

TILINTARKASTAJIEN KOKEMUKSIA ETÄTYÖSTÄ KORONAPANDEMIAN AIKANA

Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu

Pro gradu -tutkielma

2021

Tekijä: Henrik Nyrhinen
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Aila Virtanen



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

<i>Tekijä</i> <i>Tilintarkastajien kokemuksia etätyöstä koronapandemian aikana</i>	
<i>Työn nimi</i> <i>Henrik Nyrhinen</i>	
<i>Oppiaine</i> <i>Laskentatoimi</i>	<i>Työn laji</i> <i>Pro gradu -tutkielma</i>
<i>Aika (pvm.)</i> <i>05.09.2021</i>	<i>Sivumäärä</i> <i>54</i>
<i>Tiivistelmä – Abstract</i> <p>Koronapandemia siirsi tilintarkastajat ja monen muun alan työntekijät etätyöhön maailmanlaajuisesti vuonna 2020. Se vaikutti merkittävästi tilintarkastajiin ja heidän työhönsä. Tässä tutkimuksessa tarkasteltiin auktorisoitujen tilintarkastajien kokemuksia etätyöstä sen aikana sekä pyrittiin selvittämään, mitä kehitettävää etätyössä on tilintarkastuksen näkökulmasta. Tutkimus keskittyi Big four-tilintarkastusyhteisöihin ja niiden työntekijöiden kokemuksiin koronapandemian aikana.</p> <p>Tutkimusaineisto koostui vuonna 2021 toteutetuista puolistrukturoiduista teemahaastatteluista, jotka toteutettiin yksilöhaastatteluina. Haastatteluihin osallistui yhteensä seitsemän auktorisoitua tilintarkastajaa Big four-tilintarkastusyhteisöistä ja haastatteluista saatua aineistoa analysoitiin hyödyntäen aineistolähtöistä sisällönanalyysiä.</p> <p>Tutkimustulokset osoittivat, että tilintarkastajat ovat kokeneet etätyön pääsääntöisesti positiivisesti koronapandemian aikana. Haastateltavat kuvailivat etätyötä vapaana ja joustavana tapana tehdä töitä. Hyödyllisinä asioina tilintarkastajat pitivät etätyössä ajansäästöä, vapaa-ajan lisääntymistä sekä parempaa työn ja yksityiselämän yhdistämistä. Negatiivisina ja haasteellisina asioina etätyössä tilintarkastajat pitivät kommunikointia, sosiaalisten kontaktien puutetta, tylsistymisen tunnetta, työyhteisöllisyyden ylläpitämistä sekä nuorempien tilintarkastajien perehdyttämistä. Erona aiempiin tutkimustuloksiin oli se, että etätyössä koettiin olevan parempi työskentelyrauha.</p> <p>Tilintarkastuksen näkökulmasta etätyön kuva on laajentunut ja hyötyinä koettiin monipuolisemmat työtavat tehdä tilintarkastusta sekä digitalisaation tuomat paremmat työkalut ja järjestelmät. Haasteina tilintarkastuksessa koettiin asiakaspalvelu, asiakassuhteen kehittäminen, työn seuranta ja kommunikaation vähentyminen. Tulokset osoittivat, että kehitettävää etätilintarkastuksessa on kommunikaatiossa asiakkaiden kanssa ja tiimien sisällä sekä asiakaspalvelussa.</p>	
<i>Asiasanat</i> <i>Etätyö, koronapandemia, tilintarkastus, etätilintarkastus, sisällönanalyysi, teemahaastattelu</i>	
<i>Säilytyspaikka</i>	<i>Jyväskylän yliopiston kirjasto</i>

SISÄLLYS

TIIVISTELMÄ	2
1 JOHDANTO.....	5
1.1 Tutkimusaiheen taustaa.....	5
1.2 Tutkimustavoitteet ja -kysymykset.....	6
1.3 Tutkimuksen kannalta keskeiset käsitteet	7
1.4 Aikaisemmat tutkimukset	7
1.5 Tutkimuksen rakenne	9
2 ETÄTYÖ	10
2.1 Etätyön piirteet.....	10
2.1.1 Etätyön tausta	10
2.1.2 Etätyö käsitteenä	11
2.2 Etätyön yleistyminen ennen ja jälkeen koronapandemian puhkeamisen	12
2.3 Etätyön vaikutukset ja kokemukset.....	14
2.3.1 Etätyön positiiviset vaikutukset ja kokemukset.....	14
2.3.2 Etätyön negatiiviset vaikutukset ja kokemukset.....	16
3 TILINTARKASTUS.....	19
3.1 Tilintarkastus lyhyesti.....	19
3.2 Tilintarkastusprosessi	19
3.3 Tilintarkastus koronapandemian aikana	20
3.4 Tilintarkastuksen digitalisoituminen.....	21
3.5 Vuorovaikutus etätilintarkastuksessa	22
4 TUTKIMUSAINEISTO JA -MENETELMÄ	24
4.1 Laadullinen tutkimus	24
4.2 Tutkimuksen aineisto ja sen käsittely	25
4.3 Sisällönanalyysi.....	27
5 TUTKIMUKSEN TULOKSET.....	29
5.1 Tilintarkastajien kokemukset etätyöstä	29
5.1.1 Yleiset mielikuvat etätyöstä.....	29
5.1.2 Positiiviset kokemukset etätyöstä.....	30
5.1.3 Negatiiviset kokemukset etätyöstä.....	32
5.2 Etätyö ennen ja jälkeen koronapandemian puhkeamisen	34
5.3 Etätilintarkastus	37
5.3.1 Kokemukset etätilintarkastuksesta.....	37
5.3.2 Etätilintarkastuksen kehittäminen.....	42
5.3.3 Yhteenveto tilintarkastusprosessin vaiheista etänä suoritettuna	43

6	JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI	45
6.1	Yhteenveto ja johtopäätökset	45
6.1.1	Minkälaisia kokemuksia tilintarkastusalan ammattilaisella on etätyöstä koronapandemian aikaan?	45
6.1.2	Mitä kehitettävää etätyössä voisi olla tilintarkastuksessa?	46
6.2	Tutkimuksen luotettavuuden arviointi	47
6.3	Jatkotutkimusehdotukset	48
	LÄHTEET	50
	LIITE 1	54

Kuviot

KUVIO 1	Säännöllisten kotona työskentelevien osuus vuosina 2010-2019 (Leskinen, 2020)	13
KUVIO 2	Säännöllisten kotona työskentelevien osuus vuonna 2020 (Leskinen, 2020)	14

Taulukot

TAULUKKO 1	Etätyön hyödyt suuruusjärjestyksessä (Flores, 2019)	15
TAULUKKO 2	Etätyön haitat suuruusjärjestyksessä (Flores, 2019)	16
TAULUKKO 3	Tutkimukseen osallistujien taustatiedot	26

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimusaiheen taustaa

Koronapandemia siirsi tilintarkastajat ja monen muun alan työntekijät etätyöhön maailmanlaajuisesti keväällä 2020. Suomessa laaja etätyösuositus tuli voimaan maaliskuussa 2020. Tästä syystä Suomessa etätyön määrä kaksinkertaistui nopeassa ajassa. Tämä vaikutti merkittävästi myös tilintarkastajien päivittäiseen työhön heti kiireaikana. Asiakkaiden luokse ei ole päästy tekemään tilintarkastusta vuoden 2020 maaliskuusta lähtien, mikä on tarkoittanut sitä, että monet tilintarkastajat, tilintarkastusyhteisöt ja heidän asiakkaansa ovat joutuneet ottamaan ns. digiloikan. Tilanne on hyvin poikkeuksellinen, koska täysin samanlaista tilannetta tilintarkastajat ja heidän asiakkaansa eivät ole kohdanneet aiemmin. Koronapandemian vaikutuksien väitetäänkin olevan tilintarkastajien ja heidän asiakkaidensa vaikein haaste sitten vuosien 2007-2008 maailmanlaajuisen finanssikriisin jälkeen (Albitar, Gerged, Kikhia & Hussainey, 2021).

Koronapandemiaa on alettu kutsumaan koronakriisiksi ja ajatus tilintarkastuksen kriisiajan tutkimuksesta ei ole suinkaan uusi. Monenlaisia kriisejä on tutkittu aiemminkin tilintarkastajien näkökulmasta. Esimerkiksi 2000-luvun alussa Enron-skandaaliin liittyen Gendron ja Spira (2010) tutkivat Arthur Anderson-tilintarkastusyhtiön konkurssin vaikutusta tilintarkastajien ammatilliseen identiteettiin ja heidän käsityksiinsä yritysten ja sääntelyviranomaisten kyvystä valvoa tilintarkastusta. Myös finanssikriisin aikana tilintarkastajien roolista on keskusteltu kriittisesti (Humphrey, Loft & Woods, 2009). Koronapandemia on kuitenkin ainutlaatuinen kriisi, joka selvästi poikkeaa aiemmassa kirjallisuudessa tutkituista, koska kriisi ei ole peräisin tilintarkastajien ammatista, asiakkaista tai pääomamarkkinoista. Tästä syystä on mielenkiintoista tutkia aihetta tilintarkastajien näkökulmasta.

Kesällä 2021 pandemiaa on kestänyt jo reilun vuoden ajan. Etätyön rajoitukset ja edut ovat nyt selvemmät ja nyt on läpäisty kulttuuriset ja tekniset esteet, jotka estivät aiemmin etätyön tekemisen (Lund, Madgavkar, Manyika & Smit, 2020). Pandemian aikana on pohdittu paljon siirtymistä tulevaisuudessa niin

sanottuun hybridimalliin, joka mahdollistaisi työn tekemisen ajoittain työpaikalla sekä välillä kotona (PwC, 2021).

Etätyöhön liittyviä erilaisia haasteita ja mahdollisuuksia on pohdittu viime aikoina paljon työelämässä, sillä koronasta johtuva etätyösuositus on muuttanut niin tilintarkastajien kuin monen muun alan työntekijöiden työskentelytapoja merkittävästi, koska kohtaamiset ja vuorovaikutus ovat vähentyneet ja siirtyneet virtuaaliseksi tai maskien taakse. Etätyöstä on tehty koronan aikana erilaisia havaintoja liittyen mahdollisuuksiin ja sen tuomiin haasteisiin. Esimerkiksi tilintarkastusalan jäsen- ja sidosryhmälehti Profiitin julkaisemassa artikkelissa Päivi Ylikokko (2020) on arvioinut etätyötä tilintarkastuksessa. Hänen mukaansa vuorovaikutuksesta on tullut suunnitelmallisempaa ja asiapitoisempaa korona-aikana. Toisaalta korona-ajan etätyöstä yleisesti ottaen on tunnistettu myös erilaisia haasteita kuten muun muassa häiriöt kotona työskentelyssä, tehoton viestintä, viivyttely ja yksinäisyys (Wang, Liu, Qian & Parker, 2021).

Tilintarkastustyössä etätyöhön siirtymisen seurauksena on myös jouduttu miettimään erilaisia muutoksia ja vaihtoehtoisia toimenpiteitä etenkin toimeksiannoissa, joissa aikaisemmin on aina oltu asiakkaan luona fyysisesti. Perinteisiä asiakaskäyntejä ei välttämättä ole pystytty suorittamaan normaaliin tapaan, vaan asiakaskäynnit on suoritettu kokonaan etänä. Tilintarkastusprosessiin tämä on vaikuttanut esimerkiksi varastoinventaarioihin osallistumiseen, jotka on saatettu joutua suorittamaan jopa virtuaalisesti. (Laine, 2020.)

Tässä pro gradu -tutkielmassa käsitellään etätyötä tilintarkastajien näkökulmasta laadullisilla menetelmillä. Tutkimusaihe on ajankohtainen ja uusi, sillä tilintarkastajien etätyön kokemuksia ole vielä tutkittu Suomessa. Tutkimuksessa on siis aukko, jota pyritään täyttämään haastatteleamalla tilintarkastusalan ammattilaisia. Tutkimuksen tuloksia voidaan hyödyntää esimerkiksi tilintarkastusalan työntekijöiden työajan suunnittelussa tai työntekijöiden hyvinvoinnin parantamisessa. Tutkimuksessa on tarkoituksena myös selvittää kokemuksia ja motivaatiota etätyöhön liittyen, joten tutkimustulokset voivat olla merkityksellisiä esimerkiksi työskentelymotivaation selvittämisessä.

1.2 Tutkimustavoitteet ja -kysymykset

Tutkielman tavoitteena on selvittää tilintarkastajien kokemuksia ja näkemyksiä lisääntyneestä etätyöstä koronapandemian aikana. Tutkimuksen alustavat tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

1. **Tutkimuskysymys:** Minkälaisia kokemuksia tilintarkastusalan ammattilaisella on etätyöstä koronapandemian aikaan?
2. **Tutkimuskysymys:** Mitä kehitettävää etätyössä voisi olla tilintarkastuksessa?

Tutkimuskysymyksiin pyritään vastaamaan hyödyntäen laadullisia tutkimusmenetelmiä sekä aiempaa kirjallisuutta aiheesta. Tutkimusaineisto kerätään käyttäen puolistrukturoituja teemahaastatteluja ja aineisto analysoidaan

käyttäen metodina sisällönanalyysiä. Tutkimuksessa keskitytään erityisesti Big four-tilintarkastusyhteisöjen työntekijöiden kokemuksiin sekä ajatuksiin etätyöstä pandemian aikana.

1.3 Tutkimuksen kannalta keskeiset käsitteet

Tilastokeskuksen nettisivuilla (2021) etätyö määritellään seuraavasti: ”Etätyöllä tarkoitetaan ansiotyötä, jota tehdään varsinaisen työpaikan ulkopuolella - esimerkiksi kotona, kesämökillä tai junassa matkustaessa - niin, että siitä on sovittu työnantajan kanssa. Etätyöhön liittyy yleensä tietotekniikan käyttö. Etätyö on työtä, jota voisi työn luonteen puolesta tehdä myös työpaikalla. Esimerkiksi puhelinasentajan työtä tai lähetintyötä ei lueta etätyöksi. Olennaista etätyölle ovat ajasta ja paikasta riippumattomat työjärjestelyt. Etätyöksi lasketaan myös osittainen etätyö.” Raghuram, Hill, Gibbs & Marupingin (2019) määrittelevät etätyön virtuaaliseksi työksi, jossa työntekijät työskentelevät hajallaan eri paikoista ja ovat vuorovaikutuksessa esimerkiksi tietokoneen avulla. Etätyöstä käsitteenä kerrotaan tarkemmin luvussa 2.1.2.

Tilintarkastus on työtä, jossa tarkastetaan yrityksen kirjanpito, tilinpäätös ja hallinto. Se on varmennuspalvelu, jota säätelevät lait ja standardit. Tilintarkastaja tekee tilintarkastustoimenpiteitä tilinpäätökseen ja kirjanpitoon, jotta tilinpäätös antaa yrityksestä oikean ja riittävän kuvan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastajana voi toimia ainoastaan Patentti- ja rekisterihallituksen auktorisoima tilintarkastaja, jolla on HT-, KHT- tai JHT-pätevyys. Lisäksi tilintarkastajan täytyy olla riippumaton eli esimerkiksi hän ei saa omistaa tarkastettavan yhtiön osakkeita. (Laine, 2018.)

Etänä tapahtuvaa tilintarkastusta voidaan kutsua virtuaalitulintarkastukseksi tai etätalintarkastukseksi. Teeter, Alles & Vasarhelyi (2010) määrittelevät etätarkastuksen prosessiksi, jossa tilintarkastajat yhdistävät tieto- ja viestintätietotekniikan ja data-analyysin arvioidakseen ja raportoidakseen taloudellisten tietojen ja sisäisen valvonnan oikeellisuuden keräämällä sähköistä todistusaineistoa ja ollessaan vuorovaikutuksessa tarkastettavan kanssa riippumatta tilintarkastajan fyysisestä sijainnista.

1.4 Aikaisemmat tutkimukset

Tilintarkastajien etätyöstä ei ole vielä tähän mennessä tehty monia tutkimuksia. Tilintarkastuksessa korona-ajan tutkimukset ovat keskittyneet muun muassa tilintarkastuksen laatuun. Kuitenkin etätyötä on tutkittu jo korona-aikanakin yleisellä tasolla.

Fast Expert Team (2020) käsitteli laaja-alaisesti suomalaisten työntekijöiden kokemuksia etätyöstä Futuremote-tutkimuksessa koronakriisin keskellä. Tähän pitkittäistutkimukseen osallistui suurimmaksi osaksi julkisella sektorilla

työskenteleviä työntekijöitä, ja lisäksi siihen osallistui myös työntekijöitä kaupallisista ja voittoa tavoittelemattomista organisaatioista. Tutkimus toteutettiin kyselytutkimuksena ja se toteutettiin kolmena ajankohtana vuonna 2020 (maaliskuussa, toukokuussa ja lokakuussa). Tutkimuksessa havaittiin, että kuuden pandemiakuukauden jälkeen 86 % työntekijöistä oli tyytyväisiä etätyöskentelyyn, mitä tutkijoiden mukaan selittää sosioekonominen systeemi ja alhainen todennäköisyys työpaikan menettämisestä. Tutkimuksessa havaittiin myös, että rakenteelliset tekijät kuten itsenäisyys ja työn vaatimusten selkeys helpottavat sopeutumista etätyöhön. Vaihtoehtoisesti sosiaaliset tekijät kuten esimerkiksi ihmisten välinen luottamus ja eristyneisyys liittyivät negatiivisesti sopeutumiseen. Luottamus on sosiaalisten kontaktien ja tuen välikappale. Kun sosiaaliset tekijät puuttuvat, työntekijät voivat tuntea olonsa vähemmän tyytyväisiksi ja tehokkaiksi. Lisäksi tutkimustulokset osoittavat myös, että nykyisen ja ”normaalin” etätyön erilaisuus sekä suuret muutokset työnteon käytännöissä heikentää sopeutumista. (Blomqvist ym., 2020.)

Yhdysvalloissa PwC:n (2021) tekemässä tutkimuksessa kysyttiin 133 johtajalta ja 1200 työntekijältä kokemuksia etätyöstä. Tulokset osoittavat, että asenne on muuttunut positiiviseksi etätyötä kohtaan. Kuitenkin vain harvat johtajat ovat valmiita luopumaan esimerkiksi toimistotiloista kokonaan, mutta useimmat yritykset ovat suunnitelleet hybridityötä, jossa töitä tehtäisiin ajoittain etänä ja ajoittain työpaikalla.

McKinsey & Companyn vuonna 2020 tuottamassa tutkimuksessa arvioitiin erilaisten töiden mahdollisuutta työskennellä etänä. Tutkimuksen analyysin mukaan etätyön mahdollisuudet ovat keskittyneet erittäin ammattitaitoisten ja korkeasti koulutettujen ihmisten keskuuteen. Koronavirus on kuitenkin käynnistämällä rakenteellisen muutoksen työelämään läpäissyt työkuulttuurilliset esteet, jotka estivät tekemästä aiemmin etätyötä. (Lund ym., 2020.)

Kiinassa Wang ym. (2021) tutkivat koronapandemian aikana etätyöntekijöiden kohtaamia haasteita sekä sitä, mitkä virtuaalisen työn ominaisuudet ja yksilölliset erot vaikuttavat näihin haasteisiin. Tutkimuksessa tunnistettiin neljä keskeistä etätyöhön liittyvää haastetta: häiriöt kotona työskentelyssä, tehoton viestintä, viivyttely ja yksinäisyys. Lisäksi tutkimuksessa tunnistettiin neljä ominaisuutta, jotka vaikuttivat näiden haasteiden kokemukseen: työmäärä, seuranta, työn autonomia, sosiaalinen tuki ja valvonta. Tutkijat havaitsivat myös, että virtuaaliset työominaisuudet liittyivät työntekijöiden suorituskykyyn ja hyvinvointiin kokeneiden haasteiden kautta.

Tilintarkastuksen näkökulmasta Albitar ym. (2021) keskustelivat artikkelissaan koronaviruksen tuoman sosiaalisen etäisyyden teoreettisesta vaikutuksesta tilintarkastuksen laatuun. Artikkelin kirjoittajat uskovat, että sosiaalinen etäisyys voi suurelta osin vaikuttaa muun muassa tilintarkastuspalkkioihin, toiminnan jatkuvuuden arviointiin, inhimillisen pääoman tarkastamiseen, tilintarkastusmenettelyihin, tarkastushenkilöstön palkkioihin ja tarkastustoimiin. Nämä asiat voivat viime kädessä vaikuttaa vakavasti tilintarkastuksen laatuun.

Sull, Sull & Bersin (2020) kartoittivat 441 HR-johtajaa ja kysyivät heidän kii-reellisimmistä ongelmistaan koronapandemian aikana, mihin he olivat ryhtyneet

ja mikä oli toiminut hyvin heidän organisaatiossaan. Suurimmat huolenaiheet liittyivät terveyden ja hyvinvoinnin suojaamiseen, työpaikkojen säilyttämiseen, säännösten noudattamiseen sekä talouden taantumiaan.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen ensimmäisessä osiossa johdatellaan aiheeseen kertomalla tutkimusaiheen taustaa, aikaisempia tutkimuksia sekä määritellään lyhyesti keskeiset määritelmät. Toisessa osiossa käsitellään tarkemmin etätyön taustaa, määritelmää sekä hyötyjä ja haittoja. Kolmannessa osiossa keskitytään tilintarkastukseen ja etätilintarkastukseen koronapandemian aikana. Neljännessä osiossa esitetään aineisto ja menetelmä. Viidennessä osiossa esitetään tutkimustuloksia. Viimeisessä eli kuudennessa osiossa kerrotaan tutkimuksen johtopäätökset, arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta ja keskustellaan mahdollisista jatkotutkimusaiheista.

2 ETÄTYÖ

Tämä luku sisältää ensin yleistä tietoa etätyöstä eli taustatiedot ja määritelmän perustuen aiemmin tehtyihin tieteellisiin tutkimuksiin. Sen jälkeen esitellään tilastoja etätyön yleistymisestä vuosien saatossa Suomessa ja lopuksi esitetään myös etätyöstä koettuja vaikutuksia ja kokemuksia, mitkä asiat on havaittu positiiviseksi ja negatiiviseksi aiemmissä tutkimuksissa ennen ja jälkeen pandemian puhkeamisen.

2.1 Etätyön piirteet

2.1.1 Etätyön tausta

Etätyöstä on keskusteltu jo ennen laajempaa digitalisaatiota ja etätyön määritelmä on kehittynyt vuosien saatossa. Tästä syystä on tärkeä käsitellä etätyön määritelmää tarkemmin, mitä sillä oikein tarkoitetaan tieteellisessä tutkimuksessa ja miten se määritellään. Tässä luvussa käydään läpi lyhyesti etätyön taustaa ja sen määritelmä perustuen aiempaan kirjallisuuteen.

Käsitteenä etätyö ilmeni ensimmäisiä kertoja jo öljykriisin aikana 1970-luvun alussa. Tuolloin termin etätyö (telework, telecommuting) uskotaan keksineen yhdysvaltalainen insinööri Jack Nilles ja hänen kollegansa, jotka julkaisivat laskelmansa säästöistä, jonka pitäisi aiheutua vähentyneistä työmatkoista (Elshaiekh, Hassan & Abdallah, 2018). Tuolloin ajatuksena oli se, että työntekijät siirtyisivät täysin tai ainakin osaksi etätyöhön liikenneuhkien lieventämiseksi ja energiankulutuksen vähentämiseksi (Allen, Golden & Shockley, 2015). Ehdotus etätyöstä oli kuitenkin vielä radikaali hierarkkisten organisaatiiorakenteiden näkökulmasta (Ojala & Ojala, 2014).

Euroopassa keskustelu etätyöstä alkoi vasta 1980-luvun loppupuolella, ja 1990-luvulla siitä alettiin puhua enemmän teknologian kehittyessä, koska se mahdollisti sähköisen viestinnän ja nopeamman tiedon siirtymisen. 1990-luvulla entistä useampi pystyi tekemään ainakin osan töistään kotona eikä tarvinnut viettää aikaa liikenteessä. Etätyön on myös ajateltu olevan keino tasapainoiseen aluekehitykseen. (Työllisyys- ja toimivat markkinat, 2020.)

Etätyön kehitys ja kasvu liittyvät tekniikan kehitykseen ja talouden muutoksiin. Etätyömahdollisuudet lisääntyvät kodin tietotekniikan ominaisuuksien lisääntyessä. 1980-luvulta saakka tietokoneiden, matkapuhelimien ja muiden tietoteknisten laitteiden hinnat ja koot ovat laskeneet, mikä on mahdollistanut sen, että entistä useammat toimistotyöntekijät ovat voineet työskennellä toimiston ulkopuolelta. Tämän lisäksi etätyöhön soveltuvien työpaikkojen määrä on lisääntynyt, koska valmistusteollisuudesta on siirrytty tietotalouteen. (Allen ym., 2015; Kizza, 2007.)

Näistä syistä etätö on jo kehittynyt paljon ja se on jo paljon suositumpaa kuin 1970-luvulla, mutta kuitenkin vasta koronapandemian myötä tullut etätösuositus teki nopeassa ajassa etätöistä muutamassa viikossa suositumpaa kuin koskaan aikaisemmin maailmassa. Suomessa alkoi laaja etätösuositus maaliskuussa 2020 ja se pakotti sadat tuhannet suomalaiset etätöihin kotiin.

2.1.2 Etätö käsitteenä

Etätö ei ole käsitteenä yksiselitteinen ja selkeä. Käsitteenä määrittelemisen merkittävä haaste liittyy sen monitulkintaisiin käyttötarkoituksiin kirjallisuudessa. Etätöihin liittyy kirjallisuudessa paljon etätöiden määritelmien vaihteluita ja käsitteellistämistä. Vaikka etätö terminä on ollut käytössä jo vuosikymmenien ajan, ovat monet tutkijat käyttäneet erilaisia terminologioita ja käsitteitä esittäessään etätö tutkimusten tuloksia. Tästä syystä tässä tutkielmassa ei tarjota kattavaa ja tarkkaa määritelmää etätöistä, vaan tässä tarkastellaan lyhyesti olemassa olevan kirjallisuuden eri termejä ja määritelmiä etätöistä, jonka jälkeen luodaan lähtökohdat ja rajaukset etätöiden käsitteelle tässä tutkimuksessa.

Englanninkielisessä kirjallisuudessa etätöitä voidaan kutsua esimerkiksi seuraavilla rinnakkaiskäsitteillä: *telework*, *remote work*, *virtual work*, *flexible work* ja *distributed work*. Vaikka nämä termit ovat päällekkäisiä, ilmentävät ne usein eri käsitteitä. Termiä *telework* käytetään merkitsemään laajempaa etätöiden muotoa, johon kuuluu työskentely useista vaihtoehtoisista sijainneista toimiston ulkopuolella (osittain tai kokonaan) hyödyntäen tieto- ja teleteknologiaa. Termejä *remote work* ja *distributed work* pidetään yleensä etätöitä laajempina käsitteinä ja ne voivat tarkoittaa mitä tahansa työtä, jota ei suoriteta pääasiallisessa toimistossa, sisältäen esimerkiksi työn sivuliikkeissä. *Virtual work* on taas laajempi termi, jota käytetään kuvaamaan yksilöitä, yksilöryhmiä tai organisaatioita, jotka eivät ole vuorovaikutuksessa kasvokkain maantieteellisen hajaantumisen vuoksi, mutta työntekijät ovat vuorovaikutuksessa teknologian avulla jollakin tavalla. Viimeinen termi *flexible work* kattaa etätöiden, mutta se voi sisältää usein myös valikoiman muita joustavia työohjelmia, kuten esimerkiksi joustava aika, tiivistetty työviikko. (Allen ym., 2015.)

Työterveyslaitoksen erikoistutkijoiden Seppo Tuomivaaran ja Virpi Ruohomäen (2021) mukaan suomen kielessä näitä etätöiden rinnakkaiskäsitteitä ovat esimerkiksi joustotyö, liikkuva työ, monipaikkainen työ, hajautettu työ, virtuaalityö ja e-työ. Etätöihin yhdistyy paikan ohella ajallinen jousto. Etätöitä määritellään työksi ja työjärjestelyiksi, jota tehdään pääasiallisen työpaikan ulkopuolella, mutta paikka ei ole rajattu, vaan työtä voidaan tehdä työnantajan toisissa tiloissa tai muussa etätöyöpisteessä. Joustotyöllä taas tarkoitetaan työjärjestelyitä, joissa työntekijät omien tarpeidensa mukaan sopeuttavat työskentelynsä ajan ja paikan suhteen. Hajautetussa työssä työntekijät työskentelevät yhteisen työn kohteen parissa, mutta maantieteellisesti eri paikoissa. Monipaikkaisella työllä tarkoitetaan työtä, jota tehdään työn vaatimilla tavalla eri paikoissa. Työtä voidaan tehdä esimerkiksi varsinaiseen työpaikan ja kodin ohella myös matkustellessa, työnantajan toisessa toimipisteessä tai vaikkapa asiakkaan luona. Liikkuvassa työssä työntekijä liikkuu ja työskentelee päätyöpaikkansa ja kodin ulkopuolella eri

paikoissa säännöllisesti ja hyödyntää sähköisiä viestintävälineitä. Matkustamisen tarve syntyy itse työstä ja sen tavoitteista. E-työllä taas tarkoitetaan tieto- ja viestintäteknikkavälitteistä työtä, johon liitetään voimakkaasti joustavuus. Virtuaalinen työ tarkoittaa työntekoa infrastruktuurien, välineiden ja ohjelmistojen rakentamisessa virtuaalisissa tiloissa. (Tuomivaara & Ruohomäki, 2021.)

Kuten alussa todettiin, etätyö sisältää monenlaisia ja erilaisia käsitteitä ja määritelmiä kirjallisuudessa. Perustuen aiempaan kirjallisuuteen mm. Allen ym. (2015) määrittivät tutkimuksessaan etätyön olevan työkäytäntö, johon sisältyy organisaation jäsenet, jotka korvaavat osan tyypillisestä työajastaan (muutamasta tunnista kokopäiväiseen työhön) työskentelemällä kaukana keskeiseltä työpaikalta, tyypillisesti kuitenkin pääasiassa kotoa käyttäen teknologiaa vuorovaikutuksessa muiden kanssa tehtävien tarpeen mukaan.

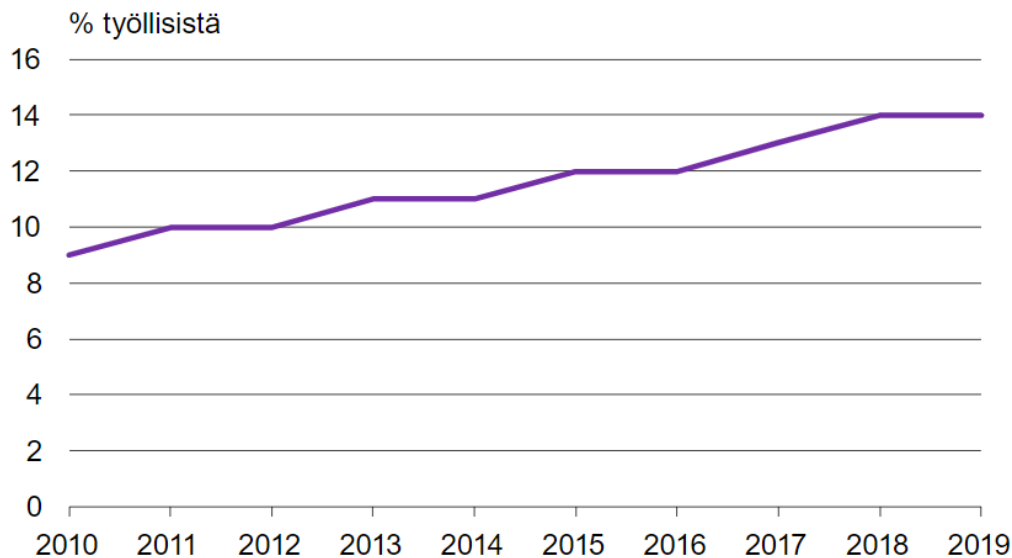
Muissa tutkimuksissa etätyön käsitteet eivät eroa toisistaan merkittävästi ja niissä toistuu etäisyys ja poissaolo työpaikan pääasialliselta toimistolta sekä teknologia. Ojalan (2014) mukaan etätyön määritelmälle ei ole tarkkaa tutkimuskohdasta määritelmää, mutta keskusteluissa sen määritelmä on vakiintunut kuvaamaan sen työksi, jota tehdään työnantajan tilojen ulkopuolella. Elshaiekh ym. (2018) määrittelevät etätyön olevan eräänlainen työprosessi, joka pitää työntekijät tekemässä työtehtäviä etäisyydeltä tai poissa työympäristöstä. Samassa artikkelissa määritellään etätyö työn joustavuuden suunnitelmaksi, jonka mukaan työntekijä saavuttaa tehtävät ja velvollisuudet sekä muut viralliset toiminnot hyväksytyltä työmaalta muualta kuin paikasta, josta työntekijä muuten työskentelee. Alghwawlin ym. (2019) tekemässä tutkimuksessa etätyö määritellään työn toteuttamiseksi tai tehtävien suorittamiseksi poissa työpaikalta tieto- ja viestintäteknologian avulla, jossa viestintä on yleensä sähköistä eikä henkilökohtaista.

Kaikilla näillä esitetyillä käsitteen määritelmillä on yhteistä se, että etätyöhön kuuluu työskentely poissa työpaikan pääasialliselta konttorilta, jossa normaalisti tehtäisiin työtä. Toinen esiintyvä asia käsitteissä on teknologian käyttö etätyön toteuttamisessa. Nämä kaksi ovat lähtökohdat myös tässä tutkielmassa etätyön määritelmälle. Tämä tutkielma saattaa kuitenkin sisältää tutkimuksia, jotka ovat voineet perustua hieman erilaiseen etätyön käsitteellistämiseen kuin mitä tässä tutkielmassa on ymmärretty. Tässä tutkielmassa etätyö määritellään Alghwawlin ym. (2019) mukaan työnä, joka ei tapahdu kasvotusten konttorilla vaan teknologian avulla kotona.

2.2 Etätyön yleistyminen ennen ja jälkeen koronapandemian puhkeamisen

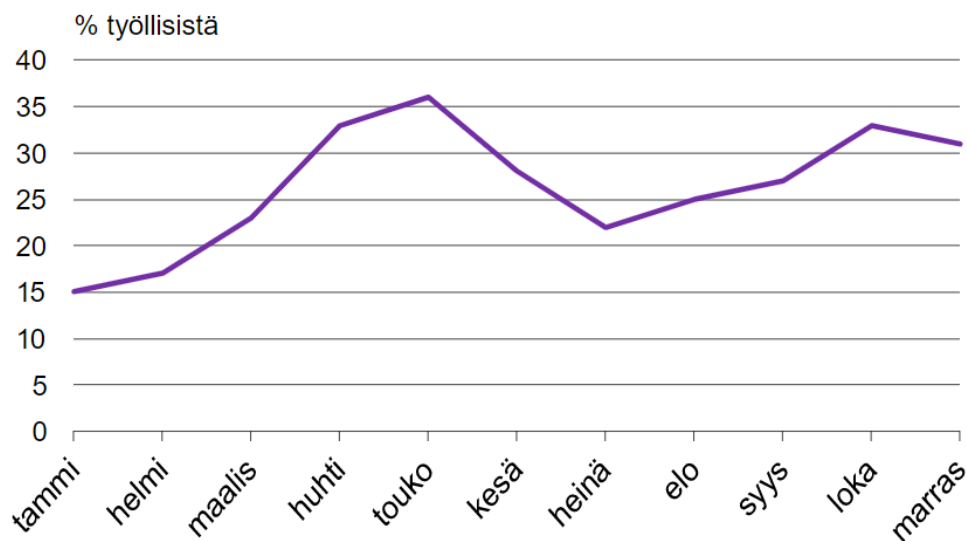
Suomessa etätyö on yleistynyt 2010-luvulta lähtien vuosi vuodelta enemmän. Ennen pandemian puhkeamista se on kuitenkin pysytellyt noin 14 prosentissa ja sitä ennen se on kehittynyt tasaiseen tahtiin vuodesta 2010. Noin 14 % työllisistä on työskennellyt jo ennen pandemiaa säännöllisesti kotona. (Leskinen, 2020.)

Kuviossa 1 nähdään Tilastokeskuksen tekemiin tutkimuksiin pohjautuvat tulokset säännöllisesti kotona työskentelevien osuus työllisistä vuosien 2010-2019 aikana.



KUVIO 1 Säännöllisten kotona työskentelevien osuus vuosina 2010-2019 (Leskinen, 2020)

Koronaviruksen puhkeamisen jälkeen etätyöstä tuli "uusi normaali" ja sen suosio lähti nousuun. Eurofoundin vuonna 2020 tekemän kyselyn mukaan suomalaiset siirtyivät EU-maiden joukossa eniten etätöihin koronapandemian vuoksi (Valkama, 2020). Tilastokeskuksen tekemien tilastojen mukaan Suomessa säännöllisten kotona työskennelleiden osuus kaksinkertaistui vuonna 2020 (Leskinen, 2020). Sutelan (2020) mukaan Suomessa noin miljoona palkansaajaa ei pitänyt etätyötä työtehtävissä mahdollisena vuonna 2018. Hyvin samankaltaisia tuloksia kuin Suomessa on saatu myös esimerkiksi Yhdysvalloissa, joissa niin ikään etätyöntekijöiden määrä kaksinkertaistui koronapandemian vuoksi (Sull ym., 2020). Seuraavalla sivulla kuviossa 2 nähdään säännöllisten kotona työskentelevien osuus kuukausittain vuonna 2020 Suomessa.



*Kuvion tieto kysytään osajoukolta ja sitä käytetään tavallisesti vuositietona

KUVIO 2 Säännöllisten kotona työskentelevien osuus vuonna 2020 (Leskinen, 2020)

2.3 Etätyön vaikutukset ja kokemukset

2.3.1 Etätyön positiiviset vaikutukset ja kokemukset

Etätyöhön liittyy monia positiivisia vaikutuksia ja kokemuksia. Aikaisemmissa tutkimuksissa on tutkittu etätyön vaikutuksia monesta eri näkökulmasta. Tässä kappaleessa on tarkoitus tarkastella tarkemmin positiivisia vaikutuksia ja kokemuksia, joita on havaittu aiemmissa tutkimuksissa ennen ja jälkeen koronapandemian puhkeamisen.

Etätyöskentelyssä on useissa aiemmissa tutkimuksissa yhdistetty taloudelliset, ympäristölliset sekä ajankäytölliset hyödyt. Etätyöhön yhdistetään usein esimerkiksi ympäristön ja energian säästäminen, työmatkoihin kuluvan ajan poistuminen, joustavampi työaika, työ- ja perhe-elämän tasapainottaminen, laajempi työntekijöiden maantieteellinen kattavuus ja toimistokulujen väheneminen (Kylili ym., 2020). Polttoaineen, työtilojen sekä uusien vaatteiden ostamisen tarpeen väheneminen on koettu myös positiiviseksi asiaksi (Elshaiekh ym., 2018).

Kun asiaa mietitään yksittäisten työntekijöiden näkökulmasta eikä pelkästään yhteiskunnallisesta ja ympäristöllisestä näkökulmasta, yksi suurimmista riskeistä ja samalla suurin mahdollinen hyöty etätyössä syntyy siitä, että yksittäisillä työntekijöillä on mahdollisuus päättää milloin ja missä he työskentelevät. Se voi auttaa hälventämään tuottavuuden arvostuksen puutetta säännöllisen työajan ulkopuolella. Parhaimmillaan etätyö antaa työntekijöille mahdollisuuden päättää omasta työtahdistaan. (Pyöriä, 2011.)

Tuottavuuden on myös havaittu lisääntyvän koronapandemian aikana. Suomessa maaliskuussa 2020 44 prosenttia etätyöntekijöistä ilmoittivat tuottavuuden kasvaneen. Lokakuussa 2020 prosenttiosuus nousi 52 prosenttiin.

(Blomqvist ym., 2020.) Kiinassa Wangin ym. (2020) koronapandemian aikana tehdyssä tutkimuksessa kävi ilmi, että työn tehokkuuteen vaikuttavat kommunikointi, kodin ja työn väliset haasteet, yksinäisyys sekä työtehtävien viivyttyminen. On kuitenkin myös saatu tuloksia siitä, että etätyöllä voi olla haitallisia vaikutuksia suorituskykyyn, kuten työntekijöiden vuorovaikutuksen rajoittaminen, tiedon jakaminen, tiimien yhteistyö ja luovuus (Allen ym., 2015). Etätyöskentelyssä työntekijä pystyy pitämään enemmän taukoja ja tekemään välillä muita asioita kuin töitä. Jos kotona ei esiinny keskeytyksiä samalla tavalla kuin normaalisti työpaikalla niin etätyö voi sopia paremmin työskentelytavaksi. (Anderson & Kelliher, 2020.)

Ennen koronapandemian puhkeamista Flores (2019) toteutti kyselytutkimuksen Pearson People Servicen etätyöntekijöille, jossa hän tutki työntekijöiden kokemia haasteita ja hyötyjä etätyössä. Tutkimukseen vastaajista suurin osa piti etätyön suurimpana etuna joustavaa työaika. Toiseksi suurin etu oli vastaajien mielestä parempi työn ja kodin tasapainottaminen. Taulukossa 1 on esitetty Floresin (2019) tekemän tutkimuksen tulokset etätyön eduista suuruusjärjestyksessä:

TAULUKKO 1 Etätyön hyödyt suuruusjärjestyksessä (Flores, 2019)

Näkökanta	Prosentit
1. Joustavampi työaika	83 %
2. Parempi työn ja yksityiselämän tasapaino	77 %
3. Suurempi vastuu ajanhallinnasta	70 %
4. Työn tuottavuus/työtyytyväisyys	53 %
5. Työn laatu	37 %
6. Paremmat työmahdollisuudet	19 %

Joustavuus ja joustavat työajat korostuvat myös muissa aiemmissä tutkimuksissa. Koronapandemian aikana Bangladeshissa Kazin & Arifin (2020) tekemässä

tutkimuksessa havaittiin, että työtyytyväisyyden lisäämisessä tärkein tekijä on työn joustavuus. Etätyöskentely tuottaa työntekijöille joustavuutta niin sijainnin kuin ajankin suhteen (Allen ym., 2015). Joustavuuden on havaittu liittyvän erilaisiin positiivisiin tuloksiin, kuten työntekijöiden tuottavuuteen, työtyytyväisyyteen ja vähäisiin poissaoloihin (Baltes, Briggs, Huff, Wright & Neuman, 1999). Saudi-Arabiassa joustavan etätyön on myös havaittu olevan hyvä ja käytännöllinen ratkaisu naisille, jotka käyvät töissä ja joutuvat hoitamaan lapsiaan (Alghawli & Almekhlafi, 2019).

Sekä Floresin (2019) että Kazin & Arifin (2020) tekemissä tutkimuksissa toiseksi suurimpana hyötynä nähtiin työn ja yksityiselämän tasapainottaminen. Suomessa koronapandemian aikana on havaittu, että työntekijät ovat pystyneet paremmin vastaamaan työ- ja yksityiselämän vaatimukseen eli toisin sanoen suomalaiset työntekijät ovat löytäneet hyvän tavan selviytyä etätyön muutoksista (Blomqvist ym., 2020). Lisäksi samassa tutkimuksessa havaittiin, että työaika ei ole juurikaan muuttunut, vaikka monessa työpaikassa on siirrytty etätyöhön lähes kokonaan. (Blomqvist ym., 2020.)

2.3.2 Etätyön negatiiviset vaikutukset ja kokemukset

Etätyöhön ei liity pelkästään hyötyjä ja mahdollisuuksia. Aiemmissä tutkimuksissa onkin löydetty erilaisia haasteita ja ongelmia liittyen etätyöhön. Tässä kappaleessa pohditaan hieman tarkemmin, minkälaisia negatiivisia kokemuksia ja vaikutuksia etätyöllä on ollut ennen ja jälkeen koronapandemian puhkeamisen.

Taulukossa 2 on esitetty etätyön suurimmat haitat Floresin (2019) tekemän tutkimuksen perusteella, joka tehtiin ennen koronapandemian puhkeamista. Tutkimuksessa kävi ilmi, että yhteistyö ja viestintä muiden kanssa koettiin suurimmaksi haasteeksi etätyössä. Toiseksi suurin haaste oli teknologian toimiminen.

TAULUKKO 2 Etätyön haitat suuruusjärjestyksessä (Flores, 2019)

Näkökanta	Prosentit
1. Yhteistyö/viestintä muiden kanssa	53,49 %
2. Teknologian toimiminen	44,19 %
3. Tiedon löytäminen	34,88 %

4. Työn ja yksityiselämän tarpeiden tasapainottaminen	32,88 %
5. Ajanhallinta	30,23 %
6. Tiedon kehityksessä mukana pysyminen	23,26 %

Sosiaalinen eristäytyminen ja puuttuvat kahvihuonekeskustelut voivat vaikuttaa työyhteisöön. Futuremoten tutkimuksessa havaittiin, että ihmisten luottamus ja eristyneisyys liittyy negatiivisesti etätyöhön sopeutumiseen. Myös yksinäisyys on tunnistettu haasteeksi etätyössä (Wang ym., 2021). Kun sosiaaliset tekijät puuttuvat, työntekijät voivat tuntea olonsa vähemmän tyytyväisiksi ja tehokkaiksi (Blomqvist ym., 2020). Samankaltaisia tuloksia kuin Wang ym. (2021) ja Blomqvist ym. (2020) ovat saaneet myös Elshaiekh ym. (2018), jotka mainitsivat tutkimuksessaan etätyön negatiiviseksi asiaksi sosiaalisten kontaktien puutteesta johtuvan yksinäisyyden, syrjäytymisen sekä ulkopuoliseksi tuntemisen. Myös Pöyriä (2011) mainitsee etätyön ongelmaksi sosiaalisista suhteista syrjäytymisen (mukaan lukien asiakaskontaktit) ja hän pitää tätä asiaa myös uhkana uralla etenemisen kannalta. Etätyön on aina oltava yksilön oma valinta ja aina on oltava mahdollisuus palata takaisin työpaikalle.

Etätyö ei sovi kaikkiin elämäntilanteisiin ja tästä hyvänä esimerkkinä toimii perhe-elämä. Joissakin perheissä saattaa olla pieniä lapsia, jotka ovat kotona koko päivän. Se voidaan kokea häiritsevänä etätyön kannalta. (Pyöriä, 2011.) Aiemmissa tutkimustuloksissa on havaittu, että häirintä kotona koetaan negatiivisena asiana etätyössä. Häiriöitä aiheuttavat kotona esimerkiksi televisio, lapset ja muut kotona tehtävät aktiviteetit. (Elshaiekh ym., 2018; Wang ym., 2021.) Kuitenkaan koronan aikana tehdyssä tutkimuksessa suomalaisten työntekijöistä suurin osa ei pitänyt kotona työskentelyä häiritsevänä (Blomqvist ym., 2020).

Etäjohtamisen asiantuntija Ulla Vilkmänin mukaan etätyöntekijöiden työmäärä helposti kasvaa, koska monilla asiantuntijoilla kulkevat tietokoneet ja työpuhelimet mukana, jolloin töitä saatetaan tehdä iltaisinkin (Valkama, 2020). Blomqvistin ym. (2020) tutkimuksessa toisaalta havaittiin, että keskimääräinen työaika pysyi samana, eikä havaittu merkittävää muutosta työajoissa.

Tietotaidon kehittämisessä ja asioiden oppimisessa on havaittu myös haasteita. Etätyössä olevat työntekijät eivät pysty oppimaan asioita kokeneemilta työntekijöiltä (Elshaiekh ym., 2018). Samassa tilassa tai ympäristössä työskentelevät ihmiset saattavat huomaamatta saada keskinäistä epäformaalia oppimista (Choudhury, Larson & Foroughi, 2019). Yksittäisen työntekijän näkökulmasta on helpompaa vaihtaa ajatuksia ja pyytää apua monimutkaisissa ongelmissa, jos työskennellään samassa työtilassa muiden kanssa. Lisäksi samassa tilassa

oleminen saa aikaan sitoutumisen työhön ja luo kollektiivisuuden tunteen, joka ulottuu todellisen tiimiorganisaation ulkopuolelle. (Pyöriä, 2011.)

Tiimityö on saanut uuden ulottuvuuden koronan aikana, koska on jouduttu siirtymään kokonaan etäpalavereihin ja muihin etätapaamisiin. Varsinkin tilintarkastuksessa monissa isoissa toimeksiannoissa esimerkiksi pörssiyritysten tilintarkastuksessa työ on paljon tiimissä työskentelyä ja työt on usein tehty ennen koronaa samassa tilassa esimerkiksi jossain asiakkaan neuvotteluhuoneessa.

3 TILINTARKASTUS

Tässä luvussa määritellään alussa tilintarkastus, mitä se on ja mitä siihen kuuluu. Sen jälkeen esitellään lyhyesti tilintarkastuksen prosessien eri vaiheet, mitä kussakin vaiheessa tehdään. Kolmessa viimeisessä alaluvussa keskustellaan koronapandemian aikaisesta tilintarkastuksesta, digitalisaatiosta sekä vuorovaikutuksesta.

3.1 Tilintarkastus lyhyesti

Tilintarkastus käsittää yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen (Tilintarkastuslaki 3:1§). Sitä säätelevät eri lait ja standardit, kuten esimerkiksi kirjanpitolaki, tilintarkastuslaki ja osakeyhtiölaki. Tilintarkastus on pakollinen toimenpide kaikille kirjanpitovelvollisille lukuun ottamatta kaikkien pienempiä yhtiöitä. Tavoitteena tilintarkastuksessa on lisätä luottamusta tilinpäätöstietoja kohtaan eri sidosryhmille, kuten esimerkiksi sijoittajille, rahoittajille ja asiakkaille. (Laine, 2018.)

Ylin päättävä elin valitsee tilintarkastajan. Valinnan tekee osakeyhtiössä yhtiökokous. Tilintarkastuksen suorittaa HT-, KHT- tai JHT-pätevyyyden saanut tilintarkastaja, joka on riippumaton tarkastettavasta yhteisöstä tai säätiöstä. Tilintarkastaja voi vastata tilintarkastuksesta henkilökohtaisesti tai tilintarkastusyhteisössä päävastuullisena tilintarkastajana, mutta tilintarkastuksessa voi olla enemmän jäseniä tiimissä, kuten esimerkiksi avustavia tarkastajia tai eri asiantuntijoita. (Laine, 2018.)

Tilintarkastusta tehdään pitkin vuotta ja lausunnot annetaan tilinpäätöksen jälkeen. Jos tilintarkastuksessa ei tule mitään moitittavaa tai korjattavaa niin tilintarkastaja tekee tilintarkastusmerkinnän tilinpäätökseen ja antaa tilintarkastuskertomuksen. Tämän jälkeen yrityksen yhtiökokous tai muu ylin päättävä elin vahvistaa tarkastetun tilinpäätöksen. (Laine, 2018.)

3.2 Tilintarkastusprosessi

Tässä kappaleessa esitellään tilintarkastusprosessin eri vaiheet. Tilintarkastus noudattaa tiettyä prosessia ja se jaetaan kolmeen päävaiheeseen:

1. Suunnitteluvaihe
2. Toteutusvaihe
3. Päättämismvaihe (Steiner & Halonen, 2010.)

Suunnitteluvaihetta voidaan kutsua myös riskien arvioimiseksi. Tilintarkastajien tulee tuntea ja ymmärtää kohdeyritys, sen liiketoiminta, toimintaympäristö sekä sisäinen valvonta. Tarkoituksena tilinpäätöksestä on tunnistaa ja arvioida olennaisen virheellisyyden riskit. Tässä vaiheessa on mukana myös kokeneemmat tarkastajat, koska riskien arviointi ja tarkastustoimenpiteiden suunnittelu edellyttävät paljon ammatillista harkintaa ja kokemusta. (Steiner & Halonen, 2010.)

Tilintarkastuksen toisessa vaiheessa toteutetaan tilintarkastus suunnittelu- vaiheessa määrätyillä tilintarkastustoimenpiteillä. Sen tavoitteena on sekä hankkia tilintarkastusevidenssiä tukemaan arvioita alentuneesta kontrolliriskistä, että hankkia tilintarkastusevidenssiä liiketapahtumien rahamääräisestä oikeellisuudesta. Tilintarkastusevidenssillä tarkoitetaan tietoa, jota käytetään perustana tilintarkastuksessa. Ensimmäinen tavoite saavutetaan kontrollistestaamisella. Kontrolleja testataan silloin, kun tarkastaja arvioi kontrolliriskin maksimitason alapuolelle. Toinen tavoite saavutetaan aineistotarkastuksella. Usein kontrollien testaaminen ja aineistotarkastus kohdistetaan samanaikaisesti samaan liiketapahtumaan. Jos havaitaan, että kontrollit eivät toimi tarpeeksi tehokkaasti tai jos löytyy jotain virheitä tai poikkeamia, niin aineistotarkastusta tehdään lisää. Näiden toimenpiteiden tulokset vaikuttavat lopulliseen arvioon olennaisten virheellisyyksien todennäköisyydestä. (Steiner & Halonen, 2010.)

Sen jälkeen, kun tilintarkastusevidenssi on kerätty toteuttamisvaiheessa, viimeisessä vaiheessa eli päättämisvaiheessa arvioidaan tätä kerättyä aineistoa ja päätetään, onko sitä tarpeeksi ja onko se tarkoituksenmukaista, jotta olennaisen virheellisyyden riski on hyväksyttävän alhaisella tasolla. Kun kaikki tarkastustoimenpiteet ja johtopäätökset on suoritettu, raportoidaan tilintarkastuksessa esiintyneet mahdolliset havainnot hallintoelimille ja viimeistellään tilintarkastuskertomus lopulliseen muotoonsa. (Steiner & Halonen, 2010.)

3.3 Tilintarkastus koronapandemian aikana

Koronapandemia muutti äkillisesti tilintarkastajien työtä vuoden 2020 keväällä. Keskellä tilintarkastajien kiireisintä aikaa tilintarkastusyhteisöt joutuivat sopeutamaan tilintarkastusmenetelmänsä uuteen normaaliin ja yhteisöjen oli luotava puitteet etätilintarkastukselle ilman tilintarkastuksen viivästystä ja ilman että riskit kasvoivat (Ittonen, 2021). Tällä hetkellä tilintarkastusta tehdään nykyistä enemmän etänä. Tehokkaamman etätilintarkastuksen on mahdollistanut koronapandemian tuoma digiloikka ja yleinen digitaalisuuden kehittyminen työelämässä.

Nykyisin etätilintarkastukset voidaan toteuttaa kustannustehokkaammin ja ympäristöstävällisemmin, koska työmatkoihin ja asiakkaiden toimistoille kulkemiseen ei mene aikaa ja rahaa. Haasteita etätarkastuksen tekemisessä on ollut se, että esimerkiksi koronapandemian aikana on välillä ollut vaikeaa löytää aikaa asiakkaiden haastatteluille. Siksi on todettu olevan tärkeää, että saadaan myös johdon sitoutuminen näiden tarkastuksen läpikäymiseen ja myös kommunikatio asiakkaan kanssa on tärkeää. (Ingström, 2020.)

Koronan aikana etätyöstä tilintarkastajien näkökulmasta ei ole tehty vielä paljon tieteellisiä tutkimuksia, mutta joitakin tutkimuksia on kuitenkin ehditty tekemään. Esimerkiksi ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants) (2020) toteutti globaalin kyselytutkimuksen, jossa kartoitettiin myös tilintarkastajien kohtaamia haasteita koronapandemian aikana. Tutkimuksessa 53 prosenttia vastaajista koki paineita asiakaspalvelutyön suorittamisessa, ja yli kolmasosa (36%) sanoi olevansa kykenemätön noudattamaan raportointia koskevia määräaikoja. Neljäsosa ilmoitti kokevansa vaikeuksia tilintarkastusevidenssin keräämisessä, ja 27 prosenttia vastaajista koki tarkastusriskin lisääntyneen. Riskit liittyvät varojen arvostamiseen, vastuiden täydellisyyteen tai jatkuvuuteen liittyviin kysymyksiin. (ACCA, 2020.)

Kiinassa Luo & Malsch (2020) haastattelivat 24 tilintarkastajaa puolistrukturoiduissa haastatteluissa ja he tutkivat sitä, miten tilintarkastajat reagoivat koronakriisiin. Tutkimustuloksissa ilmeni, että koronaviruspandemia häiritsee tilintarkastusta sekä muodollisesta että epämuodollisesta näkökulmasta. Tarkastuksen muodollisten näkökohtien osalta useat tarkastusmenettelyt ovat mahdotomia pakollisen etäisyyden, matkarajoitusten ja määrättyjen karanteeniaikojen takia. Näitä toimenpiteitä ovat esimerkiksi varastoinventaariot ja kolmansien osapuolten vahvistukset. Tarkastuksen epävirallisten näkökohtien osalta melkein kaikki haastatellut mainitsevat suurimman häiriön kasvokkain tapahtuvassa viestinnässä tarkastusryhmän ja asiakkaiden kanssa. Haastateltavat ovat ensisijaisesti huolissaan myöhemmästä kyvyttömyydestä seurata tiimin etene mistä sekä tehokkuuden että laadun suhteen, työntekijöiden valmentamisen vaikeudesta, ja heikentyneestä viestinnän tehokkuudesta. (Luo & Malsch, 2020.)

Koronapandemian aikana etätilintarkastus on tullut uudeksi normaaliksi eikä paluuta entiseen normaaliin ole näkyvissä tilintarkastusalalla. Etätilintarkastus on todettu olevan kustannustehokas ja luontoystävällinen tapa tehdä tarkastusta. Haasteita etätarkastuksessa on herännyt aiemmissa tutkimuksissa koronaviruspandemian aikana asiakaspalvelussa, määräajoissa pysymisessä, läsnäoloa vaativien tarkastustoimenpiteiden toteuttamisessa, viestinnän tehokkuuden heikentymisessä sekä tiimin työn seurannassa ja työntekijöiden perehdyttämisessä. Tutkimuksia tästä aiheesta on kuitenkin tehty suhteellisen vähän, joten tutkimusta aiheesta tarvitaan lisää.

3.4 Tilintarkastuksen digitalisoituminen

Tilintarkastuksessa teknologian kehittyminen, sääntelyn lisääntyminen sekä uusi diginatiivisukupolvi työelämässä ovat vieneet tilinpäätösraportointia digitaaliseksi (Pelkonen, 2018). Ennen koronapandemian puhkeamista digitalisaatio oli kehittynyt jo pitkälle tilintarkastuksessa. Koronapandemia on kuitenkin vaikuttanut merkittävästi digitalisaation lisääntymiseen tilintarkastuksessa. Monien yritysten taloushallinto on jo digitalisoitunut pitkälle ja se mahdollistaa tehokkaan etätilintarkastuksen.

Monessa suuressa tilintarkastusyhteisössä digitalisaatio on jo yleistynyt. Esimerkiksi Big four-tilintarkastusyhteisö Deloittella monet yksittäiset tilintarkastusvaiheet on tehty jo pidempään etänä, mutta koronan tuoma poikkeustilanne pakotti ottamaan nopeutetun digiloikan eikä ole tullut vielä vastaan tarkastuskohdetta, jossa etätarkastus ei olisi onnistunut (Ingström, 2020).

Digitalisaatio mahdollistaa tilintarkastuksessa sen, että rutiinitehtävät tulevat vähentymään entistä enemmän (Lombardi, Bloch & Vasarhelyi, 2014). Tällöin tilintarkastajilla on enemmän aikaa panostaa haastavampiin työtehtäviin. Aineisto ja prosessitarkastukset vievät aiempaa huomattavasti vähemmän aikaa, koska kehittyneet työkalut mahdollistavat suurien aineistojen läpikäynnin reaaliaikaisesti. Tilintarkastajan työ saattaa muuttua mielekkäämmäksi, kun algoritmit, robotit ja keinoäly automatisoivat tilintarkastajan työtä. (Kettunen, 2017.) Digitalisaation myötä tilintarkastajan rooli myös muuttuu entistä enemmän kokonaisvaltaista harkintaa käyttäväksi objektiiviseksi asiantuntijaksi (Mustonen, 2017).

Digitalisoituminen on vaikuttanut erilaisten työkalujen kehittymiseen tilintarkastuksessa. Etänä suoritettavassa tilintarkastuksessa korostuvat hyvät työkalut ja data-analytiikka. Videoyhteyksien avulla voidaan toteuttaa haastattelut ja kollaboraatiotyökalujen avulla jaetaan tarkastusaineistoja. Tarkastuksen laatu ja työn seuranta on parantunut entisestään analytiikan lisääntyttyä ja manuaalisen työn määrä on vähentynyt digitaalisen dokumentoinnin kautta. (Ingström, 2020.) Suurien yritysten tarkastamisessa aineistotarkastuksella ei saada välttämättä riittävä varmuutta ilman huomattavaa ajankäyttöä, joten data-analyysien avulla saadaan dataa käyttöön kohtuullisessa ajassa ja sitä voidaan hyödyntää monipuolisesti eri tarkastuksissa (Mustonen, 2017).

3.5 Vuorovaikutus etätilintarkastuksessa

Tilintarkastuksessa tapahtuu paljon vuorovaikutusta sekä tilintarkastustiimien sisällä että asiakkaiden kanssa. Tilintarkastuksen onnistumisen kannalta kommunikaatio on avainasemassa sekä tiimin sisällä että tilintarkastajien ja asiakkaiden välillä (Ittonen, 2021). Koronapandemian aikana tilintarkastuksessa vuorovaikutus muuttui ja kommunikointi erilaisilla videoyhteyksillä, esimerkiksi Google Meetin tai Microsoft Teamsin välityksellä yleistyi sekä asiakkaiden kanssa että tilintarkastustiimin sisäisessä viestinnässä. Vuorovaikutus kasvokkain väheni ja kommunikointi saattoi siirtyä kokonaan virtuaaliseksi. Pandemia muutti tilintarkastusympäristöä merkittävästi siten, että tilintarkastajat luottavat nyt laajasti tietokonevälitteiseen viestintään etätyön vuoksi (Luo & Malsch, 2020). Tulevaisuudessa rutiininomaisten tehtävien poistuessa digitalisaation ja automatisaation vaikutuksesta, tilintarkastajan vuorovaikutuksella on entistä enemmän merkitystä (Carlisle & Hamilton, 2021). Yli-Kokon (2021) mukaan tehokas viestintä ja vuorovaikutus lisäävät myös hyvinvointia, työn tehokkuutta ja tuloksellisuutta. Asiakassuhteiden luomiselle

ja niiden ylläpitämiselle on olennaista riittävä määrä laadukasta viestintää ja kohtaamista.

Etätyössä on monenlaisia eri tapoja kommunikoida, kuten esimerkiksi sähköpostiviestintä, videovälitteinen viestintä ja chat-viestintä. Yksi yleisimmistä tavoista on sähköpostitse viestiminen. Tilintarkastusympäristössä sähköpostia käytetään edelleen laajasti ja sitä on käytetty jo useita vuosia (Bennett & Hatfield, 2018; Carlisle & Hamilton, 2021). Etenkin nuoremmat tilintarkastajat käyttävät usein sähköpostia asiakasviestinnässä, koska sähköpostin välityksellä he tuntevat häiritsevänsä vähemmän kokeneempia ja vanhempia asiakkaita (Carlisle & Hamilton, 2021). Vaikka sähköposti voi tarjota tehokkaan tavan kommunikoida, sen sosiaalinen läsnäolo tai kyky välittää sanattomia vihjeitä, kuten kehon kieltä ovat usein rajoitettuja tilintarkastajalle (Bennett & Hatfield, 2018).

Toinen yleinen tapa etätyön viestinnässä on videoyhteydellä kommunikointi. Videoyhteydellä kommunikointi tapahtuu usein viestintä- ja yhteistyöalustoilla, joista yleisimpiä työelämässä ovat muun muassa Microsoft Teams ja Google Meet. Niissä pystytään järjestämään erilaisia videotapaamisia, jakamaan tiedostoja ja lähettämään viestejä. Tilintarkastuksen näkökulmasta ei toistaiseksi ole vielä tutkittu videoviestintää ja verkkotapaamisia.

Viestintätavalla voi olla merkittäviä vaikutuksia myös itse tarkastukseen asiakasviestinnässä. Bennett ja Hatfield (2018) kertovat, että tilintarkastusjohtajat ovat ilmaisseet huolensa siitä, että tarkastajat saattavat olla liian riippuvaisia sähköpostiviestinnästä, minkä vuoksi he eivät välttämättä kysy tarpeeksi jatkokysymyksiä tai rakenna asiakassuhdetta. Korvaamalla kasvokkain viestinnän pelkällä sähköpostiviestinnällä tilintarkastajat eivät kehitä tärkeitä asiakassuhteita, eivätkä opi mahdollisesti "lukemaan" asiakasta. Tilintarkastusjohtajat toteavat myös, että se on tärkeää sekä asiakassuhteen parantamisen että tilintarkastusevidenssin keräämisen kannalta. Sähköpostiviestintä voi myös hyödyttää tarkastusta. Koska sähköpostit ovat luonteeltaan tekstimuotoisia ja niissä ei ole henkilökohtaisia sosiaalisia vihjeitä, joten tilintarkastajat arvioivat asiakkaan selityksiä objektiivisemmin kuin esimerkiksi kasvokkain kohtaamisissa.

4 TUTKIMUSAINEISTO JA -MENETELMÄ

4.1 Laadullinen tutkimus

Tutkielmassa käytettiin laadullisia eli kvalitatiivisia tutkimusmenetelmiä, koska tässä tutkimuksessa on tarkoituksena selvittää tutkittavien kokemuksia ja näkemyksiä etätyöstä. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa halutaan ymmärtää kokonaisvaltaisesti kohteen laatua, ominaisuuksia sekä merkityksiä (Tuomi & Sarajärvi, 2018). Tutkimustyypiltään kvalitatiivinen tutkimus on empiiristä ja siinä on kyse empiirisen analyysin tavasta tarkastella havaintoaineistoa ja tehdä argumentointia (Tuomi & Sarajärvi, 2018).

Laadullisessa tutkimuksessa aineiston koolla ei ole merkitystä samalla tavalla kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa, jossa tilastolliset todennäköisyydet kelpaavat johtopäätökseksi (Alasuutari, 2012). Tässä tutkimuksessa ei haeta tilastollisia yleistyksiä, vaan tarkoituksena on laadullisin menetelmin tilintarkastajien etätyökokemusten ymmärtäminen ja kuvaaminen.

Kvalitatiivinen tutkimusote sopii hyvin tutkimuksiin, joissa ollaan kiinnostuneita tapahtumien yksityiskohtaisista rakenteista eikä niiden yleisluontoisesta jakaantumisesta, tai jos halutaan tietoa tietyissä tapahtumissa mukana olleiden yksittäisten toimijoiden merkitysrakenteista (Metsämuuronen, 2006). Laadullinen tutkimusote sopii hyvin tähän tutkielmaan, koska tutkielmassa halutaan etsiä tietoa yksittäisten toimijoiden eli tässä tapauksessa Big four-tilintarkastusyhteisöjen tilintarkastajien kokemuksista etätyöstä.

Laadullista tutkimusta voidaan tehdä monella eri tavalla. Yleisimpiä laadullisia aineistonkeruumenetelmiä ovat muun muassa haastattelu, kysely ja havainnointi. Haastattelu sopii menetelmäksi, kun halutaan tietää mitä ihminen ajattelee tai miksi hän toimii niin kuin toimii. (Tuomi & Sarajärvi, 2018.) Vilkan (2021) mukaan haastattelut tehdään tavanomaisesti yksilöhaastatteluina, mutta riippuen tutkimuksen tavoitteista haastattelutapaa voidaan soveltaa myös esimerkiksi pari- tai ryhmähaastatteluun. Yksilöhaastattelu sopii erityisesti henkilön omakohtaisten kokemusten tutkimiseen, kun taas esimerkiksi ryhmähaastattelu sopii enemmän yhteisön käsitysten tutkimiseen. Tästä syystä tutkielmaan valikoitui aineistonkeruumenetelmäksi yksilöhaastattelu, koska halutaan keskittyä yksittäisten henkilöiden kokemuksiin.

Haastattelun etuna pidetään joustavuutta, koska siinä on mahdollisuus toistaa kysymys, oikaista väärinkäsitykset ja selventää ilmausten sanamuotoa. Siinä pystytään myös käymään enemmän keskustelua. Samankaltaisia mahdollisuuksia ei ole esimerkiksi verkko- ja postikyselyissä. Tutkija pystyy myös kysymään kysymyksiä haastateltavalta siinä järjestyksessä kuin tutkija katsoo sen järkeväksi ja aiheelliseksi. Lisäksi haastatteluissa tutkija voi halutessaan toimia myös havainnoitsijana eli kirjata esimerkiksi muistiin, kuinka haastateltavat kertovat asioita sen lisäksi, kun kirjoitetaan muistiin se, mitä haastateltava sanoo. (Tuomi & Sarajärvi, 2018.)

Tutkimushaastatteluja on olemassa erimuotoisia. Esimerkiksi on olemassa teemahaastattelu, lomakehaastattelu ja syvähaastattelu. Niiden erot perustuvat haastattelun pohjana olevan kyselyn ja tutkimuksen toteutuksen strukturoinnin asteeseen. Lisäksi näillä muodoilla voi olla erilainen suhde tutkittavaa ilmiötä kuvaavaan teoriaan ja tutkimusmenetelmää perustelevaan teoreettisiin oletuksiin. (Tuomi & Sarajärvi, 2018.) Tähän tutkimukseen valittiin haastattelumuodoksi teemahaastattelu, joka lienee yleisimmin käytetty haastattelumuoto tutkimuksissa (Vilkkä, 2021). Puolistrukturoidussa haastattelussa eli teemahaastattelussa edetään tiettyjen keskeisten etukäteen valittujen teemojen varassa (Tuomi & Sarajärvi, 2018), jotka ovat tässä tutkielmassa: etätyö, etätyö koronapandemian aikana ja etätyö tilintarkastuksessa. Teemahaastattelun tavoite on, että kaikista teemoista haastateltava voi antaa oman kuvauksensa ja teemat käsitellään luontevassa järjestyksessä haastateltavan kannalta (Vilkkä, 2021). Lisäksi haastattelun edetessä voidaan kysyä tarkentavia kysymyksiä haastateltavilta, ja tätä pidetään teemahaastattelun etuna, koska siinä voidaan tarkentaa ja syventää kysymyksiä haastateltavien vastauksiin perustuen. Kuitenkin haastattelussa halutaan löytää merkityksellisiä vastauksia liittyen tutkimusongelmaan, joten valitut teemat perustuvat tutkittavaan ilmiöön eli tässä tapauksessa etätyöhön. (Tuomi & Sarajärvi, 2018.)

4.2 Tutkimuksen aineisto ja sen käsittely

Tässä tutkielmassa haastateltiin tilintarkastusalan ammattilaisia. Haastattelut suoritettiin henkilökohtaisina yksilöhaastatteluina virtuaalisesti videoyhteyden välityksellä hyödyntäen Google Meet- ja Microsoft Teams-videoviestintäpalveluja.

Ainestoa rajattiin haastateltavien työkokemuksen ja tilintarkastusyhtiöiden kautta. Kriteerinä haastatteluun osallistumiselle oli se, että haastatteluun valittavilla tarkastajilla oli työkokemusta tilintarkastusyhteisöistä vähintään 4 vuotta haastatteluhetkellä ja että he olivat työskennelleet etänä koronan aikana. Haastateltavaksi valittiin tarkastajia pelkästään Big four-yhtiöistä, jotka ovat PwC, KPMG, EY ja Deloitte, koska tutkimus haluttiin rajata suurimpiin tilintarkastusyhteisöihin. Tarkastajat ovat tilintarkastuslaissa hyväksytyjä tarkastajia.

Haastattelukutsuja lähetettiin Big four-organisaatioihin sähköpostitse ja tutkimuksen kohdehenkilöt saatiin tätä kautta kutsuttua haastatteluun. Tutkimuksessa haastateltiin yhteensä seitsemän tilintarkastajaa, joista kerrotaan tutkimuksen kannalta vain merkityksellisiä tietoja: sukupuoli, ikähaitari 5 vuoden välein, mahdollinen auktorisointi ja kokemusvuodet. Näin suojataan haastateltavien anonymiteettiä. Tutkimukseen osallistuminen oli vapaaehtoista.

Tutkimukseen osallistuvia tilintarkastajia yhdistää se, että he kaikki toimivat managerina asiakastoimeksiannoissa ja johtavat tilintarkastustiimejä. Toinen yhdistävä tekijä on myös se, että kaikilla on auktorisoitu tilintarkastustutkinto eli HT-, JHT- tai KHT-tutkinto. Kolmas yhdistävä tekijä oli se, että kaikilla on

tilintarkastusalalta vähintään 4 vuotta ja korkeintaan 10 vuotta kokemusta. Ainoastaan yhdellä haastateltavalla oli kokemusta etätyöstä muissakin töissä kuin tilintarkastuksesta. Haastateltavien tilintarkastettavat asiakkaat koostuivat hyvin erilaisista asiakkaista start-up-yhtiöistä pörssiyrityksiin. Kenelläkään haastateltavalla tilintarkastajalla asiakasyritykset eivät keskittyneet mihinkään tiettyyn toimialaan. Alla on esitetty taulukossa tiedot tutkimukseen osallistuvista tilintarkastajista.

TAULUKKO 3 Tutkimukseen osallistujien taustatiedot

Haastateltava	Sukupuoli	Ikähaitari	Auktorisoitu tilintarkastaja?	Kokemusvuodet
A	Mies	30-35	Kyllä	7
B	Nainen	25-30	Kyllä	5
C	Nainen	25-30	Kyllä	4
D	Mies	30-35	Kyllä	7
E	Nainen	25-30	Kyllä	5
F	Mies	30-35	Kyllä	9
G	Nainen	35-40	Kyllä	8

Kaikki tutkimuksen haastattelut toteutettiin etänä videoyhteydellä ja ne nauhoitettiin haastatteluun osallistuvien luvalla touko- ja kesäkuussa 2021. Litterointi tehtiin aina heti haastattelujen jälkeen. Kaikki haastattelut litteroitiin sanatarkasti. Ainoastaan alkukeskustelua ja kaikkea muuta tutkimuksen kannalta merkittävää keskustelua kuten tutkimukseen liittymätöntä keskustelua ei litteroitu paperille vaan pelkästään kaikki olennainen ja relevantti keskustelu.

Haastattelukysymykset haastattelut kohdehenkilöiden kanssa menivät hyvin. Aiheesta saatiin paljon keskustelua aikaiseksi, sillä haastateltavat olivat kiinnostuneita aiheesta ja etätyö oli ollut heille polttava puheenaihe viimeisen vuoden aikana koronapandemiasta johtuen. Keskustelut etenivät määritettyjen teemojen mukaisesti teema kerrallaan ja tarvittaessa kysyttiin tarkentavia kysymyksiä. Kaikki haastattelut kestivät noin 40-60 minuuttia per haastattelu.

Koska tutkimus toteutettiin teemahaastatteluna, määritettiin haastatteluille teemat, jotka ovat 1. Yleiset kysymykset etätyöstä, 2. Etätyö ennen ja jälkeen koronapandemian alkamisen ja 3. Etätyö tilintarkastuksessa. Liitteessä 1 on esitetty runko haastattelukysymyksistä. Haastattelun alussa haastateltaville avattiin ensin teemoja, jotta he ymmärtävät pysyä teemassa ja kertoa tutkimuksen kannalta relevantteja asioita. Tilintarkastusta voidaan pitää etätyönä myös silloin, jos tekee asiakastyötä konttorilta, joten rajanvetona tässä tutkimuksessa oli, että

ensimmäisessä ja toisessa teemassa keskityttiin pelkästään kotona tehtävään tilintarkastukseen. Kolmannessa teemassa otettiin mukaan myös toimistolta tehtävä etätilintarkastus.

Ensimmäisessä teemassa keskityttiin haastateltavien tilintarkastajien kokemuksiin ja näkemyksiin etätyöstä. Tässä osiossa nimenomaan keskityttiin yleisellä tasolla etätyöhön eikä pelkästään tilintarkastuksen näkökulmasta. Haastateltavilta kysyttiin miten he kokevat etätyön, mitkä ovat heidän mielestään sen hyötyjä ja haittoja sekä motivaatiota lisääviä tekijöitä etätyöhön. Lisäksi kysyttiin heidän lähipiirinsä ja työtovereidensa kokemuksista.

Toisessa teemassa haluttiin verrata etätyön kokemuksia ennen ja jälkeen koronapandemian, miten korona on muuttanut suhtautumista etätyöhön ja mitkä asiat siihen on vaikuttanut. Lisäksi kysyttiin heidän nykyistä tilannettansa etätyön suhteen.

Viimeisessä osiossa keskityttiin etätilintarkastukseen. Siinä kysyttiin yleisiä kokemuksia etätilintarkastuksesta, sen tuomista haasteista ja hyödyistä sekä kehittämistä. Lisäksi tässä osiossa pohdittiin tarkemmalla tasolla etätilintarkastusta eri tilintarkastusprosessien vaiheissa, missä vaiheessa tilintarkastusprosessia etätyö toimii ja missä se ei toimi. Näillä kysymyksillä pyrittiin saamaan vastausta tutkimuksen toiseen tutkimuskysymykseen.

4.3 Sisällönanalyysi

Haastattelujen suorittamisen ja litteroinnin jälkeen suoritettiin aineiston analysointi, jossa käytettiin tutkimusmetodina sisällönanalyysiä. Se on laadullisen aineiston perusanalyysimenetelmä, jolla voidaan analysoida tekstiä systemaattisesti ja objektiivisesti. Analyysissä aineisto järjestetään selkeään muotoon ja sen tarkoituksena on informaatioarvon lisääminen. Sisällönanalyysissä käsittely perustuu loogiseen päättelyyn ja tulkintaan. Tutkittavasta ilmiöstä pyritään saamaan kuvaus yleisessä ja tiivistetyssä muodossa. Analyysin alussa aineisto hajotetaan osiin ja käsitteellistetään. Sen jälkeen se kootaan yhteen loogiseksi kokonaisuudeksi uudella tavalla. (Tuomi & Sarajärvi, 2018.)

Sisällönanalyysiä voidaan toteuttaa aineistolähtöisesti, teoriasidonnaisesti tai teorialähtöisesti. Aineistolähtöisessä tutkimuksessa teoriaa rakennetaan aineiston perusteella. Teoriasidonnaisessa tutkimuksessa analyysissä on teoreettisia sidoksia, mutta ne eivät kuitenkaan suoraan pohjaudu teoriaan. Teorialähtöisessä tutkimuksessa taas lähdetään teoriasta liikkeelle ja tutkimuksen empiriaosion jälkeen palataan takaisin teoriaan. (Tuomi & Sarajärvi, 2018.)

Tässä tutkimuksessa käytettiin metodina aineistolähtöistä sisällönanalyysiä. Analyysiä ei voida tehdä teorialähtöisesti, koska tästä aiheesta ei ole riittävästi aiempaa teoretietoa. Vilkan (2021) mukaan aineistolähtöisessä analyysissä tavoite on löytää aineistosta esimerkiksi jonkinlainen toiminnan logiikka tai aineiston ohjaamana tyyppikertomus. Analyysi perustuu tulkintaan ja päättelyyn, jossa empiirisestä aineistosta edetään kohti käsitteellisempää näkemystä tutkittavasta aiheesta (Tuomi & Sarajärvi, 2018). Teorialähtöinen analyysi eroaa

aineistolähtöisestä analyysistä siltä osin, että teorialähtöisessä sisällönanalyysissä on tavoitteena uudistaa tutkittavan asian teoreettista käsitystä tai mallia, kun taas aineistolähtöisessä analyysissä tavoitteena on tutkimuksessa muodostuneiden mallien, käsitteiden ja luokitusten avulla tutkittavien toiminta- ja ajattelutapojen ymmärtäminen ja uudistaminen (Tuomi & Sarajarvi, 2002).

5 TUTKIMUKSEN TULOKSET

Tässä luvussa esitetään tutkimuksen tulokset tavoitteiden ja kysymysten näkökulmasta. Tulosten avulla vastataan kahteen tutkimuskysymykseen:

1. Tutkimuskysymys: Minkälaisia kokemuksia tilintarkastusalan ammattilaisella on etätyöstä koronapandemian aikaan?
2. Tutkimuskysymys: Mitä kehitettävää etätyössä voisi olla tilintarkastuksessa?

Tuloksien esittäminen etenee valittujen teemojen mukaan. Alussa alaluvussa 5.1 painopiste painottuu enemmän tilintarkastajien kokemuksiin etätyöstä yleisellä tasolla eikä tarkoituksena ole vielä keskittyä etätilintarkastukseen. Alaluvussa 5.2 vertaillaan etätyötä ennen ja jälkeen koronapandemian puhkeamisen. Alaluvussa 5.3 keskitytään etätilintarkastukseen, tilintarkastajien ajatuksiin etänä suoritettavasta tilintarkastuksesta sekä etätilintarkastuksen kehittämiseen.

5.1 Tilintarkastajien kokemukset etätyöstä

5.1.1 Yleiset mielikuvat etätyöstä

Haastatteluiden alussa pyydettiin haastateltavia kuvailemaan omin sanoin mielikuviaan etätyöstä, minkälaista etätyö heidän mielestään on ja mitä se heille merkitsee. Tarkoituksena oli saada yleiskuva etätyöstä, miten etätyötä kuvaillaan tilintarkastajien näkökulmasta. Monissa haastateltavien kuvailuissa korostuivat etätyön paikattomuus ja ajasta riippumattomuus.

”Oma ajatus on se, että tää on niin tämmöistä työntekoa, joka ei ole sinänsä tekijän kannalta mihinkään fyysiseen paikkaan sidottu.” (A)

”Hyvin vapaata sillain, että jos ei ole sovittu mitään niin voi aloittaa ja lopettaa vähän, milloin sattuu. Se myös helpottaa tuota päivien organisointia että, kun herää niin voit melkein saman tien aloittaa ja sitten taas, että lähtemään omiin juttuihin illalla, kun lopetat.” (B)

”Etätyö mun mielestä antaa paljon mahdollisuuksia, mutta se myös rajoittaa jonkin verran, että ehkä se on tuo keskittymiskyky ja omaa tilaa, kun saat tehdä kotona tai konttorilla rauhassa.” (C)

”Sanotaanko sillain, että se on joustavampaa, että kyllä se on vähän, että sitä pystyy jotenkin aikatauluttaa omaan elämään sopivammaksi sitä työtä.” (G)

Haastateltavat kuvailivat etätyötä joustavaksi tavaksi tehdä töitä. He perustelivat näkemystään muun muassa sillä, että etätyötä pystyy tekemään missä vaan, ja etänä työtä pystyy organisoimaan paremmin, etätyö säästää aikaa matkustamisesta ja se lisää muutenkin henkilökohtaista vapaa-aikaa. Haastateltavat

yhdistävätkin joustavuuden henkilökohtaisiin ja ajankäytöllisiin asioihin, kuten ajansäästöön työmatkustelusta, perhe-elämään ja muihin yksityiselämän asioihin.

”Mun mielestä lisää sitä vapautta varsinkin tällä hetkellä, kun meidän ei ole enää pakko olla etätöissä kotona niin se lisää sitä vapautta, että saat päättää tyyliin aamulla, että oletko etänä tai meetkö toimistolle. Se myös vähensi sitä matkustamista niin se merkkasi sitä, että se lisäs niinku unimäärää, kun ei tarvinnut aamulla herätä ihan niin aikaisin ja sit semmosta vapautta.” (B)

”Se merkitsee mulle just sitä vapaa ajan lisääntymistä. Mä oon just ennen tehnyt paljon asiakkaiden luona paljon töitä niin se matkustusaika on lähtenyt pois elämästä, mikä tuo enemmän aikaa sitten vapaa-ajalle tai työajalle vähän riippuen ja sitten ehkä se on niinku se oma vapaus tehdä sitä työtä ja toisaalta toisaalta sitten kaipaa sitä niin kuin kasvokkain kohtaamista ihmisten kanssa ja näin kyllä” (C)

”Se on niinku mun mielest hyvä ku antaa vähän niinku vapautta valita ja sovittaa omiin tarpeisiin ja mahdollisuuksiin et se on niinku kiva et on mahdollisuus siihen. Pystyy sitten tekemään ja hoitaa asioita vaikkapa tarvittaessa keskellä päivää. Ei oo mitään tiettyä pakkoa mennä toimistolle tai lähtökohtaisesti ei oo. Tarpeen mukaan sovitaan mut semmosta niinku vapautta.” (F)

”No kyllä se on ehkä semmosta vapautta ja niinku oman ajan parempaa hallintaa voi olla ja sitten enemmän kun ei mee siihen siirtymiin aikaa esimerkiks toimistolle tai asiakkaalle niin siinä niinku säästää aikaa myös päivässä että voi aloittaa ne työt heti herää jos haluaa et on se tärkeä osa-alue ja sitä kyllä mieluusti mieluusti jossain määrin pitää jatkossakin kyllä. Ehkä sekin vielä että ainakin meillä kun on tämmönen avokonttorimalli enemmänkin niin se sitten on enemmän rauhaa ja keskittymistä myös.” (G)

Seuraavaksi haastatteluissa kysyttiin, mitä etätö merkitsee haastateltaville. Joustavuuden lisäksi suurimmalle osalle haastateltavista etätö merkitsi ajansäästöä ja vapautta. B ja C painottavat etätöön kuvaamisessa sitaateissaan vapautta ja matkustamisen vähentymistä. F ja G taas painottivat sitaateissaan ajanhallintaa ja vapautta. Tulokset etätöön kuvailuista eivät ole ristiriitaisia aiempien tutkimusten kanssa. Aiemmissakin tutkimuksissa on korostunut joustavuus, vapaus ja ajansäästö. Esimerkiksi Elshaiekhin ym. (2018) tutkimuksessa etätö yhdistettiin joustavuuteen, työ- ja perhe-elämän tasapainottamiseen, ja ajansäästämiseen (Elshaiekh ym., 2018). Myös Floresin (2019) sekä Kazin ja Irafan (2020) tekemissä tutkimuksissa joustavuus ja joustavat työajat nostettiin suurimmaksi hyödyksi etätöissä. Etätöskentelyn on havaittu tuottavan työntekijöille joustavuutta niin sijainnin kuin ajankin suhteen (Allen ym., 2015). Pöyriän (2012) mukaan yksittäisten työntekijän näkökulmasta hyöty etätöissä syntyy siitä, että työntekijällä on mahdollisuus päättää missä ja milloin työskennellä. Etätö parhaimmillaan antaa työntekijän päättää omasta työtahdistaan.

5.1.2 Positiiviset kokemukset etätöistä

Haastatteluissa kuvattiin etätöitä joustavaksi ja vapaaksi, koska se säästää aikaa matkustelusta ja lisää vapaa-aikaa, mutta ne eivät olleet ainoita asioita, joita haastateltavat pitivät positiivisena kokemuksena etätöissä. Haastateltavat korostivat etätöissä positiivisena myös muun muassa parempaa työskentelyrauhaa

enemmän keskittymistä vaativiin töihin, parempaa työn ja perhe-elämän yhteensovittamista, rahan säästöä matkustuskustannuksista sekä parempaa suunnitelmallisuutta.

Tuloksissa ilmeni, että elämäntilanteella on merkittävä vaikutus siihen, miten etätö koetaan ja kuinka paljon etätöitä tehdään. Tämä liittyykin yksityiselämän ja työelämän yhteensovittamiseen. Kokemuksiin voi vaikuttaa merkittävästi, onko esimerkiksi henkilöllä perhettä. Osalla haastateltavilla oli lapsia, joka voi joko lisätä tai vähentää etätöissä viihtyvyyttä. Ajankäytöllisesti etätö näkyy lapsiperheellisen näkökulmasta enemmän positiivisena asiana, koska se lisää joustavuutta, esimerkiksi on aikaa viedä lapsia harrastuksiin paremmin ja matkustella, kun voi tehdä etänä töitä.

”Perheen kanssa, kun ollaan matkusteltu niin tietyllä lailla se mahdollisuus, että voit valita sen työntekopaikan.” (A)

”Jos mä nyt tällä hetkellä jään etätöihin niin yleensä siinä on joku oma syy sille. Esimerkiksi tänään mä nytten tossa on tarhakavereiden synttärät tänään alkuillasta niin pääsee vähän aikaisemmin niitä järkkäilemään.” (F)

”Millon jäisin etätöihin niin on perhesyyt voi olla, jos tarvii lapsia kuskata johonkin tiettyyn aikaan.” (G)

Itse työssä perheellisenä haasteita saattaa kuitenkin herättää kotona työskennellessä varsinkin silloin, jos työn tekemisen näkökulmasta facilitateetit ja ergonomia ei ole kotona kunnossa eikä omista esimerkiksi työhuonetta niin työskentelyrauhaa voi olla vaikea saada kotona keittiön pöydällä.

”Päivät, mitä on tehnyt etänä niin on semmosta sotkemista, että välillä hoidat lasta ja seuraavassa kirjoitat sähköpostia ja et oikeasti tiiä edes kuinka paljon mä nyt oon loppupeleissä tehnyt töitä.” (A)

Tulokset ovat linjassa aikaisempien tutkimuksien kanssa. Esimerkiksi Floresin (2019) tekemässä tutkimuksessa vastaajat nostivat toiseksi suurimmaksi hyödyksi työn ja yksityiselämän yhteensovittamisen. Lisäksi Suomessa on korona-aikana havaittu, että työntekijät ovat pystyneet selviytymään etätöiden muutoksissa ja löytäneet hyvän tavan tehdä töitä etänä (Blomqvist ym., 2020). Toisaalta osa tutkimuksen haastateltavista mainitsivat, että vapaa-ajan ja työn raja hämärtyy etätöissä helpommin ja työpäivät saattavat pitkittyä.

Toisin kuin aiemmissa tutkimuksissa, tässä tutkimuksessa kotona työskentelyä ei koettu häiritsevänä. Päinvastoin kuin aiemmissa tutkimuksissa alla olevissa sitaateissa haastateltavista B, C ja E kokivat, että etätöissä pystyy keskittymään paremmin, koska ei tule turhia katkoja päivien aikana. Ainoastaan haastateltavista yksi tunsu suoraan, että etätöissä ei pysty hyvin keskittymään. Muut haastateltavat eivät maininneet suoraan asiasta, onko keskittyminen parantunut vai huonontunut.

”Työn puolesta joskus voi olla, että haluan tehdä etätöitä sen takia, jos on vaikka jostain semmosia tosi paljon keskittymistä vaativia asioita niin silloin ne keskeytykset vähenee siinä työn lomassa.” (B)

”Minulle henkilökohtaisesti enemmän tavallaan sitä keskittymiskykyä ja omaa tilaa, kun saat tehdä kotona.” (C)

”Jos tiedän et on joku semmonen asia, joka vaatii keskittymistä ja niinku en halua et tulee mitään häiriöitä tai muita niin vois jäädä just kotiin, jos tietää et siellä pystyy paremmin keskittymään.” (E)

Keskittymisaikaa kaivataan varsinkin hankalissa asioissa käytännön tarkastuksissa. Lisäksi suurin osa haastateltavista toimii esimiestehtävissä. Tällä saattaa olla vaikutusta tulokseen, koska manager-tason henkilöiltä saatetaan kysyä enemmän apua kuin aineistotarkastusta tekevilta tilintarkastajilta. Etätyössä keskittäminen on vaikeampaa kuin kasvokkain kohtaamisessa. Tulokset siis eroavat tältä osin muun muassa Elshaiekh ym. (2018) ja Wang ym. (2021) tekemiin tutkimuksiin, jotka havaitsivat, että etätyö koettiin keskittymiskykyä ja työrauhaa häiritsevänä asiana.

5.1.3 Negatiiviset kokemukset etätyöstä

Edellisessä alaluvussa käydyt positiiviset kokemukset liittyivät pitkälti työntekijöiden henkilökohtaiseen elämään ja yksityiselämän asioihin. Tulosten negatiivisissa asioissa korostui enemmän varsinaiseen työhön liittyvät asiat. Etätyön haasteena pidettiin muun muassa kommunikointia, sosiaalisten kontaktien puutetta, tylsistymisen tunnetta, työyhteisön ylläpitämistä, työyhteisöön sopeutumista ja ammattitaidon kehittymistä. Tässä kappaleessa kerrotaan tarkemmin näistä tuloksista, mitkä asiat korostuvat etätyössä negatiivisesti tilintarkastajien mielestä.

Etätyölle on tyypillistä sosiaalisten kontaktien vähentyminen. Esimerkiksi haastateltavien A, B ja C vastauksissa näkyy sosiaalisten kontaktien merkitys etätyön tekemisessä.

”Yksi juttu mikä nyt tässä tässä tavallaan ei motivoi niin kyllä kuitenkin parhaat asiat mun mielestä tähän meidänkin toimialalla ja ylipäätään työn työn tekemiseen niin liittyy ihmisten kohtaamiseen ja siihen työn sosiaaliseen puoleen ja kyllähän kaikki tavallaan tämmöiset vähän vapaammat vapaammat keskustelut sitten sitten tässä netätyöaikana on jäänyt vähän vähän minimiin, että se ei ei se ei se vaan ole samantyyppistä kuitenkin.” (A)

”No siitä puuttuu se sosiaalinen kontakti. Se on enemmän semmoista yksin puurtamista vaan varsinkin kotona.” (B)

”Etätyö on välillä semmosta yksin suorittamista, että kun yleensä tehdään tiimeissä työtä niin tällä hetkellä ja aiemminkin, kun olin tehnyt etätyötä niin se menee siihen, että istun koneella yksin kahdeksasta neljään ja ei siinä ole oikein sitä kontaktia muihin.” (C)

Haastattelun tuloksissa näkyy se, että epäformaaleja kahvihuonekeskusteluja kaivataan, koska etätyössä niitä ei samalla tavalla koeta kuin toimistolla työskennellessä. Tilintarkastusalalla on totuttu sosiaalisiin kontakteihin varsinkin asiakaskäynneissä, joten koronan aikana kontaktit ovat vähentyneet etätyön takia, kun ei olla enää matkustettu asiakkaan luokse. Aiemmissa tutkimuksissa on havaittu samankaltaisia tuloksia. Sosiaalisella eristäytymisellä voi olla negatiivista

vaikutusta työyhteisöön ja työntekijät voivat tuntea olonsa vähemmän tyytyväisiksi ja tehokkaiksi (Blomqvist ym., 2020). Elshaiekhin ym. (2018) mukaan sosiaalisten kontaktien puute voi johtaa yksinäisyyteen ja ulkopuoliseksi tuntemiseen.

Sosiaalinen eristäytyminen liittyy myös työyhteisöllisyyteen ja esimerkiksi uusien työntekijöiden sopeuttamiseen. Tuloksissa ilmeni, että uusien työntekijöiden perehdyttäminen ja työyhteisöön sopeutuminen on koettu haastavaksi etätöiden aikana. Kaksi haastateltavista oli vaihtanut juuri työpaikkaa ja he mainitsivatkin, että työyhteisöön oli vaikea sopeutua etätöiden takia.

”Mä oon alottanut uudessa työpaikassa niin semmonen yhteisöllisyys ja semmonen työyhteisöön sisäänpääseminen on kärsinyt, kun ei olla oltu toimistolla eikä tutustu ihmisiin eikä nää ihmisiä.” (E)

”Esimerkiksi työkavereihin tutustuminen voi jäädä semmoiseksi asialliseksi ja pintapuoliseksi ja että siinä voi kasvaa väärinymmärrykset, kun pistetään viestiä tai soitetaan, kun ei näe niinku kasvoja tai ilmeitä ja eleitä ja myös se, että se voi olla myös, että jää aika yksin niitten työtehtäviä kanssa, jos ei ole semmoista vaikka esimiestä joka kyselis säännöllisesti mahdollisesti perään tai sitten ei oo ite semmoinen et huuhtelis kauheesti, että ”hei voiko joku auttaa” että siinä voikin olla aika yksin.” (G)

Haastateltavista E mainitsee, että työyhteisöön sopeutumista ja sisäänpääsyä on hankaloittanut sosiaalisten kontaktien puute. Haastateltavista G taas korostaa sitä, että keskustelut etätöskentelyssä ovat jääneet hyvin pintapuoliseksi ja asiallisiksi. Etätöskentelyssä lähetellään paljon viestejä ja soitellaan, mutta siinä ei näe ihmisten kasvoja, ilmeitä ja eleitä samoissa määrin kuin kasvokkain vuorovaikutuksessa. Blomqvist ym. (2020) tekemässä FutuRemote-tutkimuksessa havaittiin myös työyhteisön etäntyminen. Työyhteisön fyysisen läsnäolon puuttumisen on havaittu lisäävän kuormitusta eikä digitaalinen vuorovaikutus korvaa lähikontakteja. Etänä työyhteisössä ei ole viestintää samoissa määrin kuin toimistolla työskennellessä ja etätöissä keskustelut saattavat jäädä usein asiapitoisiksi (Yli-Kokko, 2021). Useat haastateltavat kaipasivat esimerkiksi kahvi- ja lounashetkiä, joissa pääsee keskustelemaan muistakin asioista kuin työasioista. Haastateltavista F ja D mainitsevat, että etätapaamisissa harvoin puhutaan muusta kuin työasioista.

”Mä luulen että aika monella on se tarve ja halu nähdä ihmisiä ja sit tos aiemmin mainitsin että se semmosen hiljaisen tiedon välittyminen on vähän uutta etätöissä vaikka saakin nopeaa otettua videopuhelun mutta eri tavalla siitä kuitenkin pitäydään yleensä pelkästään siitä tietyistä aiheista tai kysymyksestä eikä tuu käsiteltyä asioita laajasti siin videopuhelussa” (F)

”Se on vaan sit fokus siihen niiku asiaan vaik yritetään niis tiimi/asiakaspalaveris alottaa jollain tälläsel icebreak jutulla mut se ei niiku oikein jatku siitä se keskustelu” (D)

Yhteistyö ja viestintä havaittiin suurimmaksi haasteeksi myös Floresin (2019) tekemässä tutkimuksessa. Tämä liittyy myös osaksi oppimiseen ja kehittymiseen työssä. Samassa paikassa työskentelevät ihmiset saattavat saada oppia huomauttamatta (Choudhury ym., 2019) ja ajatuksia on helpompi vaihtaa sekä pyytää apua

monimutkaisissa asioissa (Pyöriä, 2011). Kommunikointi ja tiimissä työskentely nähdään haasteena myös itse tilintarkastustyössä, ja siitä kerrotaan enemmän alaluvussa 5.3.

Uusien työntekijöiden perehdyttäminen ja kouluttaminen koettiin myös haasteeksi. Tulokset ovat yhdenmukaisia Luo ja Malschin (2021) tekemän tutkimuksen kanssa, jossa havaittiin tilintarkastajien olevan ensisijaisesti huolissaan työntekijöiden perehdyttämisen vaikeudesta etätyössä. Muutama haastateltavista nosti esille sen, että tekisi perehdyttämiset mieluummin toimistolla kuin etänä, koska se on helpompaa eikä vie aikaa niin paljon.

”Sit pitää neuvoo vaikkapa paljon nuorempia, niin sitten helpompi tehdä toimistolla kuin kotona etänä.” (B)

”Mä oon tämän kevään aikana perehdyttänyt noin 15–20 meillä aloittanutta työntekijää niin niinä päivinä mä kyllä toivon, että me oltaisiin samassa tilassa samaan aikaan, että se on se vie paljon enemmän aikaa Teamsin tai sähköpostin välityksellä ja sitten siihen ei pääse ihan käsiksi, mitä tämä uusi henkilö osaa ja mitä hän ei osaa, kun ei pysty suoraan vierestä seuraamaan että miten se työ sujuu.” (C)

Muutamalla haastateltavalla etätyökokemukseen vaikuttaa negatiivisesti huono työergonomia, koska saattavat tehdä töitä esimerkiksi keittiön pöydällä. Osalla haastateltavista on taas työhuoneet sähköpöytineen, mikä taas luonnollisesti voi lisätä etätyössä viihtyvyyttä.

”Negatiiviselta puolelta niin tietyllä lailla. että kun se oma kotikonttori ei ole nyt ihan täysin kunnossa, että sieltä ei tuota ole kunnollista työpöytää, kunnollista työtuolia vaan kökötän keittiön pöydällä niin ei se silleen ole mukavin.” (A)

”Etätyö on välillä semmosta yksin suorittamista, että kun yleensä tehdään tiimeissä työtä niin tällä hetkellä ja aiemminkin kun olin tehnyt etätyötä niin se menee siihen, että istun koneella yksin kahdeksasta neljään ja ei siinä ole oikein sitä kontaktia muihin.” (C)

”Huonoja puolia, mitä on sit etätyössä on tuo työergonomia, koska mul ei ainakaan kotona oo mitään niiku tilaa edes semmoselle työpisteelle niin sit on huomannut et on ollu sellasia niiku vaikka niskakipuja ja muita enemmän, kun on huonompi työergonomia kuin vaikka olis toimistolla mis on hyvät työvälineet” (E)

5.2 Etätyö ennen ja jälkeen koronapandemian puhkeamisen

Yhtenä teemana haastatteluissa oli etätyö ennen ja jälkeen koronapandemian puhkeamisen. Tarkoituksena oli vertailla etätyötä ennen kriisin alkamista kriisin puhkeamisen jälkeiseen aikaan, ovatko kokemukset etätyöstä muuttuneet koronapandemian puhkeamisessa ja jos ovat niin, miten ne ovat muuttuneet.

Haastateltavista kaikki mainitsivat tehneensä etätyötä ennen koronapandemian puhkeamista, mutta etätöiden määrä oli kuitenkin huomattavasti vähäisempää kuin tällä hetkellä. Haastatteluissa havaittiin, että ennen koronapandemiaa suurin osa työstä tehtiin joko toimistolla tai asiakkaalla. Etätyötä tehtiin huomattavasti vähemmän kuin ennen. Silloin etätyö oli pitkälti ollut rästitöitä,

sisäisiä verkkokoulutuksia ja muita omia töitä, joissa ei ollut usein asiakaskontaktia tai tiimityöskentelyä. Haastateltavien etätyöt painottuivat yksittäisiin päiviin, iltoihin, viikonloppuihin ja juhlapyhiin.

”Ennen koronaa sillä lailla justiinsa, että mahdollisesti iltoja ja sitten yksittäisiä päiviä. Oltiin silloinkin jossain reissussa tai muuta vastaavaa niin joo tein sitten etänä mutta oli se nyt ennen koronaa niinkun huomattavasti vähäisempää.” (A)

”Ennen koronaa ei tehty ollenkaa etätarkastusta. Istuttiin aina asiakkaiden luona ja tavallaan sen takia se oli niin radikaalinen muutos ja sen takia sitä etätyötä pystyi tehdä niin vähän. Yleensä se päivä, kun tein kotona, oli semmoinen rästipäivä et piti vaaan failata tai jotain muuta. Ei ollut mitään semmosta tiettyä asiakasta, mitä piti tarkastaa.” (C)

”En kyllä tehnyt et muutaman päivän silleen et, jos oli joku juhlapyhä, että oli vaikatorstai arkivapaa ja sit perjantai työpäivä ja sit, jos vaikka mä lähin jonnekin toiselle puolelle suomea reissuun niin sit mä saatoin tehdä sen yhen päivän, mut oikeesti max 10 päivää oon tehnyt etätöitä sen 3,5 vuoden aikana ennen sitä koronaa, kun olin ollut työelämässä.” (E)

Koronan puhkeamisen jälkeen kaikkien oli otettava digitaaliset välineet käyttöön ja tilanne on muuttunut täysin. Sitä on kutsuttu korona-aikana ”digiloikaksi”. Lisäksi monet ihmiset panostivat työhuoneeseen ja muihin digitaalisiin välineisiin etätyön alkaessa, mikä vaikutti positiivisesti työhön. Haastateltavista F mainitsee, että olosuhteiden pakosta etätyön tekeminen oli vähäisempää ennen koronaa.

”Hyvin harvoin, mut se oli oikeestaan olosuhteiden pakosta, koska meillä oli talo rakenteilla tammikuun lopusta päästiin muuttamaan. Asuttiin sitä ennen pikkasen yli vuosi kaksiossa kolmen lapsen kanssa, niin ei tullut ihan hirveesti tehtyä etätöissä. Emmä yleensä tehnyt sitä pikkuasuntoa aikasemminkaa etätöitä. Kyl mä yleensä oon aina toimistolla tehnyt. Nyt on jonkin verran tullut tehtyä etätöitä, kun tääl on tää työhuone vielä toistaseksi olemassa.” (F)

Tällä hetkellä suurin osa haastateltavista mainitsee tekevänsä etätöitä suurimaksi osaksi. Toimistolla käydään muutaman kerran viikossa. Tähän on kuitenkin vaikuttanut työpaikan paikkakunnan koronatilanne sekä toimiston suuruus. Eräs haastateltavista mainitsi tekevänsä lähes aina toimistolta, mutta kontaktit muihin työntekijöihin sekä asiakkaisiin tapahtuvat etänä.

Osa haastateltavista kertoi, että kokemukset etätyöstä pandemian alussa olivat sellaiset, että etätyön tekemisen tulevaisuuteen ei uskottu tai siihen suhtauduttiin negatiivisesti. Haastateltavien suhtautuminen etätyöhön on kuitenkin muuttunut pandemian jatkuessa positiivisemmaksi. Alussa suhtautuminen oli negatiivista, koska odotettiin sitä, milloin saa palata takaisin toimistolle tekemään työtä. Koronapandemian jatkuessa on ollut pakko työskennellä etänä ja kaikki haastateltavista ovat tottuneet siihen.

”Olihan se suhtautuminen alussa aika negatiivista. Sillo tavallaan odotti koko ajan millon tulee paluu normaaliin ja pääsee asiakkaiden luo toimistolla. Nyt sitä ei siinänsä enää odota. Toivoo vaan et jossain vaiheessa tästä tulis semmoinen hybridimalli et pystys tekemää sekä kotona sekä kasvotusten mutta on edelleen täs reilun vuoden aikana tullut halu jatkaa myös etätöiden tekemistä. Näkee tän enemmän

mahdollisuutena kuin sitten huonona puolena. Ei enää niin kaipaa sitä entistä normaalia arkea.” (C)

”Nojoo on se kyllä et aiemmin mä aattelin et mä en pysty kotona tekee töitä kun mulla tulee aina mieleen jotain rästihommia kotona mitä mun ois pitänyt tehdä ja sit mää alan tekee niitä. Mä aattelin siis tälleen et ei pysty keskittyy ja muuta mut nyt kun on pakko olla etänä niin kyl mä oon huomannut sit sen et kyl se onnistuu kotonakin. (E)

Vastauksissa esimerkiksi C osoitti, että suhtautuminen oli negatiivista ja kaikki odottivat paluuta normaaliin, mutta koronapandemian aikana suhtautuminen on muuttunut positiivisemmaksi ja sanoo odottavansa tulevaisuudessa enemmän hybridimallia eikä entistä ”normaalia”. Haastateltavista E taas oli ollut ennen koronaa varma, että etätarkastus ei olisi täysin mahdollista, mutta hänen kantansa on muuttunut koronapandemian aikana positiiviseksi etätyötä kohtaan ja hän oli huomannut, että tilintarkastus onnistuu myös kotonakin.

Koronapandemian alussa korostuivat negatiiviset kokemukset. Tulokset kuitenkin osoittavat, että etätyöilmapiiri on parantunut koronan aikana ja monet ovat muuttaneet kantaansa enemmän positiivisempaan suuntaan. Tämä on linjassa aikaisempien tutkimusten kanssa, joista on ilmennyt, että asenne etätyötä kohtaan on muuttunut positiivisemmaksi koronapandemian aikana (Blomqvist ym., 2020; PwC, 2021).

”se on paljon niinku laajentunut se että etätyö siinä mielessä että se ei ole enää sitä että yksin hakkaat kotona tuota konetta ja kirjoittelet sähköpostia vaan nyt se on paljon muutakin.” (A)

”Siitä on tullut normaalimpaa ja onhan siitä tullut myös helpompaa kuin esimerkiksi Teamsin käyttöön käyttöä on ollut paljon enemmän ja ja ehkä siihen on tullut myös semmoisia toimintatapoja tai semmoisia perspektiiviä juttuja, että miten kannattaa niinku hoitaa eri asioita.” (B)

”No kyl se varmaan on helpottunut, kun on tullut tehty tätä ja asiakkaatkin tehnyt etätöitä niin kaikki on tottunut siihen jo eli ihan yhtä lailla se menee nytten kun liivenä tehdyssäkin.” (F)

”On se kyllä joo että kyllä se nyt on ehkä näyttänyt sen että kaiken pystyy tekemään etänä että, jos vaan niinku siihen sitoudutaan ja ollaan siitä samaa mieltä, että mitä siellä pitää saada aikaan niin tuota kyllä se on silleen että on se suotuisampaa tälläkin alalla että että on se sinänsä nyt muuttunut että kun on pitänyt pitänyt kaikkien siten olla siinä etätyömoodissa niin sitten se on näyttänyt sen että kyllä se on mahdollista, mutta ei se aina ehkä ihan välttämättä ole sitä sujuvinta silti että jos on jos on jotain tiukkoja deadlineja tai iso tiimi hallittavana niin silloin se on hankalampaa” (G)

Seuraavaksi haastateltavilta kysyttiin, että miten tilintarkastus on muuttunut koronapandemian aikana. Vastaukset osoittavat, että tilintarkastajien etätyön työnkuva on laajentunut pandemian aikana. Ennen koronapandemiaa etänä tehtävät työt olivat usein pelkästään rästitöitä ja verkkokoulutuksia, mutta nyt se on paljon muutakin, esimerkiksi asiakaspalavereita, tiimipalavereita ja aineistotarkastusta. Haastateltavat olivat yhtä mieltä myös siitä, että etätyö on helpottunut koronapandemian aikana ja nykyisin se onnistuu yhtä lailla kuin liivenä tehty

tarkastukset. Esimerkiksi B mainitsee, että etätyötä ovat helpottaneet digitaalisten välineiden käyttämisen yleistymisen. Lisäksi F painotti, että myös asiakkaiden etätyön yleistymisen on helpottanut etätöiden tekemistä. Koronapandemian aikana kaikkien on täytynyt sopeutua etätyöhön, koska etätyösuositukset ovat koskeneet lähes kaikkia työntekijöitä Suomessa. G:n mukaan etätyö ei kuitenkaan ole aina sujuvaa, jos on tiukat aikataulut tai iso tiimi hallittavana. Tämä korostuu etenkin suurien konsernien esimerkiksi pörssiyritysten tarkastuksissa.

5.3 Etätilintarkastus

Haastattelun viimeisenä eli kolmantena teemana oli etätilintarkastus. Tässä aluvuossa esitetään tutkimustuloksia etätyökokemuksista tarkemmin tilintarkastuksen näkökulmasta ja lisäksi haetaan vastauksia myös toiseen tutkimuksen toiseen tutkimuskysymykseen: mitä kehitettävää etätyössä on tilintarkastuksessa?

5.3.1 Kokemukset etätilintarkastuksesta

Haastateltavat pitävät etätilintarkastusta täysin mahdollisena, mutta tietyt asiat rajoittavat kuitenkin tilintarkastusta, kuten muun muassa asiakkaan digitaaliset valmiudet, tiukat aikataulut, tilintarkastustiimin koko, tilintarkastustiimin jäsenten ammattitaito ja asenteet etätyötä kohtaan. Tarkastuksen todetaan kuitenkin tulleen tehokkaammaksi, koska on tullut monia eri tapoja tehdä tilintarkastusta.

Etätilintarkastus-teemassa osa haastateltavista nostaa tärkeäksi asiakkaan digitaaliset valmiudet ja välineet. Jos asiakkaan digitaaliset valmiudet ja taloushallinnonjärjestelmät ovat hyvällä tasolla, niin etätyö koetaan usein paremmaksi vaihtoehdoksi ja se saattaa jopa nostaa tilintarkastuksen laatua. Jos taas asiakas ei pysty olla samalla tasolla digitaalisesti niin etätarkastusta voi olla tehottomampaa kuin asiakkaan luona suoritettava etätyö.

”Tää ehkä on silleen itselle vähän moniulotteisempi asia, että sanotaan näin että se riippuu ihan hirveästi siitä asiakkaasta ja siitä, että miten se asiakkaan kirjanpito on järjestetty eli, jos meillä on aidosti pääsy järjestelmään kuten vaikkapa netvisorin niin se, että me voidaan etänä tehdä ja nuohota niin se parantaa ihan huomattavasti sitä tuota meidän meidän mahdollisuutta tutkia jotain asiaa vähän enemmän kuin mitä se sitten olisi että jos se on tämmöinen pyyntö tyyppinen toimeksianto eli joku tämmöinen tosi iso kirjanpitojärjestelmä. Me tehdään aineistopyyntöjä saadaan sieltä sitten juurikin ja vain ja ainoastaan se aineisto että mitä pyydetään se etätilintarkastus tietyllä tavalla parantaa niitä meidän mahdollisuuksia, jos me päästään sinne järjestelmään käsiksi niin tuota tutkia vähän laajemmin asioita kuin pyyntötoimitus tyyppisissä toimeksiannossa.” (A)

”Se riippuu siitä asiakkaasta, että jos asiakkaalla on kaikki materiaalit ja kaikki tositeaineistot ja muistiotositteet ja kaikki semmoset tosi hyvin dokumentoitu ja ne löytyy sieltä kirjanpitojärjestelmästä niin sit se voi olla jopa paljon tehokkaampaa.” (B)

”Jos se on niinku digitaalinen taloushallinnon järjestelmä niin sehän oli sama jos istuttais asiakkaan luona niin sehän toimii siis tosi hyvin.” (D)

Haastateltavista A, B ja C mainitsevat digitaaliset järjestelmien omaavien yhtiöiden tarkastuksen olevan tehokasta etänä. Digitaalisten taloushallinnon järjestelmien ansiosta päästään paremmin ja laajemmin tutkimaan aineistoa, koska kaikki tarvittavat dokumentit ovat saatavilla eikä mitään tarvitse erikseen välttämättä pyytää.

Kaikilla yhtiöillä ei ole aina moderneja digitaalisia taloushallinnon järjestelmiä. Tällöin joudutaan pyytämään erikseen dokumentit asiakkaalta, minkä vuoksi tilintarkastus saattaa olla hankalaa etätyössä. Asiakkaiden on kuitenkin havaittu tehneen muutoksia digitaalisten valmiuksien eteen. Haastateltavista esimerkiksi E kertoi, että koronapandemian aikana on havaittu, että asiakkaat ovat ottaneet askeleen eteenpäin teknologiassa ja se on johtanut siihen, että on poistettu käytöstä mapit ja paperiset tositteet. Tällä on ollut vaikutusta siihen, että korona-ajan myötä tullut etätyö on koettu positiivisemmaksi ja tehokkaammaksi tilintarkastuksessa.

”Kyl mä koen et tää etätyöjuttu on nyt ollu siinä se viimeinen sysäävä tekijä että on alettu oikeasti enemmän kehittämään näitä sähköisiä menetelmiä ja niinku asiakkaatkin on sitten siirtynyt viimeistään nytten niistä mapeista ja papereista sähköiseen menetelmään. Se tuo tehokkuutta tähän tarkastukseen ja työskentelyyn.” (E)

Etätilintarkastuksen todetaan vaativan enemmän suunnitelmallisuutta suhteessa paikan päällä tehtyyn tarkastukseen. Suunnitelmallisuus nähdään positiivisena asiana asiakaskohtaamisissa, koska pystytään valmistautumaan paremmin tarkastusviikkoihin ja priorisoimaan asioita.

”Isoimpina hyötyinä tuota tuota no ehkä sen, että asiat pitää suunnitella paljon paremmin etäaikana. Tehään vaikka semmosia checklistoja vaikka et mitä on tehty ja mitä on tekemättä? Mun mielestä nyt on enemmän ruvettu organisoimaan ja suunnittelemaan meidän tarkastustyötä mikä on suuri hyöty. Just sit mitä mainitsin et me ollaan paremmin valmistauduttu asiakaskohtaamisiin ja sit jos on tietty palaveri asiakkaan kanssa niin se on helpompi valmistautua sitä ennen ja kattoo niitä työpapereita, tuloslaskelmia ja taseita sitä ennen läpi kun se että meet jonnekin asiakkaan luoaamulla. Sä et oo välttämättä nähny niiden kirjanpitoa sitä ennen jaa hyöty on just siinä että ei oo se työ paikkasidonnaisesti.” (C)

”Pystyy enemmän suunnittelemaan ja priorisoimaan sitä jos tiedetään et joutuu lähtee tai asiakas on sadan kilometrin päässä ja meillä kestää kaks viikkoa tarkastus ja meil on viiden hengen tiimi et onks niiku järkevää kaikkien lähteä sinne paikan päälle vai voisko osa tehdä etänä tai sillee vuorotella niitä et näinä päivinä mä en tarvi olla paikan päällä et mä voin käydä sitä aineistoa läpi muuten ja niin joinakin päivinä tulla paikalle ja käydä läpi vaikka asiakkaan kanssa tai tiimin kanssa niitä asioita.” (E)

Haastateltavista C ja F korostavat suunnitelmallisuudessa sitä, että valmistautuminen asiakaskohtaamisiin on parantunut etätyössä. E:n mukaan nyt on suunniteltu paremmin se, että milloin on järkevää mennä asiakkaalle ja milloin ei. Suunnitelmallisuus on johtanut siihen, että on säästetty aikaa turhalta matkustamiselta.

Johtamisen kannalta haastateltavien mukaan haasteet etätarkastuksessa liittyvät työn seurantaan, ”micromanageeramiseen”, kommunikointiin ja tiimityöhön. Kaikki haastateltavat johtavat tilintarkastustiimejä ja heillä on alaisinaan

nuorempia tilintarkastajia. Etätilintarkastuksessa työn seuranta ja tiimin sisäinen viestintä koetaan hankalaksi varsinkin, jos tiimin koko on iso, esimerkiksi yli 10 hengen tiimi. Normaalisti tilintarkastajat ovat tottuneet asiakkaiden luona työskentelemään esimerkiksi samassa neuvotteluhuoneessa yhdessä koko tiimin kesken.

”Semmonen tietynlainen organisointi tietenkin, jos on isoja tarkastuksia, isoja tarkastusryhmiä.. sitku ollaan etänä, jokuhan touhuaa omissaan kotona touhuaa mitä touhuaa sit että pystyy seuraamaan oikeasti sitä ja pystyy koko ajan kärryillä mitä siinä tarkastuksessa tapahtuu ja missä mennää ja tälleen. Se vaatii sitten paljon enemmän kuin, että kun oltais samassa paikassa ja pystyis kysyy aina et ”noni mis mennään ja mitä teet ja pääsetkö eteenpäin, mikä tän ja tän tilanne on?” Ja muuta.” (E)

”Tiimin johtajana kautta managerina niin mullekin välittyy paremmin se tilannekuva, missä kohtaan se tarkastus etenee silloin, jos tehdään samassa paikassa töitä ja tossa on jonkin verran ollut haastetta just siinä et asiakaskin on kokenut että se ei oo ihan kartalla että missä kohtaan se tarkastus etenee et tossa niinku semmonen kommunikaatio ja sen miettiminen ja viestiminen eteenpäin korostuu nytten ainakin asiakkaan suuntaan.” (F)

”Tiimin ohjaamisessa on ne isoimmat haasteet kun tiimissä on monen monenlaisia ihmisiä, jotkut kaipaa enemmän tukea, toiset vähemmän ja on oma aloitteisimpia ja sitten on on vähemmän oma aloitteisimpia niin kyllä se niinku tiimin ohjaamisessa tuo tosi paljon haasteita että että ei vaikka ole varma että onko joku tehnyt niinku yhtään mitään päivän aikana ja sitten jos ei ole ettei ole jäänyt jumittamaan heti aamuyhdeksältä johonkin eikä ole kysynyt apua niin tuommoinen jää näkemättä jos et jos sä oisit samassa neukkarissa sen nyt näkisi niinku heti että jos joku tuskailee jo siitäkin että pitääkö ottaa sitä kiinni ja puhisee sille puisen siinä vieressäni semmoiseen niinku pystyis puuttumaan ja auttamaan, mutta sitten jos ei semmoista näe niin siinä niin kun mä sanoin että silloin ei et jos yks tuskailee eikä saa siihen apua tälleen etänä niin sitten koko tiimi ei ole ei voi onnistua kun ne on aika tiukat yleensä se mitä pitää saada aikaan niin tuota sitten joku muu todennäköisemmin kuormittuu.” (G)

Tuloksissa ilmenee, että etätarkastuksen johtamisen näkökulmasta etätyö ei ole aina helppoa johtajalle eikä johdettaville. Tämä korostuu varsinkin isoissa tarkastusryhmissä, joissa voi olla tiukat aikataulut tarkastuksen suhteen, esimerkiksi pörssiyritysten tarkastuksissa. Tiimin johtaja ei pysty välttämättä seuraamaan tilannetta yhtä helposti ja hyvin kuin työskennellessä samassa neuvotteluhuoneessa koko tiimin kanssa, jossa viestintä on nopeampaa ja epämuodollisempaa. Työn toteuttaminen etänä vaatii hyviä kommunikointitaitoja, tiimihenkeä ja digitaalisten välineiden hyödyntämistä niin tiimin sisällä sekä asiakkaidenkin suhteen. Tulokset eivät eroa Kiinassa havaittuihin tutkimustuloksiin, jossa suurimmat häiriöt etätyössä olivat viestinnässä tarkastusryhmän sisällä ja asiakkaiden kanssa sekä lisäksi haasteita herätti myös siinä valmentamisen vaikeus, viestinnän heikko tehokkuus ja tiimin seuranta (Luo & Malsch, 2020).

Asiakaspalvelu ja asiakassuhteen kehittäminen koettiin myös haasteeksi etätyössä. Kommunikointi asiakkaan kanssa on vähentynyt etätyön aikana. Viestintää asiakkaan kanssa tapahtuu enemmän, kun ollaan fyysisesti läsnä.

”Jonkinnäköne ajatus ja kokemus on siitä, että kyllä tässä niinku vähän on etäännytty niinku asiakkaasta tietyllä tavalla verrattuna siihen mitä me ollaan aikaisemmin oltu. Tietyllä lailla se niinku se on huono asia, jos ei olla riittävästi iholla siinä asiakkaassa.

Sitten me ei välttämättä ihan täysin tiedetä sitä yhtä hyvin, mitä aikaisemmin missä asiakas menee ja minkälaisia ongelmia he liiketoiminnassaan kohtaan tai mitenkä kenties voisimme muuten asiakasta auttaa. Sitten jos mieltii tilintarkastuksen laadun näkökulmasta mun mielestä meidän tämmöinen aito tämmöinen ymmärrys asiakkaan siitä liiketoiminnasta ja liiketoimintaprosesseista, että mitenkä se asiakas vaikapa sen pienen hilavitkuttimen rakentaa rakentaa ja mitä kaikkea niinku kontrollia ja vaiheita ja muuta vastaavaa siihen asiakkaan prosessiin liittyy ja koontuu yhteen siihen taloushallinnon prosesseihin. Tämmöinen ymmärrys on huonontunut etätyöskentelyn myötä.” (A)

”No kyl se on haastavaa täysin uuteen asiakkaaseen tutustuminen etänä ja vaikka just joku prosessien läpikäynti. Kyl se olis mun mielest ymmärryksen kannalta, jos ois paikan päällä ja pystys näkee käytännössä, miten joku asia tapahtuu kun sitten taas joku selittää sen sähköpostitse tai sitten niinku teams-puhelussa.” (E)

”Kyl se varmaan kokonaisuutena asiakaspalvelun hankaloituminen. Mieltii, jos tilintarkastuksessakin aika paljon pyritään siihen, että kun jutellaan asiakkaan kans niin pyritään identifioimaan niitä kohtia miten asiakas suunnittelee tulevaisuuden suhteen, onks niillä vaikka jotain yrityskauppoja tulossa, onks niillä jotain verotuskysymyksiä ja paljonhan yritetään lisämyyntiä tehdä silleen et saatas otettua muitakin eri alojen asiantuntijoita siihen mukaan niin, mitä vähemmän sitä oikeesti kommunkaatiota ja kanssa käymistä tulee, niin sitä vähemmän tulee niitä puolittaisista lauseista poimittuja tärppejä, joista sitten paljastuukin, et siel vois olla oikeesti jotain tarvetta jollekin asiantuntijalle. Monesti ne tulee siitä, kun jutellaan niin sit sieltä joku sanamuotoilu kuulostaa siltä, että nyt on joku tarve sitten, ellei sitten rupee tarkemmin kyselee niin sielt saattaa paljastua uusia asioita.” (F)

”Asiakas ei välttämättä ole aina ihan yhtä sitoutunut siihen viikkoon vaikka on sovittu että tällöin tällöin niinku tehdään niin sitten kun ei ole siellä läsnä niin se ehkä vastausviive saattaa olla pidempi ja sitten siinä jää niinku sellanen nyt kun jää asiakas vuorovaikutus ihan nolliin niin sitten siitä jää niinku voi jäädä huomaamatta asiakkaaltakin jotain muutoksia tai mitkä tulisi vaikka niissä lounas keskusteluissa tai sitten ohimennen jutellessa tai muuta, että siinä voi jäädä niinku huomaamatta asioita nyt vaikka tietysti soitellaan asiakkaitten kanssa ja pidetään teams palavereita mutta se ei ole se ei ole enää semmoista, jos ei se ole läsnäolevaa niin se on mä sanoisin että kyllä jossain määrin varmasti kun on tämä koronapandemia loppuu niin pallattas ainakin jonkun verran sinne asiakas työhön kiinni, että oltaisiin siellä niinku asiakkaalla, että että ei sitä ihan kokonaan mun mielestä pysty niinku oikeesti tekee etänä että varmasti pystyy vähentää ja etätyötä pystyy hyödyntämään mutta ei niin kuin ehkä ihan sataprosenttisesti en käyttäisi etätyötä tilintarkastuksessa” (G)

Vastauksissa korostuu se, että asiakassuhde on tilintarkastajien mielestä heikentynyt. Asiakkaista koetaan olevan etääntyneimpiä kuin ennen koronaa. Tilintarkastajat ovat huolissaan myös siitä, että sillä voi olla vaikutusta tilintarkastuksen laatuun, asiakassuhteen kehittymiseen sekä mahdollisen lisämyynnin tekemiseen. Asiakkailta kysyminen on vaikeutunut etätyössä. Kysymyksien esittäminen ja muut asiakkailta tiedustelut koetaan helpommaksi paikan päällä kasvotusten kuin verkkotapaamisen tai sähköpostin välityksellä. Asiakkaan ongelmat liiketoiminnassa voivat jäädä myös huomaamatta etätyöskentelyssä. Asiakkaan luona tapahtuvat epäformaalit kahvihuone- ja lounaskeskustelut voivat olla tärkeitä hetkiä tilintarkastajille havaita mahdollisia ongelmia ja haasteita, joita asiakkaat kohtaavat. Lisäksi uusissa asiakkaissa liiketoiminnan ja sen eri prosessien ymmärtäminen ja tutustuminen voi jäädä vähäiseksi, koska etätyö rajoittaa kommunikaation määrää eikä päästä konkreettisesti näkemään prosesseja fyysisesti paikan päälle.

Asiakaspalvelu koettiin myös haasteeksi sekä ACCA:n (2020) että Luo ja Malschin (2020) tekemissä tutkimuksissa. ACCA:n tutkimuksessa 53 prosenttia vastaajista kokivat paineita asiakaspalvelutyön suorittamisessa. Luo ja Malschin (2020) tutkimustuloksissa tilintarkastajat kokivat viestinnän haasteeksi asiakkaiden kanssa etätyöskentelyssä.

Tässä tutkielmassa kartoitettiin kokemuksia eri tilintarkastusprosessien vaiheissa eli suunnittelu-, toteutus- ja päätösvaiheessa. Tuloksissa korostui se, miten paljon eri vaiheet vaativat asiakaskontaktia sekä se, minkälainen tarkastettava yhtiö on kyseessä. Haastateltavat olivat yhtä mieltä siitä, että suunnittelu- vaihe onnistuu hyvin etänä. Sisäiseen hallintoon ja riskienhallintaan liittyvät toimenpiteet on helppo toteuttaa etänä. Kontrollitesteauksessa haastateltavien mielipiteet erosivat hieman etätyön suhteen. Kaikki haastateltavat pitivät etätyötä mahdollisena toteuttaa etänä täysin, mutta suurin osa kuitenkin pitäisi parempana toteuttaa se etänä. Haastateltavista F piti etänä tehtävää prosessien tarkastusta hyvänä tapana, koska siinä pystyy paremmin jakamaan ruutua ja ottamaan näyttökuvia.

”Sitten kun mennään asiakkaan prosesseihin niinkun ympäristön ymmärtämiseen niin siitä mä näkisin, että on hyvinkin silleen parempi olla siellä asiakkaalla ja sen asiakkaan iholla. Toki tässäkin on taas sitten se että no minkälaisia asiakkaita on ettei ole sulla on joku ihan jäätävän monikansallinen yritys niin sitten se ei olekaan enää ihan niin selkeitä että missä sinun kannattaisi olla jolloinka se voi taas olla että etäratkaisu on sinulle paljon parantunut jos nyt oletetaan että kaikki hommat on hoidettu yhdessä paikassa ja sinua niinkö pystyt niin sanotusti oikeastikin menevän sen prosessin läpi että me yksi ihmiseltä kyselemään ja kävelet seuroille työpisteellä ja kysellä siltä niin kyllä se tuo siihen sitten sitä parempaa ymmärrystä.” (A)

”Sillonku me käydään kaikkia prosesseja läpi ja käydään muutoksia läpi tai tehä läpikulkutestejä tai tällästä niin mun mielestä se on helpompaa tehdä kasvatusten kuin etänä kun siinä tarkastus on enemmän semmosta keskustelelevampaa ja sitten just se että sinne asiakkaitten järjestelmiin on aika hankala näin etänä päästä niin se onnistunut paljon paremmin sillon ku me ollaan heidän toimitiloissa ja pystytään istumaan siellä kirjanpitäjän tai talouspäällikön vieressä ja kattomaan heidän koneelta tätä prosessia.” (C)

”Olennaisimmat missä ois hyvä olla paikan päällä niin joku prosessienkartotus ja kontrollien läpikäynti et pystys niinku oikeesti käymään läpi käytännössä et miten ne prosessit tapahtuu ja ne kontrollit toimii.. et kyllähän nekin silleen etänä pystyy mut mun mielest ne on ymmärryksen kannalta järkevämpää olla paikan päällä.” (E)

”Tietysti kyllä ne prosessit nekin hoituu minusta aika hyvin etähaastatteluilla ja ja tuota että se on ollut ihan positiivista että kyllä niinku prosessien läpikäynti kontrollien testaus jos niinku asiakkaat on oppinut jakaa ruutua ja näin että se on ollut kyllä niinku tosi hyvä ja että kyllä tommoset pystyy hyvin tekemään etänä.” (F)

Toteutusvaihe sisältää tilintarkastuksessa paljon suorittavaa työtä, joka vaatii keskittymistä eikä asiakaskontaktia muuta kuin silloin, jos tulee havaintoja tai kysymyksiä tapahtumiin liittyen. Haastateltavista kaikki olivat yhtä mieltä siitä, että se on helppoa toteuttaa etänä ja se voi olla jopa tehokkaampaakin etänä. Haastateltavat olivat myös samaa mieltä päätösvaiheesta, että se on parasta ja mielekkäintä suorittaa etänä.

Yhteenvedona tulokset osoittavat sen, että tilintarkastajat kokevat etätarkastuksen mahdollisena. Suurimpina hyötyinä etätarkastuksessa koetaan monipuolisemmat työtavat tehdä tilintarkastusta ja digitalisaation tuomat paremmat järjestelmät. Haasteina nähdään asiakaspalvelu, asiakassuhteen kehittäminen, tarkastustyön johtaminen ja kommunikaation vähentyminen. Etätarkastukseen vaikuttavat asiakasyritys, tilintarkastustiimin koko ja ammattitaito ja digitaaliset valmiudet.

5.3.2 Etätilintarkastuksen kehittäminen

Tutkielman tuloksissa ilmeni, että haasteita etätilintarkastuksessa koetaan tiimityöskentelyssä, viestinnässä, asiakaspalvelussa sekä tarkastuksen johtamisessa. Nämä liittyvät pitkälti myös asioihin, joita etätarkastuksessa tulisi kehittää. Tässä alaluvussa tarkastellaan etätilintarkastuksen kehittämistä.

Ennen koronapandemiaa tilintarkastusta tehtiin paljon asiakkaan luona tai konttorilla yhdessä koko tiimin kanssa. Työn seuranta oli helppoa tiimin johtajalle, mutta nyt monet manager-tason tilintarkastajat ovat kokeneet haasteelliseksi seurata työtilannetta ja tiimin kommunikointia. Työt voivat jakautua helposti epätasaisesti etätyössä. Tähän haastateltavista E kertoo haastattelussa, että siihen voisi kehittää paremman työkalun, joka auttaisi työn resurssoinnissa ja tilanteen seurannassa.

”Sen organisoinnin, suunnittelun ja kommunikoinnin merkitys on kasvanut nyt, kun ollaan kaikki omissa paikoissaan eikä olla samassa paikassa niin siihen vois kehittää jotain työkalua et se sit helpottais sitä että varsinkin just nyt kun on managerin roolissa ja pitäis olla kaikki langat käsissä ja tietää, missä mennään niin sit siihen olis joku. Tietenkin pidetään statusmittejä ja muita mut ehkä siihen vois olla hyvä, jos siihen pystyis kehittää jotakin työkalua avuksi. Ja sitten tietenkin jos miettii semmosta jotain resurssointiasioita niin sitten semmosia olis hyvä kehittää kun nyt ollaan kaikki etänä eri paikossa. Tiedetään tavallaan ajantasaisesti kellä vois olla vaikka aikaa auttaa sun muuta et semmonen tulee mieleen mut ei silleen muuta mitä ois tullut ilmi” (E)

Tiimin sisäiseen kommunikointiin liittyen osa haastateltavista mainitsi, että he olivat testanneet eri tapoja kommunikoida tiimissä ja seurata tarkastusta, mutta kenelläkään heistä ei ollut vielä löytynyt yhtä oikeaa ja hyvää tapaa kommunikoida ja johtaa tarkastusta. Haastateltavista B ja F mainitsevatkin, että ennen tarkastuksen aloittamista kannattaisi sopia erikseen tiimin kesken tarkasti työtavat, miten työskennellään ja kommunikoidaan etänä.

”Sovitaan tiimin kanssa, miten kaikki kommunikointi tehdään etänä. Pidetäänkö vaikka joka aamu 5-10 min alotuspalaveri, joka siis tarvittaessa voi venyä pidemmäksi ja joka ilta lopetuspalaveri, että tota ollaan perillä miten tehdään ja miten sovietaan, että tosiaan esitetään kysymyksiä ja vastauksia. No tää etätyöskentely vaatii myös hyvin paljon semmosta valmistautumista ja aikataulutusta asiakkaan kanssa, että on sovittu asiat etukäteen. Kyllähän sitä niiku aikasemminkin pitänyt valmistautua tai on suotavaa että on valmistautunut hyvin asiakkalle. Ehkä se vielä korostuu tässä etätyössä kuitenkin.” (B)

”Ehkä siinä pitäis jotenkin ne työtavat sopia paremmalla tasolla. Jos meillä on vaikka tarkoitus että tänään tehdään jotain asiakas että tiimi pystys keskittymään siihen eikä

silleen että on toiseen asiakkaaseen liittyvä miitti jossain välissä yhtäkkiä ja siit tulee meili taas tuolta ja toinen miitti täältä ja et et päivist on tullut monesti semmosii rikkonaisia niin jotenkin se työhön keskittyminen on ehkä vähän haastavampaa nyky-päivänä.” (F)

Asiakaspalvelu tilintarkastuksessa koettiin haasteelliseksi etätyöskentelyssä. Suurin osa haastateltavista mainitsikin, että asiakaspalvelu on huonontunut etätyön aikana. Vuorovaikutuksesta asiakkaan suuntaan haastateltavista C mainitsi, että kehittämistä voisi olla siinä, miten asiakkaita informoidaan tarkastuksesta.

”Mun mielestä esimerkiksi asiakkaita pystys paljon paremmin informoimaan siitä nyt, kun meillä on vuosi nyt takana et mitä me tullaan tekemään etänä ja miten se homma tullaan hoitamaan, että siinä vois kehittyä et kerroittas vaikka asiakkaille vaikka, kun me laitetaan aineistopyynnöt niin siinä samalla et millasista asioista se tarkastuspäivä tulee koostumaan ja mitä me tullaan heiltä kysymään ja vaatimaan sen päivän aikana” (C)

Asiakassuhteen kehittämiseen vaikuttaa haastateltavista A mukaan asiakkaan digitaaliset valmiudet sekä taloushallinnon järjestelmä. Jos asiakkaalla on hyvät digitaaliset valmiudet etätyöhön sekä hyvä taloushallinnon järjestelmä niin etätyö sopii hyvin etätarkastukseen.

”Jos asiakkaalla on hyvät valmiudet tehdä etätilintarkastusta niin me kyllä pystytään siinä toimittamaan sitten että jos asiakas ei ole kovin digidigi ja etä etä niin sitä meidän ei sitä sille tasolle sitä hommaa hommaa sitä korkeammalle tasolle sitä hommaa viemään että mitä asiakas on siihen kykeneväinen” (A).

Etätyöaika on toisaalta tuonut sen, että nyt tilintarkastuksessa pystyy ottamaan paremmin asiakastapaamisiin mukaan esimerkiksi data-analyttikkoja ja alv-asiiantuntijoita. Tällä tavalla tarkastustyötä ja asiakaspalvelua pystyttäisiin kehittämään kokonaisvaltaisemmin, koska kaikilla on mahdollisuus tulla kokoukseen ilman matkustamista. Haastateltavista C mainitsi, että esimerkiksi data-analyttikkoa voitaisiin hyödyntää jatkossa enemmän tarkastuksissa asiakaskohtaisissa.

”etäaika on myös tuonut sen et me tehään paljon enemmän data-analyyssejä meidän tarkastuksissa et pystytään ottamaan helpommin se data-analyttikkokin mukaan siihen tiimiin ja ottamaan hänet vaikka teamsissä mukaan tapaamaan sitä asiakasta et hän pystyy itse kyselemään siltä asiakkaalta tarkentavia kysymyksiä kun ennenhän ne on ollut sellanen enemmän taustahenkilö niin mun mielestä sitäkin pystys kehittämään paljon paremmin et otas data-analyttikon ja sit sen asiakkaan välillä enemmän sitä kontaktia että tota he pystys keskenään sitä asiaa viemään eteenpäin.” (C)

5.3.3 Yhteenveto tilintarkastusprosessin vaiheista etänä suoritettuna

Yhteenvetona voidaan todeta, että tilintarkastus on organisoitunut uudelleen vastaamaan etätyön vaatimuksia. Tilintarkastus etänä suoritettuna koetaan olevan täysin mahdollista riippumatta tilintarkastusprosessin vaiheesta. Suunniteluvaiheen sisäiseen hallintoon ja riskienhallintaan liittyvät toimenpiteet ovat haastateltavien vastausten mukaan helppo toteuttaa etänä esimerkiksi

virtuaalisten tapaamisten avulla. Tilintarkastuksen toinen vaihe eli toteutusvaihe sisältää tilintarkastuksessa paljon suorittavaa työtä, joka vaatii keskittymistä eikä asiakaskontaktia muuta kuin silloin, jos tulee havaintoja tai kysymyksiä tapahtumiin liittyen. Ennen etätyön yleistymistä tätä työtä tehtiin paljon asiakkaiden luona, jolloin keskittymisrauhaa ei välttämättä ollut samalla tavalla. Nyt tilintarkastajat pystyvät tekemään sitä tehokkaasti etänä hyödyntäen esimerkiksi monia eri näyttöä. Havainnot ja kysymykset pystytään käymään läpi tehokkaasti keskitetysti videotapaamisilla. Myös tilintarkastuksen viimeinen vaihe eli päättämisvaihe todettiin olevan tehokasta suorittaa myös etänä, koska se ei vaadi paljon asiakaskontaktia niin tilintarkastuksen päättäminen onnistuu hyvin myös etänä.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI

6.1 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tässä pro gradu -tutkielmassa tutkittiin tilintarkastajien kokemuksia etätyöstä koronapandemian aikana. Lisäksi tutkimuksessa pyrittiin selvittämään, mitä kehitettävää tilintarkastuksessa on etätyön kannalta. Aihetta tutkittiin kahden tutkimuskysymyksen kautta. Seuraavaksi vastataan näihin yksitelten:

6.1.1 Minkälaisia kokemuksia tilintarkastusalan ammattilaisella on etätyöstä koronapandemian aikaan?

Tutkimuksessa saadut tulokset osoittavat, että tilintarkastajat kokevat etätyön pääsääntöisesti positiivisesti. Haastateltavat kuvailivat etätyötä vapaana ja joustavana tapana tehdä töitä. Etätyön tekemiseen motivoivat pitkälti ajankäytölliset sekä henkilökohtaiset asiat. Hyödyllisinä asioina tilintarkastajat pitivät etätyössä ajansäästöä, vapaa-ajan lisääntymistä sekä parempaa työn ja vapaa-ajan yhdistämistä. Tuloksissa etätyö näkyi esimerkiksi lapsiperheellisille enemmän positiivisena asiana kuin negatiivisena. Samat teemat ovat korostuneet myös aikaisemmissa tutkimuksissa. Esimerkiksi Floresin (2019) sekä Elshaiekhin ym. (2018) tekemissä tutkimuksissa joustavuus sekä työn ja yksityiselämän tasapainottaminen nostettiin suurimmiksi hyödyiksi etätyössä. Erona aiempien tutkimusten tuloksiin oli se, että etätyössä koettiin olevan parempi työskentelyrauha. Suurin osa haastateltavista oli sitä mieltä, että etätyössä pystyy keskittymään paremmin työtehtäviin.

Negatiivisina ja haasteellisina asioina etätyössä tilintarkastajat pitivät kommunikointia, sosiaalisten kontaktien puutetta, tylsistymisen tunnetta, työyhteisöllisyyden ylläpitämistä sekä nuorempien tilintarkastajien perehdyttämistä. Tuloksien perusteella etätyön kokemuksiin vaikuttavat merkittävästi työergonomia, hybridityö, vapaa-ajan määrä sekä työtehtävät. Aiempien tutkimusten tulokset ovat yhdenmukaisia näiden tutkimustulosten kanssa. Esimerkiksi Floresin (2019) tutkimuksessa kommunikointi ja viestintä nostettiin suurimmaksi haasteeksi etätyössä. Korona-aikana tehdyssä FutuRemote-tutkimuksessa (2020) korostettiin, että työyhteisö on etääntynyt etätyöskentelyssä. Tilintarkastajien etätyötä tutkineet Luo ja Malsch (2020) huomasivat myös tutkimuksessaan, että tilintarkastajien kouluttaminen ja perehdyttäminen on ollut haaste etätyöskentelyn aikana.

Tilintarkastajien kokemuksia verrattiin myös aikaan ennen koronapandemiaa. Ennen koronaa haastateltavat tilintarkastajat työskentelivät etänä ainoastaan yksittäisiä päiviä, iltoja ja viikonloppuja. Tällöin työt painottuivat pääasiassa rästitöihin ja verkkokoulutuksiin. Koronan puhkeamisen jälkeen etätyö koettiin aluksi negatiivisena ja monet halusivat palata takaisin toimistolle ja asiakkaiden luokse ihmisten pariin. Kuitenkin pandemian jatkuessa etätyöskentelystä on tullut uusi normaali ja tilintarkastajat suhtautuvat entistä positiivisemmin

etätyöhön kuin aikaisemmin. Tilintarkastajien mukaan etätyön kuva on laajentunut ja on huomattu, että tilintarkastusta pystyy tehdä täysin etänä ilman asiakkaiden luona tai toimistolla olemista. Tulokset etätyöhön asenteesta ovat samankaltaisia aikaisempien tutkimusten kanssa, jossa on ilmennyt, että asenne etätyötä kohtaan on muuttunut positiivisemmaksi koronapandemian aikana (Blomqvist ym., 2020; PwC, 2021).

Etätilintarkastuksesta haastateltavat olivat yksimielisiä siitä, että etätarkastus onnistuu myös täysin etänä riippumatta tilintarkastusprosessin vaiheesta eikä tarvetta paluuta entiseen normaaliin ole. Tuloksissa suurimpina hyötyinä etätarkastuksessa koettiin monipuolisemmat työtavat tehdä tilintarkastusta sekä digitalisaation tuomat paremmat työkalut ja järjestelmät. Haasteina nähdään asiakaspalvelu, asiakassuhteen kehittäminen, työn seuranta ja kommunikaation vähentyminen. Etätarkastukseen vaikuttavat asiakasyritys, tilintarkastustiimin koko sekä ammattitaito ja digitaaliset valmiudet. Vaikka tästä aiheesta löytyi vain vähän tutkimuksia aiemmasta kirjallisuudesta, tutkimustulokset olivat yhteneväisiä kahdessa aiemmin tehdyssä tutkimuksessa, jossa käsiteltiin etätilintarkastusta koronapandemian aikana. Sekä ACCA:n (2020) että Luo ja Malschin (2020) tekemissä tutkimuksissa havaittiin, että asiakaspalvelu on koettu haasteelliseksi etätyön aikana. Lisäksi Luo ja Malschin (2020) tutkimuksessa haasteita herätti myös samat asiat kuin tässä tutkimuksessa eli tilintarkastajien perehdyttämisen vaikeus, viestinnän heikko tehokkuus ja tiimin työn seuranta.

6.1.2 Mitä kehitettävää etätyössä voisi olla tilintarkastuksessa?

Tutkimuksen toisessa tutkimuskysymyksessä pyrittiin selvittämään, mitä kehitettävää etätilintarkastuksessa voisi olla. Tuloksissa ilmeni, että etenkin kommunikaatiossa sekä tiimin sisällä että asiakkaan kanssa on kehitettävää. Työn seuranta on usein hankalaa etätyössä, koska kommunikointi ei ole yhtä sujuvaa, mitä se olisi vuorovaikutuksessa kasvokkain. Haastatteluissa ei ollut tarkoituksenmukaista etsiä vastausta sille, miten työn seuranta ja kommunikointia voisi kehittää, mutta haastatteluissa esitettiin muun muassa, että työkaluja voisi kehittää näiden suhteen paremmaksi. Joidenkin haastateltavien mukaan myös ennen tilintarkastuksen aloittamista sovitut tarkat työtavat voisivat auttaa kommunikaation ja työn seurannan kehittämisessä.

Toinen tutkimuksessa korostunut asia oli asiakaskontakti tilintarkastuksessa. Tuloksissa ilmeni, että etätyössä asiakaspalvelu on kärsinyt eikä olla saatu tarpeeksi kontaktia asiakkaisiin. Ennen asiakkaisiin on saatu helpommin yhteys, kun tarkastusta on tehty pitkälti paikan päällä asiakkaiden luona. Asiakkaisiin etäyhteydellä on koettu olevan negatiivista vaikutusta sekä itse tilintarkastuksen, että asiakaspalvelun laadun ja lisämyynnin kannalta. Tilintarkastuksen näkökulmasta asiakkailta kysyminen on vaikeutunut etätyössä. Kysymiset ja muut asiakkailta tiedustelut koetaan helpommaksi paikan päällä kasvotusten kuin verkotapaamisen tai sähköpostin välityksellä. Myös asiakkaan ongelmat liiketoiminnassa voivat jäädä myös huomaamatta etätyöskentelyssä. Asiakkaan luona tapahtuvat epäformaalit kahvihuone- ja lounashetkikeskustelut voivat olla tärkeitä hetkiä tilintarkastajille havaita mahdollisia ongelmia ja haasteita, joita

asiakkaat kohtaavat liiketoiminnassaan. Lisäksi uusissa asiakkaissa liiketoiminnan ja sen eri prosessien ymmärtäminen ja tutustuminen voi jäädä vähäiseksi, koska etätyö rajoittaa kommunikaation määrää eikä päästä konkreettisesti näkemään prosesseja fyysisesti paikan päälle. Näissä asiakasviestintään liittyvissä asioissa nähdään selkeitä kehittämisaikkoja tilintarkastuksen näkökulmasta.

6.2 Tutkimuksen luotettavuuden arviointi

Tutkimuksen raportoinnin kannalta keskeinen kysymys on tutkimuksen luotettavuus. Yksittäisessä tutkimuksessa tulee arvioida tehdyn tutkimuksen luotettavuutta, koska kaikessa tutkimustoiminnassa pyritään välttelemään virheitä. (Tuomi & Sarajärvi, 2018.) Hirsjärven ja Hurmen (2008) mukaan tutkimuksen luotettavuutta arvioidaan yleensä validiteetin sekä reliabiliteetin avulla. Nämä käsitteet ovat kuitenkin syntyneet määrällisen tutkimuksen piirissä (Tuomi & Sarajärvi, 2018) ja tämä tutkimus oli luonteeltaan laadullinen tutkimus, jonka arvioinnissa käsitykset reliabiliteetin ja validiteetin käsitteiden sopivuudesta kuitenkin vaihtelevat. Eskola ja Suorannan (1998) mukaan jotkut tutkijat soveltavat näitä käsitteitä laadulliseen tutkimukseen, jotkut ovat kehittäneet termeille laadullisiin tutkimuksiin sopivaa sisältöä ja jotkut ovat hylänneet vanhat käsitteet ja luoneet uusia termejä arviointiin. Kaikesta huolimatta olisi tärkeää aina arvioida ja tarkastella tutkimuksen luotettavuutta jollakin tavalla (Hirsjärvi & Hurme, 2008).

Tässä tutkimuksessa pyrittiin syventymään tarkemmin tilintarkastajien etätyöhön, miten tilintarkastajat ovat kokeneet etätyön erityisesti koronapandemian aikana. Tutkielman aineisto koostui seitsemästä yksilöhaastattelusta, joten aineisto ei edusta jokaista tilintarkastajaa eikä tuloksia voida yleistää pienen otoskoon vuoksi, mikä ei ole myöskään tarkoituksenmukaista laadullisissa menetelmissä. Toisaalta seitsemän haastattelua on myös suhteellisen pieni joukko tutkimukseen. Laajemmalla ja suuremmalla haastateltavien määrällä tuloksissa olisi voinut esiintyä enemmän poikkeamia.

Tutkimuksen luotettavuutta vahvistaa se, että kaikki tilintarkastajat olivat kokeneita tilintarkastajia, joilla oli myös suoritettuna auktorisoitu tilintarkastustutkinto. Tutkimuksesta ei myöskään pystytä identifioimaan tai profiloimaan ketään haastateltavaa tietyn yrityksen edustajiksi. Haastattelut suoritettiin myös yksilöhaastatteluina eikä haastatteluihin osallistunut kuin pelkästään itse tutkija ja haastateltava. Näin ollen haastateltavan vastauksiin eivät vaikuttaneet kenenkään muun henkilön kertomat kokemukset.

Hirsjärven ja Hurmen (2008) mukaan haastattelututkimuksissa tuloksiin saattaa vaikuttaa haastattelijan ja haastateltavan ominaisuudet ja suhde. Tulokset ovat aina seurausta haastattelijan ja haastateltavan toiminnasta, jolloin haastattelijatiedostamatta saattaa ohjata haastateltavan vastauksia. Tässä tutkimuksessa haastattelijat osallistui mahdollisimman vähän haastatteluun, jotta se ei vaikuttaisi haastateltavien vastauksiin. Luotettavuutta lisää myös se, että

haastattelijalla on kokemusta tilintarkastustehtävistä. Haastattelijan oma tausta antaa valmiuden ymmärtää haastateltavien puhetta.

Tutkimuksen heikkoutena voidaan pitää sitä, että ei ole varmuutta siitä liittyvätkö kokemukset suoraan etätyöhön vai onko taustalla enemmänkin esimerkiksi koronapandemia, yksityiselämän asiat tai jotkin muut asiat. On kuitenkin mahdotonta osoittaa syy-seuraussuhdetta näiden asioiden välillä eikä tässä tutkielmassa ollut tarkoituksena etsiä syy-seuraussuhteita asioiden välillä, vaan syvällisempää tietoa etätyöstä tilintarkastuksen näkökulmasta koronapandemian aikana.

Toisena heikkoutena voidaan pitää sitä, että tutkimukseen osallistui ainoastaan yksi tutkija. Hirsjärvi ja Hurme (2008) pitävät tärkeänä luotettavuuden näkökulmasta sitä, että tutkimusprosessiin osallistuu useampi tutkija. Tätä kutsutaan myös sanalla tutkijatriangulaatio. Eskolan ja Suorannan (1998) mukaan useampi tutkija monipuolistaa tutkimusta ja tarjoaa laajempia näkökulmia. Koska tähän tutkimukseen osallistui ainoastaan yksi tutkija, niin tutkielmassa pyrittiin esittämään paljon haastateltavien suoria lainauksia, jotka vahvistavat ja perustelevat lukijoille kirjoittajan näkemyksiä tutkittavasta aiheesta.

6.3 Jatkotutkimusehdotukset

Tässä tutkimuksessa keskityttiin pelkästään tilintarkastajien kokemuksiin, joten mielenkiintoista olisi tarkastella myös esimerkiksi tilintarkastajien asiakkaiden kokemuksia etätyöstä ja etätilintarkastuksesta. Kokevatko he etätyön erilaisena kuin tilintarkastajat? Tutkimalla asiakkaiden näkemyksiä etätyöstä voisi myös kehittää etätilintarkastusta ja auttaa esimerkiksi asiakaspalvelun kehittämisessä. Toisaalta aiheita voitaisiin tutkia myös Big four-yhteisöjen muissa tarjoamissaan palveluissa, miten etätyö on vaikuttanut työntekijöihin esimerkiksi vero- ja lakiosastoilla.

Tämä tutkielma toteutettiin laadullisia menetelmiä hyödyntäen, joka tarkoittaa sitä, että tutkimustulokset eivät ole yleistettävissä. Toisena näkökulmana jatkotutkimukselle voisi olla määrällinen tutkimus Big four-yhteisöjen tilintarkastajien etätyöstä. Tällöin voisi olla mahdollista nähdä yleistettävissä olevia havaintoja etätyöstä tilintarkastajien näkökulmasta Suomessa. Se vaatisi kuitenkin huomattavasti enemmän aikaa ja työtä haastattelututkimukseen nähden, jotta voitaisiin saada luotettavia tuloksia.

Kolmas mielenkiintoinen jatkotutkimusaihe voisi olla syventyminen tässä tutkimuksessa nouseviin tilintarkastajien haasteisiin, kuten esimerkiksi viestintään tai etäjohtamiseen. Etätilintarkastuksessa viestinnässä koettiin haasteita tilintarkastustiimin sisällä sekä asiakkaan ja tilintarkastajan välillä. Jatkotutkimus viestinnästä voisi auttaa etätilintarkastuksen ja etätyön kehittämisessä.

Koska tämä tutkielma keskittyi pelkästään Big four-tilintarkastusyhteisöihin, jatkotutkimusta voitaisiin tehdä myös muista tilintarkastusyhteisöistä ja verata tuloksia esimerkiksi näihin Big four-tilintarkastusyhteisöihin. Lisäksi tämä

tutkimus rajoittui pelkästään Suomeen, joten tutkimusta voitaisiin tehdä myös muista maista enemmän.

Tämän tutkimuksen päätteeksi voidaan todeta, että tästä aiheesta varmasti tehdään vielä tulevaisuudessa paljon tutkimusta, sillä tähän mennessä aihetta on tutkittu vain vähän tilintarkastuksen näkökulmasta. Digitalisaatio ja automatisaatio kehittyvät jatkuvasti, joten etätyö ja etätilintarkastus tulee todennäköisesti vain yleistymään tulevaisuudessa.

LÄHTEET

- ACCA. (2020). Our global research with over 10,000 finance professionals identifies a wide range of business and financial challenges facing organisations of all sizes and across all sectors. Haettu osoitteesta https://www.accaglobal.com/gb/en/professional-insights/global-economics/Covid-19_A-Global-Survey.html?fbclid=IwAR11dMbnG5Y49SEQkBde5rfl0o4gGF3OtkAHsDYKUIfPnn8ZfpChAvCu9VE
- Alasuutari, P. (2012). *Laadullinen tutkimus 2.0*. Tampere: Vastapaino.
- Albitar, K., Gerged, A. M., Kikhia, H. & Hussainey, K. (2021). Auditing in times of social distancing: The effect of COVID-19 on auditing quality. *International Journal of Accounting & Information Management*, 29(1), 169-178. doi:10.1108/IJAIM-08-2020-0128
- Alghawli, A. S. & Almekhlafi, A. A. (2019). Information and communication technology applications and their role in providing telecommuting job opportunities: A practical study on the private sector in riyadh southern provinces. *International Journal of Advanced and Applied Sciences*, 6(11), 55-67.
- Allen, T. D., Golden, T. D. & Shockley, K. M. (2015). How effective is telecommuting? assessing the status of our scientific findings. *Psychological Science in the Public Interest*, 16(2), 40-68.
- Anderson, D. & Kelliher, C. (2020). Enforced remote working and the work-life interface during lockdown. *Gender in Management: An International Journal*,
- Baltes, B. B., Briggs, T. E., Huff, J. W., Wright, J. A. & Neuman, G. A. (1999). Flexible and compressed workweek schedules: A meta-analysis of their effects on work-related criteria. *Journal of Applied Psychology*, 84(4), 496.
- Bennett, G. B. & Hatfield, R. C. (2018). Staff auditors' proclivity for computer-mediated communication with clients and its effect on skeptical behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 68, 42-57.
- Blomqvist, K., Sivunen, A., Vartiainen, M., Olsson, T., Ropponen, A., Henttonen, K. & van Zoonen, W. (2020). Etätyö suomessa koronaviruspandemian aikana . <https://futuremote.fi/Wp-Content/Uploads/2020/12/Etatyö-Suomessa-Koronaviruspandemian-Aikaan-2020.Pdf>, Haettu osoitteesta <https://futuremote.fi/wp-content/uploads/2020/12/Etatyö-Suomessa-koronaviruspandemian-aikaan-2020.pdf>
- Carlisle, M. & Hamilton, E. L. (2021). The role of communication mode in auditor-client interactions: Insights from staff auditors. *Current Issues in Auditing*, 15(1), A19-A37.
- Choudhury, P. (., Larson, B. Z. & Foroughi, C. (2019). Is it time to let employees work from anywhere? *Harvard Business Review Digital Articles*, , 2-5. Haettu osoitteesta <https://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bsh&AN=138408630&login.asp&site=ehost-live>

- Elshaiekh, N. E. M., Hassan, Y. A. A. & Abdallah, A. A. A. (2018). The impacts of remote working on workers performance. (s. 1-5) IEEE.
- Eskola, J. & Suoranta, J. (1998). *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Tampere: Vastapaino. Haettu osoitteesta <https://www.ellibslibrary.com/jyu/978-951-768-504-7>
- Flores, M. F. (2019). Understanding the challenges of remote working and it's impact to workers. *International Journal of Business Marketing and Management (IJBMM)*, 4(11), 40-44.
- Gendron, Y. & Spira, L. F. (2008). What went wrong? the downfall of arthur andersen and the construction of controllability boundaries surrounding financial auditing. *The Downfall of Arthur Andersen and the Construction of Controllability Boundaries Surrounding Financial Auditing (may 13, 2008)*,
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2008). *Tutkimushaastattelu : Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press. Haettu osoitteesta <https://www.ellibslibrary.com/jyu/9789524958868>
- Humphrey, C., Loft, A. & Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations and Society*, 34(6-7), 810-825.
- Ingström, L. (Jun 1,2020). Korona haastoi yritysten tarkastustoiminnot digiaikaan. [Blogikirjoitus]. Haettu osoitteesta <https://www2.deloitte.com/fi/fi/pages/risk/articles/korona-haastoi-yritysten-tarkastustoiminnot-digiaikaan.html>
- Ittonen, K. (Apr 14,2021). Tilintarkastusalan tulevaisuus edellyttää resilienssiä alan toimijoilta. Haettu osoitteesta <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/tilintarkastusalan-tulevaisuus-edellyttaa-resilienssia-alan-toimijoilta/>
- Kazi Turin Rahman, M. & Arif, Z. U. Working from home during the COVID-19 pandemic: Satisfaction, challenges, and productivity of employees. *International Journal of Trade & Commerce-Iiartc*,
- Kettunen, P. (2017). Digitalisoituva tilintarkastus avain parempaan asiakaskokemukseen. *Profiitti*, , 6-9. Haettu osoitteesta https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2020/02/profiitti_1-2017.pdf
- Kizza, J. M. (2007). *Ethical and social issues in the information age* Springer.
- Kylili, A., Afxentiou, N., Georgiou, L., Panteli, C., Morsink-Georgalli, P., Panayidou, A., . . . Fokaides, P. A. (2020). The role of remote working in smart cities: Lessons learnt from COVID-19 pandemic. *Energy Sources, Part A: Recovery, Utilization, and Environmental Effects*, , 1-16.
- Laine, R. (2018). Mitä tilintarkastus on? Haettu osoitteesta <https://tilintarkastajat.fi/blogit/mita-tilintarkastus-on/>
- Laine, R. (2020). Vaihto-omaisuuden olemassaolon tilintarkastus koronaepidemian aikana. Haettu osoitteesta <https://tilintarkastajat.fi/blogit/vaihto-omaisuuden-olemassaolon-tilintarkastus-koronaepidemian-aikana/>

- Leskinen, T. (2020). Säännöllisesti kotona työskenteleminen on kaksinkertaistunut. Haettu osoitteesta <https://www.stat.fi/tietotrendit/blogit/2020/saannollisesti-kotona-tyoskenteleminen-on-kaksinkertaistunut/>
- Lombardi, D., Bloch, R. & Vasarhelyi, M. (2014). The future of audit. *JISTEM- Journal of Information Systems and Technology Management*, 11(1), 21-32.
- Lund, S., Madgavkar, A., Manyika, J. & Smit, S. (2020). What's next for remote work: An analysis of 2,000 tasks, 800 jobs, and nine countries. Haettu osoitteesta <https://www.mckinsey.com/featured-insights/future-of-work/whats-next-for-remote-work-an-analysis-of-2000-tasks-800-jobs-and-nine-countries>
- Luo, Y. & Malsch, B. (2020). Exploring improvisation in audit work through auditors' response to COVID-19. Available at SSRN 3643823,
- Metsämuuronen, J. (2006). *Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä : Opiskelijalaitos* (2. laitos, 3. uud. p.). Helsinki: International Methelp. Haettu osoitteesta <https://jyu.finna.fi/Record/jykdok.996851>
- Mustonen, T. (Apr 18,2017). Robotti vai tilintarkastaja – vai sittenkin molemmat? Haettu osoitteesta <https://www.talouselama.fi/kumppaniblogit/bdo/robotti-vai-tilintarkastaja-vai-sittenkin-molemmat/b0b7c546-7263-3f47-a231-77adbe343d07>
- Ojala, S. & Ojala, S. (2014). *Ansiotyö kotona ikkunana työelämään. kotona työskentelyn käsitteet, piirteet sekä yhteydet hyvinvointiin* University of Tampere; Tampere University Press. Haettu osoitteesta <http://urn.fi/URN:ISBN:978-951-44-9468-0>
- Pelkonen, R. (2018). Tilinpäätösraportointi siirtyy digiaikaan. *Profiitti*, , 24-27. Haettu osoitteesta https://tilintarkastajat.fi/wp-content/uploads/2020/08/profiitti_1-2018-1.pdf
- PwC, U. S. (2021). It's time to reimagine where and how work will get done. Haettu osoitteesta <https://www.pwc.com/us/en/library/covid-19/us-remote-work-survey.html>
- Pyöriä, P. (2011). Managing telework: Risks, fears and rules. *Management Research Review*,
- Raghuram, S., Hill, N. S., Gibbs, J. L. & Maruping, L. M. (2019). Virtual work: Bridging research clusters. *Academy of Management Annals*, 13(1), 308-341. doi:10.5465/annals.2017.0020
- Steiner, M. & Halonen, K. (2010). *Tilintarkastusprosessi käytännössä* Haettu osoitteesta <https://verkkokirjahylly.almatalent.fi/teos/10ta367827>
- Sull, D., Sull, C. & Bersin, J. (2020). Five ways leaders can support remote work. *MIT Sloan Management Review*, 61(4), 1-10.
- Sutela, H. (2020). Kun mahdoton kävi mahdolliseksi – tietotyön yleisyys mahdollisti etätöiden läpimurron Suomessa. Haettu osoitteesta <https://www.stat.fi/tietotrendit/blogit/2020/kun-mahdoton-kavi>

[mahdolliseksi-tietotyön-yleisyys-mahdollisti-etätyön-lapimurron-suomessa/](#)

- Teeter, R. A., Alles, M. G. & Vasarhelyi, M. A. (2010). The remote audit. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 7, 73-88. doi:10.2308/jeta.2010.7.1.73
- Tilastokeskus. (2021). Etätyö. Haettu osoitteesta <https://www.stat.fi/meta/kas/etatyo.html>
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2002). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Tammi. Haettu osoitteesta <https://jyu.finna.fi/Record/jykdok.882973>
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2018). *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi* (Uudistettu laitos). Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi. Haettu osoitteesta <https://www.ellibslibrary.com/jyu/9789520400118>
- Tuomivaara, S. & Ruohomäki, V. (2021). Mitä tarkoitamme, kun puhumme etätyöstä? Haettu osoitteesta <http://www.etatyoapaiva.fi/fi/artikkelit/64>
- Työllisyys- ja toimivat markkinat. (2020). *Työpoliittinen aikakauskirja 3/2020* työ- ja elinkeinoministeriö. Haettu osoitteesta <https://julkaisut.valtioneuvosto.fi/handle/10024/162481>
<http://www.urn.fi/URN:ISBN:ISBN:978-952-327-579-9>
- Valkama, H. (2020). Korona aiheutti suomessa ryntäyksen etätöihin: Missään muussa EU-maassa ei siirrytty pois työpaikalta yhtä innokkaasti kuin täällä. Haettu osoitteesta <https://yle.fi/uutiset/3-11346371>
- Vilkkä, H. (2021). *Tutki ja kehitä* (5., päivitetty painos). Jyväskylä: PS-kustannus. Haettu osoitteesta <https://www.ellibslibrary.com/jyu/9789523701731>
- Wang, B., Liu, Y., Qian, J. & Parker, S. K. (2021). Achieving effective remote working during the COVID-19 pandemic: A work design perspective. *Applied Psychology*, 70(1), 16-59. doi:<https://doi-org.ezproxy.jyu.fi/10.1111/apps.12290>
- Yli-Kokko, P. (2021). Paremmalla vuorovaikutuksella parempi lopputulos. *Suomen Tilintarkastajat Ry*

LIITE 1

Puolistrukturoidun haastattelun runko:

Taustakysymykset:

- 1 Ikä
- 2 Rooli organisaatiossa
- 3 Kuinka kauan olet toiminut tilintarkastusalalla?
- 4 Oletko tehnyt etänä töitä?

Yleiset kysymykset etätyöstä

- 5 Miten kuvailisit etätyötä?
- 6 Mitä etätyö merkitsee sinulle?
- 7 Voisitko kertoa omin sanoin vapaasti, millaisia kokemuksia sinulla on ollut työelämässä liittyen etätyöhön? (jatkokysymykset: Mihin se liittyy? Millainen kokemus se oli?)
- 8 Miksi haluat tehdä etätöitä? / miksi et halua?
- 9 Mitkä asiat motivoivat sinua tekemään etätöitä?
- 10 Mitkä asiat eivät motivoi sinua tekemään etätöitä?
- 11 Mitkä koet olevan etätyön hyödyt ja mahdollisuudet?
- 12 Mitkä koet olevan etätyön haitat ja haasteet?
- 13 Miten työtoverisi ja lähipiirisi suhtautuvat etätyön tekemiseen?

Etätyö ennen ja jälkeen koronapandemian alkamisen

- 14 Mikä on tämänhetkinen tilanteesi etätyön kannalta? (jatkokysymykset: Teetkö vielä paljon etätöitä? Miksi et?)
- 15 Teitkö etätöitä ennen koronapandemiaa? (jatkokysymykset: miksi et tehnyt? / teitkö asiakastyössä?)
- 16 Oliko etätyön tekeminen mielestäsi erilaista ennen koronapandemian alkamista?
- 17 Muuttuiko suhtautumisesi etätyön suhteen koronapandemian aikana?

Etätyö tilintarkastuksessa:

- 18 Miten koet etätyön tilintarkastuksessa?
- 19 Oletko tehnyt etätöitä muissa töissä kuin tilintarkastuksessa? (jatkokysymykset: Oliko samanlaista vai erilaista?)
- 20 Mitä haasteita etätyö mielestäsi tuo tilintarkastukseen?
- 21 Mitkä ovat mielestänne etätyön hyödyt ja mahdollisuudet tilintarkastuksessa?
- 22 Missä tilintarkastusprosessin osissa etätyö on mielekästä ja missä osissa se ei ole?
- 23 Miten etätilintarkastusta voisi kehittää?
- 24 Onko jotain muuta sanottavaa aiheesta?