

TARVITSEEKO TILINTARKASTAJA EMPATIAA? TILINTARKASTAJIEN KOKEMUKSIA EMPATIASTA

**Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu**

Pro gradu -tutkielma

2018

**Tekijä: Aleksi Riiho
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Aila Virtanen**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

Tekijä Aleksi Riiho	
Työn nimi Tarvitseeko tilintarkastaja empatiaa? Tilintarkastajien kokemuksia empatiasta	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.) 5.12.2018	Sivumäärä 57
<p>Tiivistelmä – Abstract</p> <p>Tilintarkastaja on palveluntuottaja. Tilintarkastuksen laatuun täten vaikuttavat samat tekijät kuin muissakin palveluissa – konkreettinen ympäristö, luotettavuus, reagointialttius, vakuuttavuus ja empatia. Jokaisen osatekijän vaikutusta arvioidaan yleensä erikseen asiakkaan arvioidessa palvelun laatua. Tässä tutkimuksessa painopiste on tilintarkastajien omista kokemuksista palvelun laadun yhdestä osatekijästä, empatiasta.</p> <p>Tämä tutkimus on laadullinen tutkimus. Tutkimukseen osallistui viisi tilintarkastajaa, ja haastattelut toteutettiin teemahaastatteluilla. Tutkittavista yksi oli auktorisoimaton, yksi HT-tilintarkastaja, yksi JHT-tilintarkastaja sekä kaksi KHT-tilintarkastajaa. Haastattelut toteutettiin marras-joulukuussa 2018. Analyysimenetelmänä käytetään sisällönanalyysia vastauksissa.</p> <p>Tässä tutkimuksessa lähtökohtana on aiemman tutkimuksen perusteella tutkia empatian merkittävyyttä tilintarkastajien työssä heidän omien kokemustensa pohjalta. Tilintarkastajat toimivat laajan sääntelyn ja valvonnan kohteena, mikä voi antaa ammattiryhmästä kylmän ja etäisen kuvan. Riippumattomuus ja objektiivisuus ovat täten tilintarkastajan työn kulmakiviä. Nämä ilmiöt eivät kuitenkaan poista sitä, että tilintarkastajina toimivat ihmiset omine tunteineen, mielialoineen ja persoonallisuuksineen.</p> <p>Tämän tutkimuksen merkittävin tulos on empatian kokonaisvaltaisuus tilintarkastajan työssä. Empatian rooli yhtenä palvelun laadun osatekijänä voidaan miltei kyseenalaistaa, sillä tämän tutkimuksen tulosten mukaan empatia toimii tekijänä jokaisessa muussa palvelun laadun osatekijässä. Empatiolla oli myös merkittävä vaikutus tilintarkastuksen laatuun, mikä entisestään korostaa empatian suurta merkitystä tilintarkastuksessa.</p>	
Asiasanat Tilintarkastus, tilintarkastuksen laatu, empatia	
Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto	

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	5
1.1	Tutkimuksen tausta	5
1.2	Tilintarkastus Suomessa	6
1.3	Ammatillinen harkinta ja päätöksenteko tilintarkastuksessa	9
1.4	Empatian määritelmä tässä tutkimuksessa.....	10
1.5	Näkökulmia empatiaan	11
1.6	Tutkimuksen rakenne, tarkoitus ja tutkimuskysymys.....	12
2	AIKAISEMMAT TUTKIMUKSET	13
2.1	Laatu ja laadun tutkimus tilintarkastuksessa	13
2.2	AUDITQUAL-menetelmä	14
2.3	Empatia ja tunteet tilintarkastuksen laadun tutkimuksessa	15
3	PALVELUN LAATU JA EMPATIA	17
3.1	Palvelun laadun viitekehys	17
3.2	Palvelun kuiluanalyysimallit	18
3.2.1	SERVQUAL-menetelmä ja palvelun laadun dimensiot	19
3.2.2	Palvelun laadun dimensioiden päällekkäisyys	20
3.2.3	Kuiluanalyysimalli tilintarkastuksessa	22
3.3	Empatia tilintarkastuksen laatuun vaikuttavana tekijänä.....	24
3.4	Empatia johtamiseen vaikuttavana tekijänä	26
4	AINEISTO JA MENETELMÄ.....	28
4.1	Laadullinen tutkimus, aineisto ja sen keruu.....	28
4.2	Menetelmä	30
4.3	Kokemuksen tutkimus.....	31
5	TUTKIMUKSEN TULOKSET	33
5.1	Yleistä	33
5.2	Empatian ja tilintarkastuksen laadun määritelmiä.....	33
5.2.1	Empatian määritelmiä	33
5.2.2	Tilintarkastuksen laadun määritelmiä	34
5.3	Omat kokemukset empatiasta	35
5.4	Miten empatia vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun	36
5.4.1	Empatia ja vuorovaikutus.....	37
5.4.2	Empatia työyhteisössä ja työssä jaksaminen.....	38
5.4.3	Empatian mahdolliset haitalliset vaikutukset.....	39
5.4.4	Empatia ja palvelun laadun dimensiot	41
5.4.5	Empatia kokonaisvaltaisena ilmiönä.....	42
5.5	Ulkoisten tekijöiden vaikutus empatiaan	43
6	JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI.....	47
6.1	Yleisesti johtopäätöksistä.....	47

6.2	Empatia kokonaisvaltaisena ilmiönä	48
6.3	Empatia ja tilintarkastuksen laatu	50
6.4	Tutkimuksen reliaabelius ja validius	51
6.5	Tutkimuksen rajoitukset ja jatkotutkimusaiheita	52
LÄHTEET		53
LIITE		57

KUVIOT

Kuvio 1	Palvelun kuiluanalyysimalli Parasuraman, Zeithaml & Berry 1985	19
Kuvio 2	Palvelun laadun dimensioiden vertailu	21
Kuvio 3	Palvelun kuiluanalyysimalli tilintarkastuksessa Turner, Bienstock & Reed 2010 (mukaillen Parasuraman, Zeithaml & Berry, 1985)	24
Kuvio 4	Empatian vaikutus palvelun laadun osatekijöihin	49

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen tausta

Pauli Vahtera (2006) kirjoitti Tilisanomissa tilintarkastajista seuraavasti:

”Mitä me tarvitsemme? Tarvitsemme inhimillisyyttä, osallistumista, empatiaa, uteliaisuutta. Tarvitsemme vakautta. Kun tilintarkastaja tai tilitoimiston kirjanpitäjä käy asiakkaansa luona katsomassa toimitiloja, varastoja, tehdasta, myymälää ja toimistoa sekä tapaamassa yrittäjiä ja henkilökuntaa, hän vaikuttaa tilinpäätöksen oikeellisuuteen paljon enemmän kuin käymällä pakollisessa auktorisointikoulutuksessa. ... Empatian alkeet tunnustava ymmärtää, ettei kirjanpitoa pidetä sijoittajia, ei luotonantajia, eikä edes verottajaa varten. Kirjanpitoa pidetään, jotta yrittäjä voi toimia paremmin liiketoiminnassaan ja hallita riskejään.”

Nämä Pauli Vahteran ajatukset herättivät mielenkiintoni tämän tutkimuksen aiheeseen, empatiaan tilintarkastuksessa. Empatia on ympärillämme yhteiskunnassa ja se vaikuttaa meihin – joko meistä itsestämme tai toisista käsin ja parhaassa tapauksessa sekä että. Tunnettu näyttelijä Jim Carrey (BAFTA, 2018) kertoo komediapalkinnon kiitospuheessaan Charlie Chaplinista: Chaplinin tunnetun hahmon Kulkurin kävelytapa syntyi siten, että hän tiesi mitä on kävellä läpikuluneilla kengillä ja yritti vain mahdollisimman vähän koskea maahan kivusta johtuen. Tämä tuli hänen lapsuutensa ajoilta, sillä hän eli köyhyydessä 1800-luvun lopun Englannissa ja oli nähnyt ympärillään oman elämänsä ”kulkureita”. Jim Carrey kuvaileekin:

”Ilman sellaista empatiaa koko hahmoa ei ikinä olisi ollut olemassa. Ilman empatiaa emme olisi mekään.” (BAFTA, 2018.)

Tämä tutkimus on laadullinen tutkimus empatiasta tilintarkastuksessa ja tilintarkastajiin liittyen. Power ja Gendron (2015) kuvailevat, että laadullinen tutkimus on tärkeässä asemassa myös tilintarkastuksen tutkimuksessa. Tilintarkastuksesta on alettu tehdä enenevässä määrin kvalitatiivista eli laadullista tutkimusta kvantitatiivisen eli määrällisen tutkimuksen sijaan. Tilintarkastusta voidaan tutkia tuottavasti monella tapaa kuten monia oikean elämän ilmiöitä.

Laadullisella tutkimuksella on kuitenkin tilintarkastuksen tutkimuksessa tiettyjä stereotyyppioita, kuten esimerkiksi sen pitämistä edeltäjänä määrälliselle tutkimukselle samasta aiheesta. Sitä ei ehkä pidetä niin virallisena metodina suorittaa tutkimusta, mutta useat laadulliset tilintarkastuksen tutkimukset ovat kuitenkin samassa linjassa määrällisten kanssa. Laadullinen tutkimus pystyy antamaan laajoja kuvauksia prosesseista ja järkeviä kategorisointeja, joita pystytään hyödyntämään määrällisessä tutkimuksessa myöhemmin. Hyvänä huomiona myös se, että laadullista tutkimusta pidetään yhteiskuntatieteissä päteväenä tutkimusmetodina sen kyvyllä tuottaa merkityksellistä tietoa – tämä tieto on merkitsevää ja itsenäistä määrällisen tutkimuksen vaikutukselta. (Power ym., 2015.)

1.2 Tilintarkastus Suomessa

Koska tämän tutkimuksen keskiössä ovat tilintarkastajat ja erityisesti heidän kokemuksensa empatiasta, on tärkeää antaa yleiskuva tilintarkastuksesta Suomessa ja siihen liittyvistä tekijöistä. Tilintarkastukseen liittyy paljon tekijöitä, jotka vaikuttavat suoritettavaan työhön. Tilintarkastajien työn lopputulemana muodostuu erilaisia dokumentteja, kuten esimerkiksi tilintarkastuskertomukset, lausunnot ja todistukset (Horsmanheimo & Steiner, 2017, 19). Tilintarkastajat tarjoavat usein varsinaisen tilintarkastuksen lisäksi myös neuvontaa, esimerkiksi veroneuvontaa, ja tätä kutsutaan usein tilintarkastajan konsultoinniksi. Tilintarkastus jakautuu lakisääteiseen tilintarkastukseen, yleisluonteiseen tarkastukseen ja muihin kuin tilintarkastuspalveluihin. (Horsmanheimo ym., 2017, 37.) Tilintarkastajat kohtaavat paljon vaatimuksia ja ohjeita, joita on tarkoituksena seuravaksi selventää lukijalle.

Tilintarkastus Suomessa perustuu tilintekovelvollisuuteen. Velvollisuudella kuvataan esimerkiksi sitä, että osakeyhtiön hallitusta velvoitetaan esittämään tilinpäätöksensä eri laeissa edellytetyt tiedot osakkaille. Tilintarkastus voidaan jakaa *tilintarkastuksen tarpeeseen, edellytyksiin ja tilintarkastajalta vaadittaviin ominaisuuksiin*. (Tomperi, 2018, 6-12.)

Tilintarkastuksen tarve syntyy siis tilintekovelvollisuudesta. Tämä velvollisuus synnyttää varmennuspalvelun tarpeen, sillä osakeyhtiössä suurimmillaan osakkailla ei ole oikeutta perehtyä hallituksen tekemiin pöytäkirjoihin ja tehtyihin sopimuksiin. Tähän tarpeeseen vastaa tilintarkastaja, joka palkataan hallituksen toimesta tarkastamaan osakeyhtiön (tai säätiön) kirjanpito, tilinpäätös ja toimintakertomus. Tarkastukseen kuuluu myös hallinnon tarkastus, mahdollisten konserniyhtiöiden hallinnon tarkastus ja kaikkien mahdollisten hallintoelinten toimet. *Tilintarkastuskertomus* on tarkastuksen lopputulema, tilintarkastajan tuottama ”tuote”. Se on raportti, jossa tilintarkastaja kertoo toiminnastaan tarkastuksen hyväksi ja havaitsemistaan havainnoista. Vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus tarkoittaa, että tilinpäätös ja kirjanpito on laadittu antaen oikea ja riittävä kuva toiminnasta tilikauden aikana, sekä hallinnolliset toimet ovat olleet lainmukaisia. Tilintarkastaja tekee myös muiden kuin taloudellisten tietojen tarkastusta, ja tätä kutsutaan varmennuspalveluksi. (Tomperi, 2018, 6-9.)

Tilintarkastuksen tavoitteena on saavuttaa kohtuullinen varmuus tietojen oikeasta ja riittävästä kuvasta. Täydellisyyttä ei tavoitella, vaan kohtuullinen varmuus tarkoittaa korkeaa varmuustasoa. Varmennuspalveluissa on myös mahdollista saavuttaa vain rajoitettu varmuus, mikä kuvastaa tarkastetun informaation olevan olennaisista virheellisyyksistä vapaa. Molemmissa tapauksissa tilintarkastajan on kerättävä riittävästi tarkastusevidenssiä (audit evidence) päätöksensä tueksi. (Tomperi, 2018, 8-9.)

Tilintarkastusta säädellään yksityisellä sektorilla tilintarkastuslailla (Tilintarkastuslaki 2015/1141) ja julkishallinnon puolella lailla julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 2015/1141), joten tarpeen nähdään tulevan myös yhteiskunnan taholta. Yksityisen sektorin laki koskee tietyiltä osin myös julkisen puolen tilintarkastusta (Horsmanheimo ym., 2017, 19). Esimerkkinä arvopaperimarkkinoiden toimivuus perustuu markkinoiden luotettavuuteen ja avoimuuteen, minkä ytimessä olevat tiedonvarmennusta tekevät tilintarkastajat ovat tärkeässä asemassa. (Tomperi, 2018, 9.) Tilintarkastuslain toinen pykälä määrittää taloudellisten tunnuslukujen ja henkilöstön määrän mukaan tilintarkastusvelvollisuuden syntymisen:

”Jollei muussa laissa toisin säädetä, tilintarkastaja voidaan jättää valitsematta yhteisössä, jossa sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella on täyttynyt enintään yksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.” (Tilintarkastuslaki, 2015/1141, 2. luvun 2 §.)

Tilintarkastusta määrittelee myös esimerkiksi kirjanpitolaki, osakeyhtiölaki ja asunto-osakeyhtiölaki, joissa puhutaan tilintarkastajalta vaadittavista toimista tietojen tarkistamiseen ja oikeellisuuteen liittyen (Asunto-osakeyhtiölaki 2009/1599; Kirjanpitolaki 1997/1336; Osakeyhtiölaki 2006/624). Tilintarkastukseen liittyviä lakeja on siis useampia, sillä tilintarkastajien tuottaman raportin käyttäjiä ovat muun muassa sijoittajat, rahoittajat ja julkiset taloudet. Raporttien perusteella tehdään paljon merkittäviä päätöksiä, joten sääntely on luotettavan informaation kannalta oleellista. Tilintarkastus on kansainvälisesti erittäin säänneltyä, ja sen vaikutukset ovat näkyvillä myös Suomessa. (Horsmanheimo, 2017; Tomperi, 2018.)

Tilintarkastuksen edellytyksenä on se, että tilintarkastuksessa käytettävä informaatio on todentamiskelpoinen ja sille on asetettu vertailukelpoiset kriteerit. Keskeisintä tilintarkastuksessa on riippumattomuus, joka tarkoittaa tilintarkastajan riippumatonta suhdetta tarkastuskohteeseen tai siinä vaikuttaviin henkilöihin millään tasolla. Se myös kuvastaa tilintarkastajan valinnanvapautta tarkastuskohteiden, tarkastusmenetelmien ja niiden laajuuden suhteen. Tilintarkastajan työtä kuvastaa itsenäisyys niin suunnittelussa kuin toteutuksessaakin. IFAC (International Federation of Accountants) on antanut eettisissä ohjeissa kaksi kuvausta riippumattomuudelle: mielen riippumattomuus ja näkyvä

riippumattomuus. Ensimmäiseen liittyy ammatillinen skeptisyys ja objektiivinen rehellisyys, kun taas toiseen liittyy ne tilanteet, joissa kolmas osapuoli tilintarkastajan toiminnan tähden voisi päätellä tilintarkastajan riippumattomuuden kärsineen. Tilintarkastajan tulee olla luotettava ja täten ehdottoman salassapitovelvollinen suorittaessaan työtään. (Tomperi, 2018, 10.)

Tilintarkastukseen liittyy keskeisesti se, että tilintarkastaja on ammattitaitoinen. Ammattitaitovaatimus tulee tilintarkastuslaista, joka määrittelee tilintarkastajan tarkoitettavan henkilöä, jolla on HT-tutkinto tai KHT- tai JHT-erikoistutkimistutkinto. (Tilintarkastuslaki 2015/1141, 1. luku 2§; Tomperi, 2018, 10.) Tilintarkastuslain kuudennessa luvussa kerrotaan niistä ehdoista, joilla henkilö voi saavuttaa auktorisoinnin tai yhteisö voi tulla tilintarkastusyhteisöksi. Tärkeänä osana auktorisoinnissa on erillisen tutkinnon suorittaminen, jota valvoo Patentti- ja rekisterihallitus (PRH). Patentti- ja rekisterihallitus suorittaa Suomessa tilintarkastajien valvontaa esimerkiksi hyväksyen tilintarkastajat ja valvoen tilintarkastajien suorittamien tilintarkastusten laatua (Horsmanheimo ym., 2017, 70). (Tilintarkastuslaki 2015/1141.)

Tilintarkastuksessa puhutaan hyvästä tilintarkastustavasta, joka perustuu kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin, ISA-standardeihin (International Standards on Auditing). Myös IFACin säättämiä eettisiä vaatimuksia tulee noudattaa. Standardit ohjaavat tilintarkastajaa, ja yrittävät täten yhdenmukaistaa tilintarkastusta globaalisti. (Tilintarkastuslaki 2015/1141, 3. luku; Tomperi, 2018, 11.)

Tilintarkastuksen riskeistä puhuttaessa tarkoitetaan lähtökohtaisesti sitä, että tilintarkastaja antaa vakimuotoisen kertomuksen tilinpäätöksen ollessa olennaisesti virheellinen tai puutteellinen. Riskit jakautuvat kahteen: olennaiseen virheeseen tai puutteeseen tilinpäätöksessä ja havaitsemisriskiin. Ensimmäinen osa jakautuu toimintariskiin ja kontrolliriskiin. Toimintariski kuvastaa niitä yrityksen toimintoja, jossa monimutkainen toiminta kasvattaa riskiä tehdä virhe kyseisessä toiminnossa. Kontrolliriski kuvaa sitä, että sisäinen valvonta ei havaitse tehtyä virhettä ajoissa. Havaitsemisriski puolestaan tarkoittaa, että tilintarkastaja ei havaitse tehtyä virhettä tai puutteellisuutta. (Tomperi, 2018, 34.)

Tilintarkastajalta vaadittaviin ominaisuuksiin liittyy se, että hänen odotetaan toimivan yleisen edun mukaisesti. Tämän toteuttamiseksi tilintarkastajan tulee ottaa huomioon eettiset vaatimukset ja noudattaa niitä työssään. IFAC (International Federation of Accountants) on antanut viisi periaatetta noudatettavaksi: (Tomperi, 2018, 12.)

- rehellisyys
- objektiivisuus
- ammatillinen pätevyys ja huolellisuus
- salassapitovelvollisuus
- ammatillinen käyttäytyminen

1.3 Ammatillinen harkinta ja päätöksenteko tilintarkastuksessa

Tilintarkastuksen kontekstissa ei ammatillista harkintaa ja päätöksentekoa ole mahdollista sivuuttaa millään tavalla. Tilintarkastus jo luonteensa puolesta perustuu päätöksentekoon, sillä siinä käytetään jatkuvasti ammatillista harkintaa ja tähän viitataan jo aiemmin mainitussa työtä määrittävissä kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa (Trotman, Tan & Ang, 2011). On siis hyvä luoda lyhyt katsaus millä tavoin ammatillinen harkinta ja päätöksenteko näkyy tilintarkastuksen kontekstissa aiemman tutkimuksen perusteella.

Tilintarkastajat suorittavat erilaisia tehtäviä muodostaakseen tilintarkastuksellisen mielipiteen tarkastettavista aineistoista (Nelson & Tan, 2005). Tilintarkastajan toiminnassa korostuu neljä tekijää:

- riskin arviointi sisältäen riskienhallinnan ja tilintarkastussuunnitelmat
- analyyttiset prosessit ja tilintarkastusmateriaalin arviointi
- tilintarkastajien ”oikaisupäätökset” liittyen pyyntöihin asiakasta korjaamaan kirjauksia aineistossa
- liiketoiminnan jatkuvuuden arviointi (Nelson ym., 2005.)

Tilintarkastuksen ammatillisessa harkinnassa ja päätöksenteossa voidaan nähdä olevan tehtävällinen, henkilöllinen ja henkilöiden välinen ulottuvuus (Nelson ym., 2005). Mala ja Chand (2015) lisäsivät tähän listaan vielä ympäristöllisen ulottuvuuden. Tehtävälliseen ulottuvuuteen liittyy neljä äsken listattua tekijää. Henkilöllinen ulottuvuus liittyy tilintarkastajan tietoon, ammattitaitoon, informaation käsittelyyn ja päätöksenteossa käytettäviin apuvälineisiin (Mala em., 2015; Nelson ym., 2005). Apuvälineet voivat olla esimerkiksi tarkistuslistoja tai tilintarkastukseen tarkoitettuja ohjelmistoja (Mala ym., 2015). Henkilöiden välinen ulottuvuus liittyy tilintarkastajien vuorovaikutukseen toistensa kanssa, asiakkaiden kanssa ja ulkopuolisten tahojen (esimerkiksi asiantuntijoiden) kanssa (Nelson ym., 2005). Ympäristöllinen ulottuvuus liittyy hyvään liikkeenjohtotapaan ja sisäiseen valvontaan, tilintarkastajan kohtaamaan aikavaatimusten tuottamaan stressiin, ryhmän ja yksilön päätöksenteon vastakkaisuuteen sekä tilivelvollisuuteen (Mala ym., 2015).

Edellä mainituista tekijöistä ja kokonaisuuksista muodostuu ammatillisen harkinnan ja päätöksenteon perusta tilintarkastuksessa. Nämä tekijät ovat myös läsnä tässä tutkimuksessa, sillä tarkoituksena on kartoittaa empatian vaikutusta tilintarkastuksen eri osa-alueilla, myös ammatillisessa harkinnassa ja päätöksenteossa. Tilintarkastuksen kulmakivenä voidaan pitääkin siis ammatillista harkintaa ja päätöksentekoa. Tomperin (2018) kuvaukset tilintarkastuksesta Suomessa ovat yhdenmukaisia muissa maissa tilintarkastajista tehtyjen tutkimusten kanssa, joten niitä voidaan pitää relevanttina tutkittaessa tilintarkastajia Suomessa.

1.4 Empatian määritelmä tässä tutkimuksessa

Empatia terminä esiintyy palvelun laadun ja tilintarkastuksen laadun tutkimuksessa (ks. esim. Parasuraman, Zeithaml & Berry, 1985, 1988; Duff, 2004, 2009; Butcher, Harrison & Ross, 2013). On tärkeää tämän tutkimuksen ymmärtämisen kannalta se, mitkä tulkinnat siitä esitetään. Nämä tulkinnat ohjaavat tämän tutkimuksen koko suuntaa ja antavat pohjan koko tutkimukselle.

David Humea voidaan pitää empatiaa koskevassa kirjallisuudessa sen aloittajana, sillä 1700-luvulla hän kirjoitti käyttäen *sympatia*-termiä (Aaltonen, 2014):

”Mikään muu inhimillinen piirre ei ole yhtä merkittävä sekä itsessään että seurauksiltaan kuin taipumuksemme tuntea *sympatiaa* muita kohtaan ja tavoittaa kommunikation kautta heidän taipumuksena sekä tunteensa, olivat nämä sitten kuinka erilaisia hyvänsä omiimme verrattuna.”

Empatia voidaan nähdä ovenavaajana toisen yksilön kokemuksiin ja täten se mahdollistaa moraalisen toimijuuden, koska sen myötä myös toisen yksilön kokema kärsimys voi saada negatiivisen arvon. Tärkeää empatiassa on tunteiden resonointi, sillä mielet voidaan ajatella toistensa peileiksi ja täten ne heijastavat muiden tunteita, mutta tärkeämpää on vielä näiden tunteiden kaikuminen itsessämme. Kyseessä ei Humeen mukaan ole luulo tai tulkinta, vaan empatian tunne voi saavuttaa yksilössä jopa alkuperäiseen tunteeseen verrattavan kokemuksen. Humeen filosofian mukaan empatia on siis autenttista ja perustuu *kahteen vaiheeseen: ensimmäisessä vaiheessa* yksilö muodostaa toisen yksilön kokemuksia koskevan idean ja tämä idea resonoi yksilössä. Tämän pohjalta on luotu *kognitiivisen empatian* käsite, joka tarkoittaa yksilön muodostamia havaintoja ja näiden pohjalta tehtyjä näkemyksiä toisen yksilön kokemuksiin liittyen. *Toinen vaihe* on idean synnyttämä vaikutelma toisen kokemuksista. Tämän pohjalta on taas luotu *affektiivinen empatia*, joka on välitöntä ja ei ole päättelystä johdettua. Tunteet ja kokemukset nähdään ikään kuin tarttuvina elementteinä yksilöiden välillä. (Aaltonen, 2014.) Kognitiivisen ja affektiivisen empatian käsitteet ovat vakiinnuttaneet asemansa yleisinä termeinä empatiaan liittyen (Hoffman, 2000, 2-3; Baker, 2017).

Empatian määrittelyyn on vaikuttanut myös Adam Smith 1700-luvulla. Smithin mukaan empatiaan liittyy projektion käsite: yksilö projektioita apunaan käyttäen kuvittelee itsensä toisen asemaan ja yrittää tavoittaa niitä tunteita, joita kokisi, jos hän olisi kohteena oleva yksilö. Kyseessä on eräänlainen simulaatio, eli mielikuvitusta apuna käyttäen omaksutaan toisen asema ja kuvitellaan ne koettelemukset, joita toinen kokee. Smithin ajatukset ovat luoneet pohjan yhdelle nykyajassa vaikuttavalle katsantokannalle empatiasta, *projektiiviselle empatialle*. (Aaltonen, 2014; Hoffmann, 2000, 2.)

Seuraavaksi on esitetty lista niistä empatiaan liittyvistä määrittelyistä, jotka tulevat esille tässä tutkimuksessa:

- empatian voidaan olettaa olevan yksilöllinen ominaisuus yksilöllisine eroineen (Hicks, 2016)

- empatia kuvaa sitä ymmärtämisen määrää, joka tilintarkastajalla on tilintarkastuskohteen kohtaamista haasteista ja vaikeuksista (Duff, 2009)
- empatialla tarkoitetaan välittämistä, asiakkaiden henkilökohtaista huomiointia ymmärtämällä heidän ongelmiaan, toimimalla asiakkaiden etujen mukaisesti ja pitämällä aukioloajat sopivina. (Parasuraman ym., 1988; Grönroos, 2009, 116)

1.5 Näkökulmia empatiaan

Baker (2017) kirjoittaa empatiasta liikemaailmassa toisenlaisesta näkökulmasta: 2000-luvun alussa maailmaa järkyttänyt amerikkalaisen Worldcomin ja tilintarkastusyhteisö Arthur Andersenin konkurssiin johtaneen toiminnan voidaan nähdä johtuneen myös empatiasta. Scott Sullivan, silloinen Worldcomin talousjohtaja, pystyi jatkamaan petosta alaistensa myötätunnon avulla. Hän kuvaili tilannetta alaisilleen vertaamalla sitä lentotukialukseen, joka kirjanpidollisten ”muutosten” avulla sai lentokoneet (eli sijoittajat, työntekijät ja eläkkeensaaajat) turvallisesti laskeutumaan alukselle. Osittain tämän tunteellisen anomuksen johdosta kirjanpitäjät ja tilintarkastajat toimivat sen mukaan epäilyksistään huolimatta. Toki kyseessä oli suurempi kokonaisuus, mutta tunteilla oli merkitystä asiassa. Baker (2017) toteaaakin laajan aiemman tutkimuksen pohjalta, että tunteilla ja erityisesti empatialla on merkitystä päätöksenteossa, usein tiedostamattomalla tasolla. Mielenkiintoisena huomiona Baker (2017) nostaa esille *laajemman empatian* käsitteen, joka tarkoittaa asioiden laajempaa huomiointia koettaessa laajempaa empatiaa. Tällä tavalla voidaan välttyä mahdollisilta virheiltä, jotka johtuvat suppeasta empatiasta (eli ajatellaan asiaa vain liian pienen vaikutuspiirin kautta). Tämän suppean ajattelumallin voidaan nähdä toteutuneen Worldcomin esimerkissä. (Baker, 2017.)

Emmerich (2001) kirjoittaa CPA Journalissa, että työntekijöiden motivointi vaikeina aikoina alkaa empatian rakentamisesta. Usein moni johtaja vastaa epämiellyttäviin tunteisiin niiden kieltämisellä, mutta näiden tunteiden kieltäminen johtaa vielä suurempiin ongelmiin. Työyhteisölle tulisi luoda ohjattu ja rakentava foorumi negatiivisten tunteiden jakamiseen. Tällä tavoin on mahdollista päästä asioissa eteenpäin ja työntekijät voisivat täten suoriutua työstään tasaisemmin. (Emmerich, 2001.)

Kaye (1998) puolestaan samaisessa julkaisussa kirjoittaa hankalien tai hankalissa tilanteissa olevien partnereiden kanssa toimimisesta vertaisten näkökulmasta. Hän antaa asiaan viisi ohjenuoraa, josta kolmas on ”osoita empatiaa”. Toisen tulee ilmaista se, miten hän itse kokisi samanlaisessa tilanteessa. Epäoikeudenmukaisuuden ilmaiseminen on tärkeää, jos on nähnyt niin tapahtuvan. (Kaye, 1998.) Tilintarkastajan on siis tärkeää ilmaista empatiaa myös omassa työympäristössään.

1.6 Tutkimuksen rakenne, tarkoitus ja tutkimuskysymys

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, millainen merkitys on empatialla tilintarkastajan työssä. Aiemman tutkimuksen perusteella on keskeistä pohtia empatiaa kokonaisvaltaisesti ja myös tarkastella sitä, onko empatialla myös mahdollisia haittavaikutuksia tilintarkastajalle (vrt. Baker, 2017). Keskiössä ovat tilintarkastajien omat kokemukset aiheesta, ja aihetta tarkastellaan myös aiemman tutkimuksen valossa. Tutkimuskysymyksenä tässä tutkimuksessa on

Miten tilintarkastajat kokevat empatian vaikuttavan tilintarkastuksen laatuun?

Tämä tutkimus koostuu johdannosta, aiemmasta tutkimuksesta, teoreettisesta viitekehyksestä, tuloksista ja johtopäätelmistä. Liitteestä tutkimuksen lopusta on löydettävissä tarkemmat haastattelukysymykset. Tämä tutkimus on laadullinen tutkimus, jonka aineistona toimii teemahaastatteluun kerätyt vastaukset. Analyysina käytetään sisällönanalyysia.

2 AIKAISEMMAT TUTKIMUKSET

2.1 Laatu ja laadun tutkimus tilintarkastuksessa

Tilintarkastuksen laatua on tutkittu laajasti lähihistorian ajan. Laatua on tutkittu eri näkökulmista ja pohdittu eri tekijöitä sen taustalla. (kts. esim. DeAngelo, 1981; Sutton, 1993; Francis, 2004, 2011; Öhman, Häckner, Jansson & Tschudi, 2006; Butcher ym., 2013; Cameran, Prencipe & Trombetta, 2016; Hoopes, Merkley, Pacelli & Schroeder, 2018.) On tärkeää ensin perehtyä laadun tutkimukseen tilintarkastuksessa yleisesti, koska se johtaa tämän tutkimuksen aiheeseen empatiasta tilintarkastuksessa ja sen mahdollisiin vaikutuksiin. Empatiaa käsitellään palvelun laadun näkökulmasta, eli empatia on laadun yksi osatekijä. Ennen palvelun laadun määrittelyä on siis hyvä perehtyä siihen, miten laatua on tutkittu tilintarkastuksen osalta.

Tilintarkastuksen laatu on monimutkainen käsite ja sille ei ole olemassa yksinkertaista määritelmää (Financial Reporting Council 2007; Francis, 2011). Akateemisessa kirjallisuudessa tilintarkastuksen laadun on nähty tarkoittavan tilintarkastajan kykyä tunnistaa ja raportoida petokset (DeAngelo, 1981; Pong, 2009; Butcher ym., 2013). Tilintarkastuksen laadun voidaan nähdä myös olevan jatkuvan kehityksen ja muutoksen alainen, ja laatuun vaikuttavia tekijöitä on useita (Financial Reporting Council 2007; Francis, 2004, 2011). Vaikka laatu on monimutkainen ilmiö ilman yksinkertaista selityskaavaa, voidaan siihen vaikuttavia tekijöitä kuitenkin varmasti todeta (Francis, 2011).

Francis (2004, 2011) on tutkinut laajasti tilintarkastuksen laatua ja siihen vaikuttavia tekijöitä aiemman tutkimuksen pohjalta. Laatua ja sen tekijöitä voidaan kuvailla seuraavasti:

- tilintarkastus on suhteellisen edullista
- selkeät tilintarkastuksen epäonnistumiset rahallisin kustannuksin ovat todella harvinaisia
- tilintarkastusraportit ovat informatiivisia
- tilintarkastuksen laatu yhdistetään positiivisesti tulevien rahavirtojen arvioimiseen
- laatuun vaikuttavat ne kannustimet, jotka lait ja sääntely luovat
- akateemisella tutkimuksella on vain vähäinen vaikutus tilintarkastuksen sääntelyyn. (Francis, 2004)

Francis (2011) jatkaa aiempaa tutkimustaan kuvailemalla tilintarkastuksen laatuun vaikuttavia tekijöitä tarkemmin ja luomalla niiden pohjalta viitekehysten. Viitekehysten osat ovat tilintarkastusprosessiin vaikuttavat panokset (tilintarkastuksen menettelytavat ja tilintarkastajat), itse tilintarkastusprosessi sen suorittavan tiimin toimesta (siinä tapahtuvat päätökset tehtyjen tarkastusten perusteella), tilintarkastusyhteisöt, tilintarkastusala, regulaatiota tekevät institutiot ja tilintarkastuksen lopputuleman rahalliset vaikutukset. (Francis, 2011.)

Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat tekijät ja laatu itsessään ovat siis monitahoisia, minkä takia tässä tutkimuksessa halutaan esitellä laadun tutkimusta yksinkertaisesti ja listauksia käyttäen. Tarkoituksena on luoda yleiskuva laadun tutkimuksesta tilintarkastuksessa ja siirtyä siitä kohti tämän tutkimuksen keskiössä olevaa mahdollista empatian olemassaoloa tilintarkastuksessa.

Shafer, Morris & Ketchand (2001) ovat todenneet, että henkilökohtaiset arvot eivät vaikuta merkittävästi eettiseen päätöksentekoon tilintarkastamisessa. Tämä voi heidän mukaan johtua siitä, että tilintarkastuksessa tilannekohtaiset muuttujat ylittävät arvoista nousevat vaikutukset. Omien arvojen vaikutus olisi siis vähäinen päätöksenteossa, mutta yksilölliset erot todettiin kuitenkin merkittäväksi vaikuttajaksi tilintarkastuksen päätöksenteossa. (Shafer ym., 2001.)

Yksilöllisten erojen vaikutuksen myöntää myös Francis (2011), joka kuvailee demografisten, fysiologisten ja kognitiivisten ominaisuuksien vaikuttavan tilintarkastajan työsuoritukseen. Francis (2011) kuvailee tilintarkastuksen tutkimuksessa olevien tutkimustulosten eroavaisuutta tutkittaessa tilintarkastajan ja tilintarkastuskohteen välisiä tarkastusvuosia. Toiset tutkimukset ovat vuosien varrella todenneet tilintarkastuksen laadun kärsivän pitkäaikaisesta samasta tarkastajasta, kun taas toiset tutkimukset kumoavat tämän (Francis, 2011). Tässä voidaan pohtia sitä, onko kyseessä siis yksilöllisten erojen aiheuttama tutkimustulosten erilaisuus. Nämä yksilölliset erot ovat myös tässä tutkimuksessa tarkastelun kohteena, sillä empatian voidaan olettaa olevan yksilöllinen ominaisuus yksilöllisine eroineen (Hicks, 2016).

2.2 AUDITQUAL-menetelmä

Duff (2004, 2009) on kehittänyt tilintarkastuksen laatuun liittyen AUDITQUAL-mallin. Se yrittää vastata tilintarkastuksen laadun määrittämisen haasteisiin. Malli tarjoaa moniulotteisen luettelon arvioiden selkeitä tilintarkastuksen laadun eri tekijöitä, jotka ovat olemassa sitä koskevassa kirjallisuudessa. AUDITQUAL-malli sisältää yhdeksän eri tekijää: maine, kyvykkyys, vakuuttavuus, riippumattomuus, ammattitaito, kokemus, reagointikyky, empatia ja muut kuin tilintarkastuspalvelut (non-audit services). Mallissa laatu jakautuu kahteen perustekijään: tekniseen ja palvelun laatuun. Teknisellä laadulla viitataan DeAngelon (1981) määritelmään kykyyn tunnistaa ja raportoida petokset, eli pätevyyteen ja objektiivisuuteen. Pätevyyttä ja objektiivisuutta on vaikea havainnoida, joten niitä kohtaan mallissa on muodostettu monta dimensiota. Teknisen laadun muodostavia tässä mallissa ovat siis maine, kyvykkyys, kokemus, ammattitaito, riippumattomuus ja vakuuttavuus. Palvelun laadun muodostavat taas muut kuin tilintarkastuspalvelut, reagointikyky ja empatia. Palvelun laadun tekijät ovat yhteydessä kuiluanalyysimalliin ja SERVQUAL-menetelmään (ks. luku 3). (Duff, 2004, 77-78; Duff, 2009.) Maineen ja imagon merkityksestä tässä mallissa löytyy yhteys Grönroosin (1988) esitykseen siitä, että tekninen ja toiminnallinen laatu vaikuttaa imagoon. Tämä taas vaikuttaa koettuun laatuun (Grönroos, 1988).

Maine on se asema ja arvostus, jotka tilintarkastajaan kohdistuvat. *Kyvykyys* tarkoittaa tilintarkastajan kykyä suorittaa oma työnsä. *Vakuuttavuus* on tilintarkastajan laatua parantavien prosessien hallintaa, esimerkiksi säännöllisten tapaamisten järjestäminen asiakkaan kanssa huolenaiheisiin liittyen. *Riippumattomuus* on tilintarkastajan objektiivisuutta ja valmiutta raportoida kaikki virheet ja rikkomukset asiakkaan kirjanpitojärjestelmässä. *Ammattitaito* kuvaa tilintarkastajan ammatillisia tietoja ja taitoja liittyen tilintarkastukseen. *Kokemus* kuvaa nimensä mukaisesti tilintarkastajan kokemusvuosia alalta. *Empatia* kuvaa sitä ymmärtämisen määrää, joka tilintarkastajalla on tilintarkastuskohteen kohtaamista haasteista ja vaikeuksista. Esimerkiksi tilintarkastaja on asiakkaan kokeman mukaan proaktiivinen ja myötävaikuttava mahdollisissa tulevilla yritysostoissa. *Reagointikyky* on tilintarkastajan kykyä palveluiden suunnittelua asiakkaiden tarpeiden mukaan, esimerkkinä aikataulujen sovittaminen asiakkaan toiveiden mukaan. *Muut kuin tilintarkastuspalvelut* ovat tilintarkastajan kykyä tarjota myös muuta palvelua kuin tilintarkastusta, esimerkiksi veroneuvontaa. (Duff, 2009.)

AUDITQUAL-malli on käyttökelpoinen tilintarkastuksen laadun arvioimiseen, vaikkakin se on vain yksi näkemyksen luoja omilla dimensioillaan (Pong, 2004). Tämän tutkimuksen teoreettisena viitekehystenä käytetään Parasuramanin ynnä muiden (1985, 1988, 1991) kehittämää palvelun laadun viittä dimensiota (joka on kehitetty palvelun laadun kuiluanalyysimallista) ja Turnerin, Biensstockin ja Reedin (2010) tästä jalostamaa kehystä tilintarkastuksessa käytettäväksi (ks. luku 3). Molemmista laadun yhdeksi osatekijäksi on mainittu empatia, joka antaa tälle tutkimukselle vakaampaa pohjaa tutkia siihen liittyviä tilintarkastajien kokemuksia.

2.3 Empatia ja tunteet tilintarkastuksen laadun tutkimuksessa

Bhattacharjee ja Moreno (2013) ovat todenneet aiemman tutkimuksen pohjalta, että tilintarkastajan tunteet ja mielialat voivat vaikuttaa hänen päätöksentekoonsa. Heidän mukaan on tärkeää ottaa huomioon tutkimuksissa todetut tekijät tilintarkastuksen riskejä kartoittaessa. He jaottelivat aiemman tutkimuksen kolmeen osaan: *asiakkaasta pitämiseen, kielteisistä tunteista tehtävän osia kohtaan ja mielialan vaikutuksiin*. Tunteet määritellään tässä kontekstissa reaktioiksi jotain tiettyä kohdetta vastaan (esimerkiksi viha, suru ja ilo). Mielialat ovat taas yleisesti positiivisia tai negatiivisia mielentiloja, jotka eivät olet kohdistettu mihinkään tiettyyn kohteeseen. (Bhattacharjee ym., 2013.)

Ensimmäinen osa-alue liittyy siihen vuorovaikutukseen, joka väistämättä tulee tilintarkastajan ja asiakkaan välille. Niin kuin normaaleissa vuorovaikutustilanteissa ihmisten kanssa, yksilö voi pitää toisesta tai ei. Tutkijat kuvailevat sitä miellyttävyyden tunteeksi, joka voi syntyä tai olla syntymättä vuorovaikutuksen pohjalta. Varsinkin alemman tason tilintarkastajat kerätessään tilintarkastusevidenssiä ovat alttiimpia asiaan kuulumattomille tunteellisille reaktioille asiakkaan henkilökuntaa kohtaan, ja tämä tulisi ottaa huomioon tilintarkastuksen riskiä kartoittaessa. (Bhattacharjee ym., 2013.)

Toinen osa-alue on kielteisten tunteiden syntyminen tehtävän eri osien takia, mikä aiheuttaa ahdistusta ja täten voi vaikuttaa tilintarkastuksen suorittamisen tehokkuuteen. Mikäli tilintarkastaja joutuu olemaan vastuussa monelle eri osapuolelle työstään, lisää se työstä koettua ahdistuneisuutta ja täten voi vaikuttaa huonolla tavalla tilintarkastuksen lopputuotteeseen, tilintarkastuskertomukseen. Tärkeää olisi ottaa huomioon tällaiset tekijät ja yrittää vähentää työstä koettua ahdistusta. (Bhattacharjee ym., 2013.)

Kolmas osa-alue liittyy tilintarkastajan mielialoihin ja niiden mahdollisiin vaikutuksiin tilintarkastuksessa (Bhattacharjee ym., 2013). Chung, Cohen ja Monroe (2008) ovat havainneet, että tilintarkastajan mielialoilla on vaikutusta hänen varovaisuutensa ja tilintarkastuksen päätöksiin. Mielialojen vaihtelu voi joutua itse työstä tai tilintarkastuksen ulkopuolisista tekijöistä (Chung ym., 2008). Toisaalta positiiviset mielialat voivat vaikuttaa myönteisesti tiettyihin tilintarkastuksen tehtäviin, kuten esimerkiksi eettisiin päätöksiin. Mielialat pitäisi pysyttyä sulkemaan ulos analyttisistä prosesseista, sillä niissä niillä voi olla haitallisia vaikutuksia. (Bhattacharjee ym., 2013.)

Bhattacharjeen ynnä muiden (2013) kanssa samaa mieltä on Baker (2017), joka toteaa liiketalouden kontekstissa empatian, erityisesti empaattisen huolen, voivan vaikuttaa voimakkaasti sekä päätöksiin että tekoihin. Tämä täsmää myös Fairchildin (2007) johtopäätökseen, että tilintarkastussuhteen pitkittyessä tilintarkastaja voi muuttua liian empaattiseksi tarkastettavan yrityksen johtoa kohtaan. Yksittäistä tilintarkastajaa ohjaa siis hänen yksilölliset ominaisuutensa ja ottaen huomioon tunteiden ja mielialojen vaikutuksen, voidaan pohtia auttaako empatia tilintarkastajaa tuottamaan parempaa laatua. Laadun käsitteen ollessa vielä laaja ja jopa monimutkainen käsite, on mielestäni tärkeää pohtia empatian roolia tilintarkastajan työssä.

3 PALVELUN LAATU JA EMPATIA

3.1 Palvelun laadun viitekehys

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan empatiaa palvelun laadun näkökulmasta. Ensiksi on tärkeää määritellä palvelu ja palvelun laatu ennen keskittymistä empatiaan. Palvelu voidaan määritellä Grönroosin (2009, 78-85) ja Parasuramanin ynnä muiden (1985) mukaan siten, että se on aineetonta, sen tuottaminen ja kuluttaminen tapahtuu yhtä aikaa ja se on epäyhtenäistä vuorovaikutusten ollessa erilaisia keskenään. Palvelulle ei ole yhtä tarkkaa määritelmää ja se on monitulkintaista alan kirjallisuudessakin, koska tutkijoilla on monta näkemystä sen määrittelystä (Golder, Mitra & Moorman, 2012). Palvelun laatu voidaan määritellä palvelusaajan odotusten ja koetun palvelun kohtaamisena tai sen epäonnistumisena (Grönroos, 1988; Parasuraman ym., 1988).

Grönroosin (2009, 101-102) mukaan laadulla on kaksi ulottuvuutta, tekninen eli lopputulosulottuvuus ja toiminnallinen eli prosessiulottuvuus. Tekninen laatu kuvaa sitä, mitä asiakkaalle jää tuotanto- ja vuorovaikutusprosessin jälkeen. Kahvilassa tämä on kupponen kuumaa kahvia. Toiminnallinen kuvaa sitä, miten asiakas saa palvelun ja mitä ajatuksia yhtäaikaan tuotanto- ja kulutusprosessi hänessä herättää. Kahvilassa toinen ulottuvuus kuvaa tarjoilijan ja asiakkaan yhdessä kokemaa vuorovaikutusprosessia, eli miten asiakas kokee tullessa kohdelluksi kahvintilaamisprosessin aikana. (Grönroos, 2009, 101-102.)

Parasuraman ynnä muut (1985, 1988) ovat tutkineet laatua paljon 1980-luvulla, ja ovat merkittävässä osassa tämän tutkimuksen teoreettisen viitekehysten kannalta. Alun perin he jakoivat palvelun laadun kymmeneen osatekijään: luotettavuus, reagointialttius, pätevyys, saavutettavuus, kohteliaisuus, viestintä, uskottavuus, turvallisuus, asiakkaan ymmärtäminen ja tämän tunteminen sekä fyysinen ympäristö. Myöhemmin Parasuraman ynnä muut (1988) karsivat osatekijät viiteen osa-alueeseen: konkreettinen ympäristö, luotettavuus, reagointialttius, vakuuttavuus ja empatia. Nämä viisi osa-alueetta luovat pohjan SERVQUAL-menetelmälle. (Grönroos, 2009, 114-115.)

SERVQUAL-menetelmä on laajasti käytetty palvelun laadun mittaamisessa ja siitä on myös sovellutus tehty tilintarkastuksen laadun tutkimiseen (Turner ym., 2010). SERVQUAL (Service Quality) -menetelmä on yhteydessä palvelun kuiluanalyysimalliin. Palvelun kuiluanalyysimallin pohjalta on siis määritelty palvelun laadun viisi dimensiota, joita voidaan tutkia SERVQUAL-menetelmän avulla. (Parasuraman ym., 1985, 1988, 1991.)

3.2 Palvelun kuiluanalyysimallit

Parasuraman ynnä muut (1985, 1988, 1991) ovat tutkineet palvelun laatua, sen tekijöitä ja näiden mittaamista. He ovat luoneet *palvelun kuiluanalyysimallin* (ks. kuvio 1), jossa palvelun laatuun vaikuttavia tekijöitä kuvataan kuiluilla. Kuilut ovat palveluntuottamisprosessin eri vaiheissa esiintyviä uhkia ja mahdollisuuksia, sillä niissä onnistuminen tai epäonnistuminen vaikuttaa koettuun palvelun kokonaislaatuun. Kuilut ovat prosessin osia, joita parantamalla myös laatu paranee ja vastavuoroisesti niiden huono hallinta voi johtaa heikompaan laatuun (Parasuraman ym., 1985). Tällä on yhteys Grönroosin (1988) *koetun palvelun laatumalliin*, jossa koettu palvelun kokonaislaatu koostuu odotetun laadun ja koetun laadun kohtaamisesta.

Ensimmäinen kuilu muodostuu yrityksen johdon käsityksistä kuluttajien odottamasta laadusta. Johdon on tärkeää ymmärtää asiakkaiden odotukset palveluun liittyen. Johdon haasteita ovat oikeanlaisen käsityksen muodostaminen ennakoivasti, minkälaisia tekijöitä palvelu vaatii ollakseen tarpeita tyydyttävää ja mikä on se suorituskyky, jolla nämä saavutetaan. (Parasuraman ym., 1985.)

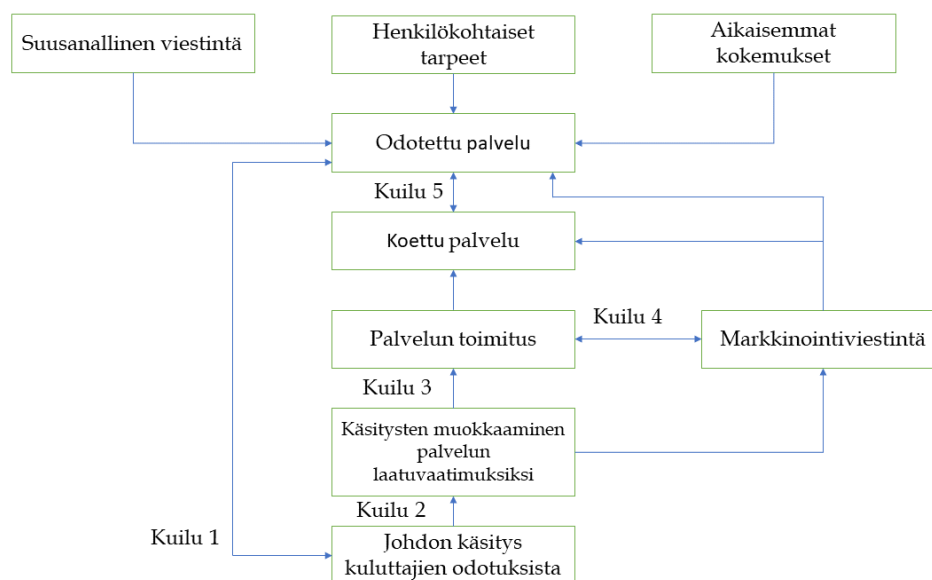
Toinen kuilu kuvaa laatuvaatimuksia. Yrityksen johdolla on haasteita vastata kuluttajien odotuksiin palvelun laadusta (tai jopa yrittää ylittää ne). Resursien hallinta ja tarpeeksi hyvin koulutettu henkilökunta on haaste johdolle, ja tämä johtaa kuiluun laatuvaatimuksista. Vaikka johto tietää kuluttajien toiveet, sen asenne ja toimintatavat ovat ratkaisevassa osassa tässäkin kuilussa. (Parasuraman ym., 1985.)

Kolmannessa kuilussa palvelun toimittaminen kohtaa laatuvaatimukset. Tässä korostuu palveluntuottajan (eli yleensä työntekijän) rooli. Standardoidulla palvelun laadulla ei ole suurta merkitystä, jollei sen toimittaminen ole samassa linjassa laadun vaatimuksen kanssa. Tämä on haaste johdolle rakentaa toimiva kannustinjärjestelmä ja laadunvalvonta, sillä laatua tukevaan käyttäytymiseen tulee kannustaa ja ohjata. Mikäli työntekijät eivät koe palkkiojärjestelmän ohjaavan laatua tuottavaan palveluun, eivät he toimi haluttua laatua tuottaen. (Parasuraman ym., 1985.)

Neljäs kuilu kuvaa markkinointiviestintää ja palvelun toimittamista. Markkinointiviestinnän tulee olla samassa linjassa palvelun toimittamisen kanssa, sillä muuten kuluttajille tulee yliodotuksia palvelun suhteen ja täten he joutuvat mahdollisesti pettymään. Huonoa markkinointiviestintää on siis se, että luvataan liikoja eikä pystytä toimittamaan sitä. Täten kokonaiskuva palvelun laadusta heikenee. Markkinointiviestintä on onnistunutta, kun palvelu onnistuu ylittämään ne odotukset, joita markkinointiviestintä on antanut odottaa. (Parasuraman ym., 1985.)

Viides kuilu kuvastaa koetun palvelun ja odotetun palvelun eroa. Avain hyvään palvelun laatuun on vastata tai jopa ylittää asiakkaiden odotukset palvelusta. Viidennen kuilun merkitys laadulle on sitä suurempi, mitä suuremmaksi kuilu on kasvanut. Kuilu kasvaa niillä asiakkaan odotuksilla, mitkä ovat muodostuneet henkilökohtaisista tarpeista, aiemmista kokemuksista ja

suusanallisesta viestinnästä palvelun laatuun liittyen. Myös aiemmat kuilut vaikuttavat tähän kokemukseen muodostaen viimeisen ja jopa tärkeimpänä pidetyn kuilun. Tässä kuilussa asiakkaan kokeman laatu ja hänen odottamansa laatu kohtaavat. Mikäli laatua pidetään huonona, se huonontaa yrityksestä käytävää viestintää ja täten huonontaa sen imagoa. Sen pahin seuraus on liiketoiminnan loppuminen. (Parasuraman ym., 1985; Grönroos, 2009, 105, 149.)



Kuvio 1 Palvelun kuiluanalyysimalli Parasuraman, Zeithaml & Berry 1985

3.2.1 SERVQUAL-menetelmä ja palvelun laadun dimensiot

SERVQUAL on menetelmä, jonka avulla voidaan mitata asiakkaiden kokemaa palvelun laatua. Se perustuu jo aiemmin mainittuihin viiteen eri dimensioon (*konkreettinen ympäristö, luotettavuus, reagointialttius, vakuuttavuus ja empatia*) sekä asiakkaiden palvelua koskevien odotusten ja kokemusten vertailuun. SERVQUAL-menetelmän avulla palveluntarjoajat voivat selvittää asiakkaiden kokemuksia ja odotuksia, ja täten parantaa tämän tiedon avulla palvelunsa laatua. SERVQUAL-menetelmää testattiin alkuperäisessä tutkimuksessa neljällä tapaustutkimuksella. (Parasuraman ym., 1988.)

Tärkein palvelun laadun tekijä alkuperäisessä tutkimuksessa oli luotettavuus. Tätä seurasi vakuuttavuus. Empatian merkitys alkuperäisen tutkimuksen neljässä tapaustutkimuksessa oli vähäisin, mutta sen korrelaatio kokonaislaadun kannalta oli silti merkittävä. Empatialla oli merkittävä korrelaatio luotettavuuden ja vakuuttavuuden kanssa, joten tutkijat arvioivat sen mahdollista multikollineaarisuutta näiden kahden tekijän kanssa regressioanalyysissään. Tutkijat toteavatkin, että vaikka empatialla oli dimensioista vähäisin tärkeys, se ei ole missään tapauksessa merkityksetön palvelun laadun kannalta. (Parasuraman ym., 1988.)

Palvelun laadun mittaamiseen kehitetty SERVQUAL-menetelmä koostuu siis viidestä dimensioista. Näihin dimensioihin viitataan yleensä 22 attribuutilla,

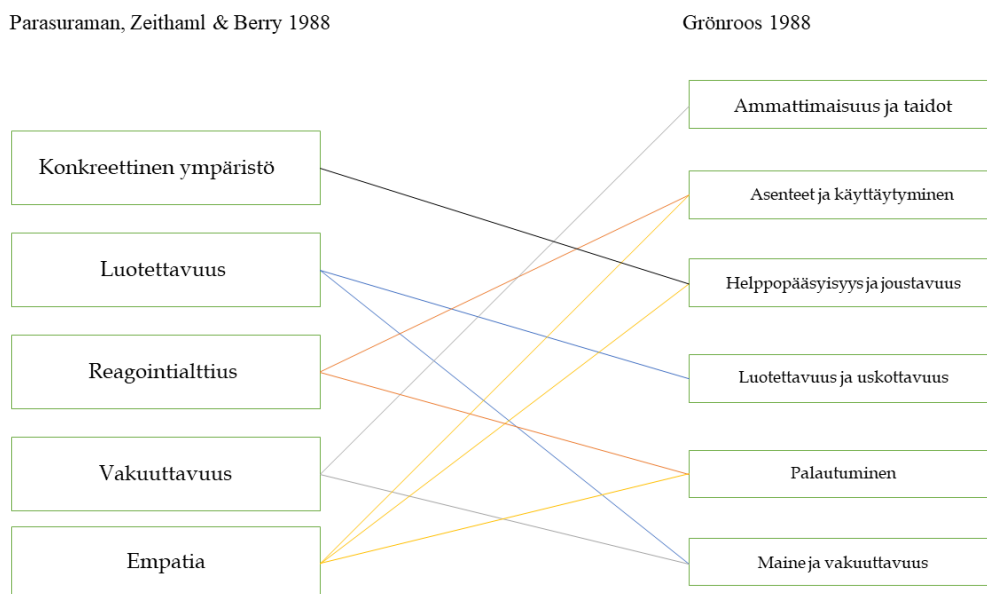
joihin vastataan moniasteikollisesti (täysin samaa mieltä – täysin eri mieltä, 7-asteikollisesti) kertoen mitä vastaajat odottivat palvelulta ja miten he kokivat sen lopulta. Eri attribuutteja koskevien odotusten ja kokemusten välisistä poikkeamista voidaan laskea tulos, joka kuvaa kokonaislaatua kyseiselle palvelulle. Mitä heikommat kokemukset ovat suhteessa odotuksiin, sitä heikommaksi laatu on koettu. Kokonaisuutta tärkeämmäksi voi kuitenkin nousta yksittäiset osa-alueet, joita voidaan tutkia myös erikseen. (Parasuraman ym., 1988; Grönroos, 2009, 116.)

Konkreettinen ympäristö kuvastaa fyysisiä ominaisuuksia, kuten rakennuksia, välineitä ja henkilökunnan ulkoista olemusta. *Luotettavuus* kertoo kyvystä suorittaa luvattu palvelu täsmällisesti ja luotettavasti. *Reagointialttius* on tahtoa auttaa asiakkaita ja tarjota ripeää palvelua. *Vakuuttavuudella* kuvataan työntekijöiden tietämystä ja huomaavaisuutta sekä heidän kykyään luoda uskoa ja luottamusta. *Empatialla* tarkoitetaan välittämistä, asiakkaiden henkilökohtaista huomiointia ymmärtämällä heidän ongelmiaan, toimimalla asiakkaiden etujen mukaisesti ja pitämällä aukioloajat sopivina. (Parasuraman ym., 1988; Grönroos, 2009, 116.)

3.2.2 Palvelun laadun dimensioiden päällekkäisyys

Grönroos (1988) jakoi hyväksi koetun palvelun kokonaislaadun kuuteen eri tekijään, joita hän kutsui hyvän palvelun kuudeksi kriteeriksi. Näitä ovat *ammattimaisuus ja taidot, asenteet ja käyttäytyminen, helppopääsyisyys ja joustavuus, luotettavuus ja uskottavuus, palautuminen sekä maine ja vakuuttavuus*. (Grönroos, 1988.)

Ammattimaisuus ja taidot tarkoittavat asiakkaiden käsitystä siitä, että palveluntarjoajalla on tiedot ja taidot heidän ongelmiansa ratkaisemiseksi ammattimaisella tavalla. *Asenteilla ja käyttäytymisellä* tarkoitetaan asiakkaiden kokemusta siitä, että kontaktihenkilöt välittävät heistä ja ovat aidosti kiinnostuneita heidän ongelmien ratkaisusta ystävällisellä tavalla. *Helppopääsyisyys ja joustavuus* ovat asiakkaiden huomioimista sijainnissa, aukioloajoissa ja operationaalisissa toiminnoissa, jotta palvelu olisi helposti ja joustavasti saatavilla asiakkaiden toiveiden mukaisesti. *Luotettavuus ja uskottavuus* taasen kuvaavat asiakkaiden ja palveluntarjoajan välistä luottamusta – palvelu tarjotaan kuten on sovittu asiakkaan edun mukaisesti. *Palautumisella* viitataan siihen, kun jotain menee pieleen palveluprosessissa. Tällöin asiakkaalla on käsitys siitä, että palveluntarjoaja ryhtyy välittömästi korjaaviin toimenpiteisiin tilanteen palauttamiseksi ennalleen. *Maine ja vakuuttavuus* liittyvät asiakkaiden luottamukseen palveluntarjoajan kokonaisvaltaisesta rehellisestä ja tehokkaasta toiminnasta. Palveluntarjoajan ja asiakkaiden arvot ovat myös yhteneväisiä. Näillä on yhteys Parasuramanin ynnä muiden (1988) palvelun laadun viiteen osatekijään, ja tämä on kuvattu kuviossa 2.



Kuvio 2 Palvelun laadun dimensioiden vertailu

Kuten kuviossa 2 on nähtävillä, linkittyvät osatekijät toisiinsa. Vertailussa on huomioitu molemmissa artikkeleissa esitetyt kuvaukset osatekijöistä, jotka ovat luettavissa myös tässä tutkimuksessa. Vertailu esitetään viitaten ensin Parasuramanin ynnä muiden (1988) luomaan viiteen osatekijään ja sitten esittäen sen vastaavuudet Grönroosin (1988) hyväksi koetun palvelun laadun kriteereissä. Konkreettiseen ympäristöön voidaan liittää helppopääsyisyys ja joustavuus. Luotettavuus koostuu luotettavuudesta, uskottavuudesta, maineesta ja vakuuttavuudesta. Reagointialttius on asenteiden, käyttäytymisen ja palautumisen kokonaisuus. Vakuuttavuus koostuu ammattimaisuudesta, taidoista, maineesta ja vakuuttavuudesta. Empatiaan liittyvät asenteet, käyttäytyminen, helppopääsyisyys, joustavuus ja palautuminen. Empatialla on täten, varovaisesti arvioiden, yhteys konkreettiseen ympäristöön ja reagointialttiuteen. Myös muutkin mahdolliset limittäisyydet ovat mahdollisia, mutta tämän tutkimuksen vertailussa on käytetty varovaisuutta tulkinnassa ja täten yhdistetty vain tutkijan mielestä varmana nähtävät yhteydet termien kuvailujen perusteella.

Parasuraman ynnä muut (1985, 1991) totesivat, että palvelun laadun dimensioilla voi olla mahdollista päällekkäisyyttä. Kuten jo aiemmin mainittu, SERVQUAL-menetelmää koskevassa artikkelissa empatialla, luotettavuudella ja vakuuttavuudella oli mahdollinen päällekkäisyys (Parasuraman ym., 1988). Täten empatian voidaan olettaa olevan jonkinlainen taustavaikuttaja luotettavuudessa ja vakuuttavuudessa. Reagointialttius voidaan myös liittää vakuuttavuuteen ja luotettavuuteen (Parasuraman ym., 1991). Tekijöiden päällekkäisyys vahvistaa sitä mahdollisuutta, että empatia vaikuttaa muihin palvelun laadun osatekijöihin.

Tätä tukee Portugalissa rehtoreilla tehty tutkimus, jossa tutkittiin myötätuntoisuuden ja vakuuttavuuden yhteyttä (Monteiro & Lopes, 2014). Tutkimuksessa todettiin, että empatiaan linkittyvät sekä luotettavuus että vakuuttavuus. Luottamuksen tasot kuvastuivat myötätunnon ja vakuuttavuuden yhdistelmästä.

Myötätuntoisuus ja vakuuttavuus yhdessä synnyttävät empatiaa, jossa luottamus on aitoa. Sokea luottamus syntyy myötätuntoisuudesta vakuuttavuuden ollessa alhainen, epäluottamus taas vakuuttavuudesta ilman myötätuntoa. Luottamusta ei ole ollenkaan, mikäli molemmat tekijät loistavat poissaolollaan tai ovat alhaisia johtajalla. (Monteiro ym., 2014.)

Mahdollista päällekkäisyyttä palvelun laadun dimensioissa tukee Jordaniassa toteutettu tutkimus, jossa tutkittiin palvelun laadun ja matkakohteelle uskollisuuden yhteyttä viiden tähden hotelleissa (Akroush, Jraisat, Kurdieh, Al-Faouri & Qatu, 2016). Tutkimuksessa tutkittiin myös matkakohteen imagon vaikutusta edellä mainittuun yhteyteen. Palvelun laadun dimensiot vaikuttivat positiivisesti matkakohteen imagoon tutkittaessa viiden tähden hotelleissa yöpyviä, ja suurin vaikutus tähän palvelun laadun dimensioista oli konkreettisella ympäristöllä ja empatialla. Myös vakuuttavuus ja reagointialttius vaikuttivat positiivisesti. Matkakohteen imagon yhteys matkakohteelle uskollisuuteen todettiin vahvaksi ja positiiviseksi. Tutkijat yhdistivät viisi dimensiota neljäksi löydöstensä perusteella: vakuuttavuus-reagointialttius, konkreettinen ympäristö-empatia, luotettavuus ja luotettavuus-ohjeiden laatu. Ohjeiden ja katuopasteiden luotettavuuden merkitys kasvaa luonnollisesti matkakohteissa turistien arvioidessa palvelujen laatua. Tutkimus antaa kuitenkin näyttöä siitä, että palvelun laadun dimensioissa voidaan nähdä päällekkäisyyttä ja tätä päällekkäisyyttä ei voida olla huomioimatta. (Akroush ym., 2016.)

Tässä tutkimuksessa huomioidaan siis mahdollinen osatekijöiden päällekkäisyys. Yhtäläisyydet Parasuramanin ynnä muiden (1988) ja Grönroosin (1988) teorioiden pohjalta ovat esitettynä kuviossa 2, ja empatia linkittyy Grönroosin (1988) teorian kautta konkreettiseen ympäristöön ja reagointialttuuteen. Nämä kolme dimensiota ovat siis kuvaustensa perusteella myös lähellä toisiaan. Täten empatia voidaan yhdistää kaikkiin palvelun laadun osatekijöihin jo aiemman tutkimuksen perusteella. Päällekkäisyys voi aiheuttaa empatian arvioimisessa sen sekoittamisen muihin palvelun laadun tekijöihin, mutta tätä pidetään tässä tutkimuksessa mahdollisena tuloksena.

3.2.3 Kuiluanalyysimalli tilintarkastuksessa

SERVQUAL-menetelmää ja kuiluanalyysimallia on tutkittu tilintarkastuksen kontekstissa käytettäväksi Turnerin ynnä muiden toimesta (2010). Tilintarkastuksessa laadun tutkiminen kuiluanalyysimallin pohjalta on hieman haastavaa, sillä tilintarkastuksessa palvellaan kolmea asiakasryhmää: yritystä jolle tilintarkastus suoritetaan, yrityksen ulkoisia tilintarkastettujen raporttien käyttäjiä (esim. sijoittajat) ja sekä kansallisia että kansainvälisiä viranomaistahoja (ks. myös Horsmanheimo, 2017; Tomperi, 2018). Kolmella eri ryhmällä voi olla aivan eri odotukset laadusta, joka voi johtaa saman palvelun laadun kokemiseen kolmella eri tavalla. Palvelun laadun kuilut voidaan kuvata myös tilintarkastuksen näkökulmasta, ja ne esitetään seuraavaksi. Kuviossa 3 on havainnollistettu tämän näkökulman mukainen malli. (Turner ym., 2010.)

Ensimmäinen kuilu kuvaa sitä eroa, miten tilintarkastajat käsittävät asiakkaiden odotuksia ja mitä asiakkaat oikeasti odottavat tilintarkastuspalveluilta. Tämä liittyy palvelun kuiluanalyysimallissa johdon käsityksiin asiakkaiden odotuksista. Keinoja parantaa tätä kuilua tilintarkastuksessa on tehdä markkinatutkimusta asiakkaiden odotusten ymmärtämiseksi ja kehittää asiakassuhdeohjelmia, kuten esimerkiksi vahvistaa nykyisiä asiakassuhteita. (Turner ym., 2010.)

Toinen kuilu kuvastaa tilintarkastajan ymmärrystä siitä erosta, mikä on asiakkaan odotusten ja tilintarkastusvaatimusten välillä. Tämä on alkuperäisessä mallissa laatuvaatimusten kuilu. Tilintarkastuksen standardisointi yrittää pienentää tätä kuilua jatkuvasti, jotta työntekijät saavuttavat johdon arvioinnin avulla halutun laatuksen omassa työssään. (Turner ym., 2010.)

Kolmas kuilu kuvaa tilintarkastusvaatimusten ja niiden toimittamisen välistä eroa. Kuilun haasteena on tarjonnan ja kysynnän kohtaaminen, sillä kuilun parantamisen keinona on niiden synkronisointi vastaamaan toisiaan määrällisesti. Palveluita ei voida varastoida, joka aiheuttaa haasteita muuttuvalle kysynnälle ja siihen vastaamiseen. (Turner ym., 2010.)

Neljännessä kuilussa kuvataan eroa, joka syntyy mahdollisesti tilintarkastuspalveluiden toimittamisen ja tilintarkastajan sekä selkeiden että epäsuorien lupauksen antamisesta asiakkaalle. Tämä kuilu on markkinointiviestinnän kuilu alkuperäisessä mallissa. Viestintä on merkittävässä roolissa myös tilintarkastuksessa, sillä on tärkeää palvelun laadun kannalta viestittää palvelun tason mukaisesti asiakkaille odotuksia liikaa nostattamatta. (Turner ym., 2010.)

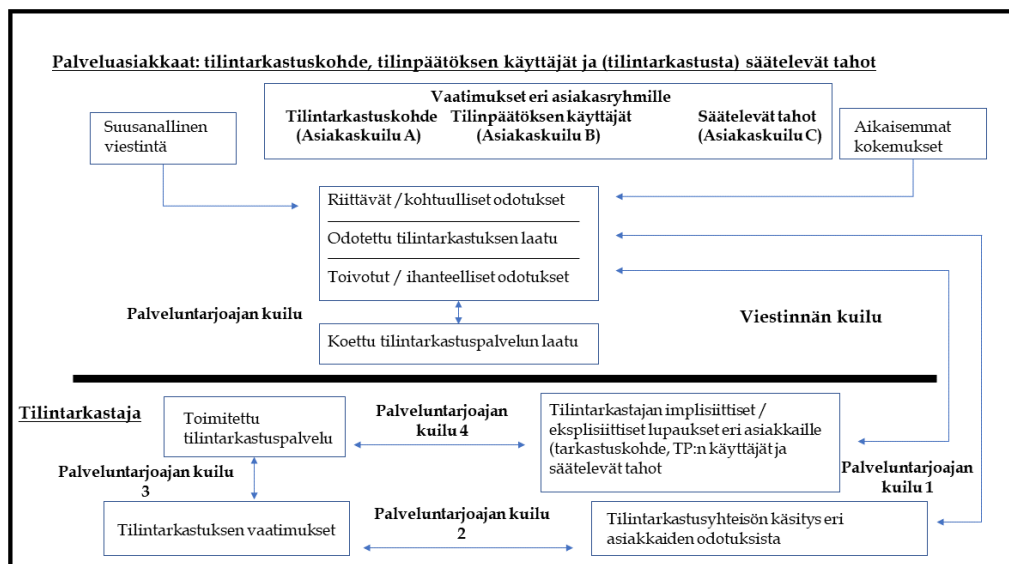
Ensimmäiseen neljään kuiluun pystyy palveluntarjoaja vaikuttamaan, ja sen tähden ne on myös nimetty palveluntarjoajan kuiluiksi. Tilintarkastusyhteisön tavoitteena tulisi siis olla näiden neljän kuilun kaventaminen mahdollisimman pieneksi, jonka lopputuloksena tuotettu palvelu vastaisi mahdollisimman hyvin asiakkaiden odotuksia asiakaskuulujen pienentyessä. Täten siis tuotetun palvelun laatu paranisi. (Parasuraman ym., 1985; Turner ym., 2010.) Vaikka kuilu ennen koettua palvelun laatua on nimetty palveluntuottajan kuiluksi, se kuvastaa neljän ensimmäisen kuilun vaikutusta palveluntuottajan näkökulmasta. Se on eräänlainen lopputulema, jossa laatua koskeva parannustyö on pitänyt tapahtua jo aiemmin.

Seuraava kuilu on viestinnän kuilu. Se on asiakkaan odotusten ja tilintarkastajan antamien lupauksen välinen kuilu. Tilintarkastusala on yrittänyt vastata tähän kuiluun tarjoamalla neuvontaa ja selittämällä tilintarkastajan vastuista esimerkiksi tilintarkastuskertomuksen suhteen. Aiemmat tutkimukset kuitenkin ovat osoittaneet, että tilintarkastusprosessiin ja toimitusvarmuuteen liittyy edelleen kuitenkin väärinymmärryksiä. (Turner ym., 2010.)

Viestinnän kuilu johtaa asiakaskuuluihin ja viimeiseen palveluntarjoajan kuiluun. Ne kuvastavat samaa kuin alkuperäisessä mallissa, eli asiakkaan odotusten ja koetun palvelun mahdollista eroa. Malliin on lisätty Porterin (1993) *kohtuullisuuden ja suorituskyvyn kuilut* kuvaamaan viimeisten kuilujen välistä tilannetta. Kohtuullisuuden kuilu tarkoittaa eroa siinä, mitä yleisesti vaaditaan tilintarkastajien aikaansaannoksilta ja miten tilintarkastajat voivat tämän kohtuullisin odotuksin suorittaa. Suorituskyvyn kuilu puolestaan kuvaa mitä yleisesti

voidaan kohtuullisesti odottaa tilintarkastajien suorituksilta ja mitä heidän oletetaan saavan aikaan. (Porter, 1993; Turner ym., 2010.) Koettuun palvelun laatuun siis vaikuttaa tilintarkastusyhteisöjen toiminta, joiden toimintaan taas vaikuttaa heidän käsityksensä asiakkaiden toivomasta laadusta. Palvelun laadun kehittämistä tilintarkastuksessa hankaloittaa vielä se, että palvelun tuotannossa yhden asiakkaan sijasta palvelullaan yhtäaikaaisesti kolmea asiakasta (tilintarkastusasiakas, tilinpäätöstiedon käyttäjät ja viranomaistahot).

Tilintarkastuksen palvelun laadun malliin on lisätty tekijöiksi myös *sietokyvyn vyöhyke*, joka tarkoittaa odotetun ja riittävän laadun välimaastoa. Riittävä laatu tarkoittaa sitä alhaisinta laatua, jonka asiakas hyväksyy. Mikäli odotettu laatu ylitetään, asiakas pitää palvelua poikkeuksellisen hyvänä. Mikäli riittävä laatu alitetaan, asiakkaalla jää mielikuva huonosta palvelun laadusta. Mikäli tarjottu palvelu jää näiden välille, asiakas pitää palvelua riittävänä muttei poikkeuksellisen hyvänä. Tämä on nähtävillä kuviossa Kuvio 3, jossa odotetun palvelun tilalla (vrt. kuvio 1) on riittävät ja kohtuulliset odotukset, odotettu tilintarkastuksen laatu sekä toivotut että ihanteelliset odotukset. (Turner ym., 2010.)



Kuvio 3 Palvelun kuiluanalyysimalli tilintarkastuksessa Turner, Bienstock & Reed 2010 (mukaillen Parasuraman, Zeithaml & Berry, 1985)

3.3 Empatia tilintarkastuksen laatuun vaikuttavana tekijänä

Empatialla on merkitystä, kuten palvelun ja tilintarkastuksen laadun tutkimuksessa on jo todettu. Aiemmissa tutkimuksissa koskien kirjanpitäjiä ja laatua heidän työhönsä liittyen nousi tärkeäksi yhteiseksi teemaksi empatia (Pasanen, 2000; Saxby, Ehlen & Koski, 2004; Aga & Safakli, 2007; Zaman Groff, Slapničar, & Štumberger, 2013). Tässä luvussa aiheen tutkimusta käsitellään tilintarkastuksen asiakkaiden näkökulmasta, ja tulokset ovat samankaltaisia kuten kirjanpitäjien

asiakkailla. Tämä osaltaan ohjaa myös tämän tutkimuksen tekoa, sillä mielenkiinnon kohteena on selvittää sitä tilintarkastajien näkökulmasta.

Yhdysvalloissa Pandit (1999) tutki asiakkaiden kokemuksia heidän nykyisestä tilintarkastajastaan ja asiakkaiden uskollisuutta tilintarkastusyhteisölle. Kun asiakkaat kokevat partnerin tai senior managerin osallistuvan tilintarkastukseen, heillä ei ole niin suurta halua vaihtaa tilintarkastusyhteisöä. Osallistuminen näkyy vierailuissa yritykseen ja aktiivisessa yhteydenpidossa yrityksen johdon kanssa. On siis tärkeää, että asiakkaat kokevat saavansa yksilöllistä palvelua vuorovaikutuksen avulla. Asiakkaat myös haluavat vastuussa olevan partnerin, senior managerin ja muiden tilintarkastusta suorittavien vastaavan heidän tarpeisiinsa paremmin. Viimeisenä tekijänä vaikutti se luotettavuus, josta tilintarkastusyhteisö nauttii muiden osapuolten silmissä – eli se maine, joka tilintarkastusyhteisöllä on. (Pandit, 1999.) Australiassa toteutettu tutkimus Butcherin ynnä muiden (2013) toimesta antoi samanlaisia tuloksia – tilintarkastajan pysyvyyteen vaikuttaa tilintarkastajan kyky vastata heidän tarpeisiinsa.

Malesiassa 2006 toteutetussa tutkimuksessa tutkittiin julkisten pörssiyritysten näkökulmasta tilintarkastuksen palvelun laatua, asiakastyytyväisyyttä ja uskollisuutta tilintarkastusyhteisöä kohtaan. Asiakkaat olivat tyytyväisiä palvelun laadun viidestä dimensiosta konkreettiseen ympäristöön, mutta osoittivat tyytymättömyyttä muissa neljässä dimensiossa. *Empatia* oli vähiten tyytyväisyyttä lisäävä dimensio, eli asiakkaiden odotukset olivat kauimpana koetusta laadusta tässä dimensiossa verraten muihin neljään. Asiakkaat odottivat tilintarkastajiansa olevan enemmän heistä välittäviä, toivoivat enemmän henkilökohtaista huomiointia, enemmän luotettavaa palvelua, enemmän halukkuutta toimittaa palvelu ajallaan, enemmän tietoa ja enemmän kykyä herättää luottamusta asiakkaissa. *Empatia* todettiin kriittiseksi tyytymättömyyttä lisääväksi tekijäksi. Konkreettisella ympäristöllä, luotettavuudella ja empatialla todettiin olevan merkittävä vaikutus asiakastyytyväisyyteen. (Ishak, Hasnah, Daing & Salmi, 2006.)

Yang, Brink ja Wier (2018) ovat tutkineet Kiinassa tilintarkastajien tunneälyn vaikutusta tilintarkastuspäätöksiin. He tutkivat eri tyyppisten stressitilanteiden ja tunneälyn yhteisvaikutusta päätöksentekoon liittyen. Tunneäly voidaan jakaa viiteen tekijään: itsetuntemus, itsehallinta, motivoituminen, empatia ja sosiaaliset kyvyt (Goleman, 1999, 362). Yangin ynnä muiden (2018) tutkimuksessa tunneälyä käsiteltiin neljän osa-alueen kautta: tietoisuus omasta ja muiden tunteista, emotionaaliset ominaisuudet, emotionaalinen ymmärtäminen ja sekä omien että muiden tunteiden hallinta. Osa-alueet voidaan siis yhdistää jo aiemmin tunneälyssä todettuihin tekijöihin. Korkean tunneälyn omaavien tilintarkastajien todettiin yleisesti olevan kyvykkäämpiä vastaamaan erilaisiin stressitilanteisiin asianmukaisemmin kuin alemman tunneälyn omaavien tilintarkastajien. (Yang ym., 2018.) Tunneälyllä ja empatialla on siis yhteys, sillä empatia voidaan nähdä yhtenä tunneälyn muodostavista kulmakivistä. Aikaisemman tutkimuksen ja palvelun laadun viitekehyksen pohjalta voidaan todeta, että laadullinen tutkimus empatiasta tilintarkastajilla on relevanttia ja antaa lisää tietoa vähän tutkitusta aiheesta.

3.4 Empatia johtamiseen vaikuttavana tekijänä

Johtuen vähäisestä aiemmasta tutkimuksesta empatiasta tilintarkastajilla, on hyvä tehdä lyhyt katsaus empatian ja johtamisen suhteeseen. Huolimatta monista empaattisen käyttäytymisen eduista, empatian kehittämistä johtajilla ei ole painotettu organisaatioissa tarpeeksi (Somogyi, Buchko & Buchko, 2013). Tämä johtaa myös tilintarkastuksen kontekstissa mielenkiinnon siihen, miten esimiesasemassa toimivat tilintarkastajat kokevat empatian vaikuttavan omiin päätöksiinsä ja toimintaansa.

Holt ja Marques (2012) tutkivat yliopisto-opiskelijoiden empatiakäsityksiä liiketalouden kurssilla. Opiskelijoiden käsitys empatian merkityksettömyydestä johtamisessa oli ajatuksia herättävä: empatia koettiin merkiksi heikkoudesta, sitä ei tunnustettu johdon työkaluksi, se väärinymmärrettiin sääliksi, sitä pidettiin tilannesidonnaisena ja empatiasta ei ylipäättänsä ollut mitään opetusta missään vaiheessa. Empatian opettaminen kaikilla asteilla on tutkijoiden mielestä tärkeää, sillä empatia voitiin nähdä olevan yksi tekijä estämässä liiketaloudessa huonosta eettisestä toiminnasta johtuvia katastrofeja (vrt. esim. aiemmin mainittu Worldcomin konkurssi). Johtava paradigma on kuitenkin edelleen liiketalouden maailmassa se, että johtajien tulisi olla narsistisia johtaakseen yritystä menestyksekkäästi yhä intensiivisemmässä liiketalouden maailmassa. Tämä perusajatus johtaa sen edistämiseen liiketalouden oppilaitoksissa. Tästä huolimatta empatiaa voidaan opettaa kaikilla koulutusasteilla ja aiempi tutkimus tukee empatian merkitystä menestymisessä myös johtamisen kontekstissa. (Holt ym., 2012.)

Tehokkuus ja suorituskyky ovat olleet perinteisesti johdon kiinnostuksen kohteena, erityisesti sen toteuttamisessa yhä vähäisemmillä ja vähäisemmillä resursseilla. Yrityksen johdon on kuitenkin tärkeää ymmärtää, että kaikki muutos tapahtuu ihmisten johtamisen kautta. Tämä ohjaa myös empatian merkityksen kasvua, sillä aito alaisen ymmärtäminen johtajalle on lopulta tehokkaampaa johtamistakin. (Somogyi ym., 2013.) Tämä on samassa linjassa palvelun laadun kuiluanalyysin kanssa (Parasuraman ym., 1985), jossa kuiluna on johtaa henkilöstöä tavalla, joka parantaa palvelun koettua kokonaislaatua. Puusa, Reijonen, Juuti ja Laukkanen (2012) korostavat osaavan ja motivoituneen henkilöstön olevan avainasemassa, kun hyvällä johtajuudella viedään yritystä kohti sen tavoitteiden täyttymistä – mahdollisesti siis saavuttaakseen hyvän palvelun laadun tason.

Schilling (2010) tutki historiallisesti tunnettujen johtajien ominaisuuksia, kuten esimerkiksi Martin Luther King nuorempaa, Mahatma Gandhia, Nelson Mandelaa ja John F. Kennedyä, ja löysi heistä kuusi karismaattisen johtajan ominaisuutta: inspiroivaa motivoimista, kommunikaatiotaitoja, tunneälykkyyttä, empatiaa, tienraivaajuutta ja luotettavuutta. Empatialla voidaan siis nähdä positiivinen vaikutus johtamiseen, sen tehokkuuteen ja johtamisella vaikuttamiseen. Tilintarkastuksen kontekstissa myös johtaminen on tärkeässä osassa päävastuullisten tilintarkastajien johtaessa tilintarkastustiimejään ja täten johtajan empatian vaikutus on sekä asiakkaaseen päin että työyhteisöön päin löydettävissä. Sekä

johtajat että alaiset myös tilintarkastuksessa vaikuttavat palvelun koettuun kokonaisuuteen.

4 AINEISTO JA MENETELMÄ

4.1 Laadullinen tutkimus, aineisto ja sen keruu

Aineistona tässä laadullisessa eli kvalitatiivisessa tutkimuksessa ovat viiden tilintarkastajan puolistrukturoidut haastattelut. Haastatteluihin on valittu kokemukseltaan eritasoisia tilintarkastajia, joista osa on auktorisoituja ja osa ei. Työkokemusta haastateltavilla on muutamasta vuodesta vuosikymmeneen. Tämä antaa näkökulmaa siihen, mitä asioita kokemus alalta mahdollisesti tuo tutkittavaan aiheeseen.

Tilintarkastajat valikoituivat tutkimukseen harkinnanvaraisella otannalla ja myöskin niin sanotulla lumipallo-efektillä, sillä jonkin tilintarkastusyhteisön aluejohtaja saattoi suositella haastatteluun kysyttäväksi alaistaan. Tilintarkastajista neljä oli auktorisoituja ja yksi ei. Auktorisoimaton oli myös kokemukseltaan nuorin, alle viiden vuoden kokemuksella. Auktorisoidut tilintarkastajat toimivat organisaatiossaan esimiesasemassa, joten aiemman tutkimuksen liittyminen esimiehiin tilintarkastuksessa on myös validia tämän tutkimuksen kannalta. Tilintarkastajista kerrotaan vain sukupuoli, kokemusvuodet suuntaa-antavasti (heidän omasta toivomuksestaan) ja mahdollinen auktorisointi. Tilintarkastajat ovat nimetty aakkosten ensimmäisten kirjainten mukaisesti haastattelujärjestyksessä:

- A:lla kokemusta 8-10 vuotta, HT, mies.
- B:llä kokemusta 3-5 vuotta, ei auktorisointia, mies.
- C:llä kokemusta 5-8 vuotta, JHT, mies.
- D:llä kokemusta 8-10 vuotta, KHT, nainen.
- E:llä on kokemusta 8-10 vuotta, KHT, mies.

Haastattelut olivat kestoltaan 20-50 minuuttia ja ne litteroitiin. Haastattelut litteroitiin sanasta sanaan. Huokauksia, äännähdyksiä tai muita vastaavia ei litteroitu. Litterointitekstit tämän jälkeen analysoitiin sisältönsä puolesta ja sieltä poistettiin ”niin kun”, ”tota” ja ”että” puhekielisinä muunnelmienä, mikäli sillä ei ollut vaikutusta asiasisältöön. Myös turhat sanan toistamiset, kuten esimerkiksi, ”eri, eri, eri osa tätä kokonaisuutta...” poistettiin litteraatista.

Haastatteluja tehdessä myös tutkijan näkökulma kehittyi vastausten myötä. Tämä ohjasi myöhempien haastattelujen keskusteluja aiempien pohjalta. Samat teemat olivat kuitenkin jokaisessa haastattelussa, mutta kysymysten tarkentaminen helpottui aiempien vastausten avulla. Tämä ohjasi viimeisten haastattelujen kysymyksiä esimerkiksi uusista teemoista, jotka tutkimuksen aikana nousivat esille.

Haastattelutilanteet olivat rauhallisia ja niitä eivät häirinneet mitkään ulkoiset tekijät. Haastateltavat osallistuivat tutkimukseen mielellään, ja jokainen koki tutkittavan aiheen mielenkiintoiseksi. Kaksi haastattelua toteutettiin kasvokkain, kaksi Skype-videopuhelun avulla ja yksi puhelimitse.

Haasteena haastatteluissa oli normaalin keskustelun mukainen kanssakäyminen, jossa tutkijan rooli korostui esimerkiksi siten, että haastateltavan lause

saatettiin keskeyttää tai täydentää ”sanon puuttuessa”. Haastattelutilanteissa oli kuitenkin siihen sopiva tietty jännite, joka auttoi molempia osapuolia pysymään asiassa. Haastatteluissa tietysti vaikutti se, oliko haastateltava ”puheliaalla päällä” tai sitten esimerkiksi luonteensa puolesta vähäsanaisempi.

Tässä tutkimuksessa kiinnostuksen kohteena ovat tilintarkastajien kokemukset empatiasta, joten laadullinen tutkimus soveltuu tällaisen tutkimiseen hyvin. Laadullisen tutkimusotteen voidaan nähdä käyvän hyvin tutkimukseen, kun

- tapahtumien yksityiskohtaiset rakenteet kiinnostavat niiden yleisluontoisten jakautumisten sijaan
- kiinnostuksen kohteena ovat ne merkitysrakenteet, joita tiettyjen tapahtumien yksittäisillä toimijoilla on ollut
- kun kiinnostus on luonnollisten tilanteiden tutkimisessa, joita ei ole mahdollista tehdä kokeellisesti tai joiden tekijöitä ei voida kontrolloida
- mielenkiinnon kohteena olevien tapausten syy-seuraussuhteiden tutkiminen, joiden tutkiminen kokeen avulla ei onnistuisi. (Syrjälä, 1994, 12-13, viitattu lähteessä Metsämuuronen, 2011, 220.)

Laadullisessa tutkimuksessa on omat erityispiirteensä. Aineiston koko ei ole pääroolissa, koska siinä ei pyritä tilastollisiin yleistyksiin. Tavoitteena on tietyn ilmiön tai tapahtuman kuvaus, tietynlaisen toiminnan ymmärtäminen tai teoreettisesti mielekkään tulkinnan antaminen tietylle ilmiölle. Tämä korostaa haastattelun vastaajien roolia tutkittavan aiheen ”asiantuntijoina” heidän tiedollaan ja kokemuksellaan aiheesta. Harkinnanvaraisuus on myös laadullista tutkimusta kuvaava piirre, ja tässä tutkimuksessa haastatteluihin valitut henkilöt ovat harkinnanvaraisesti valitut. Kuten aiemmin mainittu, tässä tutkimuksessa on myös niin kutsuttua lumipallo-otantaa, eli harkinnanvaraisesti valitut ”avainhenkilöt” saattavat suositella tutkimukseen myös toisia tiedonantajia. (Alasuutari, 2011, 39; Tuomi & Sarajärvi, 2018, 98-99.)

Puolistrukturoitua haastattelua voidaan kutsua myös teemahaastatteluksi. Tähän liittyy tiettyjen etukäteen valittujen teemojen mukaan eteneminen ja niiden pohjalta tehtyjen tarkentavien kysymysten esittäminen. Teemahaastattelu on melko vapaa haastattelun muoto, sillä riippuen tutkimuksesta siinä voidaan avointen vastausten pohjalta johtaa keskustelua tutkijan valinnan mukaiseen suuntaan. Kysymykset eivät voi olla mitä tahansa, sillä tarkoituksena on kuitenkin saada merkityksellisiä vastauksia tutkimuksen tarkoituksen ja tutkimustehävän näkökulmasta. Teemahaastattelun etu on se, että tutkijan näkökulma vapautuu pääosin ja tutkittavien äänet pääsevät kuuluviin. Teemahaastattelu sopii hyvin silloin, kun tarkoituksena on selvittää arvostuksia, ihanteita ja perusteluja – nämä usein ovat heikosti tiedostettuja (Metsämuuronen, 2011, 247). Strukturoitu osuus haastattelussa on ennalta valitut teemat. (Hirsjärvi & Hurme, 2017, 47-48; Tuomi Sarajärvi, 2018, 87-88.) Teemoina tässä tutkimuksessa ovat *laatu ja empatia, omat kokemukset empatiasta, miten empatia vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun ja ulkoiset vaikuttimet empatiaan*.

4.2 Menetelmä

Menetelmänä tässä tutkimuksessa käytetään sisällönanalyysia. Sisällönanalyysi on perusanalyysimenetelmä, jossa kirjoitetun, kuullun ja nähdyn perusteella tutkija tekee analyysia tutkittavasta aiheesta. Sisällönanalyysin voidaan nähdä jakautuvan eri vaiheisiin: aineistosta valitaan tarkemmin rajattu mielenkiintoinen ilmiö, josta tehdään *luokittelu*, *teemoittelu* tai *tyypittely* ja lopuksi kirjoitetaan yhteenveto. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 104-105.) Sisällönanalyysia käytetään tässä tutkimuksessa, koska se on tarkoituksenmukainen tutkimuskysymyksen vastausten etsimisessä.

Laadullisessa tutkimuksessa on kaksi analyysiryhmää: toinen perustuu tiettyyn teoreettiseen tai epistemologiseen aseointiin ja toinen ei – sisällönanalyysi kuuluu jälkimmäiseen. Niihin voidaan kuitenkin soveltaa melko vapaasti monenlaisia teoreettisia ja epistemologisia lähtökohtia. Sisällönanalyysia ei siis säätele mikään tiukasti, vaan se on monimuotoinen ja tutkijalähtöinen toteutuksessaan. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 103-104.)

Aiemmin esitetyt luokittelu, teemoittelu ja tyypittely ovat tyypillisesti ymmärretty sisällönanalyysin varsinaisena tekniikkana, mutta se tarvitsee aiheenrajan ja loppuvaiheen yhteenvedon. Kokonaisuuden muodostaa siis kaikki välivaiheet, vaikkakin pääroolissa voidaan nähdä valittu tekniikka. *Luokittelu* tarkoittaa yksinkertaisinta muotoa aineiston järjestämisessä. Yksinkertaisimmillaan aineiston pohjalta määritellään luokkia ja lasketaan niiden lukumäärä aineistossa. Tulokset on mahdollista esittää taulukkona, ja sitä pidetäänkin määrällisenä analyysinä. *Teemoittelu* on lähtökohtaisesti kuin luokittelu, mutta painottuen mitä valituista teemoista on sanottu. Lukumäärien merkityksen määrää laadullisen tutkimuksen perinne. Pohjimmiltaan kyseessä on aineiston pilkkominen ja ryhmittely erilaisten aihepiirien mukaan, mikä mahdollistaa tiettyjen teemojen esiintymisen vertailun aineistossa. Aineisto on mahdollista ryhmitellä ennen teemoittelua esimerkiksi vastaajien sukupuolen tai iän mukaan, ja tämän jälkeen alkaa etsintä varsinaisista aiheista eli teemoista aineistosta. Näkemykset, jotka kuvaavat tiettyä teemaa ovat etsinnän kohteena aineistossa. *Tyypittely* tarkoittaa aineiston ryhmittelyä tietynlaisiksi tyypeiksi. Tavoitteena on luoda tyyppiesimerkkejä, jotka muodostuvat tiettyjen teemojen sisällä olevista yhteisistä ominaisuuksista. Tehdään siis yleistys tiivistämällä joukko näkemyksiä, jotka koskettavat tiettyä teemaa. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 105-107.)

Tässä tutkimuksessa käytetään teemoittelua, sillä tarkoituksena on selvittää tilintarkastajien omia kokemuksia empatiasta heidän työssään. Täten teemoittelu antaa parhaiten kuvan siitä, miten se esiintyy heidän mukaansa tilintarkastuksessa. Sinällään käyttökelpoinen valinta olisi myös tyypittely, mutta tässä tutkimuksessa tarkoituksena ei ole selvittää erityyppisiä selityksiä empatian kokemukseen. Tärkeämpänä koen teemojen mukaisen selittämismallin, sillä se toimii pohjana myös luokittelussa ja tyypittelystä. Teemoittelussa kuitenkin painottuu se, mitä teemoista on sanottu (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 105). Tarkemmat alustavat haastattelukysymykset voi nähdä liitteestä tutkimuksen lopusta.

Tämä tutkimus on tehty teoriaohjaavalla analyysillä, eli analyysistä pystytään tunnistamaan aiemman tiedon näkyminen, mutta sen merkitys on avata uudenlaisia "ajatusuria" teoriaa testaavan analyysin sijaan (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 109). Aiemman tutkimuksen ja teoreettisen viitekehyksen pohjalta on siis määriteltävä empatiaa, tilintarkastuksen laatua ja yksittäisiä asiakaskokemuksia, mutta tässä tutkimuksessa kiinnostus tilintarkastajien empatiaa kohtaan ohjaa analyysia "vapaaseen pudotukseen" – eli tulokset voivat tuoda jotain aiemman tiedon pohjalta arvaamatontakin.

4.3 Kokemuksen tutkimus

Tutkimuksen ollessa laadullinen ja käyttäen menetelmänä sisällönanalyysia, on hyvä tehdä katsaus kokemusten tutkimiseen. Kokemuksen tutkimisessa lähtökohtana on tieteellinen objektiivisuus ymmärtäen sen kohteenmukaisuuden. Tärkeää on se, että tutkittava aihe on tavoitettavissa niin hyvin kuin mahdollista tutkimuskysymysten pohjalta. Tieteellisyys tällöin kumpuaa siitä, että tutkija käyttää ajattelemisensa taitoa ja tahtoa toteuttaa tutkimus johdonmukaisesti omien ajatustensa pohjalta. (Perttula, 2005, 136.)

Tässä tutkimuksessa kokemukset ovat kuvattuja kokemuksia. Lähtökohtana kokemusten tutkimuksessa on kuitenkin se, että niitä ei voida tutkia empiirisesti, elleivät tutkimukseen osallistuvat kuvaavat niitä millään tavalla. Toinen tärkeä lähtökohta on myös se, että kokemuksiin on myös pystyttävä tutkimuksessa palaamaan. Tämä toteutuu tässä tutkimuksessa haastattelujen tallentamisella ja niiden litteroinnilla tekstimuotoon. Haastattelutilanteissa on kuitenkin tärkeää, että tutkija pyrkii olemaan läsnä tilanteessa kuitenkin itsensä sosiaalisesti häivyttäen. Tällöin tutkijan läsnäolo on sosiaalisesti neutraalia ja antaa tilaa haastateltavien omille ajatuksille. (Perttula, 2005, 140-141.)

Perttula (2005, 149-157) esittää seitsemän näkökulmaa kokemusten tutkimiseen (alkuperäisesti kysymyksiä käyttäen):

- mitä tutkitaan kun tutkitaan kokemuksia
- millaisesta aiheesta olevia kokemuksia tutkitaan
- millaisia kokemuksia tutkitaan
- ketkä on valittu kuvaamaan kokemuksiaan
- miten kokemusten kuvaustapa on valittu
- mitä tutkimus on edellyttänyt sen tutkijalta
- miten suhtaudutaan tutkimuksen subjektiivisuuteen ja objektiivisuuteen

Tässä tutkimuksessa tutkitaan tilintarkastajien kokemuksia empatiasta – tilintarkastajien ollessa ihmisiä heillä voidaan olettaa olevan empatiakykyä tai sen puutetta. Empatia on tutkimuskohtena tilintarkastajien todellisuudessa, minkä merkitystä yritetään selvittää heidän kuvattujen kokemustensa kautta. Tärkeitä kokemuksia tutkimuksen kannalta ovat ne, joissa voidaan nähdä empatian olemassaoloa tai sen puutetta. Kokemusten kuvaustapa muodostuu dialogin avulla

käytävissä haastatteluissa, joissa tilintarkastajat ovat vapaita kuvaamaan kokemuksia valitsemallaan tavalla. Tutkijalta tutkimus on edellyttänyt vuorovaikutustaitoja, omien ajatustensa kontrollia suhteessa tehtyyn tutkimukseen (ja erityisesti johtopäätöksiin) ja omaa kiinnostusta tutkittavaan aiheeseen. Subjektiivisuuden ja objektiivisuuden on suhtauduttu niin, että haastateltavien ”ääni” pääsisi mahdollisimman paljon esille tutkimuksen tuloksissa ja siitä tehtävät johtopäätökset olisivat myös tulleet osittain esille heidän kanssaan käydyissä keskusteluissa. Laadullisessa tutkimuksessa subjektiiviset kokemukset ovat tärkeässä roolissa, jolloin objektiivisuutta yritetään tavoittaa kaikilla mahdollisilla keinoilla haastateltavien kokemusten esiintuomiseksi sellaisina kuin ne ovat koettu. (vrt. Perttula, 2005, 149-157.)

5 TUTKIMUKSEN TULOKSET

5.1 Yleistä

Haastateltavista jokainen koki, että empatia on osa tilintarkastusta. Se kuvailtiin eri tavoilla ilmeneväksi, ja abstraktin luonteensa tähden välillä vaikeaksi jopa hahmottaa. Empatian tärkeyttä korostettiin vastauksissa ja täten myös sen vaikutusta tilintarkastuksen kokonaisuuteen, erityisesti laatuun tilintarkastuksessa. Haastattelut etenivät käsitteiden määrittämisestä kohti suurempia kokonaisuuksia, ja tarkoituksena oli selvittää niitä konkreettisia ilmiöitä, joissa empatia ilmeni tilintarkastajan työssä heidän omasta näkökulmastaan.

Tilintarkastajien sitaateissa ilmenee lukemisen mielekkyyden ylläpitämiseksi vain heidän kirjaimensa, esimerkiksi suluissa "A" jatkuvan "Tilintarkastaja A" käytön sijaan. Sitatit saattavat olla keskeltä virkettä, ja puhekielisyyden takia lauserakenteet eivät ole välttämättä kieliopillisesti oikein. Niihin viitataan kuitenkin asiasisällön alkuperä säilyttäen.

5.2 Empatian ja tilintarkastuksen laadun määritelmiä

5.2.1 Empatian määritelmiä

Haastateltavilta kysyttiin aluksi sitä, miten he määrittelisivät empatian käsitteen. Tilintarkastaja A kuvaili sitä tunneällyn kautta tapahtuvaksi toiminnaksi:

"Empatia on käytännössä siis tunneälyä. Sitä et miten otetaan eri ihmisten ominaisuuksia, mielipiteitä, kaikkia siis sillä tavalla huomioon kunnioittavasti. Se tavallaan, et se tunneäly on käytännössä mun mielestä lähinnä synonyymi sitä kautta et miten huomioidaan toinen ja toisen mielipiteet ja sitten se, että jos on ikävääkin asiaa kerrottavana niin se, että miten se viestitään sitten mahdollisimman järkevästi."

Tilintarkastaja B ja D kuvailivat empatian olevan toisten huomioon ottamista:

"Huomioit sen asiakkaan ja sen, että minkälainen se asiakas on, niin sen mukaan tehdään sitä työtä. Ymmärretään siinä et jokaisella asiakkaalla on vähän niinku eri, erilaisella tavalla pitää huomioida." (B)

"Empatia on sellanen kyky huomioida toisen ihmisen tunteet ja ottaa toinen ihminen huomioon." (D)

Tilintarkastaja C kuvaili empatiaa kokonaisvaltaisesti:

"Se on kykyä asettua toisen asemaan, eläytyä siihen tilanteeseen ja sitte toisaalta, kyllä se tällasta positiivista on, että siinä sitten haluaa toiselle jotakin hyvää. Jos ny toista kohdannut suru näin arkielämässä niin, et sitte haluais että se suru vähenis tavalla tai toisella. Varmaan tämä empatia yleensä johtaa johonkin toimintaan sitten... Että yrittää sitten auttaa sitä toista tai saada se iloiseksi."

Tilintarkastaja E oli samoilla linjoilla muiden vastaajien kanssa:

”Kyky asettua toisen asemaan ja kohdella toista tasavertaisesti ja hyvin.”

Empatia koettiin siis toisen huomioimisena erilaisilla tavoilla. Empatiaan liitettiin yksilökohtainen käyttäytyminen ja kunnioitus. Tilintarkastaja C kuvaili empatiaan liittyvän hyvän tahtomisen toiselle, minkä voidaan nähdä kuvastuvan myös muista vastauksista. Empatian määrittelyssä tilintarkastajien käsitykset olivat siis lähellä toisiaan, mikä tekee sen arvioinnista käytännön tapahtumissa tämän tutkimuksen kannalta mielekkäämpää. Liian erilaiset käsitykset yksilöillä ohjaisivat empatian kokemista käytännössä niin erillisiksi tapahtumiksi, että niiden vertailu ei olisi mielekästä tai huonoimmassa tapauksessa edes mahdollista.

5.2.2 Tilintarkastuksen laadun määritelmiä

Tilintarkastuksen laadun määrittelyä kysyttiin kaikilta haastateltavilta. Vaikka teemahaastattelu etenee tiettyjen teemojen mukaan niin sanotusti omia polkujaan vastaajien kertoman perusteella, niin määritelmäkysymykset olivat haastattelun alkuvaiheessa kaikille täysin samat. Tilintarkastuksen laadun määrittelyssä tavoitteena oli selvittää, mitä tilintarkastajat itse kokevat sen olevan ja haastattelun aikana selvittää sen mahdollista yhteyttä empatiaan tilintarkastuksessa.

Tilintarkastajat olivat yhtä mieltä siitä, että tilintarkastuksen laadusta puhuttaessa lähtökohtana on lakien ja standardien täytyminen – vakiomuotoinen kertomus annetaan vain tilinpäätöksen ollessa olennaisesti oikein. Tilintarkastajat kuvailivat sitä seuraavanlaisesti:

”Meidän täytyy täyttää tietyt standardit ja laista tulevat vaatimukset. Sitä kautta se määrittelee sen meidän työn laadun kyllä aika pitkälle.” (D)

”No sitä että tehdään se, mitä ny kaikki lait ja säännökset, säädökset niin niitten pohjalta tehdään se tilintarkastustyö. Kokisin ehkä sen, sen tavalla et se ois niinku laatu.” (B)

Huomiota kiinnitettiin kuitenkin myös siihen, mitä laatu tarkoittaa suuremmissa kuvassa tilintarkastajan työssä:

”Sitten taas miten ite ajattelee, miten me yhteisönä ajatellaan, niin kyllä siellä iso osa sitä laatua on sitten se asiakaspalvelukokonaisuus. ... Lakisääteisen laatukriteerin voi täyttää (että tilintarkastaja näkyy vaan nimenä kertomuksessa), mutta sitten taas jos puhutaan et mitä laatu oikeesti tilintarkastuksessa on tai mitä se mun mielestä pitäisi olla, niin sitä se ei se toiminta välttämättä täytä.” (A)

”Tänä päivänä korostuu tuo asiakaspalvelukin niin, sekin vaikuttaa laatuun, että asiakas saa riittävästi tällaista niin sanottua facetimea, että sitä kohdataan ja ollaan läsnä.” (C)

”Joo tietysti sitte jos otetaan just tää asiakaskokemus huomioon, niin se sitten tietysti miten asiakkaan kanssa ollaan vuorovaikutuksessa totta kai.” (D)

Tilintarkastaja B lisäsi laatuun liittyvänä tekijänä budjetin vaikutuksen:

”Ohjaa se sen et paljo sille saa käyttää sitä työaika. Niin se ohjaa sitä, onks se niinkö laadukas vai ei.” (B)

Tilintarkastaja E kuvaili laatua jakaen sen sisäiseen ja ulkoiseen laatuun:

”Laatu tarkoittaa sitä, et meillähän on noi tilintarkastusstandardit, mitkä määrittää mitä meidän tulee tehdä. ... Sisäinen laatu eli kuinka hyvin tää meidän työ vastaa tilintarkastusstandardien pohjalle rakennettu tilintarkastustapaa. Sit toinen, vois aatella et on myös asiakkaan kokema laatu, et miten he kokee, että miten me tilintarkastajat ollaan onnistuttu siinä tarkastuksessa.”

Laatuna siis koettiin lakien ja määräysten täyttyminen, mutta laatukokonaisuuteen vaikuttaa myös asiakaskokemus vahvasti. Tilintarkastaja C:n kanssa myös keskusteltiin teknisestä ja toiminnallisesta laadusta, joka tulee myöhemmin esiin tämän tutkimuksen tuloksissa. Tilintarkastaja E:n kuvaukset laadusta sisäisesti ja ulkoisesti täsmäävät myös muiden vastauksiin. Laatua ei ole siis pelkkä määrämuodon saavuttava, olennaisten virheiden poissaolon varmistava tilinpäätöksestä annettu vakio muotoinen tilintarkastuskertomus, vaan se on paljon enemmän asiakaskokemukseen nojaava kokonaisuus.

5.3 Omat kokemukset empatiasta

Omissa kokemuksissa empatiasta tilintarkastajilta kysyttiin heidän omaa käsitystään omasta empaattisuudesta ja heidän kokemastaan empatiasta muiden tahoilta niin työ- kuin yksityiselämässäänkin. Tilintarkastajat A, C, D ja E kokivat itsensä empaattisiksi, ja B satoi omaa empaattisuuttaan siihen, pystyykö sitä näytämään käytännössä:

”Jos on pieni asiakas niin siinä ei paljoo pysty olemaan empaattinen käytännössä. Sä et niin kohtaa sitä asiakasta. Sitten taas ehkä semmosissa isommissa tiimeissä missä on isompia asiakkaita, niin niissä pystyy ehkä paremmin, sä näät sen asiakkaan sitte. Et siin tulee face-to-face sitte.” (B)

Tilintarkastaja C liitti empatian omaan lähtökohtaiseen ajatteluunsa ihmisistä:

”Ajattelen lähtökohtaisesti hyvää ihmisistä. Monta kertaa luotan aika paljo sillä lailla ja kuuntelen että mitä ne on mieltä ja mitä ne sanoo. Luotan, että he puhuu totta ja että heillä on siinä hyvät tarkotusperät. En kovin herkästi epäile sitte, että siinä olis jotakin ketunhantaa kainalossa niin sanotusti.”

Tilintarkastaja E kuvaili empatian olevan myös mallijohtamista:

”Se näkyy ehkä omassa roolissaki töissä silleen, että yritän johtaa eestä, eli käytännössä itekin istun ihan samalla lailla kuin nuoremmat, et en laita pelkästään nuorempii tekee töitä ja itse lähen kotiin, vaan tota pyrin jakaa työt tasasesti ja silleen huomioimaan ihmisiä arkipäivän tilanteissa ja kyselee mitä kuuluu jne.”

Tilintarkastajat A ja D kuvailivat empatiaansa huomioinnilla:

”Huomioin niitä asioita myös sitten sekä ammatillisesti että sitten siviilissä.” (A)

”Tulen erilaisten ihmisten kanssa hyvin toimeen ja koen, että osaan just vuorovaikutustilanteissa huomioida toisen ihmisen.” (D)

Kokemaansa empatiaa he kuvailivat vahvistavana ja eteenpäin vievänä voimana. Tilintarkastaja B kuvaili kokemuksiaan asiakkaalta tulleen empatian avulla.

”Varmasti paljokin, että tietysti lähimmiltä ihmisiltä enemmän niinku perheenjäseniä, läheisiltä, ystävien... Kyllähän sitä havaitsee arkielämässä useinkin... Kyllä se empatia on positiivinen asia, että se tuota niin kyllä vie eteenpäin ihmiselämässä ja työelämäs jos niitä taitoja voi kehittää.” (C)

”Varsinkin alkuvaiheessa, ku on tehnyt tarkastuksia, niin asiakkaalla sit kun on ollut. He ovat ehkä ymmärtänyt, että on vasta aloittanut tarkastuksen niin, siin kohtaa tullut sitä empatiaa asiakkaaltakin. Heillä ei oo niin kovat vaatimukset ollut sitten sen tarkastuksen suhteen.” (B)

Jokainen oli kokenut empatiaa työtä tehdessään ja jokainen haastateltava koki itsensä enemmän tai vähemmän empaattiseksi. Empatian osoittamisessa oli luonnollista eroavaisuutta, ja sen omakohtainen arviointikin antaa sille hyvin subjektiivisen lähtöasetelman sitä arvioitaessa. Tärkeimpiä havaintoja oli kuitenkin empatian olemassaolo ja siitä koetut kokemukset jokaisella tilintarkastajalla, mikä johtaakin tämän tutkimuksen pääteemaan, empatian vaikutuksiin tilintarkastuksen laadussa.

5.4 Miten empatia vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun

Tärkeimpänä lähtökohtana tässä tutkimuksessa on ollut selvittää empatian ja tilintarkastuksen laadun välistä yhteyttä tilintarkastajien kokemusten kautta. Siksi on järkevää eritellä empatian vaikutusalueet alaotsikoihin sen mukaan, miten tilintarkastajat näkivät empatian vaikuttavan omassa työssään. Empatia ja laatu oli tärkeä osa-alue, ja siitä keskusteltiin jokaisessa haastattelussa. Empatialla ja laadulla voidaan nähdä olevan suora yhteys, mikä tulee vastauksissa hyvin esille. Alaotsikot kuvastavat niitä osa-alueita, joihin empatia koetaan vaikuttavan tilintarkastajan työssä laatua parantaen. Osa-alueista ensiksi käsitellään vuorovaikutusta, työyhteisöä ja työssä jaksamista. Palvelun laadun dimensiot ovat myös oma alaotsikkonsa, sillä tilintarkastajilta kysyttiin heidän näkemystään empatian tärkeydestä yhtenä laatuun vaikuttavista dimensioista. Tämän jälkeen käsitellään empatian mahdollisia haitallisia vaikutuksia tilintarkastajien kokemana. Tämä antaa osviittaa siitä kokonaisuudesta, mitkä tekijät ovat positiivisia ja mitkä negatiivisia tilintarkastuksen laadun kannalta empatiassa. Viimeisenä alakappaleena on empatian ja laadun välistä yhteyttä tiivistävä alakappale empatian kokonaisvaltaisuudesta laatuun vaikuttavana tekijänä.

Lähtökohtana oli kysymys, että tarvitseeko tilintarkastaja empatiaa työssään. Täten myös empatian olemassaolo tilintarkastuksen kontekstissa päästiin

varmistamaan. Jokainen haastateltava koki empatian tarpeelliseksi omassa työssään. Vastausten samankaltaisuus auttoi tutkimuksessa selvittämään niitä ilmiöitä, tapoja ja vuorovaikutustilanteita, missä empatia ilmenee työtä suorittaessa.

5.4.1 Empatia ja vuorovaikutus

Vuorovaikutus ja empatia liittyivät toisiinsa jokaisen haastateltavan mielestä. Vuorovaikutukseen liitetään kommunikaatio eri tavoin ja siihen vaikuttavat tekijät. Tärkeän teeman tueksi esitetään seuraavaksi jokaisen haastateltavan näkemys empatiasta ja vuorovaikutuksesta:

”Pyrin niinku ottamaan sen empatian huomioon sitten viestinnässä. Meidänkin työssä paljon kulminoituu se, että me joudutaan välillä viestimään ikävistä asioista... Tapa kommunikoida on se miten käytännössä ilmenee päivittäisessä työssä se empatia, et se on se tapa kommunikoida että on huomattu tämmönen juttu et sen pitäis olla näin ja sit annetaan ratkaisumalleja... Ennen kaikkea se viestintä on se kaikista konkreettisista, koska se on mistä tulee ehkä eniten palautetta ja sanotaan, et se saattaa olla monesti taustalla syynä sitten jos asiakas on vaikka vaihtanut tarkastajaa.” (A)

”Ymmärrät sen asiakkaan paremmin, jos siinä on empatia mukana... Asiakkaasta saapi enemmän irti. Et sä voit vaik kysellä et miten tilikaudella on mennä. Et sit sitä kautta saa paremmin tietoa siitä yrityksen toiminnasta tilikaudella esimerkiksi.” (B)

”Ehdottomasti tilintarkastaja tarvitsee empaattisia taitoja, koska tämä on palveluammatti ja tässä ollaan paljon vuorovaikutuksessa ihmisten kanssa.” (C)

”Me tavataan hyvin erilaisia yrityksiä, jotka on eri tilanteissa... Jos yrityksellä menee vaikka huonommin ja sitte siellä on toimitusjohtaja tai omistaja meidän keskustelukumppanina... Välillä on todellakin semmosessa, myös niinkun kuuntelijan roolissa ja olkapäänä, että monesti tilintarkastaja saattaa olla tyyliin ainut henkilö, kenelle voi sit avautua niistä asioista ku menee huonosti. (D)

”Tosi asiakaskeskeistä työtä ja kyl mä ite uskon silleen, et o mikä tahansa palveluammatti, niin kyl siinä on pakko vähän kuunnella ja lukea toisii ihmisiä. ... jos se on pieni asiakas, se on vaikka ihan yksinäinen yrittäjä. Niin hänelle joskus riittää, et hän kertoo perheestään tai koirastaan puhelimesta. Tietenki mitä pienempi yhtiö, niin uskon et sen tärkeempi on tämmönen henkilökohtainen kommunikointi ja just se ehkä, nimenomaan sen empatian tuominen.” (E)

Vuorovaikutus liittyy siis asiakasuskollisuuteen, asiakkaan ymmärtämiseen, asiakkaan palvelemiseen ja asiakkaan tukemiseen. Tilintarkastajan tehtäväkuva saattaa olla siis mitä moninaisinkin, vaikka kuva tilintarkastajasta voi olla pelkkä ”allekirjoitus kertomuksessa, nimi laskussa”. Empatia vaikuttaa juuri tähän vuorovaikutukseen lisäämällä siihen paremman asiakkaan ymmärtämisen oman kokemuksen kautta. Empatian kokeminen myötävaikuttaa tilintarkastajan kommunikoimaan sellaisella tavalla, että asiakas kokisi tulleen kohdatuksi ja välitetyksi omansa itsenäin.

Vastauksissa tuli myös eroavaisuutta liittyen empatiaan ja sen näkymiseen vuorovaikutuksessa. Tilintarkastaja A koki, että tilintarkastaja voi olla myös ilman empatiaa, mutta lähtökohtaisesti se vaatii asiakkaan halua sellaiseen. Käytännössä puhutaan ilman minkäänlaista kommunikaatiota tapahtuvasta asiakassuhteesta tällöin. Tilintarkastaja C kuitenkin näki empatiaa myös teknisessä

laadussa (viitaten tilintarkastuskertomukseen teknisenä tuotteena), koska tarkastuksessa arvioidaan johdon tekemiä arvioita:

”Pystyy olemaan tilintarkastaja, tekemään tätä työtä lakien ja määräysten mukaan ilmeisesti empatiaa. Siinä mielessä ei tarvitse, mutta sitten miten taas mun mielestä tätä hommaa pitää tehdä ja muuta niin ehdottomasti tarvitsee. Se sitten, että nimenomaan tätä työtä tehdään laadukkaasti. Niin, sitä tarvitaan ja sitten taas se laatu korreloi sitten sinne, että sitä tarvitaan sen takia, että ylipäättään niitä töitä sitten on jatkossakin. Kyllä se, jos lähtee liian kylmästi kommunikoimaan ja viestimään, niin toki markkinathan on vapaat, et voihan joku olla sitten et halua semmosenkin tarkastajan sitten.” (A)

”Teknisessä puolessakin saattaa tarvita empatiaa, koska monta kertaa johtohan tekee arvioita tuota vaikka omaisuuserien arvostuksesta ja sitten yhteisöä kohtaavista riskeistä. Monta kertaa sitten tilintarkastajakin käy läpi johdon tekemiä arvioita eri asioista, niin mun mielestä siinäkin tarvitaan empatiaa.” (C)

Tilintarkastajat myös kouluttavat nuorempia kollegoitaan viestimään empaattisesti:

”Itekin oon ollut paljon ohjaamassa paljon harjoittelijoita ja muuta, niin me on pyritty aika paljon panostamaan siihen viestintään.” (A)

”Kyl mä nuoremmille tarkastajille ketä mä ohjeistan... No toivottavasti ainakin muistan ihan sanoakin sen, että vähän huomioidaan sitte minkälainen ihminen siellä on vastassa, että sen mukaan sitte toimitaan niissä tilanteissa.” (D)

Tilintarkastaja D koki, että tilintarkastaja voisi tarvita työssään jopa psykologian opintoja erilaisia sosiaalisia tilanteita silmällä pitäen:

”Psykologian opinnotkin vois olla tässä ammatissa ihan hyväksi. Ku näkee tosi erilaisia ihmisiä ja sitte pitää pystyä kuitenkin tulla kaikkien kanssa toimeen. Niin, ei varmaan jostain psyyken opinnoista ois haittaa, että osais sitte toimia niissä sosiaalisissa tilanteissa paremmin.”

Empatian ilmeneminen pääosin vuorovaikutuksena on merkittävä havainto tässä tutkimuksessa, sillä vuorovaikutuksen kokemukseen liittyy vahvasti toisen huomiointi. Toisen huomioinnissa voidaan nähdä olevan kyse tunneälystä ja omasta kyvystä ilmaista empatiaa vallitsevan tilanteen mukaan. Täten empatian käyttö vuorovaikutustilanteessa on tilintarkastajien kokemuksen mukaan tärkeää. Myöskin oppimista sosiaalisia tilanteita varten voisi tapahtua. Empatiaa myös ohjeistetaan nuoremmille tarkastajille yhteisöissä, jonka myötä pääsemme seuraavaan aiheeseen, empatian vaikutukseen työyhteisön sisällä.

5.4.2 Empatia työyhteisössä ja työssä jaksaminen

Empatia työyhteisössä oli yhteinen tekijä tilintarkastajien puheissa empatiasta ja sen näyttämistä omassa työssään. Empatialla koettiin olevan yhteys työn mielekkyyteen ja työssä viihtymiseen.

Empatian näyttäminen koettiin erilaisena työkavereille kuin asiakkaille, mikä on toisaalta luonnollistakin ottaen huomioon palvelullisen työn lähtökohdat. Tilintarkastajat A ja D kuvailivat sitä seuraavasti:

”Meillä on matala hierarkia ja muutenkin, ei oo sitä semmosta ammattieettistä verhoa tavallaan siinä välissä, niin sitä kautta se on kokonaisvaltaisempaa se empatia ja sitten mitä tapahtuu sisäisessä.” (A)

”Tietysti näytetään sitte perheen kesken ne tunteet vähän eri tavalla ku työyhteisössä, että kyllähän se on vähä erityyppistä. Sit siinä tulee ehkä se läheisyys ja sellanekin sitte kotiympäristössä kuvioihin.” (D)

Työyhteisö toimii tilintarkastajien vertaisverkkona, johon voi turvautua hankalissa ja haastavissa tilanteissa. Empatian kokeminen työyhteisössä kuvailtiin olevan tietynlainen voimavara:

”Kyllä se silleen, että jos huomion osoittaa niin kyl se niinkö, varmaan sitä et miten viihtyy työpaikalla ja kyl se siihen vaikuttaa.” (B)

”Yritän omalla toiminnallani täällä työyhteisön sisällä just näyttää sitä, että toimin itsekin empaattisesti ja miten ihmisten kanssa ollaan vuorovaikutuksessa.” (D)

”Tiettyinä aikoina töitä on tosi paljon, sitten on taas ku aurinko paistaa enemmän niin töitä on paljo vähemmän. Niin kyl me jatkuvasti pyritään seuraamaan sitä. Ja kyl mä pyrin myös kuulostelea sitä, et miten jaksaa ja vähän kysellä ja oon sanonut, et kertokaa jos ette jaksa niin koitetaan sitte miettiä et miten sitä työtä saadaan sit pois.” (E)

”Se tietyllä tavalla sitouttaa ja varsinkin työyhteisössä ja muuten miten täällä huomioidaan meidän porukassa toinen toisiamme, niin se on se, että havaitsee empatian niin sitä tavallaan tunnesiteen kautta vahvistaa sitten muita. Sitä kautta esimerkiksi työpaikan vaihtamisen suhteen nostaa kynnyistä huomattavasti... Tavallaan se ilmenee jo ihan pelkästään siitä, että jos jollain on huonompi päivä niin sitten ei heitetä ehkä herjaa ihan niin paljon, niin pahasti sinä päivänä. Et se on sitä toisen huomioidamista sitä kautta.” (A)

Empatia ilmeni työyhteisössä toisen välittämisenä ja ymmärtämisenä, tuona samana ilmiönä kuin asiakasta kohtaan ilmenevässä halussa ymmärtää häntä. Tilintarkastaja E:n vastauksessa korostui johtajan kokema empatia alaisiaan kohtaan. Toisesta välittäminen onkin aineistosta nostamisen arvoinen havainto, sillä siihen kulminoituu osa laatua asiakas ja työyhteisö mielessä pitäen sekä sen myötä työhyvinvointi. Välittäminen voidaan siis nähdä tilintarkastuksen laatua parantavana tekijänä, joka nousee esille tilintarkastajien vastauksissa. Välittämisestä puhuttaessa haastatteluissa edettiin luontevasti pohtimaan mahdollisia sen aiheuttamia haittavaikutuksia, erityisesti siis empatian mahdollisia haittavaikutuksia.

5.4.3 Empatian mahdolliset haitalliset vaikutukset

Yksi tärkeä tema haastatteluissa oli pohtia empatian mahdollisia haittavaikutuksia. Haittavaikutuksissa korostui liiallisen tunteiden kokemisen ja

osoittamisen vaarallisuus tilintarkastuksen laadun kannalta. Näitä tekijöitä tilintarkastajat kuvailivat seuraavasti:

”Tietysti siinä vois ruveta säälimään tavallaan asiakasta. Mut sehän ei saa mitenkään vaikuttaa tähän meidän itse työhön tai miten me raportoidaan sinne asiakkaalle niistä meidän mahdollisista havainnoista.” (D)

”... jos siihen luotetaan siihen asiakkaaseen liikaa... Pitäis lähteä puhtaalta pöydältä joka vuosi.” (B)

”Voikohan empatiaa olla liikaa sitten koskaan? Sitten varmaan tullaan jo käsitteisiin sinisilmäisyys ja helposti huijattavissa oleva ihminen... Jos on liian empaattinen niin, kyllä siinä sitten on se vaara että antaa sitten periksi jossakin asiassa. Toteaa, että no, perustelit kyllä nyt niin hyvin, että mä nyt jätän tämän raportoimatta, että ymmärrän niin hyvin että haittaisi sinun asemaa, vaikkapa lainansaantia pankista. Kun minä uskon tuohon sinun liikeideaan ja toivon, että pääset siinä eteenpäin niin en halua asetta tässä esteeksi sinun rahoituksen saannille.” (C)

Tilintarkastaja A:lla oli mielenkiintoinen näkökulma empatiasta aiheutuviin haittavaikutuksiin:

”Saattaa näkyä sit haitalliset vaikutukset tavallaan sillä tavalla, et sitten se linkittyy siihen, että jos on meinannu tai sattunu joku virhe, et sen saattaa ottaa raskaammin sen myötä, kun on empaattinen ihminen... Se voimistaa niitä onnistumisen tunteita mut se voimistaa myös sitten tavallaan niitä negatiivisia tunteita. Tavallaan lisää kertoimia siihen, et ne haitalliset vaikutukset on ehkä sitten siellä.”

Tilintarkastaja A myös kuvasi palvelun laadun dimensioihin liittyvää haastetta empatian suhteen:

”Empatia tietyllä tavalla mielletään bisnesmaailmassa tietyllä tavalla pehmeudeksi, et miten sä sitten pystyt olemaan samaan aikaan sekä empaattinen että vakuuttava. Joku voi kokea sen empatian taas sitten semmosena, et se on heikkoutta ja se jollain tavalla loiventais sitä ku tää kaveri on empaattinen niin se ei voi olla osaava.”

Tilintarkastaja A siis koki empatialla olevan positiivinen vaikutus reagoitukykyyn, mutta mahdollinen negatiivinen vaikutus vakuuttavuuteen. Toki hän kuvaili sen siten, että mitä siitä saatetaan ajatella liikemaailmassa.

Tilintarkastaja E satoi empatian haitalliset vaikutukset tehottomaan johtamiseen:

”... jos se menee liiallisuuksiin. Niin, onhan meilläki silleen et hommat pitää tehdä. Niin, eli käytännössä jos olisi liian empaattinen, eli ei osaisi vaatia myöskään sitä että hommat tehään, niin sithä siit tulis ongelmii.”

Empatialla todettiin siis olevan mahdollisia haittavaikutuksia. Erityisesti tilintarkastaja D:n vastaukset tunteiden mahdollisten haittavaikutusten poistamisesta lopputulemasta ovat mielenkiintoiset aiempaan tutkimukseen nojaten:

”Et se ei saa kuitenkaan siihen itse lopputulemaan vaikuttaa, että se vääristäis sitte sitä tilintarkastajan raportointia pahimmassa tapauksessa. Kyllä ne täytyy pystyä poistamaan.”

Tulos herättää kysymyksen siitä, että miten tilintarkastaja kokee tunteiden vaikuttavan tilintarkastuksen lopputuotteeseen. Aiemmassa tutkimuksessa on kuitenkin todettu tunteiden ja mielialojen vaikuttavan päätöksentekoon tilintarkastuksessa. Toki kyseessä oli yksittäinen tulos, mutta se myös herättää kysymyksiä tilintarkastajien tietoisuudesta empaattisten tunteiden käsittelyyn liittyen ja siitä aiheutuvaan vaikutukseen tilintarkastajan ammatillisessa harkinnassa ja päätöksenteossa.

Liiallisella empaattisuudella koettiin olevan monenlaisia haitallisia vaikutuksia. Liika empatia johtamisessa koettiin johtavan esimiestehtävässä epäonnistumiseen. Tilintarkastuksen laatu kärsii, mikäli tilintarkastaja alkaa liikaa sääliä asiakasta tai yrittää ymmärtää häntä liiaksi.

Tilintarkastuksen laatuun liittyen haluttiin myös selvittää, miten haastattelutavat asemoivat empatian palvelun laadun viitekehyksessä. Palvelun laadun dimensiot olivat suurimmalle osalle vastaajista tuntemattomia. Tämä johti palvelun laadun dimensioista puhumiseen.

5.4.4 Empatia ja palvelun laadun dimensiot

Tilintarkastuksen laadusta puhuttaessa ja tämän tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen pohjalta haastateltavilta kysyttiin heidän näkemystään empatian ja palvelun laadun dimensioiden suhteesta. Empatia on palvelun yksi osatekijä tämän tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen pohjalta, ja tämä tehtiin kaikille vastaajille tiedettäväksi.

Kysyttäessä tärkeintä laadun osatekijää, neljä tilintarkastajaa vastasi luotettavuuden tärkeimmäksi ja tilintarkastaja E piti sisäisessä laadussa vakuuttavuutta tärkeimpänä ja ulkoisessa laadussa reagointialttiutta. Tämä vahvisti kuitenkin kuvaa tilintarkastajista yhtenäisenä ammattiryhmänä, koska tilintarkastajat kokevat tai ainakin tietävät luotettavuuden erittäin tärkeäksi tilintarkastuksessa. Tilintarkastaja C kuitenkin kuvaili luotettavuutta mielenkiintoisella tavalla:

”Kyllähän se, että sä voit rakentaa luottamuksen ja pitää yllä luottamuksellista keskustelua, niin vaatii sen, että osaa asettua toisen asemaan ja ymmärrät häntä.”

Muiden vastaukset myötäilivät toisiaan:

”Ilman luotettavuutta ei voisi tilintarkastusta olla, sillä silloin ei olisi luotettavaa tilintarkastusta tai edes kertomusta.” (B)

”Asiakkaan pitää tietää, että meiltä saa sitten luotettavat vastaukset ja neuvot.” (D)

”Kyllä se luotettavuus on varmasti se kaikkein tärkein.” (A)

Tilintarkastaja E koki tekijöiden tärkeyden riippuvan siitä, onko kyse sisäisestä tai ulkoisesta laadusta:

”Sisäinen laatu, niin se oli tietotaitoa, vakuuttavuutta. Sit taas jos mennään siihen ulkoseen, siihen asiakasnäkökulmaan, sit se on sitä et vastataan nopeesti, onks se reagointialttiutta? Mä uskon, et sitä arvostetaan, et sitku on se hätä niin sit tullaan, autetaan nopeeta. Niin se on asiakasmielessä tärkein asia.”

Haastatteluissa yritettiin asemoida empatiaa tekijänä palveluiden laatua koskevassa viitekehityksessä, ja tämä johti jopa yllättäviin tuloksiin. Nämä tulokset ovat tämän tutkimuksen kannalta jopa merkittävimmässä osassa. Näitä käsitellään seuraavassa kappaleessa, empatia kokonaisvaltaisena ilmiönä.

5.4.5 Empatia kokonaisvaltaisena ilmiönä

Tarkoituksena oli siis selvittää tilintarkastajien kokemusta empatiasta yhtenä tilintarkastuksen laadun osatekijänä. Haastatteluissa pohdittiin empatian roolia ja sen vaikutuksia, ja yllättävänä tekijänä nousi sen abstraktius ja läsnäolo kokonaisvaltaisesti. Tämä yhdistäen siihen, että empatiaa pidetään tärkeänä tekijänä – tilintarkastajat A ja C kommentoivat täysin samalla sanalla empatian tarpeelle tilintarkastuksessa: ”Ehdottomasti”. Tämä kappale toimii eräänlaisena yhteenvevotona tilintarkastuksen laadun ja empatian suhteelle tilintarkastajien kokemusten mukaan.

Empatiasta puhuttaessa korostui haastatteluissa sen abstrakti luonne ja oleminen ”taustalla”. Tilintarkastaja A kuvasi sitä seuraavasti:

”Ne on vaan loppuviimein niitä tietyllä tavalla ns. arjen pieniä asioita.”

Tilintarkastaja E koki empatian olevan aidosti tärkeää kaikkialla:

”... mä uskon ite semmoseen et on tärkeä et aidosti välitetään toisista. Sit se tuo myös totta kai tämmöstä tuloksellisuutta, mutta se on myös ihan aidosti tärkeätä. On sitten kysymys perhe-elämästä tai työelämästä tai mistä tahansa.”

Tilintarkastaja D kuvaili sitä myöskin taustatekijäksi:

”Täytyy sanoa, et se o ehkä semmonen mitä ei niin tuu sillai miettineeks, että se on jossain siellä taustalla.”

Yhdenmukaisuus oli myös tilintarkastaja C:n kokemuksissa:

”... sitä ei varmaan niin tiedosta siinä hetkessä, että nyt on tota niin empatiat tässä pelissä.”

Limittäisyys toisiin palvelun laadun osatekijöihin näkyy myös vastauksissa:

”Empatia näkyy siinä työn ajoittamisessa, että annetaan asiakkaalle aikaa valmistautua ja pyritään sopimaan tapaamisten ajankohdat ja tällaiset kaikki vuorovaikutukset niin, että se miellyttää molempia.” (C)

”Miten sä vaikka sähköpostinkin muotoilet, niin mun mielestä siinäkin pystyy jo osoittamaan sille asiakkaalle, että välittää siitä... Siinä saattaskin mennä vähän enemmän aikaa, ku sinne asiakkaille mennään, mut silti se kuitenkin silleen on vähän empaattisempaa.” (B)

”Toisaalta pitää tietty antaa sitte jos tulee meidän toimistolle, niin pitäähän sitä tietty vaikutelma ja kuva toisaalta antaa.” (D)

”Empatia voi olla myös tiettyssä tilanteessa, se voi olla iha yhtä hyvin sitä, että sanotaan riittävän suoraan asioita.” (A)

Tilintarkastaja E ei kokenut empatialla olevan niin vahvaa yhteyttä kuvailemaansa sisäiseen laatuun, mutta myönsi empatian kokonaisvaltaisuuden ja täten esimerkiksi ammattimaisen toiminnan kehittyvän empatian avulla:

”No siis kyllähä se liittyy kaikkeen elämässä siis silleen. Et pitää olla semmosta tilinnetajua ja osata asettua toisen asemaan. Mut jotenkin mä en sitä ite miellä siihen meidän sisäiseen laatuun niin. Tai siis silleen niin suoranaisesti, totta kai kaikki liittyy kaikkeen, että miten kohtelet muita niin se vaikuttaa varmasti heidän työpanokseensa kuinka laadukkaasti he työskentelee jne. Mut en mä sitä niin vahvasti miellä kumminkaan sinne.”

Tilintarkastaja E korostaa myös empatiaa tärkeänä lähtökohtana elämässä:

”Onhan se tärkeä asia elämässä, et osaa asettua myös toisen asemaan ja kohdella muita niinku itseensä haluais kohdeltavan. Onhan se silleen elämän perus, ”Tamin perusprinsiippi”.”

Sekä yllä olevien että jo aiemmin tässä tutkimuksessa esitettyjen vastausten perusteella voidaan nähdä empatialla olevan yhteys konkreettiseen ympäristöön, luotettavuuteen, vakuuttavuuteen ja reagoitukykyyn.

5.5 Ulkoisten tekijöiden vaikutus empatiaan

Ulkoisten tekijöiden vaikutusta empatiaan yritettiin myös kartoittaa haastattelussa. Ulkoisilla tekijöillä viitataan yhtenä osa-alueena ammattikuntaan (sisältäen lainsäädännön, standardit, asetukset ja kaikenlaiset alaa koskevat ohjeistukset, työkaverit ja kollegat muista yhteisöistä). Toisena osa-alueena kysyttiin tilintarkastajien kokemuksta mahdollisesta asiakkaiden toivomasta empatiasta tilintarkastajaltaan. Alaa koskeva lainsäädäntö, standardit ja ohjeistukset eivät olleet vastausten perusteella empatiaan kannustavia, lukuun ottamatta tilintarkastaja C:n vastausta:

”Säännökset ja tapaoikeudelliset säännökset, niin painottaa riippumattomuutta ja objektiivisuutta. Sen vois äkkiseltään ajatella olevan ristiriidassa empatian kanssa, mutta kun siihen pureudutaan syvemmälle niinku nytkin on tehty, niin se ei ihan niin mustavalkoista olekaan. ... kun tullaan julkishallinnossakin tällasiin sosiaalipuolen salaisiin, salassapidettäviin aineistoihin, meidän ei tule hankkia niitä nähtäväksemme enempää kuin mitä on tarkastustehtävien suorittamisessa tarpeen. Siinäkin on empaattinen tavallaan, että ymmärretään asiakasta, että he haluaa pitää niitä salassa ja tota, meki sitte katotaan vain se mitä tarvitaan.”

Muiden vastaukset olivat jotakuinkin yhdenmukaisia:

”En mä oo ainakaan kokenut, että ne mitenkään kannustais erityisesti.” (B)

”No standardit ei varmasti kannusta. ... En oo niinku ainakaan tunnistanut (rivien välistä). ... Ne on sit enemmän sitä tulkintaa, mitä käsitellään.” (A)

"Et en mä nyt koe et sieltä suunnasta suoraan... Nyt yhtäkkiä osais yhdistää mihinkään, et missään laissa ois mainintaa empaattisuuteen liittyen." (D)

Tilintarkastaja E:n vastaus jopa korosti empatian poissulkemista standardien mukaisessa toiminnassa:

"... pitää noudattaa lakeja ja me joudumme tilanteeseen esimerkiksi, et jos yhtiöllä menee huonosti, niin mehän joudumme siitä jossakin määrin tilinpäätöksessä tai kertomuksessa mainitsemaan. Niin, kyllähän on me ollaan myös tilanteissa joskus, että me joudumme niinkun lyömään lyötyä. ... mutta siis koska me ollaan riippumaton asiantuntija, niin sekin on sit pakko tehdä, eli kertoa niin sanotusti tosiseikat siinä tilinpäätöksen tai kertomuksen muodossa."

Ammattikunnan koettiin olevan kannustava empaattisuuteen asiakasta kohtaan. Ammattikuntaan sisältyi samassa yhteisössä työskentelevät työkaverit, jotka yleisesti koettiin olevan kannustavia:

"Työyhteisön sisällä kyllä, joo. Ja kyllä, meillä on myös se, että halutaan palvella kokonaisvaltaisesti asiakasta hyvin. Ja kyllä siihen osana se empaattisuuskin liittyy." (D)

"... se miten se on ilmennyt niin just täällä työyhteisön sisällä sitten erilaisten asioiden. Täällä meillä on hyvin avoimet välit ja jaetaan sitten." (A)

Tilintarkastaja B koki empaattisuuteen kannustavuuden olevan sidoksissa esimiehenä toimivaan päivävuorokautiseen tilintarkastajaan, mikä toisaalta on alaiselle luonnollistakin:

"Se vähän määrittelee se päivävuorokautinen, et kuinka paljon sit asiakkaaseen ollaan tai miten, et näät sä ollenkaan sitä asiakasta edes. Tosi paljon riippuu siitä, et mennäänkö sinne asiakkaalle vai ei. Aika usein varsinkin täs vaiheessa vielä niin, mä en välttämättä tiedä mitä päivävuorokautinen edes tekee. Monesti se on vaan et sä tarkastat jonkun tietyn osan siitä yrityksestä."

Ammattikunnan toinen puoli, kollegat eri yhteisöistä, koettiin olevan kannustavia:

"Mun yleinen kuva on, että tilintarkastajat on, et jos sen kiteyttää niin, empaattisia ihmisiä. Vähän pehmeemmän arvion kautta tieteellisiä kuin esimerkiksi rahotusalan ihmiset." (E)

"Kyl se mun mielestä kannustaa. Tuntuu et koko ajan vaan enemmän ja enemmän. Varmaan valttinakin siin sitten, et ollaan asiakasta kohtaan empaattisia." (B)

"No sitten ala ja kollegat, niin siin on se, että halutaan panostaa tähän palvelukokemukseen. ... Ammattikunnassa kyllä rohkaistaan, jo sit paljokin empatiaan." (C)

"Kyl tavallaan niitten keskusteluitten kautta voimistuu se, että se, varsinkin tulevaisuudessa, enenevässä määrin tulee olemaan merkittävä osa sitä tilintarkastuksen laatua se empatiakyky. Ja sen merkitys tulee korostumaan myös siinä, et ketkä sitten pitkässä juoksussa pärjää alalla." (A)

Vastauksissa korostuu kollegoiden myönteinen vaikutus empaattisuuteen asiakasta kohtaan. Erityisenä huomiona alalla menestymiseen tilintarkastajat

liittävät empatian, kun he puhuvat ”kilpailuvaltista” ja ”ketkä pärjää alalla”. Tämä liittäisi empaattisuuden alalla menestymiseen. Tilintarkastaja A esitti tätä myötäilevän vastauksen:

”Kun pyrit tekemään työsi hyvin ja laadukkaasti, ja se empatia osa sitä laatua niin, se sit johtaa siihen lopputulokseen, että ne pärjää sitten alalla.”

Toisena osa-alueena ulkoisissa vaikuttimissa oli asiakkaiden toive empaattisuudesta heitä kohtaan. Tässä vastaukset olivat suurimmalta osin yhdenmukaisia, ainoastaan tilintarkastaja D epäili asiakkaiden toivetta empatian suhteen ja E kuvaili tarpeen olevan enemmän pienemmillä asiakkailla:

”Varsinkin niissä tilanteissa kun sitä on ollut, niin siitä on tullut hyvää palautetta. Joten kyllä mä siitä vetäisin johtopäätökset, että kyllä he kaipaa. Varsinkin ikävissä tilanteissa kaikki maksuvalmiudet tämmöset, niin siellä sitten et ymmärretään se tilanne ja sitten tavallaan mitoitetaan sitä omaa viestintää... Koitetaan auttaa ja sparrailla.” (A)

”Kyllä ne mun mielestä kaipaa varmaan sitä. Se vähän riippuu, et varsinkin tämmöset pienet yritykset, niin kyl ne ainakin haluaa sitä. ... sitku sä meet sinne asiakkaalle, ja siitä on oltu yhteydessä siihen, keskustelu heidän kanssaan niin kyl ne on tyytyväisiä siitä. Et sinne ei oo vaan menty tekemään sitä tarkastusta ja istuttu siellä jossain neukkarissa ja ei kai juteltu heille yhtään. Ehkä siinä näkyy parhaiten.” (B)

”Kyllä toiveita tulee aina, että tulee käymään esimerkiksi heidän luonaan silloin kun he haluavat. ... useimmat varmasti haluaa siis empatiaa jossakin määrin. Ku minimivaatimus siinä on, totta kai joo, että heillekin tulee turvallinen olo kun tilintarkastaja ymmärtää miksi näihin ratkaisuihin on päädytty.” (C)

”... sitku tullaan tällasiin pienempiin yrittäjävetosiin pienyrityksiin, niin tota se on ehkä sitte vähä erityyppisiä tilanteita. Mutta tota, en mä ny tiä kaipaako ne välttämättä tai odottaakokaan ne.” (D)

”Se riippuu mun mielestä asiakkaista. ... et jos se on pieni asiakas, se on vaikka ihan yksinäinen yrittäjä. Niin hänelle joskus riittää, et hän kertoo perheestään tai koirastaan puhelimesta. ... Niin sitten tämmösis joo, mut toki semmoset peruskäyttäytymistavat myös muuten isommiksi asiakkaissa, mut en koe et he tarvis siinä määrin miten ite ymmärrän empatian niin niin paljoo.” (E)

Asiakkaiden voidaan nähdä toivovan lisää empatiaa tilintarkastajiltaan. Vaikka tilintarkastaja D epäili toivetta, hänen muista vastauksistaan on nähtävillä empatian käyttöä suhteessa asiakkaaseen. Empatian ollessa vielä taustatekijänä vaikuttamassa niin moneen eri asiaan, voi se tuottaa hankaluutta eritellä mitä asiakas todella toivoo ja ei. Tilintarkastajat C ja E korostivat asiakkaan empaattisuuden kaipuussa myös rajoja:

”Sitten ei varmaan liiaksi hekään halua sitä empatiaa, että kyllä hekin sitte huomaa, että siinä se laatu kärsii. ... Uskon, että asiakkaatkin odottavat tilintarkastajalta sellaista asioiden kyseenalaistamista ja haastamista. ... Se, että oikeesti lisäarvoa, niin tarkoittaa sitä asiakkaan haastamista myöskin.” (C)

”Et se asiakas kokee sen, että me tehään siellä tarpeellista. ... Tai osa asiakkaista ei koekaan, että on tarpeellista tehdä kaikkia toimenpiteitä, mut se on taas osa meidän sisäistä laatua.” (E)

Vaikka täyttä yhdenmukaisuutta ei vastauksissa ollut asiakkaiden toiveista tilintarkastajansa empaattisuuden suhteen, jokainen tilintarkastaja kuitenkin osoitti empatiaa asiakkailleen. Empatian osoittamisen tarpeen ei siis suoraan voida nähdä syntyvän pelkästään asiakkaiden toiveista.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI

6.1 Yleisesti johtopäätöksistä

Palvelun laadun viitekehyksessä todettu empatian mahdollinen päällekkäisyys muiden palvelun laadun osatekijöiden kanssa toistui myös tilintarkastajien vastauksissa. Empatian on todettu voivan olla päällekkäinen luotettavuuden ja vakuuttavuuden kanssa (Parasuraman ym. 1988; Monteiro ym., 2014). Konkreettinen ympäristö on myös aiemmassa tutkimuksessa nähty linkittyvän empatiaan (Akroush ym., 2016). Tässä tutkimuksessa aiemman tutkimuksen pohjalta on myös tehty johtopäätös, että empatialla voidaan nähdä mahdollinen yhteys myös konkreettiseen ympäristöön ja reagointialttiuteen teoreettisen viitekehysten pohjalta (ks. alaluku 3.2.2). Tilintarkastajien vastauksissa nähtiin myös tämä yhteys. Tämä tulos on merkittävin tämän tutkimuksen kannalta, sillä se korostaa empatian merkitystä tilintarkastajan toimijuudessa ja herättää kysymyksen sen samankaltaisuudesta myös muissa palveluammateissa.

Tilintarkastajien kokemassa empatiassa oli yksilöllisiä eroja, ja tämä oli linjassa Francisin (2011) ja Hicksin (2016) löydösten kanssa. Empatia koettiin tärkeäksi sekä nykyhetkessä että tulevaisuudessa, mikä täsmää Duffin (2009), Parasuramanin ynnä muiden (1988), Somogyin ynnä muiden (2013) ja Holtin ynnä muiden (2012) tutkimusten kanssa. Empatian nähtiin olevan tärkeä työkalu myös hyvässä johtamisessa tilintarkastuksessa, mikä tukee Somogyin ynnä muiden (2013) tutkimuksen tuloksia. Liiallinen empatia johtamisessa koettiin huonoksi, mutta tämä tulos ei ole ristiriidassa empatiasta todettuihin etuihin aiemman tutkimuksen pohjalta (Somogyi ym., 2013). Tilintarkastajien vastauksissa oli myös osoitusta siitä, että empatiaa haluttaisiin oppia lisää psykologisenä taitona – tällä on yhteys taas Holtin ynnä muiden (2012) tutkimuksen kanssa empatiakyvyn opettamisen tärkeydestä.

Tilintarkastajien vastaukset täsmäsivät tilintarkastajilta edellytettyihin ominaisuuksiin: he haluavat toimia rehellisesti, objektiivisesti, huolellisesti, asiat salassa pitäen ja ammatillisesti käyttäytyen (Tomperi, 2018, 12). Tilintarkastuksen päätöksentekoon liittyen vastauksissa näkyi henkilöiden välinen, tehtävällinen, henkilöllinen ja ympäristöllinen ulottuvuus (Mala ym., 2015; Nelson ym., 2005). Nämä ulottuvuudet olivat esillä tilintarkastuksen laadusta puhuttaessa, ja miten päätöksentekoon vaikuttavat tekijät vaikuttavat itse tilintarkastuksen laatuun. Kokemuksista puhuttaessa on tiedon ja sen implementoinnin välistä yhteyttä vaikea todeta, mutta tilintarkastajat tiedostivat sen mitä heiltä odotetaan lakien ja standardien näkökulmasta.

Tilintarkastaja A:n näkemykset työyhteisön luomasta alustasta erilaisten tunteiden ilmaisemiselle ovat linjassa Emmerichin (2001) näkemykseen siitä, että työyhteisössä pitäisi olla ohjattu ja rakentava foorumi tunteiden ilmaisua ajatellen. Työympäristöllinen empatian ilmaiseminen näkyy hyvin tilintarkastajien vastauksissa, ja tämä korostuu työhyvinvoinnin ja työssä jaksamisen kannalta

merkittävästi. Voisi jopa pohtia empatian merkitystä työn imun kasvuun ja sen mielekkyyden lisääntymiseen, kuten tilintarkastaja B sen ilmaisi.

6.2 Empatia kokonaisvaltaisena ilmiönä

Tämän tutkimuksen tärkein löydös on empatian kokonaisvaltaisuus tilintarkastajan työssä. Empatia nähtiin kokonaisvaltaisena ilmiönä, ja sen olemassaolo erillisenä laadun osatekijänä voidaan miltei kyseenalaistaa. Empatian voidaan nähdä vaikuttavan jokaiseen laadun osatekijään: konkreettiseen ympäristöön, luotettavuuteen, reagointialttiuteen ja vakuuttavuuteen.

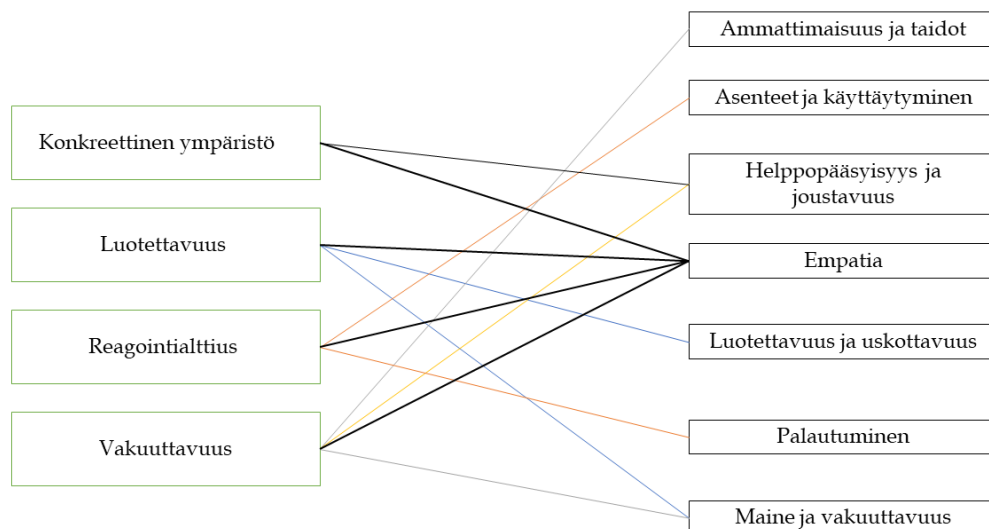
Konkreettinen ympäristö tulee suunnitella asiakkaat mielessä pitäen, ja jo aiemmassa tutkimuksessa on yhdistetty empatia ja konkreettinen ympäristö (Akrourous ym., 2016). Luotettavuus perustuu siihen, että tilintarkastajat liittyvät ammattimaisuuteen empatian, ja täten se vaikuttaa sekä luotettavuuden että vakuuttavuuden dimensioon (vrt. kuvio 2). Reagointialttius on taas yhteydessä asenteisiin ja käyttäytymiseen (vrt. Grönroos, 1988). Vakuuttavuus liittyy ammattimaisuuteen, taitoihin, maineeseen ja uskottavuuteen – nämä taas syntyvät empatian vaikuttamasta kokonaisuudesta. Luotettavuus ja vakuuttavuus voidaan lisäksi nähdä yhdistyvän empatiassa aiemman tutkimuksen perusteella (Monteiro ym., 2014).

Parasuraman ynnä muut (1985, 1988) havaitsivat tutkimuksissaan palvelun laadun dimensioiden olevan mahdollisesti päällekkäisiä – tarkoittaen niiden esiintymisen mahdollista erottamattomuutta tilanteesta riippuen. Parasuramanin ynnä muiden (1988) teoria palvelun laadun osatekijöistä yhdistettynä Grönroosin (1988) hyväksi koetun palvelun kokonaislaadun kanssa antoi viitteitä siitä, että konkreettinen ympäristö, reagointialttius ja empatia nivoutuvat yhteen määrittelyjensä perusteella. Duffin (2009) AUDITQUAL-mallissa tekninen laatu ja palvelun laatu jakautuvat eri tekijöihin – teknisellä laadulla viitataan sekä DeAngelon (1981) määritelmään tilintarkastajan kyvyistä petosten tunnistamisessa ja raportoinnissa että maineeseen, kyvykkyyteen, kokemukseen, ammattitaitoisuuteen, riippumattomuuteen ja vakuuttavuuteen. Tämän tutkimuksen perusteella myös teknisessä laadussa on empatiaa, sillä muodostaakseen käsityksen tilikauden aikaisista tapahtumista tilintarkastajan tulee ymmärtää johdon toimintaa. Duffin (2009) AUDITQUAL-mallin osatekijät nivoutuvat lähtökohtaisesti Parasuramanin ynnä muiden (1985, 1988) luomiin palvelun laadun osatekijöihin, mikä vahvistaa empatian kokonaisvaltaista yhteyttä kaikkiin osatekijöihin myös AUDITQUAL-mallissa. Tähän liitettynä ammatillinen harkinta (Trotman ym., 2011) ja yksilöllisyys (Francis, 2011; Hicks, 2016), voidaan todeta tilintarkastuksessa empatian vaikuttavan kokonaisvaltaisesti.

Pohdintana voisi miettiä tilannetta, jossa konkreettinen tila on luotu ilman asiakasta kohtaan tunnettua empatiaa – tällöin konkreettisten tilojen tarpeellisuudesta huolimatta (vrt. esim. hammaslääkäri) asiakas voi kokea ne laatua laskevana, sillä niissä ei ole ajateltu miltä asiakkaasta tuntuu. Suomen tunnetuimpiin arkkitehteihin kuuluva Alvar Aalto suunnitteli Paimion parantolan 1929-

1933 niin, että se oli käyttäjälähtöinen ja tarkoituksenmukainen sen käyttöä ajatellen (Alvar Aallon kotisivut, 2018). Tämä yhtenä, mutta historiallisena esimerkkinä korostaa empatian tarvetta konkreettisesta ympäristöstä lähtien palveluissa, jollaiseksi myös tilintarkastus luetaan.

Empatian kokonaisvaltaisuutta pohdittaessa tämän tutkimuksen tulosten ja aiempien tutkimusten pohjalta voidaan todeta, että empatia sekä tilintarkastuksessa että muissa palveluammateissa on yksi tärkeimmistä tekijöistä palvelun laadun kannalta. On jopa vääristä tutkia empatiaa ilman sen sidoksia muihin dimensioihin. Toisin sanoen muiden dimensioiden tutkimista ei voida nähdä mielekkäänä, jos empatiaa ei mielletä yhtenä jokaista dimensiota muodostavana tekijänä. Tämä ulottuvuus tekisi empatiasta kaikkein tärkeimmän palvelun laadun dimension ja täten sen merkitys varmasti kasvaisi sekä tieteessä että käytännön tason implementoinnissa. Tätä empatian kokonaisvaltaista yhteyttä on kuvattu kuviossa 4, joka on mukailtu Parasuramanin ynnä muiden (1988) ja Grönroosin (1988) mallien pohjalta.



Kuvio 4 Empatian vaikutus palvelun laadun osatekijöihin

Empatian kokonaisvaltaisen vaikuttamisen tilintarkastuksessa voidaan mahdollisesti liittää nykyajassa vaikuttavaan individualismiin. Yksilöllisyys ja yksilön korostaminen länsimaisessa yhteiskunnassa korostanee yksilön halua saada yksilöityä huomiota ja kokea välittämisen tunnetta enenevissä määrin. Täten empatia kietoutuu myös muihin todettuihin laadun osatekijöiden näitä jopa syrjäyttäen. Onnellisuustutkija, emeritusprofessori Markku Ojanen (Perämäki, 2018) kertoo sanomalehti Keskisuomalaisessa seuraavasti:

”Ihmiset selviävät todella raastavista kokemuksista, ja selviytyjistä osa nousee suorastaan kukoistukseen. Tällaiset ihmiset usein auttavat muita. Puhutaan kokemusasiantuntijoista ja vertaistukijoista. Ne ovat juhlallisesti kalskahtavia sanoja, mutta näitä ihmisiä yhdistää herkkä empaattisuus. ... Empatia eli kyky samaistua toisten tunteisiin on yksi onnellisuutta lisäävistä perusasioista. Edistämällä sosiaalista tyytyväisyyttä tulee eläneeksi hyvää elämää, ja se voi kohentaa onnellisuutta.”

Tänä päivänä korostuu siis empaattisuus ja sitä pidetään yksilön onnellisuutta lisäävänä tekijänä. Tilintarkastuksen kontekstissa tämä näkyy sekä tilintarkastajissa että asiakkaissa, sillä molemmat ryhmät muodostuvat ihmisistä, joiden mahdollisena tavoitteena on onnellinen elämä – ja tämä voi täytyä empatian avulla.

Lappalainen (2017) kirjoittaa Talouselämässä, että suomalaisessa työkuultuurissa ei ole yleisesti pidetty hyvänä esimiesten tunteellisuutta. Tosiasiassa alaiset kaipaavat johtajaa, joka kuuntelee, keskustelee, jakaa ja välittää. Hän jatkaa, että myötätuntoa ei pitäisi arvioida pintakäyttäytymisen perusteella, vaan tärkeämpää on todellinen syy vaivannäköömme eri tilanteissa. Tämä johtaa empatian muutokseen pääomaksi ja lopulta sen näkymiseen ”viivan alla” tilinpäätöksessä. (Lappalainen, 2017.) Tämä on linjassa myös Maailman Talousfoorumin julkaiseman artikkelin kanssa, joka nostaa Isossa-Britanniassa kehitetyn yrityksen empatiaindeksin yhdeksi yrityksen menestymistä lisääväksi tekijäksi (Thomson, 2017; Sulander, 2015). Empatiaindeksillä mitataan yrityksen empaattisuutta ja monena vuonna listan kärjessä ovat olleet teknologiayhtiöt. Esimerkiksi Facebookilla on oma ”empatialaboratorionsa”, jossa sovelluskehittäjät pääsevät itse kokemaan millaista sovelluksen käyttö on esimerkiksi näkö- tai kuulovammaisilla (Thomson, 2017). Empatian on ennustettu olevan tulevaisuudessa yksi valtatrendeistä yhdessä jo nykyajassa vaikuttavan vastuullisen sijoittamisen kanssa (Sulander, 2015). Empatialla on merkitystä, sekä ihmisen onnellisuutta lisäävänä tekijänä että liikemaailmassa menestymisessä.

6.3 Empatia ja tilintarkastuksen laatu

Empatialla todettiin olevan merkittävä vaikutus tilintarkastuksen laatuun, mikä tuli jo ilmi empatian kokonaisvaltaisuudesta tilintarkastuksessa. Tämä tulos on johdonmukainen aiempien tutkimusten ja teorioiden kanssa (vrt. Parasuraman ym. 1988; Duff, 2009; Bhattacharjee ym., 2013; Baker, 2017). Empatian vaikutus laatuun jakautui vuorovaikutukseen, työyhteisöön ja työssä jaksamiseen sekä empatian haitallisiin vaikutuksiin. Empatia tilintarkastuksen laadun osatekijänä kuvattiin vastauksissa tärkeäksi.

Empatialla koettiin olevan merkittävin vaikutus vuorovaikuttamiseen tilintarkastajan ja asiakkaan välillä. Myös työyhteisöön vaikutti empatian osoittaminen toisille ja sen kokeminen toisten taholta. Vaikutukset näkyivät laadun parantamisessa, koska hyvinvoiva työyhteisö koettiin laadun kannalta paremmaksi ja empatian osoittaminen asiakkaalle koettiin parantavan tilintarkastuksen laatua erilaisten vaikutusten kautta. Yhdenmukaisuutta Bhattacharjeen ynnä muiden (2013) havaintoon asiakkaasta pitämisen kanssa oli tässä tutkimuksessa se, että vuorovaikutus oli tärkeä osa-alue laadun kannalta ja tähän vaikutti osapuolten välillä käytävä kommunikaatio. Empatiaa kuitenkin koettiin, vaikka vastapuolen kanssa ei oltu samaa mieltä asioista.

Duffin (2009) luomat yhdeksän tilintarkastuksen laadun osatekijää näkyivät tilintarkastajien vastauksissa, mutta empatialla koettiin olevan vaikutus

tekijöihin itseensä tässä tutkimuksessa kuten johtopäätelmissä jo aiemmin mainittiin. Jopa teknisessä laadussa koettiin olevan empatiaa, eli tilintarkastuskertomuksen voitiin nähdä olevan osoitus tilintarkastajan osoittamasta empatiasta ymmärtää johdon tekemiä ratkaisuja. Jokaisessa Duffin (2004, 2009) luomassa osatekijässä voidaan nähdä empatian vaikutusta tämän tutkimuksen tulosten perusteella, sillä tilintarkastuksen laadun voidaan tämän tutkimuksen pohjalta nähdä alkavan empatiasta jokaisessa palvelun laadun osatekijässä.

Empatialla on kuitenkin myös haitallisia vaikutuksia tämän tutkimuksen tulosten pohjalta, mikä on yhdenmukaista aiemman tutkimuksen kanssa. Tilintarkastajat kertoivat, että asiakasta ei saa sääliä liikaa tai olla liian luottavainen hänen sanoihinsa tai tekoihinsa. Tämä tunnistettu ilmiö empatiasta tukee aiempaa tutkimusta siitä, että tilintarkastajan päätöksiin vaikuttavat tunteet ja mielialat (Bhattacharjee ym., 2013). Toki tunteilla ja mielialoilla voi olla positiivisia vaikutuksia, jota aiemmat tutkimukset yhdessä tämän tutkimuksen kanssa tukevat. (vrt. Baker, 2017; Somogyi ym., 2013; Emmerich, 2001; Kaye, 1998).

Tämän tutkimuksen tulosten pohjalta voidaan nähdä, että empatian vaikutukset laatuun ovat enemmän positiivisia kuin negatiivisia. Empatialla koettiin olevan tärkeä vaikutus laadun parantamisessa monilla eri tavoilla ja sen mahdolliset haittavaikutukset olivat tiedossa tilintarkastajilla. Empatian tarvetta kuvailtiin kasvavaksi ja sosiaalisten tilanteiden hallinta on tärkeää sekä tilintarkastajan työn kannalta että luotettavien tulosten saamiseksi.

6.4 Tutkimuksen reliaabelius ja validius

Tutkimuksen ollessa laadullinen reliaabeliutta eli tutkimuksen toistettavuutta voidaan tarkastella aineiston laadun perusteella. Tällöin tutkijan toiminta korostuu haastateltujen vastausten sijaan, eli tarkoittaen kuinka luotettavalla tasolla tutkijan tekemä analyysi aineistosta on. Reliaabeliuden arvioinnissa tulee ottaa huomioon se, onko tutkijalla ollut kaikki mahdollinen aineisto käytössä ja onko esimerkiksi vastaukset litteroitu oikein. Tulosten tulisi heijastaa niin paljon kuin mahdollista vastaajien ajatusmaailmaa, kuitenkin tiedostaen lopullisten vastausten olevan aina tutkijan ja tutkittavan yhteistoiminnan tulosta. (Hirsjärvi ym., 2017, 189; ks. myös Perttula, 2005, 136; Saukkonen, 2018.) Tässä tutkimuksessa on yritetty kunnioittaa aineistoa varovaisuuden periaatteella ja johtopäätösten tekemistä vakavalla harkinnalla. Kuten aiemmin todettu, tutkija ei kuitenkaan koskaan voi "sammuttaa" itseään tehdessään analyysia aineiston pohjalta.

Validius tarkoittaa, että "tutkimuksessa tutkitaan sitä mitä on tarkoituskin tutkia" (Saukkonen, 2018). Laadullisessa tutkimuksessa validiutta voidaan todeta triangulaatiolla, eli eri tutkimusmenetelmien yhdistämisellä. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että haastatteleamalla saatuja tuloksia verrataan samasta aiheesta kertoviin muihin lähteisiin. Tietty yksimielisyys saavutettaessa voidaan todeta, että saatu tieto on luotettavaa. Tässä tutkimuksessa sekä vastaajien keskinäiset yhdenmukaisuudet vastauksissa että niiden korrelointi aiempaan tutkimukseen tukevat luotettavuutta. Tähän liittyy myös lähteiden luotettavuuden

varmistaminen, joka on tässä tutkimuksessa heidän varmistettu asemansa hyväksytyissä tilintarkastusyhteisöissä. Luotettavuuden varmistamiseen liittyy myös se, että haastateltavilla on oikeus tarkastella halutessaan heidän omien vastauksiensa litteraatteja sekä tietysti valmista julkista työtä. (Hirsjärvi ym., 2017, 189; vrt. Saukkonen, 2018.)

6.5 Tutkimuksen rajoitukset ja jatkotutkimusaiheita

Tämän tutkimuksen rajoituksiin kuuluu sen maantieteellinen sijoittuminen Suomeen, vastaajien lukumäärä, vastaajien sukupuolijakauma, vastaajien vähäinen kokemus alalta ja aiheen aiempi vähäinen tutkimus. Tutkimusta saattaa rajoittaa myös sen toteutusajankohta, joka on marras-joulukuu 2018. Kohderyhmän kiiressyys tilinpäätöskauden (tammi-huhtikuu) lähestyessä näkyi kielteisissä vastauksissa haastattelupyynnöihin.

Vastaajien lukumäärään voidaan toisaalta nähdä kaksi sen rajoittavuutta vähentävää asiaa: opinnäytetöissä aineiston koko ei ole merkittävin kriteeri (Tuomi ym., 2018, 73) ja vaikka haasteltavia olisi vähän, ei se tarkoita, etteikö aineisto voisi olla runsas ja elämänläheinen (Hirsjärvi ym., 2017, 135). Täten siis tälläkin tutkimuksella voi olla tieteellistä merkittävyyttä aineiston koosta huolimatta.

Jatkotutkimusaiheina olisi ehdottomasti tutkimuksen toteutus myös muissa maissa kuin Suomessa, tutkiminen Suomessa laajemmalla aineistolla ja aiheen tutkiminen kvantitatiivisesti. Erittäin tärkeä jatkotutkimusaihe olisi sekä tilintarkastuksen että palvelun laadun osatekijöiden tutkiminen empatian näkökulmasta. Tilintarkastuksen laadun osatekijöissä empatian merkittävyyttä voitaisiin tutkia enemmän tämän tutkimuksen pohjalta.

Haluan jättää tämän tutkimuksen seuraaviin Charlie Chaplinin sanoihin Diktaattori-elokuvasta, sillä se kuvaa sitä mitä empatian on tarkoitus olla:

”Olen pahoillani, mutta en halua olla keisari. Se ei ole minun asiani. En halua hallita tai alistaa ketään. Haluaisin auttaa jokaista – mikäli mahdollista – juutalaista, ei-juutalaista – mustaa miestä – valkoista. Me kaikki haluamme auttaa toisiamme. Ihmisolennot ovat senkaltaisia. Me haluamme elää toistemme onnesta – emme toistemme kärsimyksestä. Emme me halua vihata ja halveksua toista. Tässä maailmassa on tilaa jokaiselle. Ja hyvä maapallo on rikas ja siitä riittää jokaiselle. Elämäntapamme voisi olla vapaa ja kaunis, mutta olemme menettäneet suuntamme. ... Enemmän kuin koneita, me tarvitsemme inhimillisyyttä. Enemmän kuin älykkyyttä, tarvitsemme ystävällisyyttä ja lempeyttä. Ilman näitä ominaisuuksia, elämästä tulee ankaraa ja kaikki menetetään. ... Taistelkaamme siis järjellisen maailman puolesta, maailman, jossa tiede ja kehitys johtaa kaikkien onnellisuuteen. Sotilaat! Demokratian nimessä, yhdistykäämme!” (Chaplin, 1940.)

LÄHTEET

- Aaltonen, E. 2014. Empatia ja moraalinen toimijuus. Teoksessa Kuusela, P. & Saastamoinen, M. (toim.), Hyvän elämän sosiaalipsykologia: toimijuus, tunteet ja hyvinvointi (19-35). Kuopio: UNIpress.
- Aga, M. & Safakli, O. V. 2007. An Empirical Investigation of Service Quality and Customer Satisfaction in Professional Accounting Firms: Evidence from North Cyprus. *Problems and Perspectives in Management* 5 (3), 84-98.
- Akroush, M., Jraisat, L., Kurdieh, D., Al-Faouri, R. & Qatu, L. 2016. Tourism service quality and destination loyalty – the mediating role of destination image from international tourists’ perspectives. *Tourism Review* 71 (1), 18-44.
- Alasuutari, P. 2011. Laadullinen tutkimus 2.0. Tampere: Vastapaino.
- Alvar Aallon kotisivut. 2018. Alvar Aalto – Modernin arkkitehtuurin ja muotoilun edelläkävijä. [viitattu 26.11.2018] <https://www.alvaraalto.fi/tietoa/alvar-aalto/>
- Asunto-osakeyhtiölaki 2009/1599. Saatavissa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2009/20091599>
- BAFTA. (27.10.2018) Jim Carrey Acceptance Speech at the Britannia Awards. [Videotiedosto]. Haettu 31.10.2018 osoitteesta <http://www.youtube.com/watch?v=hQSyQj1Fj74>
- Baker, D. 2017. Teaching Empathy and Ethical Decision Making in Business Schools. *Journal of Management Education*, 41 (4), 575-598.
- Bhattacharjee, S. & Moreno, K. 2013. The Role of Auditors’ Emotions and Moods on Audit Judgment: A Research Summary with Suggested Practice Implications. *American Accounting Association* 7 (2), 1-8.
- Butcher, K., Harrison, G. & Ross, P. 2013. Perceptions of Audit Service Quality and Auditor Retention. *International Journal of Auditing* 17 (1), 54-74.
- Cameran, M., Prencipe, A. & Trombetta, M. 2016. Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *European Accounting Review* 25 (1), 35-58.
- Chaplin, C. 1940. The Final Speech from The Great Dictator. Haettu 22.11.2018 osoitteesta <http://www.charliechaplin.com/en/articles/29-The-Final-Speech-from-The-Great-Dictator->
- Chung, J., Cohen, J. & Monroe, G. 2008. The effect of moods on auditors’ inventory valuation decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 27 (2), 137-159.
- DeAngelo, L. 1981. Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 3 (1), 183-199.
- Duff, A. 2004. *Auditqual: dimensions of audit quality*. Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.
- Duff, A. 2009. Measuring audit quality in an era of change. An empirical investigation of UK audit market stakeholders in 2002 and 2005. *Managerial Auditing Journal* 24 (5), 400-422.

- Emmerich, R. 2001. Motivating employees during tough times. *The CPA Journal* 71 (10), 62.
- Fairchild, R. 2007. Does Audit Tenure Lead to More Fraud? A Game-Theoretic Approach. School of Management, University of Bath, UK. Haettu 5.11.2018 osoitteista <https://ssrn.com/abstract=993400> tai <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.993400>
- Financial Reporting Council. 2007. [viitattu 23.10.2018] <http://www.frc.org.uk/getattachment/8f9c7425-e898-4749-b255-3f9ca93e6865/Feedback-Paper-Promoting-Audit-Quality-Oct-2007.pdf>
- Francis, J. 2004. What do we know about audit quality? *The British Accounting Review* 36 (4), 345-368.
- Francis, J. 2011. A Framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (2), 125-152.
- Golder, P., Mitra, D. & Moorman, C. 2012. What Is Quality? An Integrative Framework of Processes and States. *Journal of Marketing* 76 (July), 1-23.
- Goleman, D. 1999. Tunneäly työelämässä. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.
- Grönroos, C. 1988. Service Quality. The Six Criteria Of Good Perceived Service Quality. *Review of Business* 9 (3), 10-13.
- Grönroos, C. 2009. Palvelujen johtaminen ja markkinointi. Helsinki: WSOYpro.
- Hicks, R. 2016. Are you empathetic? *Physician Leadership Journal* 3 (1), 52-54.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2017. Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki: Gaudeamus Oy.
- Hoffmann, M. 2000. Empathy and moral development: Implications for caring and justice. New York University. Iso-Britannia: Cambridge University Press.
- Holt, S. & Marques, J. 2012. Empathy in Leadership: Appropriate or Mislplaced? An Empirical Study on a Topic that is Asking for Attention. *Journal of Business Ethics* 105 (1), 95-105.
- Hoopes, J., Merkley, K., Pacelli, J. & Schroeder, J. 2018. Audit personnel salaries and audit quality. *Review of Accounting Studies* 23 (3), 1096-1136.
- Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. 2017. Tilintarkastus - asiakkaan opas. E-kirja. Alma Talent Oy.
- Ishak, I., Hasnah, H., Daing, N. I. & Salmi, M. I. 2006. Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms. Perceptions of Malaysian public listed companies. *Managerial Auditing Journal* 21 (7), 738-756.
- Kaye, V. 1998. Dealing with difficult partners. *The CPA Journal* 68 (4), 11.
- Kirjanpitolaki 1997/1336. Saatavissa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1997/19971336>
- Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta 2015/1142. Saatavissa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20151142>
- Lappalainen, P. 2017. Suomalaisten empatia on vähäeleistä ratkaisuhakuisuutta. Talouselämä. [Viitattu 3.12.2018] <https://www.talouselama.fi/uutiset/suomalaisten-empatia-on-vahaeleista-ratkaisuhakuisuutta/20cc1194-24c9-383f-8f80-339ddec6cb7>

- Mala, R. & Chand, P. 2015. Judgment and Decision-Making Research in Auditing and Accounting: Future Research Implications of Person, Task, and Environment Perspective. *Accounting Perspectives* 14 (1), 1-50.
- Metsämuuronen, J. 2011. Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä. E-kirja, opiskelijalaitos. Helsinki: International Methelp Oy.
- Monteiro, V. & Lopes, M. 2014. Between compassionateness and assertiveness: A trust matrix for leaders. *Journal of Industrial Engineering and Management* 7 (3), 622-644.
- Nelson, M. & Tan, H-T. 2005. Judgment and Decision Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* (24) Supplement, 41-71.
- Osakeyhtiölaki 2006/624. Saatavissa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624>
- Pandit, G. 1999. Clients' perceptions of their incumbent auditors and their loyalty to the audit firms: An empirical study. *The Mid-Atlantic Journal of Business* 35 (4), 171-188.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. & Berry, L. 1985. A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications for Future Research. *Journal of Marketing* 49 (4), 41-50.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. & Berry, L. 1988. SERVQUAL: A Multiple-Item Scale for Measuring Consumer Perceptions of Service Quality. *Journal of Retailing* 64 (1), 12-40.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. & Berry, L. 1991. Refinement and Reassessment of the SERVQUAL Scale. *Journal of Retailing* 67 (4), 420-450.
- Pasanen, M. 2000. Toiminta-analyttinen tutkimus kirjanpitäjän ammatillisesta pätevyydestä ja sen muotoutumiseen vaikuttavista tekijöistä. Lisensiaatin-tutkimus. Lappeenranta: Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu.
- Perttula, J. 2005. Kokemus ja kokemuksen tutkimus: fenomenologisen erityistieteen tieteenteoria. Teoksessa Perttula, J. & Latomaa, T. (toim.), Kokemuksen tutkimus (115-162). Helsinki: Dialogia Oy.
- Perämäki, P. (2.12.2018) Hyvää oloa tuottavat asiat ovat tärkeitä. *Keskisuomalainen*, s. 6-7.
- Pong, C. 2004. AUDITQUAL: Dimensions of Audit Quality. *Kommentti. Accounting and Business Research* 34 (4), 416-417.
- Porter, B. 1993. An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research* 24 (93), 49-68.
- Power, M. & Gendron, Y. 2015. Qualitative Research in Auditing: A Methodological Roadmap. *Katsausartikkeli. Auditing: A Journal of Practice & Theory* 34 (2), 147-165.
- Puusa, A., Reijonen, H., Juuti, P. & Laukkanen, T. 2012. Akatemiasta markkina-
paikalle. Helsinki: Talentum.
- Saukkonen, P. 2018. Tutkielmanteon tukisivut. Helsingin yliopiston yleisen valtio-opin laitos. [viitattu 26.11.2018] <http://www.mv.helsinki.fi/home/psaukkon/tutkielma/index.html>

- Saxby, C., Ehlen, C. & Koski, T. 2004. Service Quality In Accounting Firms: The Relationship Of Service Quality To Client Satisfaction And Firm/Client Conflict. *Journal of Business & Economics Research*. 2 (11), 75-86.
- Schilling, L. 2010. A Historical Analysis of the Relationship Between Charisma and the Making of Great Leaders. Väitöskirja. Walden University, Yhdysvallat.
- Shafer, W., Morris, R. & Ketchand, A. 2001. Effects of personal values on auditors' ethical decisions. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (14) 3, 254-277.
- Somogyi, R., Buchko, A. & Buchko, K. 2013. Managing With Empathy: Can You Feel What I Feel? *Journal of Organizational Psychology* 13 (1/2), 32-42.
- Sulander, T. 2015. Empatia kannattaa – myös kovassa bisnesmaailmassa. *Yle Uutiset*. [Viitattu 3.12.2018] <https://yle.fi/uutiset/3-8548611>
- Sutton, S. 1993. Toward an understanding of the factors affecting the quality of the audit process. *Decision Sciences* 24 (1), 88-105.
- Syrjälä, L. 1994. Tapaustutkimus opettajan ja tutkijan työvälteenä. Teoksessa Syrjälä, L., Ahonen, S. & Saari, S. (toim.), *Laadullisen tutkimuksen työtapoja* (10-66). Rauma: Westpoint Oy.
- Thomson, S. 2017. 10 companies that are great at empathy. *World Economic Forum*. [Viitattu 3.12.2018] <https://www.weforum.org/agenda/2016/11/empathy-index-business/>
- Tilintarkastuslaki 2015/1141. Saatavissa <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20151141>
- Tomperi, S. 2018. *Tilintarkastus – Normeista käytäntöön*. Helsinki: Edita.
- Trotman, K., Tan, H. & Ang, N. 2011. Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. *Accounting and Finance* 51 (1), 278-360.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Turner, K., Bienstock, C. & Reed, R. 2010. An application of the conceptual model of service quality to independent auditing services. *The Journal of Applied Business Research* 26 (4), 1-7.
- Vahtera, P. 2006. Herra, anna heille anteeksi, sillä he eivät tiedä mitä tekevät. *Tilisanomat* 3. [Viitattu 11.9.2018] <http://tilisanomat.fi/kolumnit/vahtera/herra-anna-heille-anteeksi-silla-he-eivat-tieda-mita-tekevat>
- Yang, L., Brink, L. & Wier, B. 2018. The impact of emotional intelligence on auditor judgment. *International Journal of Auditing* 22 (1), 83-97.
- Zaman Groff, M., Slapničar, S. & Štumberger, N. 2013. The influence of professional qualification on customer perceptions of accounting services quality and retention decisions. *Journal of Business Economics and Management*, 16 (4), 753-768.
- Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A-M. & Tschudi, F. 2006. Swedish Auditors' View of Auditing: doing things right versus doing the right things. *European Accounting Review* 15 (1), 89-114.

LIITE

Haastattelun teemat

- Laatu ja empatia
- Omat kokemukset empatiasta
- Miten empatia vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun
- Ulkoiset vaikuttimet empatiaan

Alustavat haastattelukysymykset

- Laatu ja empatia
 - Miten määrittelet empatian?
 - Millaiseksi määrittelet laadun tilintarkastuksessa?
- Omat kokemukset empatiasta
 - Koetko itsesi empaattiseksi?
 - Oletko kokenut empatiaa toisen taholta?
- Miten empatia vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun
 - Tarvitsetko työssäsi empatiaa?
 - Jos tarvitset, miten se näkyy? (tavat, ilmiöt, vuorovaikutustilanteet)
 - Koetko (mahdollisella) empatialla olevan haitallisia vaikutuksia työssäsi millään tavalla?
- Ulkoiset vaikuttimet empatiaan
 - Koetko, että asiakkaat kaipaisivat (enemmän) empatiaa tilintarkastajaltaan?
 - Kannustaako tilintarkastusala (ammattikunta, työkaverit, alaa koskevat lait ja säännökset) empaattisuuteen asiakasta kohtaan?