, että laadunvalvonta voi ohjata tilintarkastustyötä siihen, että dokumentointia korostetaan liiallisesti. Tämä siksi, että tarkastusprosessiin osallistuessa tilintarkastajalla olisi osoittaa tarpeeksi kattavasti perusteita työnsä tueksi. Ylidokumentointiin voi haastateltavien mielestä johtaa muun muassa tilintarkastusvalvonnan ilmoittamat painopistealueet, joiden käyttöä esimerkiksi tilintarkastaja B osittain kritisoi. PRH:n vuosiraportin mukaan painopistealueiden kautta laaduntarkastuksia kohdennetaan osa-alueisiin, jotka ovat keskeisiä tilintarkastuksen kannalta, kuitenkin selkeää syytä näiden käytölle ei esitellä vuosiraportissa tai PRH:n nettisivujen ohjeistuksissa. Tilintarkastajat A, B, D ja E ottivat haastatteluissaan kantaa painopistealueisiin sekä dokumentoinnin korostamiseen seuraavasti:

Se (dokumentaatio) ei kuitenkaan saisi olla laadunvalvontaa varten, vaan se pitäisi olla tehty tilintarkastustoimeksiannon tavoitteita varten. (Tilintarkastaja A)

Jonkun verran ne laaduntarkastajan laatuvaatimukset voi meitä ohjata, että tehdään asioita sen takia, että se näyttäisi ulospäin hyvältä tai että dokumentoidaan tarkoituksen hakisesti. [- -] Ja sitten nämä painopistealueet, ettei sitten pelkästään keskitytä niihin, koska näitä valvotaan nyt. (Tilintarkastaja B)

[- -] ollaan keskustellen käyty niitä (painopistealueita) aika paljon läpi ja se, mikä siinä on riskinä, tässä kehityksessä, on se että mentäisiin muoto ennen asiaa. [- -] Että

pitää vain saada tietyynäköiset laput ja se itse asia unohtuu taustalta. (Tilintarkastaja D)

Joskus tietysti saatan kritisoida ja vähän myös kärjittää, mutta tulee tunne, että kumpaan me sitten keskitytään, siihen itse tarkastuksen tekemiseen vai dokumentaatioon. Hukkuuko se tarkastus nyt siltä hyvinkin laajalta dokumentaatiolta. (Tilintarkastaja E)

Tilintarkastaja F:n haastattelussa yksi kantavista teemoista oli juuri dokumentoinnin ylikorostaminen. Haastateltava koki, että tämä ongelma ei varsinaisesti ole laaduntarkastuksesta johtuvaa, vaikka juuri siihen koko problematiikka kulminoituukin. Hänen mielestään ongelma on paljon syvemmällä alan toimintatavoissa ja pahimman skenaarion mukaan dokumentoinnin lisääntyvä ylikorostaminen vähentää tilintarkastusalan houkuttelevuutta sekä karsii asiantuntevien ja kyvykkäiden toimijoiden määrää alalla. Myös tilintarkastaja E ilmaisi huolensa alan kiinnostavuuden kannalta. Tätä ajatusmallia tilintarkastajat E ja F kuvailivat seuraavasti:

[- -] ei löydy alalle haluavia osajia. Tämä on nyt jo tosi suuri ongelma, että täällä on liian vähän tarkastajia. [- -] Nuoria, jotka tulisi alalle, niin niitä on tosi vähän. (Tilintarkastaja E)

Laadunvarmistus toimii tarkoitukseensa nähden päin vastoin laatua heikentävänä kokonaisuutena, jos pitkää aikaväliä katsotaan. Kaikki osaavat ja kyvykkäät osaajat pakenevat alalta [- -]. Laaduntarkastus peilaa sitä, mitä näihin ISA-standardeihin ja näihin on kirjoitettu. Eli tavallaan tullaan siihen amerikkalaiseen ajatusmalliin asioista, eli dokumentointi pyhittää keinot. (Tilintarkastaja F)

Nykyisen ulkoisen laadunvalvonnan ongelmaksi kaikki haastatellut tilintarkastajat kokivat myös laaduntarkastajien substanssiosaamisen ja tilintarkastusalan kokemuksen puutteen. Haastateltavien mukaan tilintarkastusvalvonnassa toimivat henkilöt eivät omaa tarpeeksi ymmärrystä tilintarkastuksesta, jotta laaduntarkastus palvelisi alaa tarkastusten lisäksi myös laatua kehittävästi. Tämä ilmenee muun muassa seuraavista lausunnoista:

[- -] minun käsitykseni tällä hetkellä on se, että siellä on töissä suhteellisen kokemattomia ihmisiä, jotka tuskin ymmärtävät alaa kovin hyvin ja kattavasti. (Tilintarkastaja A)

Periaatteessa jos se toteutettaisiin hyvin ja sinne (PRH:lle) saataisiin sellaiset tekijät, jotka ovat tehneet tarkastusta ja tietävät asioista [- -]. (Tilintarkastaja B)

[- -] tilintarkastajia ei enää valvo tilintarkastajat, vaan niitä valvoo ne, jotka eivät tiedä tilintarkastuksesta mitään. (Tilintarkastaja C)

Mielestäni siellä (PRH:lla) tulisi olla töissä tilintarkastusammattilaisia, siinä tarkastustoimessa. [- -] Alan osaamista tarvitaan kyllä sinne tarkastushommiin. (Tilintarkastaja D)

[- -] toivoisin, että näillä (laadun)tarkastajilla, jotka valvovat, olisi myös itsellä käytännön kokemusta (Tilintarkastaja E)

[- -] tulee se ongelma, että pitää sitä laaduntarkastajaa neuvoa, että mikä tässäkin työssä ja toimeksiannossa on olennaista. [- -] Tämähän siinä se suurin haaste siellä PRH:lla on ja luulen, että ne kokevat sen itsekin. (Tilintarkastaja F)

Erityisen haastavaksi tilintarkastusalan osaamisen puute koettiin ammatillista harkintaa vaativissa tapauksissa. Ongelmana nähtiin se, että vaikka alan sääntely, kuten lait ja standardit, mahdollistavat ammatillisen harkinnan, laaduntarkastaja on tulkinnut tällaista harkintaa vaativia tilanteita hyvinkin tiukasti. Esimerkiksi tilintarkastajat B, C ja D ilmaisivat haastatteluissaan seuraavaa:

[- -] vähän huolestuttavaa on, jos se laadunvalvonta menee siihen suuntaan, että niitä (ohjeistuksia) tulkitaan kovin tarkasti ja mikään ei sitten riitäkään. [- -] Tavallaan on annettu liikkumavaraa (säädöksissä), mutta sitten on jotain ohjeistusta ja sitten sitä on tulkittu todella tiukasti. (Tilintarkastaja B)

Standardit on standardeja ja niiden perusteella mennään. [- -] Että silloin kun tullaan tulkintoihin ja niihin rajatapauksiin, niin niissä on ongelmia. (Tilintarkastaja C)

Mielestäni näissä tulkinta-asioissa on juuri se, ettei tunneta alaa tarpeeksi hyvin ja toisaalta sitten varmasti se on sitäkin, että ne (standardit) on kirjoitettu tälle alalla ymmärrettävällä kielellä, mikä ei olekaan sellaista yleistä lakitekstiä. (Tilintarkastaja D)

Laaduntarkastuksen läpikäynyt tilintarkastaja A ilmaisi myös huolensa substanssiosaamisen ja kokemuksen puutteesta. Hänen mukaansa nykyisenkaltaisen laaduntarkastuksen suurin heikkous liittyy siihen, että tarkastuksia suorittavat henkilöt eivät tiedä alasta tarpeeksi, joka heijastuu hänen mielestään koko laaduntarkastusprosessiin. Samanlainen näkemys oli myös laaduntarkastuksen läpikäyneillä tilintarkastajilla E ja F. Tilintarkastaja A huomauttaa, että tuntemuksen puute alasta lisää tilintarkastajan panosta laaduntarkastukseen esimerkiksi ajallisesti. Tätä hän perustelee seuraavasti:

Ja toisaalta kun katsoo kysymyksiä ja selvityspyyntöjä, mitä sieltä on tullut, niin jää käsitys, että nuori alaa tuntematon assistentti käy läpi kysymyslistaa, jonka kysymyksiä hän ei itsekään ymmärrä ja sittenhän sieltä kumpuaa aika paljon kysymyksiä sille tarkastettavalle. (Tilintarkastaja A)

Erityisesti tilintarkastajat B, C, D ja F kritisoivat nykyisessä laadunvalvonnan konseptissa voimakasta standardilähtöisyyttä. Vaikka haastateltavat toki hyväksyvät ja ymmärtävät sen, miksi valvonta perustuu kansainväliseen sääntelyyn, koetaan ongelmalliseksi se, että tilintarkastusstandardit on suunniteltu suurten kansainvälisten yhtiöiden mukaisesti, eikä niitä voida pk-sektorilla tulkita ilman ammatillista harkintaa ja käsitystä tilintarkastusalan ominaispiirteistä Big 4 -yhtiöiden ulkopuolella. Laaduntarkastuksissa tulisi kyetä huomioimaan se, että arkielämässä pk-tilintarkastusyhteisöissä ISA-standardien noudattaminen ei välttämättä ole mahdollista, olennaista tai ainakaan tehokasta, minkä vuoksi laaduntarkastusten rakentaminen pelkästään standardien varaan ei ehkä johda asianmukaisiin tuloksiin. Ilmiöön ottivat kantaa tilintarkastajat B, C ja D seuraavasti:

[- -] (laaduntarkastuksen) palautteet ja kysymykset on ollut sitten hyvin tämmöisiä standardilähtöisiä ja enemmänkin varmaan tuonne Big 4 -maailmaan sopivia. Että sitten meillä on pienyrityskentällä vähän erilaiset asiat. (Tilintarkastaja B)

Niin tässä on aina ja tulee aina olemaan valtava tällainen dilemma, joka johtaa siihen, että Suomessa kuin Ruotsissakin, on jouduttu soveltamaan standardien laatuvaatimuksia. [- -] Mutta käytäntöhän on se, että suurin osa Suomessa tehtävistä tilintarkastuksista on sellaisia, että niissä ei noudateta kaikkia ISA-standardeja. Koska siinä ei ole mitään järkeä. Skaalautuvuus on hirveä ongelma. (Tilintarkastaja C)

[- -] ongelma on kaiken kaikkineen se, että kun ne (ISA-standardit) on kirjoitettu jenkkilähtöisesti tosi isojen yhtiöiden näkökulmasta, niin kun niitä lähdetään noudattamaan tosi pienissä suomalaisissa osakeyhtiöissä, niin siinä tulee väkisin sitten paljon mahdollisuuksia harrastaa sellaista viisastelua. Kun sieltä poistuu harkinta välistä ja aletaan suoraan lukemaan pelkkää tekstiä, niin sitten se antaa tosi ison mahdollisuuden puuttua asioihin, varsinkin alasta ymmärtämättömälle virkamiehelle tai juristille. (Tilintarkastaja D)

Vaikka tilintarkastajat kokivat tämänhetkiset laaduntarkastukset ja ulkoisen laadunvalvonnan pääosin varsin negatiivisina, myös jotain positiivista nähtiin uudessa toteutustavassa. Esimerkiksi tilintarkastaja A esitti, että uuden laadunvalvonnantavan puitteissa kaikkia tilintarkastajia kohdellaan tasavertaisesti, riippumatta siitä, työskenteleekö tämä Big 4-yhtiössä vai jossain pienemmässä tilintarkastusyhteisössä. Tilintarkastaja B näkee myös mahdollisuutena sen, että laaduntarkastuskäytänteet saataisiin tällä uudella tavalla harmonisoitua. Tilintarkastaja E:n mukaan positiivista on se, että ulkopuolisen tahon suorittamana laaduntarkastukset ovat tasaisempia ja systemaattisempia. Myös PRH:n vuosiraportista käy ilmi, että laaduntarkastusten yhtenäistäminen koetaan merkittävänä kehityskohteena, jotta kohtelu tasapuolistuu. Tilintarkastaja A mainitsi haastattelussa tästä aiheesta seuraavasti:

[- -] mikä on hyvä asia, niin valvottavat, eli tilintarkastajat tulee samanlaisten laadunvalvontatoimenpiteiden piiriin. [- -] Tavallaan se on hyvä, että nyt tilintarkastajia valvotaan suunnilleen samoilla menetelmillä ja tavoilla. (Tilintarkastaja A)

Tilintarkastaja D esittää nykyisenkaltaisen laaduntarkastuksen positiiviseksi vaikutukseksi sen, että laadunvalvonnan ulkoistaminen voi parantaa alan mainetta. PRH:n vuosiraportista esille nousee myös tämä sama päätelmä. Sen mukaan laaduntarkastusten avulla voidaan lisätä luottamusta tilintarkastusta kohtaan. Tilintarkastaja D perusteli tätä tilintarkastusvalvonnan kanssa jaettua ajatusmallia seuraavasti:

[- -] minkä signaalin se antaa ulospäin, että meidän ammattikuntaa valvotaan nyt viranomaisen, Patentti- ja rekisterihallituksen, toimesta. Se antaa uskottavuusleiman sille. Se on mielestäni ihan hyväkin, että se leima on tällainen virkamiesmäinen. (Tilintarkastaja D)

Tilintarkastajia A, B, D ja F huomattavasti neutraalimmin laaduntarkastukseen ja nykyisen ulkoisen valvonnan käytäntöihin suhtautui tilintarkastaja C. Hänen mukaansa laaduntarkastuksista ei tarvitse olla huolissaan, jos tarkastaja itse

tietää, että hän toimii alan vaatimusten mukaisesti. Tilintarkastaja C kuvailee, että negatiivinen suhtautuminen nykyisenkaltaiseen ulkoiseen laadunvalvontaan liittyyneeseen siihen, että ollaan epävarmoja oman työnsä laadusta. Lisäksi hän nostaa esille seikan, että todellinen laatu ei riipu siitä, jos laaduntarkastaja huomauttaa työnsä yhteydessä jostain tilintarkastuksen yksityiskohdasta. Samaa näkemystä sivusi haastattelussaan myös tilintarkastaja F. Tätä mielipidettä tilintarkastaja C kuvaili seuraavasti:

No minulla ei ainakaan ole negatiivinen (mielikuva), että mielestäni ne, joilla on negatiivinen mielikuva, niin ne pelkäävät sitä siksi, että ne eivät ole tehneet tarpeeksi hyvää tilintarkastusta. [- -] Ei ne minulta kirjaimia vie, koska tiedän, että me tehdään täällä hyvää duunia. Eikä se yhden paperin puuttuminen, niin siitä laadusta kerro. (Tilintarkastaja C)

Tilintarkastajien D ja E mukaan uusi laadunvalvonnan tapa on vielä niin tuore, että laatua valvova tahokaan ei välttämättä ole vielä täysin tietoinen siitä, kuinka prosesseja tulisi kehittää. Kuitenkin he molemmat uskovat, että ajan myötä myös PRH kykenee kehittymään laadunvalvojana ja suhtautuminen tilintarkastajien osalta voi myös tätä myötä neutralisoitua. Tilintarkastajat D ja E kuvailivat haastatteluissaan tätä seuraavasti:

[- -] sekin organisaatio (PRH) sieltä oppii ja sitten ammattikunta oppii toimimaan heidän ajatuksensa mukaisesti. Että löytyy sitten se kultainen keskitie, mutta siihen menee vielä vuosia aikaa. (Tilintarkastaja D)

[- -] mä uskon, että tässä PRH:n kanssa, kun aikaa menee ja löytyy ne käytänteet, niin tämä menee hyvään suuntaan [- -]. (Tilintarkastaja E)

Seuraavassa taulukossa on esitelty kootusti näkemykset siitä, millaisena haastatellut tilintarkastajat kokevat tilintarkastuksen laadunvalvonnan tällä hetkellä. Taulukossa esitellään vain tutkielmassa esille nostetut seikat, joiden valinta on perustunut siihen, että tutkija on havainnut ne ilmiön kannalta merkittäviksi ja mielenkiintoisiksi. Lisäksi valintaan on vaikuttanut se, että mielikuvat on jaettu ainakin kahden tilintarkastajan toimesta. Taulukko ei siis kata kaikkea, mitä haastatteluissa on noussut esille, vaan tutkija on käyttänyt omaa harkintaansa siinä, mikä on olennaista tämän tutkimuksen puitteissa.

Taulukko 3 Yhteenveto tilintarkastuksen laadunvalvonnasta

Laadunvalvonta	Kommunikoinnin ongelmat	Ohjaus epäolennaisuuksiin	Kokemuksen ja osaamisen puute	Standardi - lähtöisyys	Laaduntarkastusten harmonisointi	Vähentää alan houkutteluvuutta
Tilintarkastaja A	X	X	X		X	
Tilintarkastaja B	X	X	X	X	X	
Tilintarkastaja C	X		X	X		
Tilintarkastaja D	X	X	X	X		
Tilintarkastaja E	X	X	X		X	X
Tilintarkastaja F	X	X	X	X		X

Tiivistettynä voidaan esittää, että haastateltujen tilintarkastajien mukaan nykyisen ulkoisen laadunvalvonnan toteutus koetaan suurelta osin negatiivisena. Toki kaksi haastateltavista suhtautui asiaan huomattavasti neutraalimmin, vaikkakin myös he näkivät puutteita tässä nykyisenkaltaisessa tavassa. Erityisen haasteellisena haastatellut tilintarkastajat kokivat kommunikaation ja tai jopa karrikoidusti sen puutteen. Tästä seuranneiksi ongelmiksi nimettiin muun muassa odotusten epäselvyys sekä epätietoisuus laaduntarkastusprosessin kulusta käytännössä. Negatiiviseksi koettiin myös se, että laaduntarkastajat eivät haastateltavien mukaan omaa tarpeeksi tilintarkastusalan kokemusta ja osaamista. Tämä lisää haasteita esimerkiksi rajatapauksissa, joissa tilanteen tulkinta tulisi perustaa ammatilliseen harkintaan. Vaikkakin standardilähtöisyys koettiin olennaiseksi laadun kannalta, koki osa haastatelluista, että liiallinen standardien korostaminen ja niiden yksityiskohtainen tulkinta voi tuoda haasteita, erityisesti silloin, kun laaduntarkastuksen kohteena on pk-tilintarkastusyhteisö tai siinä toimiva tilintarkastaja. Uhkakuvaksi haastatteluiden myötä muodostui, että nykyinen valvonnan tapa voi pahimmassa tapauksessa ohjata alaa epäolennaisiin asioihin, kuten ylidokumentointiin ja liialliseen yksityiskohtien tulkintaan sekä korostamiseen. Huolta herätti myös se, että lisääntyvä ylidokumentointi ja yksityiskohtaisuus olennaisuuden sijaan vähentävät alan houkuttelevuutta ja karsivat alalta osaavia ja kyvykkäitä tekijöitä.

Vaikka ulkoisessa laadunvalvonnassa havaittiin melko merkittäviäkin puutteita ja uhkakuvia, nousi haastattelujen myötä esiin näkemys siitä, että kyseinen toteutustapa on vasta implementointivaiheessa ja ajan myötä suurimmat ongelmakohdat neutralisoitunevat. Tämänhetkisen tavan positiivisiksi puoliksi koettiin mahdollisuus laadunvalvonnan harmonisointiin sekä tilintarkastajien tasapuoliseen kohteluun laaduntarkastusprosessissa. Lisäksi koettiin, että ulkoisesti toteutettu laadunvalvonta voi lisätä alan luotettavuutta sekä uskottavuutta ulkopuolisten tahojen näkökulmasta.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA JATKOTUTKIMUS

6.1 Johtopäätökset ja pohdintaa

Seuraavaksi käydään läpi tutkimuksen tulosten perusteella tehtyjä johtopäätöksiä valituista teemoista, joita ovat tilintarkastuksen laatu, siihen vaikuttavat tekijät sekä ulkoinen laadunvalvonta. Johtopäätösten puitteissa saatuja tuloksia on pyritty yhdistelemään alan tutkimuskirjallisuuden sekä muiden ilmiöihin liittyvien kontekstien kanssa. Sen lisäksi, että saatuja tuloksia on pyritty nivomaan osaksi tilintarkastuksen laadun ja laadunvalvonnan viitekehystä, sisältyy tutkielman seuraavaan osuuteen myös tutkielman tekijän omia havaintoja sekä pohdintaa käsiteltävistä aiheista.

6.1.1 Tilintarkastuksen laatu

Tässä pro gradu -tutkielmassa päätutkimusongelmana oli selvittää, mitä pk-tilintarkastusyhteisöissä työskentelevät auktorisoidut tilintarkastajat kokevat tilintarkastuksen laadun olevan. Tutkielman ensimmäisenä johtopäätöksenä voidaan todeta, että haastattelujen mukaan tilintarkastuksen laatua määriteltäessä tulee huomioida standardien noudattaminen, näkökulman vaikutus, lopputuloksena tuotetun tilintarkastuskertomuksen asianmukaisuus, tehokkuus sekä dokumentoinnin riittävyys. Seuraavaksi näitä johtopäätöksiä peilataan aiempaan tilintarkastuksen laadun viitekehukseen tutkimuskirjallisuutta hyväksi käyttäen.

Haastattelujen myötä havaittiin tilintarkastajien kokevan, että laadun määritelmään vaikuttaa näkökulma, eli käsitelläänkö sitä esimerkiksi asiakkaan vai tilintarkastajan perspektiivistä. Samaisen näkemyksen tutkimuksessaan esittivät myös Knechel ym. (2013), joiden mukaan tilintarkastuksen laatu tarkoittaa eri sidosryhmille jopa huomattavasti toisistaan poikkeavia asioita. Haastattelujen myötä nousi esiin myös kuvaus siitä, että tilintarkastuksen laatua on standardien noudattaminen. Tutkimuskirjallisuudessa esiintyy yhtäläinen näkemys, jonka mukaan standardit ja laatu ovat kytköksissä

toisiinsa. GAO:n (2003) lausunnosta käy ilmi samansuuntainen näkemys kuin haastatteluista, eli standardien noudattaminen nähdään osana laadukasta tilintarkastusta. Aiheeseen liittyen myös esimerkiksi Francis ja Yu (2004) esittävät, että lainsäädännöllä ja muulla ohjeistuksella, kuten standardeilla on vaikutusta tilintarkastuksen laatuun.

Lopputuloksena tuotetun oikeellisen tilintarkastuskertomuksen olennaisuutta laadun määrittelyssä korostettiin suoritetuissa haastatteluissa. Tämän ajattelutavan mukaan laatua on se, että asianmukaisten tilintarkastusprosessien avulla pystytään hankkimaan tarpeeksi tilintarkastusevidenssiä, minkä seurauksena kyetään antamaan perustellusti todellisuutta vastaava tilintarkastuskertomus. Tästä näkemyksestä saadaan suora yhtymäkohta alan tutkimuskirjallisuuden kantateokseen, DeAngelon vuonna 1981 kirjoittamaan artikkeliin, jonka mukaan tilintarkastuksen laatua on kyetä tunnistamaan mahdolliset virheellisyydet ja raportoida niistä asiaan kuuluvalla tavalla. Myös lisäaineistona käytetyssä PRH:n vuosiraportissa esiintyi samansuuntainen näkemys tilintarkastuksen laadusta. Tämän mukaan laaduntarkastuksen kohteena ja tästä syystä myös oletettavasti osa laadukasta työtä on se, että tilintarkastaja on hankkinut lausuntonsa tueksi riittävän määrän tilintarkastusevidenssiä sekä raportoinut toimeksiannostaan tehtyjen havaintojen vaatimalla tavalla.

Haastattelujen myötä ilmeni, että tilintarkastajat kokevat tehokkuuden osaksi laadun määritelmää. Saman näkemyksen jakaa myös muun muassa IAASB (2004, 38), joka määrittelee, että tilintarkastus on laadukasta silloin, kun se on tuottavaa, mutta samanaikaisesti kustannustehokasta. Toki tässä näkemyksessä korostetaan erityisesti tilinpäätösinformaation käyttäjiä, mutta sama ajatusmalli oletettavasti pätee myös tilintarkastajien näkökulmaan. Tätä voitaneen perustalla sillä, että onhan tilintarkastustyö pääasiallisesti kuitenkin liiketoimintaa ja tämän myötä taloudellinen kannattavuus on olennaisessa asemassa. Tehokkuus voitaneen ajatella myös osana laatua siinä mielessä, että ammattitaitoisen ja riittävän ammatillisen harkinnan omaavan tilintarkastajan tulee kyetä havaitsemaan, mikä toimeksiannon näkökulmasta on olennaista ja keskittää työpanoksensa erityisesti siihen. Tällä voidaan tarkoittaa siis sitä, että laadukasta työtä ei välttämättä ole se, että tilintarkastaja käy todella yksityiskohtaisesti ja tätä kautta myös tehottomasti koko toimeksiannon materiaalin läpi, vaan sitä vastoin kykenee keskittymään olennaisiin asioihin ja tätä kautta tekee työnsä tehokkaasti.

Riittävä dokumentoinnin taso nousi esille useassakin haastattelussa laatua määriteltäessä. Haastatellut tilintarkastajat kokivat, että tarpeeksi laaja dokumentointi on osoitus laadukkaasti tehdystä työstä. Samaan tapaan lisäaineistona käytetyssä PRH:n vuosiraportissa nostettiin esille dokumentaation merkitys osana asianmukaisesti suoritettua tilintarkastustyötä ja tätä myöten tilintarkastuksen laatua. Myös esimerkiksi IAASB (2014, 47) esittää PRH:n vuosiraportin tapaan, että dokumentointi on olennainen osa laadukkaasti suoritettuja tilintarkastusprosesseja ja sitä kautta tilintarkastuksen yleistä laatua. Dokumentointia pohdittaessa tullaan kuitenkin siihen

problematiikkaan, että milloin se saavuttaa riittävän tason, eli että sen avulla kolmas osapuoli voi päätyä samaan johtopäätökseen tarkastuksessa kuin itse tilintarkastajakin. Toisaalta liiallinen dokumentointiin keskittyminen voi heikentää tarkastuksen tehokkuutta tai kiireen vallitessa johtaa siihen, että dokumentointi vähentää itse tarkastukseen käytettävää aikaa niin merkittävästi, että esimerkiksi tilintarkastusprosessien suorittamisen laadun taso heikkenee. Dokumentoinnin riittävyysongelmallisuutta vähentäneen kokemuksen kautta muodostunut käsitys ammatillisesta harkinnasta ja olennaisuudesta, mutta haastattelujen mukaan tulevaisuuden uhkakuvana koetaan mahdollinen ylidokumentointiin ohjaaminen alan sääntelyn seurauksena. Tätä aihetta sivutaan lisää laadunvalvontaan liittyvien johtopäätösten yhteydessä.

6.1.2 Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät

Tutkimusongelmaa täydentävistä alakysymyksistä toisen avulla pyrittiin syventymään siihen, mitkä tekijät pk-yhteisöissä työskentelevien tilintarkastajien mielestä vaikuttavat tilintarkastuksen laatuun. Johtopäätöksenomaisesti voidaan yhteenvetona todeta, että haastattelujen mukaan tilintarkastuksen laatu koostuu yksilöön, tilintarkastusyhteisöön sekä tilintarkastusalaan liittyvistä ominaisuuksista. Näistä laadun osatekijöistä esille nousivat kokemuksen, koulutuksen, suunnittelun, kommunikaation sekä kiireen merkitykset.

Yksilön ominaisuutena kokemus nähtiin yhdeksi merkittävimmistä seikoista laadun kannalta. Haastattelujen mukaan kokemuksen avulla tilintarkastajan taidot ja osaaminen kehittyvät muun muassa siten, että hänen ammatillinen harkintansa vahvistuu ja hän esimerkiksi kykenee tunnistamaan tilintarkastustoimeksiannon olennaiset tekijät. Yksilön taitojen ja osaamisen vaikutusta laatuun korostaa myös DeAngelon (1981) määritelmä tilintarkastuksen laadusta. Myös Knechelin ym. (2013) mukaan yksilön taidoilla ja erityisesti ammatillisella harkinnalla on merkittävä vaikutus tilintarkastuksen laatuun. Samankaltainen näkemys nousee esille myös Duffin (2004, 15-16) AUDITQUAL-mallissa, jonka mukaan laadun osatekijöiksi voidaan määritellä muun muassa tilintarkastajan kokemus, kyvykkyys sekä ammattitaito.

Kokemuksen lisäksi koulutuksen vaikutusta laatuun korostettiin haastateltujen tilintarkastajien keskuudessa. Myös koulutuksen voidaan nähdä kehittävän tilintarkastajan taitoja ja osaamista alalta, mutta haastattelujen myötä ilmeni, että ne nähdään erityisen tärkeänä esimerkiksi sen vuoksi, että niiden avulla yksilön on mahdollista pysyä mukana alaan vaikuttavan sääntelyn ja muiden olosuhteiden muutoksessa. Pro gradu -tutkielmassaan Ahvonen (2018) tutki miten tilintarkastajien tilintarkastuksen laatua voidaan ylläpitää ja yhtenä johtopäätöksensä hän esitti juuri koulutuksen merkittävyyden. Vaikka koulutus on sinällään yksilöön vaikuttava asia, voidaan se nähdä myös tilintarkastusyhteisön kautta. Kuten haastatteluissakin mainittiin, koulutusmahdollisuuksien määrään ja laatuun vaikuttavat työyhteisön organisaatiokulttuuri ja se kuinka tärkeässä asemassa yksilöiden taitojen kehittämistä pidetään. Esimerkiksi Sundgren ja Svanström (2013)

esittävät, että erityisesti sisäiseen koulutukseen vaikuttaa tilintarkastusyhteisön koko. Suuremmissa yrityksissä on käytettävissä enemmän resursseja, jotka voidaan kohdistaa sisäiseen koulutukseen, mikä edesauttaa tilintarkastajien ammattitaidon ylläpitoa ja näin ollen kykyä suorittaa toimeksiannot laadukkaasti. Toisaalta kuitenkin haastatteluissa nousi esiin myös näkemys siitä, että viime kädessä oman ammattitaidon ylläpito esimerkiksi kouluttautumisen kautta on yksilön vastuulla ja itseasiassa tähän määritellään jo tilintarkastuslaissakin.

Tilintarkastusyhteisöön liittyvistä ominaisuuksista laatuun prosessienomaisesti vaikuttavina tekijöinä tutkielmassa esille nousivat suunnittelu sekä kommunikaatio. Suunnittelun avulla saadaan tilintarkastusprosesseja kohdistettua vastaamaan olennaisiin riskeihin sekä toimintaa tehostettua. Näillä molemmilla voidaan nähdä olevan vaikutusta laatuun. Haastattelujen myötä ilmeni, että kommunikaatio työyhteisön sisällä, eri tilintarkastusyhteisöjen välillä sekä asiakkaan ja tilintarkastajan kesken koettiin vaikuttavan tilintarkastuksen laatuun. Tutkimuksessaan Francis (2011) mainitsee prosessien, kuten esimerkiksi suunnittelun, merkittävyydestä laadun suhteen, mutta huomauttaa myös tämän ammatillisen harkinnan tärkeydestä myös prosesseissa.

Haastattelujen myötä nousi esille näkemys siitä, että tilintarkastusalan ominaispiirteistä kiireellä koetaan olevan negatiivinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun. Tätä perusteltiin esimerkiksi sitä kautta, että kiireessä on vaaran se, että dokumentoinnin laatu heikkenee olennaisesti. Svanström (2016) havaitsi tutkimuksessaan myös kiireen ja aikataulupaineiden negatiiviset vaikutukset tilintarkastuksen laatuun. Havainnoidessaan edellä mainittujen tekijöiden vaikutuksia pk-tilintarkastusyhteisöissä työskentelevien tilintarkastajien toimintaan, hän havaitsi, että aikataulupaineet suurentavat riskiä niin sanottuun toimimattomaan menettelyyn tilintarkastajana (dysfunctional auditor behavior). Tällä hän tarkoittaa sitä, että kiireessä suuremmalla todennäköisyydellä tilintarkastaja jättää joitain olennaisia tilintarkastusprosesseja läpikäymättä tai esimerkiksi hyväksyy asiakkaan ontuvat selitykset jostain havaitusta virheellisyydestä, eikä raportoi tästä asiaan kuuluvalla tavalla.

6.1.3 Tilintarkastuksen laadunvalvonta

Tutkielman toisen alakysymyksen avulla pyrittiin lisäämään ymmärrystä siitä, millaisia mielikuvia pk-tilintarkastusyhteisöissä toimivilla tilintarkastajilla on nykyisenkaltaista laadunvalvonnasta. Haastatteluissa ilmeni, että asenteet PRH:n toteuttamaa laadunvalvontaa kohtaan ovat hyvinkin negatiivissävytteisiä. Tilintarkastajat kritisoivat erityisesti laaduntarkastusten standardilähtöisyyttä, kommunikaation vähäisyyttä sekä laaduntarkastajien substanssiosaamisen ja alan kokemuksen puutteita. Lisäksi tilintarkastajat kokivat uhkana sen, että nykyinen ulkoinen laadunvalvontajärjestelmä voi ohjata alaa epäolennaisiin asioihin. Positiiviseksi mielikuvaksi haastatellut

määrittelivät mahdollisuuden laaduntarkastusten harmonisointiin siten, että kaikkia tarkastuksen kohteita voitaisiin käsitellä tasapuolisesti.

Koska tilintarkastuksen laadunvalvonnan muutos tapahtui suhteellisen hiljattain, vuonna 2016, tästä aiheesta ei ole tehty vielä kovinkaan kattavasti tutkimusta Suomessa. Muutos laadunvalvonnan toteutuksessa oli niin merkittävä, että aiempien Suomessa toteutettujen ulkoisen laadunvalvonnan tutkimusten sekä niiden tulosten hyödyntäminen koettiin epärelevantiksi. Toki mahdollisuutena olisi käyttää tulkinnan pohjana kansainvälistä tutkimusmateriaalia, mutta alan voimakkaan sääntelyn ja lakien valtiokohtaisuuden vuoksi ongelmalliseksi muodostuu se, että toimialat eivät vastaa toisiaan valtioiden rajojen yli. Näistä tekijöistä johtuen tässä osiossa keskitytään esittelemään toiseen alakysymykseen liittyvät johtopäätökset sekä pohtimaan niiden sisältöä tutkielman tekijän näkökulmasta. Lisäksi tutkielman tekijä pyrkii esittämään keinoja, joilla laaduntarkastusta voitaisiin kehittää positiivisempaan suuntaan tilintarkastajien näkökulmaan peilaten.

Haastattelujen myötä havaittiin, että laaduntarkastuksen standardilähtöisyys koettiin negatiiviseksi tilintarkastajien näkökulmasta. Tätä perusteltiin muun muassa sillä, että toimeksiannoissa, joissa pk-yritys toimii asiakkaana, on jossain määrin jopa mahdotonta ja erityisesti olennaisuuteen peilaten tehotonta noudattaa kaikkia vaadittuja standardeja, koska nämä on suunniteltu pääsääntöisesti suurien pörssiyritysten tarkastusta varten. Toisaalta koska laaduntarkastuksen koetaan keskittyvän standardien noudattamiseen, on loogista ymmärtää miksi tilintarkastajat kokevat tämän ristiriitaisena. Standardilähtöisyys voitaisiin mahdollisesti kokea mielekkäämmäksi pk-tilintarkastusyhteisöissä, jos saataisiin kehitettyä yhteneväinen tapa standardien soveltamiseen pienemmissä toimeksiannoissa. Esimerkiksi Fisher ja Reid (2017) esittävät, että tällä tavalla saataisiin vähennettyä nykyisin esiintyvää skaalautuvuuden ongelmaa.

Ulkoisen laadunvalvonta koettiin negatiiviseksi myös kommunikoinnin puutteellisuuden vuoksi. Tilintarkastajat kokivat, että tämä on vaikuttanut muun muassa siten, että laaduntarkastusprosessien kulku, laaduntarkastajan vaatimukset tilintarkastajaa kohtaan sekä tarkastuksista nousseiden havaintojen merkittävyys nähdään epäselvinä. Kommunikaation vähäisyys johtanee spekulatioon, joka ei perustu faktoihin vaan enemmänkin kuulopuheisiin ja toisen käden tietoon. Tämän seurauksena on mahdollista, että todelliset ilmiöt vääristyvät, mikä voi johtaa negatiivisiin mielikuviin ja jopa vastarintaan uutta laaduntarkastuksen tapaa kohtaan. Avoimemman kommunikaation avulla ulkoista laadunvalvontaa ei ehkä pidettäisi tilintarkastaja D:n tituleeraamana ”tuntemattomana mörkönä” ja mahdollisesti se myös vähentäisi tilintarkastajien B:n ja F:n kuvaamaa vastakkainasettelua tilintarkastajien ja laaduntarkastajien välillä. Kommunikaation kehittämisessä tutkielman tekijä ehdottaa laajempaa ja tiiviimpää yhteistyötä, tilintarkastuksen ulkoisen laadunvalvonnan suorittavan tahon, PRH:n sekä, Suomessa toimivan tilintarkastajien kattojärjestön, Suomen Tilintarkastajat ry:n välillä.

Merkittävänä johtopäätöksenä haastattelujen perusteella voidaan todeta, että haastatellut tilintarkastajat kokevat erityisen huolestuttavana sen, että laaduntarkastajilta uupuu alan substanssiosaaminen sekä kokemus. Tämän seurauksena laaduntarkastus, erityisesti ammatillista harkintaa vaativissa tilanteissa, koettiin jokseenkin haastavaksi. Pohdittaessa tätä ilmiötä voidaan päätyä tekemään sellainen johtopäätös, että alan tuntemus ja substanssiosaaminen, ammatillinen harkinta sekä olennaisten tulkintojen teko liittyvät kaikki kolme kiinteästi toisiinsa. Tällä tarkoitan sitä, että ilman alan tuntemusta ei ole mahdollisuutta omata ammatillista harkintaa. Ilman ammatillista harkintaa taasen ei ole käytännössä mahdollista tulkita niin sanottuja rajatapauksia, joita tilintarkastuksissa esiintyy, mistä taas tullaan siihen, että näiden rajatapauksien tunteminen lisää alan tuntemusta. Voitaneenkin todeta, että jotta tilintarkastuksia kyetään tulkitsemaan ja siten tarkastamaan niiden laatua, tulee laaduntarkastajan omata ammatillista harkintaa, joka on seurausta alan tuntemuksesta. Tässä siis olennaisena tekijänä näyttäytyy kokemus, jota myös haastateltavat korostivat myös laatuun vaikuttavien tekijöiden yhteydessä. Yksinkertaistettuna tämä ajatusketju, voidaan todeta, että tilintarkastajien suhtautuminen laaduntarkastuksia kohtaan muuttuisi oletettavasti positiivisemmaksi, jos laaduntarkastuksessa työskentelevillä henkilöillä olisi tilintarkastuksen osaamista sekä kokemusta alasta. Toinen vaihtoehto ratkaista ongelmia, jotka liittyvät substanssiosaamisen puutteeseen on se, että laadunvalvonnassa hyödynnettäisiin tilintarkastajien käytännön osaamista esimerkiksi konsultoinnin avulla. Tämä voisi lisäksi lisätä vuorovaikutusta tilintarkastajien ja laatua valvovan tahon välillä sekä vähentää haastatteluissa esiinnousseita kommunikaatio-ongelmia. Toki konsultointipalvelujen hyödyntäminen voi olla rahallisesti kallis satsaus, mutta kuten haastatteluista käy ilmi, jollain keinoilla alan osaamista tulisi lisätä laaduntarkastuksiin, jotta ne jatkossa palvelevat myös alaa kehittäväällä tavalla.

Haastattelujen myötä ilmeni, että tilintarkastajat kokevat nykyisen laadunvalvonnan uhaksi sen, että pahimmassa tapauksessa se ohjaa alaa epäolennaisiin asioihin. Tämä voi haastattelujen mukaan näyttäytyä muun muassa siten, että dokumentoinnin korostaminen ohjaa tilanteeseen, jossa tilintarkastuksen muoto tulee ennen asiaa. Tässä tapauksessa syventyminen muotoseikkoihin ja yksityiskohtaisuuteen voi heikentää kykyä havaita toimeksiannon kannalta olennaiset riskit ja muut merkittävät tekijät. Jotain viitteitä muotoseikkojen korostamisesta voidaan havaita myös PRH:n vuosiraportissa, jossa esitetään suhteellisen laajasti havaintoja, jotka liittyvät juuri yksittäisiin detaljitason puutteellisuuksiin, kuten esimerkiksi kirjoitusvirheisiin. On varsin ymmärrettävää, että tilintarkastuksessa tulee noudattaa alaa säänteleviä muotovaatimuksia, mutta tällaisten tekijöiden korostaminen laaduntarkastajien toimesta voi vähentää keskittymistä olennaisiin osa-alueisiin laadun sekä toisaalta oikeellisen tilintarkastuskertomuksen ja -lausunnon suhteen.

Uhkakuvaan muodon korostamisesta itse asian kustannuksella vaikuttanee kaikki aiemmin mainitut negatiiviset seikat, jotka nousivat esille

haastatteluissa. Liiallinen standardien painottaminen voi johtaa siihen, että tilintarkastustoimet keskittyvät enemmän standardeissa esitettyjen vaatimusten täyttämiseen kuin siihen, mikä kyseisen toimeksiannon kannalta olisi merkityksellistä, olennaista tai tehokasta. Kommunikoinnin puutteet voivat johtaa siihen, että tilintarkastajat muokkaavat toimintaansa oletusten perusteella, ilman että se olisi mitenkään perusteltua edes laaduntarkastuksen näkökulmasta. Osaamisen ja kokemuksen puutteet taasen joidenkin skenaarioiden mukaan voivat muokata alaa niin, että ammatillisen harkinnan vajavuuden vuoksi laaduntarkastuksessa ei kyetä havaitsemaan olennaisia virheellisyyksiä, vaan keskitytään ehkä enemmänkin esimerkiksi muutoseikkoihin.

Tämän tutkielman tekijänä koen, että laaduntarkastuksen kehittäminen on merkittävässä osassa, jotta tilintarkastuksen laatu säilyy, eikä ainakaan ulkoinen laadunvalvonta ohjaa sitä yllä mainittuihin epäolennaisiin asioihin. Kuten PRH:n vuosiraportissa mainitaan, ulkoisen laadunvalvonnan tavoitteena on tilintarkastuksen korkean laadun edistäminen, ja jotta se toteutuu, tulee tämän tutkimuksen tulosten perusteella myös valvovan tahon pohtia sitä, kuinka havaittuihin ongelma-kohtiin voitaisiin puuttua. Tämä on myös mahdollisesti olennaisessa asemassa sen suhteen, että tilintarkastussektori koettaisiin alana edelleen houkuttelevana vaihtoehtona, eikä haastatteluissa esille nousseet uhkakuvat tilintarkastusalan näivettymisestä konkretisoituisivat.

6.2 Tutkimuksen arviointi

Koska kvalitatiivisen tutkimuksen arvioinnissa korostuu ajatus siitä, että tutkija on aktiivinen, subjektiivinen osapuoli, ikään kuin tutkimusväline, voidaan esittää, että tutkimuksen arvioinnin tulee perustua tutkimusprosessien luotettavuuden arviointiin (Eskola & Suoranta 1998, 152). Parkkila, Välimäki ja Routasalo (2000, 136-137) esittävät, että laadullisen tutkimuksen luotettavuuden arviointi voidaan jakaa uskottavuuden, siirrettävyyden, riippuvuuden sekä vahvistettavuuden pohdintaan. Näistä lähtökohdista pyritään seuraavaksi arvioimaan tämän tutkielman luotettavuutta.

Uskottavuudella voidaan tarkoittaa sitä, että tutkija kykenee perustelemaan valintojaan ja käyttämiään metodeja sekä arvioimaan aineistonsa todenmukaisuutta. (Parkkila ym. 2000, 136-137). Tämän näkemyksen mukaan voidaan todeta, että tämä tutkielma on siltä osin uskottava, että kautta linjan tutkija on pyrkinyt perustelemaan valintojaan ja käyttämiä metodejaan aiempaan kirjallisuuteen peilaten. Tämä ilmenee muun muassa metodologian yksityiskohtaisen kuvauksen kautta. Aineiston todenmukaisuuden arvioinnissa voidaan apuna käyttää myös Hirsjärven ja Hurmeen (2008, 184) käsitystä siitä, tutkimuksen laatuun vaikuttaa käytetty aineisto. Aineiston laatuun liittyy olennaisesti se, miten se on kerätty. Aineiston keräyksen korkeaa tasoa voidaan edesauttaa muun muassa siten, että aineiston keräysvaiheessa tekninen välineistö on riittävä, haastattelurunkoa on pohdittu

etukäteen ja aineisto on litteroitu pian haastattelujen jälkeen. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 184-185). Tässä tutkielmassa aineiston laatuun ollaan pyritty vaikuttamaan siten, että aineisto on kerätty teknisesti toimivalla järjestelmällä. Tällä tarkoitetaan sitä, että haastattelut on nauhoitettu siten, että muun muassa äänenlaatu on tarpeeksi hyvätasoinen, jotta jälkikäteen aineisto on voitu litteroida kokonaisuudessaan, eikä esimerkiksi jotain ole jätetty huomioimatta sen vuoksi, ettei oltaisi saatu selvää haastattelijan tai haastateltavan puheesta. Lisäksi aineiston laatuun on pyritty vaikuttamaan haastattelurungon etukäteisellä raamien suunnittelulla ja mahdollisten täsmentävien lisäkysymysten pohdinnalla. Toki kuitenkin itse haastattelut ovat rakenteeltaan muotoutuneet tilanteen vaatimalla tavalla. Myös haastattelujen lähestulkoon välitön litterointi on lisännyt aineiston laatua tässä tutkielmassa. Tältä osin tutkimusta arvioitaessa voidaan todeta, että aineistonkeruutapa on lisännyt luotettavuutta.

Toisaalta aineiston todenmukaisuuden arviointia voidaan lähestyä luotettavuuden kannalta. Tällä tarkoitetaan sitä, että jos tutkimus toistetaan kahdesti samanlaisena, päädytään samaan lopputulemaan. (Hirsjärvi & Hurme 2008, 186). Tästä näkökulmasta tämän tutkielman luotettavuus ei välttämättä ole niin yksiselitteinen. Perusteluna voidaan todeta, että koska haastatteluissa käsiteltyjä ilmiötä lähestyttiin tilintarkastajien mielikuvien ja tuntemusten kautta, eikä niin sanotusti faktapohjaisesti, on täysin mahdotonta arvioida esimerkiksi sitä, että ovatko haastateltavat samaa mieltä myös ajan saatossa. Tästä päästään loogisesti tutkielman yhteen rajauksista, jonka mukaan tulokset eivät välttämättä ole hyödynnettävissä muuten kuin juuri tutkielman aikaikkunassa. Rajauksenkaltaisen näkemyksen esittelevät myös Hirsjärvi ja Hurme (2008, 186) korostaessaan, että aineiston lähestymistä kvalitatiivisessa tutkimuksessa luotettavuuden kannalta on kritisoitu muun muassa juuri sen vuoksi, että ihmisille ja heidän ajatuksilleen on ominaista muutos ajan kuluessa.

Aineiston riittävydellä on looginen yhteys aineiston laatuun ja sitä kautta sen luotettavuuteen sekä todenmukaisuuteen. Tuomen ja Sarajärven (2018, 99) mukaan aineiston voidaan nähdä kylläntyvän silloin, kun esimerkiksi uudet haastattelut eivät enää tuo merkittävästi monipuolisuutta aineistoon vaan samat teemat alkavat toistua. Tässä tutkielmassa saturaatio saavutettiin suurilta osin kuuden haastattelun jälkeen. Toki lisähaastattelujen avulla olisi voinut ilmetä uusia näkemyksiä käsiteltäviin ilmiöihin ja tätä kautta tutkimuksen luotettavuus lisääntyä, mutta koska tutkija koki, että aineiston kylläntyminen saavutettiin ja tutkielman ajallinen rajallisuus tuli vastaan, päädyttiin siihen, että aineisto on riittävä kuuden haastattelun jälkeen.

Siirrettävyydellä Parkkila ym. (2000, 136-137) tarkoittavat sitä, että tutkimuksen tulokset esiintyvät samankaltaisina myös muissa tutkimusta vastaavissa konteksteissa. Koska tämä tutkimus koski yksittäisten tilintarkastajien näkemyksiä tilintarkastuksen laadusta, siihen vaikuttavista tekijöistä sekä laadunvalvonnasta on haastavaa pohtia, voisiko tulokset esiintyä vastaavina muualla kuin samankaltaisissa tutkimustilanteissa. Haasteellista on myös arvioida, että olisivatko tulokset samankaltaisia, jos tutkimuskohteena

olisi esimerkiksi Big 4 -yhteisöissä toimivat tilintarkastajat pk-sektorilla työskentelevien sijaan. Kuten uskottavuuden osalta todettiin, myös aikaikkunan muutos voisi vaikuttaa siihen, että tulokset poikkeaisivat toisistaan ja täten siirrettävyys ei täytyisi. Näiden tekijöiden vuoksi voidaan siis todeta, että tutkija ei ole kykenevä arvioimaan tutkimuksen luotettavuutta siirrettävyyden kannalta aukottomasti.

Riippuvuuden näkökulmasta tutkimuksen luotettavuudella tarkoitetaan sitä, että tutkimus on toteutettu yleisesti hyväksytyjen tutkimusta ohjaavien periaatteiden mukaisesti (Parkkila ym. 2000, 136-137). Tältä osin tämän tutkielman luotettavuudesta kertoo se, että esimerkiksi menetelmävalinnat on perusteltu ja tutkimus itsessään perustuu aiheeseen liittyvän teoreettisen viitekehysten ympärille. Riippuvuuteen on pyritty jo tutkielman suunnitteluvaiheessa, mutta myös jatkuvasti prosessin edetessä muuan muassa menetelmäoppaisiin, aiempiin tutkimuksiin ja muuhun tutkimuskirjallisuuteen perehtymällä.

Vahvistettavuudella Parkkila ym. (2000, 136-137) kuvaavat sitä, että tehtyjen ratkaisujen ja päätelmien tulee olla oikeutettuja. Tämä tarkoittaa sitä, että tutkimuksen lukijan tulee kyetä seuraamaan tutkijan päättelyä ja ajatuksia pelkästään tutkimuksen avulla sekä kyetä arvioimaan tutkijan tekemiä päätöksiä esimerkiksi valittujen metodien suhteen. Vahvistettavuudesta tämän tutkielman osalta kertoo se, että tutkija on pyrkinyt koko prosessin ajan läpinäkyvyyteen muun muassa siten, että esitetyt tulokset ja johtopäätökset on pyritty perustelemaan esimerkiksi alkuperäisten sitaattien avulla. Lisäksi tutkimustekniset tekijät on pyritty perustelemaan siten, että lukijalle on ymmärrettävää, miksi juuri näihin keinoihin, kuten aineistonkeruutapaan, on päädytty.

Kaiken kaikkineen voidaan siis todeta Parkkilan ym. (2000, 136-138) jaottelun mukaisesti, että tämä pro gradu -tutkielma täyttää suurilta osin luotettavuuden periaatteet. Tutkimusta tehdessä kuitenkin heräsi joitain seikkoja, jotka tulee huomioida tutkimusta arvioitaessa. Esimerkiksi johtopäätöksissä esitetyn pohdinnan osalta on olennaista tiedostaa, että ulkoisen laadunvalvonnan tutkailu haastattelujen avulla on suurilta osin spekulatiota, joka perustuu erityisesti haastateltavien näkemyksiin sekä tutkielman tekijän omiin havaintoihin. Tämän vuoksi esitetyjä mielipiteitä ei voida pitää kokonaiskuvana ilmiöstä. Mutta koska tämän tutkielman puitteissa pyritään lisäämään ymmärrystä juuri tilintarkastajien näkökulmasta, on kyseisten pohdintojen esittäminen perusteltua. Lisäksi tutkimusta arvioitaessa voidaan kyseenalaistaa melko radikaalitkin tulkinnat, joita aineiston pohjalta ilmiöstä on tehty. Toki havaitut mielikuvat olisi voitu esittää myös huomattavasti neutraalimminkin, mutta toisaalta päätelmät perustuvat haastateltavien näkemyksiin, eikä tutkija kokenut, että olisi asianmukaista poistaa kärkkäitäkin näkökantoja.

Tutkimuksen arvioinnissa voitaneen pohtia myös tarkemmin tulosten sovellettavuutta. Kuten rajauksista käy ilmi, tämä tutkielma on toteutettu tilintarkastajien ja erityisesti pk-tilintarkastusyhteisöissä toimivien tai sellaisissa

työskennelleiden näkökulmasta. Tästä johtuen tulosten hyödyntäminen esimerkiksi Big 4 -yhteisöissä toimivien tilintarkastajien tai vaikka sijoittajan perspektiivistä ei ole relevanttia. Tulosten hyödyntämiseen liittyy myös maantieteellinen rajoite. Koska tutkimus on suoritettu Suomessa ja tämän valtion lainsäädännöllisten ja toimialallisten olosuhteiden vallitessa, ei tulosten hyödyntäminen muualla välttämättä ole mahdollista, koska juuri esimerkiksi alan sääntely poikkeaa valtioiden välillä toisistaan. Lisäksi aiemmin mainittu ajallinen rajoite tulee huomioida tutkimustulosten soveltamisessa. Tutkimus on toteutettu tämänhetkisten olosuhteiden vallitessa, eikä sen tulosten soveltaminen esimerkiksi tulevaisuudessa ole tarkoituksenmukaista, muun muassa lainsäädännön tai laadunvalvonnan periaatteiden mahdollisten muutosten vuoksi.

6.3 Jatkotutkimus

Koska tämän tutkimuksen tarkoituksena oli kartoittaa pk-tilintarkastusyhteisöissä toimivien tilintarkastajien mielikuvia tilintarkastuksen laadusta, siihen vaikuttavista tekijöistä sekä ulkoisesta laadunvalvonnasta, voisi jatkotutkimusta aiheesta tehdä jotain toista näkökulmaa käyttäen. Yksi vaihtoehto tähän voisi olla, että tarkastelujoukkona olisi Big 4 -tilintarkastusyhteisöissä toimivat tilintarkastajat. Vaikka nykyisen laadunvalvontatavan mukaan laaduntarkastukset suoritetaan samoilla keinoilla riippumatta tarkastuksen kohteen ominaisuuksista (esimerkiksi tarkastusyhteisön koko), saattaa näkemykset laadunvalvonnasta vaihdella kuitenkin esimerkiksi erilaisten työyhteisöjen ja organisaatiokulttuurien mukaan. Oletettavasti myös laadun käsite voi poiketa esimerkiksi sen mukaan, millaista sisäistä viestintää ja koulutusta aiheeseen liittyy.

Haastatteluaineiston perusteella oli havaittavissa jonkinasteista vastakkainasettelua tilintarkastusvalvonnan ja tilintarkastajien välillä, minkä vuoksi jatkotutkimusta aiheesta voisi olla relevanttia tehdä myös tilintarkastusvalvonnan näkökulmasta. Tässä lähtökohtana voisi olla esimerkiksi vertaileva tutkimus, jossa ajatuksena olisi peilata tilintarkastusvalvonnassa työskentelevien henkilöiden mielikuvia tilintarkastuksen laadusta, siihen vaikuttavista tekijöistä sekä ulkoisesta laadunvalvonnasta tämän tutkimuksen tulosten kanssa. Oletettavasti mielikuvat poikkeavat toisistaan ja tulevaisuuden kannalta voisi olla tarpeen, että nämä näkemykset olisivat ainakin jollain asteella yhtenäiset, jotta laaduntarkastusten avulla voitaisiin kehittää tilintarkastusalaa nykyistä tehokkaammin.

Koska laadunvalvonnan muutos on suhteellisen tuore aihe, voisi olla hyödyllistä tehdä siitä lisätutkimusta sitten, kun uudet laadunvalvonnan käytänteet on vakiinnutettu osaksi alan toimintaa. Tätä tutkielmaa tehdessä käytännöntoteutus on vielä implementointivaiheessa, eikä tilintarkastajillakaan ole tarpeeksi tietoa siitä, millaisina toimintatavat tulevat vakiintumaan. Tämän

seurauksena saadut tulokset ovat enemmän tai vähemmän spekulatiota sekä haastateltujen henkilöiden mielikuvia, eikä niinkään totuus käytänteistä. Jos jatkotutkimusta tehtäisiin sitten, kun laadunvalvonnan muutos on nykyistä selkeämmin integroitunut osaksi laadunvalvontajärjestelmää, olisi sen kautta relevanttia myös peilata, että onko tässä tutkielmassa esiinnousseet huolenaiheet ja uhkakuvat tulevaisuuden laadunvalvonnasta toteutuneet.

Jatkotutkimusmahdollisuuksia pohdittaessa esiin nousee myös ajatus siitä, että tuleeko laadunvalvontaan vaikuttamaan kaavailtu tilintarkastusrajojen muutos. Haastateltavien kanssa käytyjen epävirallisten keskustelujen myötä muotoutui näkemys siitä, että tilintarkastajat kokevat mahdollisena, että koko tilintarkastusalan rakenne saattaa muuttua melko radikaalistikin mahdollisen uuden lakimuutoksen myötä. Joidenkin pohdintojen mukaan yksintoimivien tilintarkastajien määrä saattaa pudota huomattavasti, koska kaavailun lakimuutoksen myötä pienimpiä yhtiöitä ei enää velvoiteta nykyiseen tapaan pakollisten vuositilintarkastusten kohteeksi, vaan niiden tilintarkastus tullaan suorittamaan jollain vaihtoehtoisella keinolla. Koska yksittäiset tilintarkastajat ovat toimeksiantoinaan tarkastaneet näitä tulevaisuudessa mahdollisen lakimuutoksen kohteeksi joutuvia mikro- ja pieniyhtiöitä, saattaa se näkyä asiakaskunnan vähenemisenä tai muuttumisena ja siten viedä alaa siihen suuntaan, että yksittäisten tarkastajien merkitys vähenee. Tämän vaikutuksia ei tiettävästi olla tutkittu laadunvalvonnan näkökulmasta, minkä vuoksi jatkotutkimus voisi olla tarpeen.

LÄHTEET

American Accounting Association. 1971. A Statement of Basic Auditing Concepts. American Accounting Association, Florida.

Ahvonen K. 2018. Laadunvalvonta pienissä tilintarkastusyhteisöissä. Pro gradu -tutkielma, Lappeenrannan tekninen yliopisto.

Caramanis, C. & Lennox, C. 2011. Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 45(1), 116-138.

Casterella, J.R, Jensen, K. L & Knechel W.R. 2009. Is Self-Regulated Peer Review Effective at Signaling Audit Quality? *The Accounting Review*, 84 (3), 713-735.

Choi, J.-H., Kim, C., Kim, J.-B. & Zdang, Y., 2010: Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 29(2), 115-140.

Colbert, G. & Murray, D. 1998. The association between auditor quality and auditor size: an analysis of small CPA firms. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 13, 135-150.

DeAngelo, L.E., 1981. Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.

Deis, D.R. Jr & Giroux, G. A., 1996. The effect of auditor changes on audit fees, audit hours, and audit quality, *Journal of Accounting and Public Policy*, 15(1), 55-76.

Duff, A. 2004. *Auditqual: dimensions of audit quality*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.

Eskola J. & Suoranta J. 1998. *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino

Euroopan komissio. 2018. [Viitattu 27.9.2019]. https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/types-eu-law_fi

Euroopan parlamentin ja neuvoston asetus 537/2014. Yleisen Edun kannalta merkittävien yhteisöjen lakisääteistä tilintarkastusta koskevista erityisvaatimuksista ja komission päätöksen 2005/909/EY kumoamisesta. Strasbourg 16.4.2014.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2006/43/EY. Tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tilintarkastuksesta, direktiivien 78/660/EY ja 83/349/EY muuttamisesta sekä neuvoston direktiivin 84/253/EY kumoamisesta. Strasbourg 17.5.2006.

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi 2014/56/EU. Tilinpäätösten ja konsolidoitujen tilinpäätösten lakisäätteisestä tarkastuksesta annetun direktiivin 2006/43/EY muuttamisesta (ETA:n kannalta merkityksellinen teksti). Strasbourg 16.4.2014.

Fisher, C. & Reid, J. 2017. Are International Auditing Standards suitable for small audits? Perspective April 2017, Chartered Accountants Australia and New Zealand

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.

Francis, J.R. & Yu, M.D. 2009. Big 4 Office Size and Audit Quality. The Accounting Review, 84(5), 1521-1552.

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.

Hilary, G. & Lennox, C. 2005. The credibility of self-regulation? Evidence from the accounting profession's peer review program? Journal of accounting and economics, 40 (1-3), 211-229.

Hirsjärvi S. & Hurme H. 2008. Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.

Horsmanheimo, P. & Steiner, M. 2002. Tilintarkastus - Asiakkaan opas. Helsinki: WSOY Lakitieto.

Horsmanheimo, P. & Steiner, M. 2017. Tilintarkastus - Asiakkaan opas. Helsinki: Talentum Media Oy.

IAASB. 2014. A Framework for Audit Quality: Key elements that create an environment for audit quality. International Federation of Accountants.

IFAC. 2018. [Viitattu 25.9.2019]. <https://www.ifac.org/about-ifac/small-and-medium-practices>

IFAC. 2017. Kansainväliset tilintarkastusalan standardit: Osa I, Kansainväliset laadunvalvontaa, tilintarkastusta, yleisluontoista tarkastusta, muita varmennuspalveluita ja liitännäispalveluja koskevat standardit ja muut ohjeet 2016-2017 ja eettiset säännöt tilintarkastusammattilaisille 2016. Helsinki: ST-Media Oy. E-kirja.

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.

Karjalainen, J. 2011. Audit Quality and Cost of Debt Capital for Private Firms: Evidence from Finland. *International Journal of Auditing*, 15(1), 88-108

Knechel, W.R., Krishnan, G.V., Puzner, M.B., Shefchik, L. & Velury, U. 2013. Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32, supplement 1, 385-421.

Lahti, H. 2006. Tilintarkastuksen laatu ja laadunvarmistus. Laadunvarmistuksen vaikutukset tilintarkastuksen laatuun HTM-tilintarkastajien näkökulmasta. Pro gradu -tutkielma, Jyväskylän yliopisto.

Lennox, C. 1999. Are large auditors more accurate than small auditors? *Accounting and Business Research*, 29(3), 217-227.

Lennox, C. & Pittman J. 2010. Auditing the Auditors? Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms. *Journal of accounting and economics*, 49 (1-2), 84-103.

Metsämuuronen, J. 2011. Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä. Helsinki: International Methelp. E-kirja.

Niemi, L. 2004. Auditor Size and Audit Pricing: Evidence from Small Audit Firms. *European Accounting Review*, 13 (3), 541-560.

Parkkila, M., Välimäki, M. & Routasalo P. 2000. Teoksessa Tuomi J. & Sarajävi A. 2002. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.

Palmrose, Z.V. 1988. An analysis of auditor litigation and audit service quality. *The accounting Review*, 63(1), 55-73.

Power, M. K. & Gendron, Y. 2015. Qualitative Research in Auditing: A Methodological Roadmap. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), 147-156

PRH. 2016. Tilintarkastusalan markkinaseurantaraportti 2015. [Viitattu 20.9.2018].

https://www.prh.fi/stc/attachments/tilintarkastusvalvonta/Market_monitoring_yhteenvetoraportti.pdf

PRH. 2018. [Viitattu 21.9.2018].

<https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta.html>

Sundgren, S. & Svanström T. 2013. Audit office size, quality and audit pricing: evidence from small- and medium-sized enterprises. *Accounting and Business Research*, 43(1), 31-55.

Suomen säädöskokoelma. 2017. 1092/2017 Laki tilintarkastuslain muuttamisesta. Helsinki: Elinkeinoministeriö.

Suomen Tilintarkastajat ry. 2018. [Viitattu 15.9.2019].

<https://www.suomentilintarkastajat.fi/tilintarkastus/mita-on-hyva-tilintarkastustapa>

Svanström, T. 2013. Non-audit Services and Audit Quality: Evidence from Private Firms. *European Accounting Review*, 22(2), 337-266.

Syrjälä, L. 1994. Laadullisen tutkimuksen työtapoja. Helsinki: Kirjayhtymä.

Tilintarkastuslaki 18.9.2015/1141. Finlex. [Viitattu 25.9.2018].

<https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2015/20151141>

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi. E-kirja.

Työ- ja elinkeinoministeriö. 2018a. Työryhmän muistio tilintarkastuslain määrätyistä lainkohdista ja hallinnollisen taakan keventämisestä. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö.

Työ- ja elinkeinoministeriö. 2018b. Työryhmä valmistelemaan kevyempää tarkastusta pienille yrityksille tilintarkastuksen sijaan. [Viitattu 26.11.2018].

https://tem.fi/tyoministeri/-/asset_publisher/tyoryhma-valmistelemaan-kevyempaa-tarkastusta-pienille-yrityksille-tilintarkastuksen-sijaan

Vander Bauwhede, H., & Willekens, M. 2004. Evidence on (the lack of) audit-quality differentiation in the private client segment of the Belgian audit market. *European accounting review*, 13(3), 501-522.

Watkins, A. I., Hillison, W. & Morecfrot, S. E. 2004. Audit Quality: A Synthesis of Theory and Empirical Evidence. *Journal of Accounting Literature*, 23, 153-193.

Wong, J. 2007. Does size matter? *Interblack*, 77(6), 64.

Haastattelut

22.10.2018	Tilintarkastaja A	kesto noin 50 minuuttia
23.10.2018	Tilintarkastaja B	kesto noin 31 minuuttia
24.10.2018	Tilintarkastaja C	kesto noin 51 minuuttia
29.10.2018	Tilintarkastaja D	kesto noin 43 minuuttia
19.11.2018	Tilintarkastaja E	kesto noin 55 minuuttia
28.11.2018	Tilintarkastaja F	kesto noin 59 minuuttia