

Tilintarkastuksen kiirekausi: koetut vaikutukset laatuun ja käytännön työhön

**Jyväskylän yliopisto
Kauppakorkeakoulu**

Pro gradu -tutkielma

2024

**Tekijä: Ilkka Autio
Oppiaine: Laskentatoimi
Ohjaaja: Antti Rautiainen**



JYVÄSKYLÄN YLIOPISTO

TIIVISTELMÄ

Tekijä Ilkka Autio	
Työn nimi Tilintarkastuksen kiirekausi: koetut vaikutukset laatuun ja käytännön työhön	
Oppiaine Laskentatoimi	Työn laji Pro gradu -tutkielma
Aika (pvm.) 15.02.2024	Sivumäärä 82
<p>Tilintarkastuksen kiirekausi on tilintarkastusalalla yleisesti käytetty käsite, jolla tarkoitetaan yleensä vuoden ensimmäistä kvartaalia. Suurin osa tilintarkastettavista yhtiöistä päättää tilikautensa vuoden viimeiseen päivään, joten näiden yhtiöiden tilinpäätökset tulevat tarkastettavaksi alkuvuodesta, mikä puolestaan aiheuttaa merkittävän työkuorman lisääntymisen tilintarkastajille. Kiirekaudella työkuorma, stressi sekä kiire kasvavat ja tämä aiheuttaa omat haasteensa. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on tutkia tämän kiireisen ajan vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun sekä tilintarkastajien käytännön työhön.</p> <p>Tutkielman teoreettinen viitekehys koostuu kahdesta kokonaisuudesta. Ensimmäisessä käsitellään pääosin aikaisempaa tutkimuskirjallisuutta tilintarkastuksen laadusta sekä siihen vaikuttavista tekijöistä. Toisessa kokonaisuudessa käsitellään tilintarkastajan käytännön työtä ISA-standardien pohjalta. Tutkielma toteutetaan pääosin laadullisia menetelmiä hyödyntäen, mutta tutkimus sisältää myös hieman määrällisen tutkimuksen piirteitä. Tutkimuksen aineisto kerättiin haastattelemalla Big 4 -yhtiöiden työntekijöitä eri virka-asteilta. Haastatteluja käsiteltiin sisällönanalyysin keinoin.</p> <p>Tilintarkastuksen kiirekaudella koettiin olevan jonkin verran vaikutusta tilintarkastuksen laatuun, mutta tilintarkastajat olivat sitä mieltä, että vaikutus ei ole merkittävä. Haastattelujen perusteella voidaan kuitenkin todeta stressin sekä tilintarkastusta heikentävän käyttäytymisen, eli dysfunktionaalisen käyttäytymisen, lisääntyvän kiirekauden aikana. Kiirekausi saattaa vaikuttaa jossain määrin tilintarkastuksen laatuun, vaikka tilintarkastajat eivät itse niin koekaan. Kiirekauden vaikutukset käytännön työhön näkyivät pääasiassa hektisyyden, kommunikaation sekä työtuntien lisääntymisenä. Lisäksi kiirekaudella työskentely koettiin haastavammaksi etenkin nuorempien työntekijöiden mielestä. Tilintarkastuksen laadun koettiin koostuvan ammattitaidosta, lain ja säädösten noudattamisesta sekä suunnittelusta. Nämä kolme seikkaa nousivat selkeästi esiin tässä tutkimuksessa ja aikaisemmat tutkimukset tukevat tätä tulosta.</p>	
Asiasanat Tilintarkastuksen laatu, kiirekausi, tilintarkastustyö.	
Säilytyspaikka Jyväskylän yliopiston kirjasto	

KUVIOLUETTELO

Kuvio 1. Agenttiteorian ongelmat tilintarkastajan näkökulmasta (Mukaiu: Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2010, 7).

Kuvio 2. Tilintarkastusprosessin viitekehys.

TAULUKOT

Taulukko 1. Haastateltavat ryhmittäin.

Taulukko 2. Mistä tilintarkastuksen laatu koostuu?

Taulukko 3. Mitkä tekijät vaikuttavat laatuun negatiivisesti?

Taulukko 4. Haastateltavien stressin määrä kiirekaudella ja sen ulkopuolella mitattuna Likert-asteikolla (1-5).

Taulukko 5. Tilintarkastuksen laadun yläkategoriat.

Taulukko 6. Tilintarkastuksen laatua uhkaavien tekijöiden yläkategoriat.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO	5
1.1	Tutkimuksen taustat	5
1.2	Tutkimuksen tavoitteet, tutkimuskysymykset sekä rajaukset.....	7
1.3	Tutkimusmenetelmä.....	8
1.4	Tutkimuksen rakenne.....	9
2	TILINTARKASTUKSEN LAATU.....	11
2.1	Tilintarkastus yleisesti.....	11
2.2	Tilintarkastuksen laatu käsitteenä.....	14
2.3	Tilintarkastuksen laadun mittaaminen.....	16
2.4	Yksittäisen tilintarkastajan tekemän työn laatuun vaikuttavat tekijät	17
2.5	Tilintarkastajan dysfunktionaalinen käyttäytyminen	19
2.6	Tilintarkastuksen laadunvalvonta ja -sääntely sekä sen vaikutukset laatuun.....	21
3	TILINTARKASTAJAN TYÖ JA KIIREKAUSI.....	25
3.1	Tilintarkastajan käytännön työ ja tilintarkastusprosessi	25
3.1.1	Toimeksiannon aloittamisvaihe	27
3.1.2	Suunnitteluvaihe.....	27
3.1.3	Riskien määrittely sekä riskeihin vastaaminen.....	28
3.1.4	Tilintarkastusaineiston kerääminen sekä analysointi.....	29
3.1.5	Dokumentointi.....	31
3.1.6	Varsinaisen tilintarkastuksen jälkeiset toimenpiteet	32
3.1.7	Raportointi	33
3.2	Tilintarkastuksen kiirekausi ja sen vaikutukset työskentelyyn sekä laatuun.....	34
4	AINEISTO JA MENETELMÄ	37
4.1	Metodologia	37
4.2	Tutkimusaineiston keruu ja sen analysointi.....	39
5	TUTKIMUKSEN TULOKSET	41
5.1	Tilintarkastuksen laatu ja sen muutokset	41
5.1.1	Tilintarkastajien näkemykset tilintarkastuksen laatuun	41
5.1.2	Kiireen vaikutukset tilintarkastuksen laatuun.....	47
5.1.3	Dysfunktionaalisen käyttäytymisen esiintymien kiirekaudella ja sen ulkopuolella	51
5.2	Tilintarkastajan työ kiirekaudella ja sen ulkopuolella.....	57
5.3	Laatuun vaikuttavien tekijöiden kategorisointi	64
6	JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI	67
6.1	Mistä tilintarkastuksen laatu koostuu?.....	67

6.2	Kiirekauden vaikutukset tilintarkastuksen laatuun	69
6.3	Kiirekauden vaikutuksen käytännön työhön.....	73
6.4	Tutkimuksen rajoitteet sekä jatkotutkimus	75
LÄHTEET		76

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustat

Tilintarkastus on lakisääteinen prosessi, jota Suomessa säätelee pääasiassa tilintarkastuslaki (1145/2015) sekä ISA-standardit (*International Standards on Auditing*). Sen tarkoituksena on varmistaa, että yhtiöiden tai säätiöiden julkaisemat tilinpäätökset antavat oikean ja riittävän kuvan yhtiön taloudellisesta tilanteesta. Käytännössä tilintarkastajan tehtävänä on käydä yhtiön taloustiedot läpi ja varmentua siitä, että tilinpäätökseen ei sisälly olennaisia virheitä. (ISA 200.)

Jotta tilintarkastus täyttäisi lain ja säädösten asettamat tavoitteet, tulee sen olla laadukasta. Laadukas tilintarkastus korreloi suoraan laadukkaan taloudellisen raportoinnin kanssa ja laadukas raportointi luo yhtiölle ja sen taloudelliselle asemalle luotettavuutta (DeFond & Zhang, 2014). Vaikka tilintarkastuksen laatu on ollut yksi keskeisistä tutkimuskohteista tilintarkastuksen saralla jo muutaman vuosikymmenen ajan, ei sen määritelmästä tai mittaamisesta vallitse konsensusta (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik & Velury, 2012). Yksi laajasti käytetty laadun määritelmä on DeAngelon (1981a) luoma viitekehys, jonka mukaan laatu voidaan jakaa kahteen tekijään: (1) todennäköisyyteen siitä, löytääkö tilintarkastaja virheen tarkastettavan yhtiön tilinpäätöksestä ja (2) toimiiko tilintarkastaja ohjeiden mukaan mahdollisen virheen löydettyään. DeAngelon (1981a) määritelmän lisäksi esimerkiksi Francisin (2011) luoman määritelmän mukaan tilintarkastuksen laatu koostuu useista tekijöistä. Näitä tekijöitä ovat muun muassa tilintarkastustiimi ja yksilöt, tilintarkastusprosessi sekä tilintarkastuksen lopputulema. Tilintarkastuksen laatu on tämän viitekehysten mukaan monen tekijän summa. (Francis, 2011.) Lisäksi tutkimuksessaan kirjallisuudessa esiintyneissä tilintarkastuksen laadun määritelmistä Knechel ym. (2012) toteavat, että hyvän ja laadukkaan tilintarkastuksen edellytyksenä on hyvin suunnitellut prosessit ja motivoituneet sekä osaavat työntekijät, jotka ymmärtävät asiakkaansa liiketoiminnan uniikit piirteet. Tilintarkastuksen laatuun on useita erilaisia lähestymistapoja, jotka jakavat tutkijoiden mielipiteitä. Tässä tutkimuksessa käytetyt laadun määritelmät tullaan käsittelemään ensimmäisessä teorialuvussa.

Kiirekausi ja sen vaikutukset ovat laadun lisäksi laajalti tutkittu ilmiö tilintarkastuksen tutkimuksissa. Sillä tarkoitetaan ajanjaksoa, jolloin tarkastettavia tilinpäätöksiä kertyy enemmän kuin normaalisti ja se on jokaiselle tilintarkastajalle tuttu ja yleisesti käytetty termi. Kiirekausi sijoittuu vuoden alkuun, sillä suurin osa yritysten tilikausista päättyy joulukuun 31. päivää. Esimerkiksi Yhdysvalloissa vuosien 1950–2009 välillä 64 prosentilla yhtiöistä tilikausi päättyi juuri tuolloin (López & Peters, 2012). Kiirekaudella luonnollisesti stressitasot saattavat kasvaa sekä suorituskyky huonontuu (Sweeney & Summers, 2002). Tämän lisäksi kiirekauden tuomalla työkuormalla on havaittu olevan heikentävä vaikutus yksittäisen tilintarkastajan kykyyn suorittaa laadukasta tilintarkastusta (Sweeney & Summers, 2002; López & Peters, 2012; Margheim, Kelley & Pattison, 2005; Emerson & Smith 2017; Cianci & Bierstaker, 2009; Agoglia, Brazel, Hatfield & Jackson, 2010). Tällaisena laatua heikentävänä tekijänä voidaan pitää tilintarkastajan dysfunktionaalista käyttäytymistä, eli tilintarkastuksen laatua heikentävää käyttäytymistä. Tällaisena käyttäytymisenä voidaan pitää esimerkiksi tilintarkastusprosessin ennen aikaista päättämistä, jonka seurauksena jotain jää tarkastamatta. Yleisenä syynä tällaiselle käyttäytymiselle on pidetty niin sanottua ajan ja budjetin välistä ristiriitaa. (Syam, Djaddang, Ghazali, 2020; Paino, Smith & Zubaidah, 2012; Paino, Ismail & Smith, 2010; Pierce & Sweeney, 2004; Otley & Pierce, 1996a.) Kiirekauden aikana tilintarkastajan työ koostuu pääosin tilinpäätöstarkastuksista, kun taas kiirekauden ulkopuolella tilikauden aikaisista tarkastuksista. Niin kutsutun Interim-tarkastuksen tarkoituksena on keventää itse tilinpäätöstarkastusta tarkastamalla esimerkiksi välitilinpäätöksiä tai tilikauden aikana tapahtuneita taloudellisia muutoksia tarkemmin. (ISA 330.)

Tässä pro gradu- tutkielmassa tutkitaan tilintarkastuksen laatua käsitteenä, tilintarkastajien kokemuksia laadusta sekä sen muutoksista kiirekauden ja muun kauden välillä. Tässä tutkimuksessa tilintarkastaja-termillä tarkoitetaan tilintarkastusalalla toimivaa henkilöä, riippumatta siitä, onko hän Patentti- ja rekisterihallituksen hyväksymä tilintarkastaja vai ei. Aikaisempien tutkimusten perusteella on syytä olettaa, että jonkinlaista muutosta laadussa voidaan havaita esimerkiksi kiireen ja stressin lisääntymisen myötä. Suurin osa tilintarkastuksen laadun tutkimuksista on toteutettu kvantitatiivisin menetelmin. Mittarina tällaisissa tutkimuksissa on käytetty esimerkiksi epätavallisten jaksotusten määrää, tilinpäätöksen korjausten määrää ja tilintarkastuspalkkion suhdetta muihin kuluihin. (Rajgopal, Srinivasan & Zheng, 2021.) Tämä tutkimus on kuitenkin toteutettu pääasiassa kvalitatiivisin keinoin haastattelemalla niin kutsuttujen Big 4 -yhtiöiden tilintarkastajia. Näiksi yhtiöiksi luetaan Ernst & Young, PwC, KPMG ja Deloitte. Yhteisen nimensä mukaisesti nämä yhtiöt ovat toimialan neljä isointa yhtiötä, joiden markkinaosuus tilintarkastusasiakkaissa on maailmanlaajuisesti merkittävä (Herman, 2019). Tällä lähestymistavalla pyritään selvittämään laatuun vaikuttavien tekijöiden syvällisempiä merkityksiä sekä löytämään yhteneväisyyksiä tilintarkastajien käyttäytymisessä kiireen alla sekä vähemmän kiireisenä aikana. Tutkimuksessa tullaan hyödyntämään myös hieman kvantitatiivisia menetelmiä, esimerkiksi kysymällä haastatteluissa kysymyksiä, joihin pyydetään vastausta Likert-asteikolla.

1.2 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimuskysymykset sekä rajaukset

Tämän tutkimuksen päätavoitteena on analysoida, millainen vaikutus kiireellä tai niin sanotulla kiirekaudella on tilintarkastuksen laatuun, erityisesti Big 4 -yhtiöissä työskentelevien tilintarkastajien mielestä. Tutkimuksessa tullaan keskittymään nimenomaan laadukkaan tilintarkastuksen käsitteeseen ja sen tuottamiseen yksilötasolla. Kvalitatiivisen menetelmän käyttö on tilintarkastuksen laadun tutkimuksessa melko harvinaista, joten valittu tutkimusmenetelmä tuo uudenlaista näkemystä tutkimuskenttään. Laadun muutoksen lisäksi tutkimuksessa pyritään selvittämään, millaista tilintarkastajan työ on käytännössä kiirekaudella ja sen ulkopuolella. Tästä aiheesta on hankala löytää aikaisempaa tutkimusta ja kysymys on olennainen sekä uusia tutkimusmahdollisuuksia avaava.

Metsämuurosen (2011, 38–39) mukaan hyvin rajatulla aiheella saadaan todennäköisemmin hyvin rajattuja tutkimuskysymyksiä. Hyvillä tutkimuskysymyksillä saadaan puolestaan kuvailevampia ja selittäviä vastauksia (Metsämuuronen, 2011, 38–39). Jotta tähän päästäisiin, täytyy tällekin tutkimukselle asettaa tarpeellisia rajoituksia.

Tässä tutkimuksessa tullaan haastattelemaan eri rankeilla, eli virka-asteilla, olevia tilintarkastajia. Haastateltavia pyritään saamaan tasaisesti aina entry-tason, eli aloittelevista työntekijöistä manager- ja partner-tasoon, eli kokeneisiin työntekijöihin. Edellytyksenä haastatteluun osallistumiselle on vähintään kahden vuoden kokemus tilintarkastuksesta. Näin pystytään varmistamaan, että haastateltavat ovat työskennelleet useamman kiirekauden tilintarkastuksen parissa.

Haastateltavat henkilöt tullaan rajaamaan tilintarkastajiin, jotka työskentelevät niin sanotuissa Big 4 -yhtiöissä. Haastatteleamalla Big 4 -yhtiöiden työntekijöitä pyritään saamaan yleiskuvaa tutkittavasta ympäristöstä, sillä suurin osa tilintarkastusammattin harjoittajista työskentelee näissä. Tämän lisäksi tutkimukseen haastateltavat henkilöt rajataan maantieteellisesti siten, että jokainen heistä työskentelee Suomessa, mutta osa heistä eri työnantajalla. Työskentely tietyyssä Big 4 -yhtiössä ei eroa juurikaan muista Big 4 -yhtiöissä, joten tutkittavia henkilöitä voidaan käsitellä yhtenä ryhmänä.

Tässä tutkimuksessa esimerkiksi ajalliselle rajaukselle ei nähdä tarvetta. Tutkimukseen osallistuvien henkilöiden näkemykset kiirekauden vaikutuksista ovat todennäköisesti selkeytyneet jokaisen suoritetun kiirekauden jälkeen, joten tässä tapauksessa ei olisi viisasta lähteä tutkimaan ilmiötä esimerkiksi viime kiirekauden näkökulmasta. Pidempi kokemus antaa todennäköisesti laajempaa perspektiiviä ilmiön ympäriltä.

Näiden rajausten pohjalta muodostui ensimmäinen, ja samalla päätutkimuskysymys, joka pohjautuu tutkimuksen päätavoitteeseen. Ensimmäinen tutkimuskysymys on:

Koetaanko tilintarkastuksen laadussa muutoksia tilintarkastuksen kiirekauden ja kiirekauden ulkopuolisen ajan välillä?

Toinen tutkimuskysymys keskittyy tilintarkastajan käytännön työhön tilintarkastuksen kiirekaudella verrattuna sen ulkopuoliseen kauteen. Haastattelussa on tarkoituksena kysyä tilintarkastajilta heidän näkemystään yksittäisten työtehtävien, sekä kokonaisuuden eroista. Oletettavasti etenkin paine saada työ valmiiksi ajallaan eroaa kiirekaudella ja sen ulkopuolella. Toinen tutkimuskysymys on seuraava:

Miten tilintarkastajan työ kiirekaudella eroaa työstä kiirekauden ulkopuolella?

Kolmas tutkimuskysymys liittyy tilintarkastajien henkilökohtaiseen kokemukseen ja omaan näkökulmaan tilintarkastuksen laadusta. Tilintarkastuksen laatu voidaan määrittää monella eri tavalla ja eri määrittelytavat perustuvat määrittelijän näkökulmaan. Kolmas tutkimuskysymys on:

Mistä tilintarkastuksen laatu koostuu tilintarkastajien kokemusten mukaan?

Näiden kolmen tutkimuskysymyksen avulla saadaan kuva kiireen ja kiirekauden vaikutuksista tilintarkastustyöhön.

1.3 Tutkimusmenetelmä

Kuten jo aikaisemmin mainittiin, tämä tutkimus tullaan suorittamaan pääasiassa kvalitatiivisin menetelmin haastatteluja hyödyntämällä sekä hieman kvantitatiivisia menetelmiä käyttäen. Laadullinen tutkimus soveltuu tilanteisiin, joissa halutaan tutkia yksittäisiä seikkoja luonnollisissa tilanteissa ja joiden tutkimiseksi tutkimuskokeen tekeminen olisi haastavaa. Kvalitatiivisella tutkimuksella voidaan tutkia paremmin syy-seuraus-suhteita ja saada tietoa yksilöiden toiminnasta erilaisissa tapahtumissa ja tilanteissa. (Metsämuuronen, 2011, 211.) Tämän kuvauksen perusteella kvalitatiivinen menettelytapa on oikea valinta tilintarkastuksen laadun muutoksen tutkimiseen kiirekaudella, varsinkin, kun aihetta tutkitaan yksilötasolla.

Tuomen ja Sarajärven (2018) mukaan tässäkin tutkimuksessa käytetty haastattelumenetelmä on yksi yleisimmin käytetty aineistonkeruumenetelmä laadullista tutkimusta tehtäessä. Perustelu valinnalle on yksinkertainen. Kun halutaan tietää, miksi ihminen toimii erilaisissa tilanteissa tietyllä tavalla, niin kannattaa kysyä sitä häneltä itseltään. Haastattelujen hyvänä puolena on haastattelutilanteen ja vastausten muotoilun joustavuus. Tilanteessa on helppo kysyä jatkokysymyksiä sekä tarkentaa kysymystä, mikäli haastateltava ei ymmärrä sitä täysin. Tällaista mahdollisuutta ei ole esimerkiksi kyselytutkimuksessa. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 56–57.)

Haastattelut toteutetaan puolistrukturoidulla haastattelutavalla, eli toisin sanoen teemahaastattelujen avulla. Haastattelussa käytetään kysymyksiä tiettyjen teemojen, tässä tapauksessa tilintarkastuksen laadun sekä tilintarkastustyön,

ympäriltä, kuten teemahaastatteluiissa on tarkoituksena. Teemahaastatteluiissa korostetaan ihmisten henkilökohtaisia tulkintoja tutkittavista seikoista ja niitä ympäröivistä asioista. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 84.)

Perinteisenä laadullisen tutkimuksen analyysimenetelmänä voidaan pitää sisältöanalyysiä, jota tämänkin tutkimuksen aineistossa käytetään. Sillä tarkoitetaan kuultujen sekä kirjoitettujen aineistojen analyysiä. Sen avulla voidaan analysoida tutkimusaineistoa systemaattisesti sekä objektiivisesti. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 121–123.) Aineistoa analysoidaan myös kvantitatiivisesti sisällyttämällä kyselyyn kysymyksiä, joihin vastaajan täytyy valita numeerinen arvo liittyen omaan kokemukseensa jostain ilmiöstä. Haastattelussa tämä numeerinen arvo valitaan Likert-asteikolta, jolla tarkoitetaan perinteistä 1–5 numeron asteikkoa. Tuomen ja Sarajärven (2018, 92–93) mukaan tällainen menettelytapa on mahdollista juuri sisältöanalyysissä, mikäli se ei ole päällimmäinen analysointitapa.

Sisältöanalyysin käyttäminen on tässä tutkimuksessa perusteltua, sillä aineisto tulee olemaan laaja ja sitä täytyy pyrkiä jäsentelemään teemoittelun avulla. Näin saadaan selkeämpiä kokonaisuuksia haastateltavien vastauksista ja pyritään vastaamaan tutkimuskysymyksiin paremmin ja selkeämmin. Lisäksi aineistoanalyysissä apuna käytettävä aineiston kvantifiointi sopii tutkimukseen hyvin. Sen avulla pystytään löytämään helpommin toistuvuuksia haastateltavien vastauksista.

1.4 Tutkimuksen rakenne

Seuraavissa kahdessa luvussa käsitellään teoriaa aiheen ympäriltä. Ensimmäisessä luvussa perehdytään tilintarkastuksen laatuun sekä siihen vaikuttaviin tekijöihin. Lisäksi tässä luvussa perehdytään tilintarkastuksen laadun valvontaan Suomessa ja esitellään aikaisempia tutkimuksia tilintarkastuksen laadusta. Toisessa luvussa perehdytään tilintarkastajan käytännön työhön niin kiirekaudella kuin sen ulkopuolella. Luvun perustana toimii ISA-standardeista muodostettu viitekehys tilintarkastusprosessin kulusta. Lisäksi tässä luvussa käsitellään tilintarkastuksen kiirekautta sekä tutkimuksia sen vaikutuksista.

Teorialukujen jälkeen perehdytään tutkimuksessa käytettyihin menetelmiin sekä tutkimuksen aineistoon syvemmin, käymällä läpi, miksi tutkimukseen on valittu juuri kyseiset menetelmät ja analyysitavat sekä miten tutkimus on näitä keinoja käyttäen toteutettu. Lisäksi käydään läpi aineiston hankintaprosessi.

Seuraavassa kappaleessa käydään läpi haastattelujen perusteella saatuja tuloksia sekä verrataan yksittäisiä haastatteluja muihin haasteltaviin ja aikaisempaan tutkimukseen. Kappaleen tarkoituksena on saada yhtenäinen kuva tutkitavasta aineistosta ja valittuja tutkimus- sekä analyysimenetelmiä hyödyntäen muodostettua hyvä pohja tulosten analysoinnille.

Viimeisessä kappaleessa käydään läpi tutkimuksen johtopäätöksiä ja vertaillaan niitä muihin saman tyyppisiin tutkimuksiin. Lisäksi tässä luvussa tullaan

vastaamaan johdannossa esitettyihin tutkimuskysymyksiin. Tässä työssä ei ole käytetty tekoälysovelluksia.

2 TILINTARKASTUKSEN LAATU

2.1 Tilintarkastus yleisesti

Tässä tutkimuksessa käsitellään tilintarkastajien kokemuksia laadukkaasta tilintarkastuksesta. On kuitenkin hyvä ymmärtää perusteet tilintarkastuksen taustalla olevista teorioista ja sitä, minkä takia sitä ylipäätään tehdään. Tässä kappaleessa käydään läpi tilintarkastuksen perustarkoitusta, sen sääntelyä Suomessa sekä keskeisimmän tilintarkastusta selittävän teorian.

Tilintarkastuksen rooli yhteiskunnassa on tarjota riippumatonta ja luotettavaa tietoa yhtiön tai säätiön taloudellisesta tilanteesta ja toimia ikään kuin varmennuspalveluna (DeFond & Zhang, 2014). Se on lakisääteinen prosessi, jota Suomessa säätelee tilintarkastuslaki (1141/2015). Mikäli yhtiö täyttää tietyistä mittareista vähintään kaksi nykyisenä sekä edeltävänä tilikautena, tulee sen lain mukaan valita itselleen tilintarkastaja. Näitä mittareita ovat: 1) Liikevaihto ylittää 200 000 euroa, 2) Taseen loppusumma on yli 100 000 euroa, 3) Yhtiön henkilöstö- lukumäärä keskimäärin on yli kolme työntekijää. (TTL 1141/2015, 2 luku, 2§.) Tilintarkastuksella on lakisääteisen tehtävän täyttämisen lisäksi merkittävä rooli luotonantajien vaatimana palveluna. Pankit vaativat lähes poikkeuksetta tilintarkastetun tilinpäätöksen viimeiseltä tilikaudelta, mikäli yhtiö hakee rahoitusta pankista. (Healy & Palepu, 2001.) Tilintarkastaja julkaisee tärkeimpänä dokumenttinaan tilintarkastuskertomuksen, jossa tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö toteaa tarkastettavan yhtiön taloudellisen tilanteen olevan olennaisilta osin virheettömästi esitetty, tai mikäli olennaisia virheitä ilmenee, tulee ne ilmoittaa juuri tilintarkastuskertomuksessa (Bookey & Quick, 2016).

Kuten aikaisemmin todettiin, tilintarkastusta Suomessa säätelee pääasiassa tilintarkastuslaki (1141/2015), jonka perustana toimii EU:n tilintarkastusdirektiivi ja -asetukset. Sen valvomisen puolestaan hoitaa Patentti- ja rekisterihallitus (PRH) (TTL 1141/2015, 7 luku 1 §). PRH:n alla toimivan tilintarkastusvalvontayksikön kanssa tiiviissä yhteistyössä toimii Finanssivalvonta eli FIVA (TTL 1141/2015, 9 luku 2§). Näiden virallisten tahojen lisäksi tilintarkastukseen

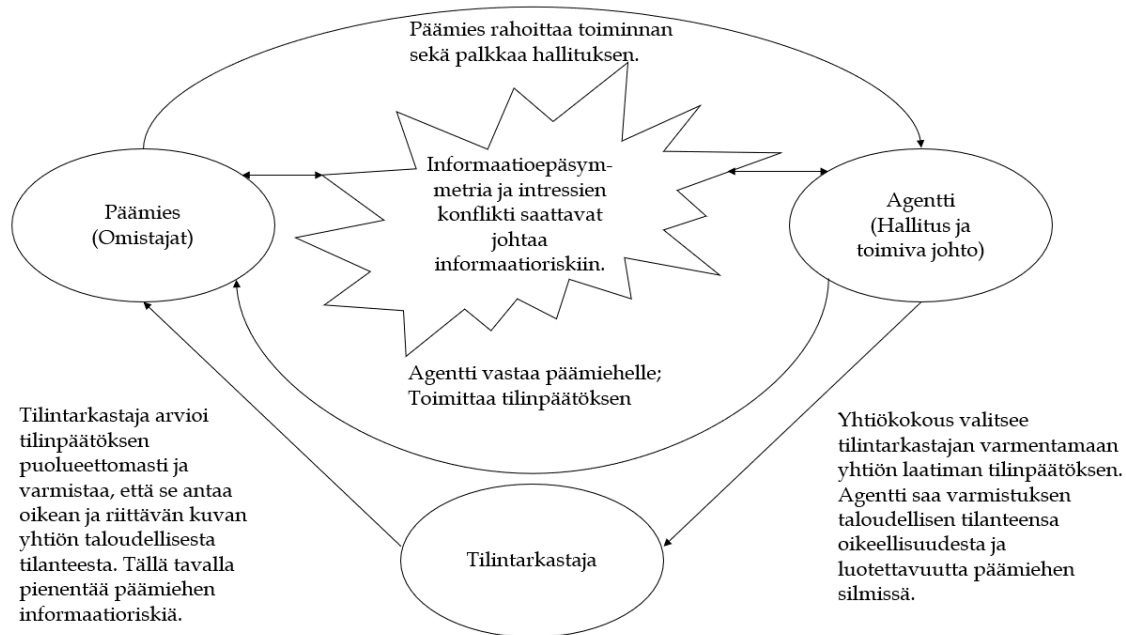
Suomessa vaikuttavat epäviralliset yhteisöt kuten Suomen Tilintarkastajat ry. Sen päätehtävänä on toimia tilintarkastajien ammattikunnan edunvalvojana (Suomen tilintarkastajat ry, 2023c).

On olemassa myös kansainvälisiä sääntelijöitä, joista suurin on *International Federation of Accountants* (IFAC) ja sen alla toimiva *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). Sen tehtävänä on tukea tilintarkastuksen ammattilaisia ja tehdä alasta merkittävämpi ja arvostetumpi. Tämän lisäksi se määrittää tilintarkastajan ammattieettiset periaatteet. (IFAC, 2023.) IFAC:n alla toimivan IAASB:n keskeisimpänä tehtävänä on tuottaa kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja, eli niin kutsuttuja ISA-standardeja. Näillä säädellään esimerkiksi tilintarkastajan raportointivelvollisuutta sekä tilintarkastusprosessia. (IAASB, 2023).

Lisäksi tilintarkastajan työtä sääntelevistä tekijöistä puhuttaessa mainitaan aina hyvän tilintarkastustavan noudattaminen. Sillä käytännössä tarkoitetaan lakien -, kansainvälisten tilintarkastusalan standardien -, ammattieettisten periaatteiden - ja tuomioistuinten - sekä viranomaisten päätösten noudattamista. Hyvän tilintarkastustavan noudattamista velvoitetaan tilintarkastuslaissa. (PRH, 2019b; TTL 1141/2015, 4 luku 3§.)

Kun puhutaan keskeisimmistä tilintarkastusta selittävistä teorioista, nousee esiin yleensä Jensenin ja Mecklingin (1976) esittämää agenttiteoria. Sen perusajatuksena on, että päämies palkkaa agentin toimimaan puolestaan päämiehen haluamassa tehtävässä. Päämies luottaa, että agentti toimii täysin hänen etujensa mukaisesti. (Jensen & Meckling, 1976.) Esimerkiksi, kun osakkeen omistaja (päämies) voi palkata toimitusjohtajan (agentti) johtamaan yhtiön päivittäistä toimintaa. Tällaisessa tilanteessa saattaa kuitenkin esiintyä ongelmia, mikäli agentti lähtee ajamaan omia etujaan päämiehensä etujen sijaan. Tällaista tilannetta kutsutaan intressien konfliktiksi. Esimerkkinä Intressien konfliktista on tilanne, jossa osakkeenomistajat haluavat saada sijoitukselleen mahdollisimman suuren tuoton, mutta agenttina toimiva toimitusjohtaja haluaa maksimoida omat vuosibonusensa. Mikäli johtaja maksaa mahdollisista yrityksen voitoista itselleen korkeamman bonuksen, kun osakkeenomistajat ovat valmiita antamaan, toimii agenttina toimiva johtaja päämiehen intressien vastaisesti. Näin syntyy intressien konflikti. Toista mahdollista ongelmaa kutsutaan informaatioepäsymmetriaksi. Se muodostuu, kun agentilla on enemmän tietoa esimerkiksi yrityksen taloudellisesta tilanteesta verrattuna päämieheen. Tällainen tilanne on luonnollinen, koska agentti on päivittäin tekemisissä yhtiön talouden kanssa. (Itonen, 2010.) Näiden ongelmien selättämiseen pohjautuu tarve tilintarkastukselle. Päämies palkkaa kolmannen, riippumattoman osapuolen hänen ja agentin välille, joka varmentaa tiedon sekä huolehtii, että agentti ajaa päämiehen etua (Asein, Owolabi & Soetan, 2020), eli tässä tapauksessa tuottaa arvoa osakkeenomistajille. Tilintarkastuksen laadulla on havaittu olevan keskeinen merkitys tilintarkastuksen informatiivisuuden ja luotettavuuden lisääntymiselle (Ivungu, Anande & Ogirah, 2019). Laadukkaasti suoritettu tilintarkastus on agenttiteorian kannalta kriittistä, sillä tilintarkastaja nauttii päämiehen luottamusta ja virheisiin ei ole

varaa. Alla esitettyssä kuviossa 1 on esitetty agenttiteorian ongelmat ja tilintarkastajan rooli näiden ongelmien ratkomisessa.



Kuvio 1. Agenttiteorian ongelmat tilintarkastajan näkökulmasta (Mukailtu: Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2010, 7).

Tilintarkastuksen kysyntä osakeyhtiössä perustuu yllä esitettyyn, yksinkertaistettuun malliin, joka käsittelee tilannetta, jossa tilintarkastaja olisi ainoa agenttia valvova elin yhteiskunnassa. Kuvion mukaan päämies valitsee omistamaansa yhtiöön hallituksen, joka puolestaan valitsee yhtiölle toimitusjohtajan, eli agentin. Tosin agenttina voidaan joskus nähdä laajemmin myös toimiva johto ja jopa hallitus, jos hallituksen jäsenet eivät samalla ole keskeisiä omistajia. Päämies tietenkin toivoo johdon toimivan hänen etujensa mukaisesti. Johdon tehtävä on pyrkiä kannattavaa liiketoimintaa, josta tärkeimpänä todistuksena he toimittavat tilinpäätöksen. Yhtiökokouksessa valitaan kolmas osapuoli (tilintarkastaja) antamaan kertomus muun muassa siitä, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan (TTL 1141/2015, 3 luku 5§). Tarkoituksena on kasvattaa päämiehen ja agentin välistä luottamussuhdetta sekä pienentää näiden tahojen välille syntyvää informaatoriskia.

Yllä esitetty mallikuvio on tilanteesta äärimmäisen yksinkertaistettu versio. Tilintarkastaja ei tuota tietoa ainoastaan omistajille, vaan myös muille yhteiskunnan tahoille, kuten pankeille ja sijoittajille. Lisäksi monissa tilanteissa yhtiön hallituksen jäsenet tai johto toimivat itse omistajina tai johtajina yhtiössä. Tällaisessa tilanteessa johdon kannustin omistajien edun tavoittelemiseen ei vaarannu, vaan suorastaan korostuu. Lisäksi kuviota tarkasteltaessa on huomioitava, että vaikka virallisesti yhtiökokous valitsee tilintarkastajan (OYL 624/2006, 7 luku 2§), niin

kuitenkin johdolla ja hallituksella voi usein olla huomattava vaikutus tilintarkastajan valintaprosessiin.

2.2 Tilintarkastuksen laatu käsitteenä

Mitä on tilintarkastuksen laatu? Tähän kysymykseen monet tutkijat ovat pyrki-neet etsimään vastausta useissa tutkimuksissa. Kuitenkaan määritelmästä ei ole vielä kukaan muodostunut selkeää konsensusta tieteellisten tutkimusten piirissä (Knechel, ym. 2013). Tämä johtuu todennäköisesti sen monimutkaisuudesta ja vaikeasti mitattavasta luonteesta. Knechelin ym. (2013) mukaan tilintarkastuksen laadun määritelmä riippuu paljon näkökulmasta, josta tilintarkastusprosessia katsoo. Esimerkiksi regulaattorit saattavat nähdä laadukkaana tilintarkastuksen kaikkia standardeja noudattavana, kun taas yhteiskunnan näkökulmasta laadukas tilintarkastus toteutuu, jos se ei aiheuta millekään osapuolelle taloudellisia ongelmia. Näiden lisäksi myös tilintarkastajilla on oma näkemyksensä, miten he näkevät laadun muodostuvan tekemässään työssä.

Laajasti viitattu tilintarkastuksen laadun määritelmä on DeAngelon (1981a) luoma, jonka mukaan tilintarkastuksen laatu koostuu kahdesta seikasta: 1) tilintarkastaja havaitsee virheen asiakkaan taloudellisissa tiedoissa ja 2) tilintarkastaja raportoi löytämästään virheestä. Ensimmäinen viittaa tilintarkastajan ammattitaitoon ja tämän tekemän työn laatuun havaita virhe. Toinen taas viittaa tilintarkastajan objektiivisuuteen ja riippumattomuuteen virheen raportoimisessa. (DeAngelo, 1981a.) Tätä määritelmää on kuitenkin kritisoitu sen kapeakatseisuudesta tilintarkastajan työtä kohtaan. Kyseinen määritelmä antaa ymmärtää, että tilintarkastajan työ olisi ainoastaan virheiden havaitsemista ja raportoimista, vaikka näin ei tietenkään ole. (DeFond & Zhang, 2014.)

Toinen laajasti käytetty määritelmä onkin juuri DeFondin ja Zhangin (2014) luoma määritelmä, jonka mukaan laadukas tilintarkastus korreloi laadukkaana taloudellisen raportoinnin kanssa. Tämä määritelmä ottaa huomioon laajemmin tilintarkastustyön kokonaisvaltaisen luonteen ja tähdentää tilintarkastuksen merkitystä kaikessa, etenkin julkisessa taloudellisessa raportoinnissa. Laadukkaana tilintarkastuksen toteuttamisen edellytyksenä on lain noudattamisen lisäksi tilintarkastajan kokonaisvaltainen perehtyminen yrityksen erityispiirteisiin ja toimintamalliin. Ilman selkeää ymmärrystä niistä, tilintarkastajan on mahdoton ymmärtää asiakkaansa taloutta perinpohjaisesti ja tämän takia mahdoton raportoida yhtiön taloudesta laadukkaasti. (DeFond & Zhang, 2014).

Francis (2011) puolestaan esittää, että selkein merkki laadukkaasti suoritetusta tilintarkastuksesta on, kun se on suoritettu kaikkien voimassa olevien lakien ja standardien mukaisesti. Francisin (2011) mukaan laatu kuitenkin koostuu pienemmistä kokonaisuuksista tilintarkastusprosessin aikana, esimerkiksi tilintarkastustiimin henkilöstöstä, prosessista, tilintarkastusfirman sisäisistä käytännöistä ja koulutuksesta, tilintarkastusalalla vallitsevasta tilanteesta, regulaattoreista sekä lain säätäjistä ja tilintarkastuksen vaikutuksesta asiakkaan toimintaan. Vaikka iso osa tutkijoista on eri mieltä, tai katsovat asiaa eri näkökulmasta, voi

tilintarkastuksen laadun määritelmistä vetää jonkinlaisen johtopäätöksen, jonka mukaan tilintarkastuksen laatu sijaitsee jatkumossa, jossa enemmän on todettu yleisesti olevan parempi (Knechel, ym. 2013).

Tilintarkastettavalla asiakkaalla on myös oma näkemys, millaista on laadukas tilintarkastus. Tämä näkemys perustuu siihen, että tilintarkastus on palvelu, josta asiakas maksaa tehtyjen työtuntien perusteella. Esplin, Jamal ja Sunder (2018) tutkivat haastattelujen avulla tilintarkastuksen laadun kysyntää ja saatavuutta. Tutkimuksen mukaan tilintarkastajan asiakkaat pitävät laadukkaana tilintarkastuksena tehokasta ja olennaisiin asioihin keskittyvää työtä, tilintarkastajan ammattitaitoista otetta esimerkiksi kirjanpidollisiin kysymyksiin ja ongelmiin sekä tilintarkastajan antamaa panosta esimerkiksi sisäisten kontrollien kehittämiseen (Esplin, Jamal & Sunder, 2018). Kuten tästä huomataan, tilintarkastusasiakkaat pitävät laadukkaana tarkastuksena täysin erilaista työtä kuin esimerkiksi lainsäätäjät tai tilintarkastajat itse. Tämä on varmasti merkittävä syy tilintarkastuksen laadun käsitteen vaikealle määrittämiselle.

Tieteellisten tutkimusten ja asiakkaan näkemyksen lisäksi tilintarkastuksen laadusta on esitetty määritelmiä myös valtioiden erilaisten elinten näkökulmasta. Esimerkiksi yhdysvaltalainen Government Accountability Office (GAO) julkaisi oman määritelmän tilintarkastuksen laadusta, jonka mukaan tilintarkastuksen täytyy noudattaa kaikkia standardeja ja tilinpäätös ei sisällä olennaisia virheellisyyskäsiä. Mikäli virheitä havaitaan, tulee tilintarkastajan joko korjauttaa virhe, antaa mukautettu tilintarkastuskertomus tai mikäli aiempi on liian myöhäistä, irtisanoutua tilintarkastajan roolistaan ja ilmoittaa syystä valvontaviranomaiselle. (GAO, 2003.) Tämä määritelmä lähestyy aihetta selkeästi laillisesta näkökulmasta, eikä ota juuri muita seikkoja huomioon. Kuten Knechel ym. (2013) toteavat, useimmat tutkimukset ovat oikeassa, mutta ne eivät kata kaikkia näkökulmia.

Näiden lisäksi itse tilintarkastajat ovat loogisesti yksi keskeisimmistä ryhmistä tilintarkastuksen laatua määriteltäessä. Heidän ajatuksensa laadukkaasta tilintarkastuksesta heijastuu kaikkiin suoritettuihin tarkastuksiin, sillä oletuksella, että tilintarkastajat noudattavat poikkeuksetta omaa käsitystään laadukkaasta tilintarkastuksesta. Christensen, Glover, Omer ja Shelly (2016) tutkivat tilintarkastuksen laatua tilintarkastajien omasta näkökulmasta. Tutkimus osoitti, että tilintarkastajat pitävät tärkeimpänä laadukasta tilintarkastusta määrittelevänä tekijänä lakien ja standardien noudattamista. Toiseksi tärkeimpänä tarkasti laadittua ja luotettavaa tilinpäätöstä. Kolmanneksi tärkeimpänä hyvin suunniteltua tilintarkastusta ja neljänneksi tärkeimpänä osaavaa henkilöstöä. Samassa tutkimuksessa tutkittiin myös sijoittajien näkemystä laadukkaasta tilintarkastuksesta ja selvisi, että heidänkin näkemyksensä eroavat hieman. Sijoittajien mielestä tärkeintä oli hyvin koulututtuneet ja pätevät tilintarkastajat. Toiseksi tärkeintä on hyvin suunniteltu tilintarkastus sekä kolmanneksi, tilintarkastajan riippumattomuus. (Christensen, ym. 2016.) Tämä kahden ryhmän vertailu kuvastaa hyvin eri näkökulmien eroja tilintarkastuksen laadun tutkimuksessa.

Tilintarkastuksen käsitteen moninaisuus on yksi suuri tekijä, jonka takia tilintarkastuksen laadusta ei ole yhtä selkeää määritelmää. Määritelmä muodostuu tutkijan, viranomaisen, työntekijän tai tilinpäätöksen käyttäjän

henkilökohtaisesta näkökulmasta sellaiseksi, kun hän itse sen näkee. Tämän tutkimuksen yhtenä tarkoituksena onkin saada lisätietoa, kuinka tilintarkastajat itse näkevät tilintarkastuksen laadun ja mikä on heidän mielestään laadukkaan tilintarkastuksen määritelmä.

2.3 Tilintarkastuksen laadun mittaaminen

Tilintarkastuksen laadun mittaamisessa laatuun vaikuttavat tekijät jaotellaan yleensä kahteen eri ryhmään. Näitä ryhmiä ovat laadun mittaaminen tarkastusprosessiin annetun panoksen kautta (*input*) ja tilintarkastuksen tuottaman lopputuotteen kautta (*output*). (DeFond & Zhang, 2014; Knechel, ym. 2013; Rajgopal, ym. 2021.) DeFondin ja Zhangin (2014) mukaan lopputuotetta mittaavien mittareiden käyttö on yleisempää, kun tilintarkastuksen laatua tutkitaan tilintarkastuksen tuotannon näkökulmasta ja annettuun panokseen perustuvia mittareita, kun laatua tutkitaan kysynnän näkökulmasta. Suurin osa tämänhetkisistä tutkimuksista perustuu tilintarkastuksen laadun tutkimukseen tuotannon näkökulmasta, joten suurin osa tutkimuksista käyttää laadun mittaamisen niin sanottuja output- mittareita. Yleisiä output-mittareita ovat esimerkiksi tilintarkastuksen olennaisten virheiden korjaus tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen, tilintarkastajan kommunikointi mukautettujen tilintarkastuskertomusten kautta, ja havainnointiin perustuvat mittarit, joilla tarkoitetaan esimerkiksi havaittuja muutoksia tilintarkastettavan yhtiön osakekurssissa tilintarkastuskertomuksen julkaisun jälkeen. (DeFond & Zhang, 2014.) Rajgopal ym. (2021) esittelevät tutkimuksessaan laajemman skaalan output-mittareita. Laatua niiden mukaan voidaan mitata muun muassa lisäksi jaksotuksilla ja toiminnan jatkuvuudesta annettujen huomautuksen suhteella yhtiöiden konkursseihin.

Niin sanotuiksi input-menetelmiksi DeFond ja Zhang (2014) listaavat tilintarkastusyhteisön ja tilintarkastajan erityispiirteet. Näillä tarkoitetaan tilintarkastuksen vertailua esimerkiksi Big 4 -yhtiöiden ja muiden yhtiöiden välillä. Näiden lisäksi he listaavat input- menetelmäksi laadun mittaamisen tilintarkastuspalkkioiden avulla. Sen oletetaan kertovan tilintarkastajien panoksesta kyseiseen toimeksiantoon. Näiden input-menetelmien lisäksi Francis (2011) tähdentää yksittäisten tilintarkastajien merkitystä laadun mittaamisessa. Yleisesti ottaen pätevämmät tilintarkastajat tekevät laadukkaampaa tilintarkastusta. Tutkimuksissa tämän aiheen tutkiminen on jäänyt hieman vähälle, sillä ihmiset tekevät helposti oletuksen, että tilintarkastajien pätevyys perustuu ainoastaan korkeaan koulutukseen ja tilintarkastajan ammattitutkintoon, eli KHT-tutkintoon. Kuitenkin sosiaalipsykologian perusteella demografia, psykologia sekä kognitiiviset taidot vaikuttavat huomattavasti yksilön suorituskykyyn. (Francis, 2011.) Myös Ho ja Rodgers (1993) totesivat tutkimuksessaan kognitiivisten ominaisuuksien vaikutuksesta laskentatoimen alan ammatteihin. Ne ovat keskeisessä osassa suorituskyvyn rakentamisesta ja näin ollen laadukasta tilintarkastamista. Aiheesta olisi myös saatava lisää tutkimusta ja sen vaikutuksia olisi analysoitava enemmän tilintarkastuksen laatuun vaikuttavana tekijänä (Ho & Rodgers, 1993).

Tässä tutkimuksessa keskitytään enemmän tilintarkastajien antamaan pa-nokseen tilintarkastusprosessin hyväksi, joka on lähempänä niin sanottua input-menetelmää. Tarkoituksena on kuitenkin tutkia koettua laatua, joten myöskään input-menetelmiä ei suoranaisesti tulla tässä tutkimuksessa käyttämään.

2.4 Yksittäisen tilintarkastajan tekemän työn laatuun vaikuttavat tekijät

Tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat olennaisesti tilintarkastajan henkilökohtaiset ominaisuudet. Niiden vaikutusta on tutkittu verrattain vähän, mutta tutkimustulosten mukaan niillä on kuitenkin suuri rooli tilintarkastuksen laadukkaassa lopputuloksessa. (Gul, Wu & Yang, 2013; Tong, Wu & Zhang, 2022; Sundgren & Svanström, 2014; Stice, Stice & White, 2022; Ho & Rodgers, 1993; Cameran, Ditolli & Pettinicchio, 2018; Christensen, ym. 2016.) Tutkimukset tilintarkastajien yksilöllisten ominaisuuksien vaikutuksista yleistyi 1970-luvun lopulla, mutta sen suosio hiipui heikon teoreettisen perustan sekä tutkimusasetelmien heikon rakenteen vuoksi (Nelson & Tan, 2005). Tästä huolimatta tutkimukset kyseisestä aiheesta ovat viime vuosina alkaneet jälleen yleistymään. Tämän alueen tutkimuksia kuitenkin vaikeuttaa yksittäisten tilintarkastajien erityispiirteiden yksityisyys, joten dataa ei ole yhtä helposti saatavilla kuin esimerkiksi tilintarkastuskertomusten oikaisujen perusteella tehtävässä tilintarkastuksen laadun tutkimuksessa. Tässä poikkeuksena on kuitenkin Kiina, jossa tilintarkastuskertomuksessa ilmoitetaan päätilintarkastajasta ja tilintarkastusprosessin tarkastajasta yksityiskohtaisempia tietoja. Näitä tietoja ovat esimerkiksi tilintarkastajien ikä, sukupuoli, virkavuodet, tutkinto ja tehtyjen virheiden määrä uran aikana. (Gul, ym., 2013; Tong, ym., 2022.)

Näissä Kiinaan sijoittuvissa tutkimuksissa tutkittiin juuri yksittäisten tilintarkastajan vaikutusta tilintarkastuksen laatuun (Gul, ym., 2013), sekä vaikuttaako tilintarkastajan varhaiselämän sosioekonominen asema ja mahdollisuudet tilintarkastuksen laadun parantumiseen (Tong, ym., 2022). Gul, ym. (2013) tutkivat esimerkiksi virkavuosien, asiakasmäärien, koulutuksen sekä sukupuolen vaikutusta laatuun ja havaitsivat niiden välillä vahvan yhteyden. Tong, ym. (2022) puolestaan havaitsivat, että koulutuksella ja kokemuksella on vahva yhteys laadukkaan tilintarkastuksen toteuttamisessa. Näiden tutkimusten perusteella voidaan todeta, että tilintarkastajan kokemus tilintarkastusalalta ja hänen saama koulutus ennen tilintarkastajaksi ryhtymistä merkkäävät paljon laadukkaan tilintarkastuksen suorittamisessa.

Samanlaisia tuloksia saivat myös Sundgren ja Svanström (2014) tutkimuksessaan päävastuullisten tilintarkastajien luonteenpiirteiden vaikutusta toiminnan jatkuvuutta koskevan lausunnon antamiseen ennen konkurssia. Tutkijat havaitsivat, että eniten tilintarkastuksen laatuun vaikutti tilintarkastajan virkavuodet, eli kokemus sekä saman aikaisesti tilintarkastettavien yhtiöiden lukumäärä (Sundgren & Svanström, 2014).

Siinä missä Sundgren ja Svanström (2014) tutkivat päävastuullisen tilintarkastajan ominaisuuksien vaikutusta laatuun, tutkivat Hardies, Breesch ja Branson (2014) päävastuullisen tilintarkastajan oletetun sukupuolen vaikutusta tilintarkastuksen laatuun. Tutkimuksessa havaittiin, että tälläkin yksilöllisellä seikalla on vaikutusta. Johtopäätöksenä tutkijat esittivät, että tilanteen pysyessä samana, naistilintarkastajat tuottavat laadukkaampaa tilintarkastusta kuin mieskollegansa. Tutkimuksessa ehdotettiin, että tämä johtuu mahdollisesti siitä, että naistilintarkastajat ovat riippumattomampia sekä karttavat enemmän riskejä. (Hardies, ym. 2014.)

Tilintarkastuksen laatuun vaikuttaa olennaisesti myös tilintarkastajan mieliala. Tilintarkastajat ovat ihmisiä siinä missä muutkin ja he kokevat yhtä lailla mielialan vaihtelua ja kausimasennusta. Kausimasennuksen aiheuttamalla mielialan heikkenemisellä on todettu olevan sekä positiivisia että negatiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun. Tilintarkastajan ollessa allapäin, hän luonnollisesti karttaa riskejä, jonka on todettu parantavat tilintarkastuksen laatua. Toisaalta taas mielialan aleneminen vaikuttaa yksilön motivaatioon, jaksamiseen sekä kognitiiviseen kyvykkyyteen. (Kalelkar, Xu & Chen, 2023.) Näiden tekijöiden voidaan todeta vaikuttavat mihin tahansa työhön ja näin ollen myös tilintarkastuksen laatuun, mikä on melko luonnollista.

Asiantuntijatyötä tehdessä työntekijä tekee useita päätöksiä päivässä riippumatta hänen asemastaan työyhteisössä. Päätösten vaikutus kuitenkin kasvaa mitä korkeammassa asemassa henkilö työskentelee. Yksittäisen ihmisen päätöksentekoon vaikuttavat hänen henkilökohtaiset kognitiiviset ominaisuutensa. (Ho & Rodgers, 1993; Nelson & Tan, 2005; Kallunki, Kallunki, Niemi & Nilsson, 2019.) Oikeiden päätösten tekeminen vaikuttaa myös luonnollisesti tilintarkastuksen laatuun, sillä ne johtavat perusteltuihin ja oikeisiin ratkaisuihin. Tämän lisäksi kognitiivisten kykyjen on havaittu vaikuttavan tilintarkastuksen laatuun tilanteissa, joissa täytyy omaksua dataa katsomalla esimerkiksi kuvaajia tai kaavioita. (Rose, Rose, Rotaru & Thibodeau, 2022) Tiedon omaksuminen nähdystä datasta on tärkeä ominaisuus tilintarkastajille. Mitä paremmin työntekijä pystyy löytämään poikkeavuuksia datasta, sitä todennäköisemmin hän pystyy havaitsemaan mahdollisen virheen. Toki tämä ei tarkoita, että virheitä tulisi havaita ainoastaan katsomalla tietoja, mutta tämä kyky auttaa huomattavasti hahmottamaan tarkastettavan seikan piirteet ja mahdolliset poikkeavuudet.

Myös tiimin monimuotoisuudella on havaittu olevan vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun. Tilintarkastajat toimivat lähes poikkeuksetta tiimeissä, joiden koko riippuu tilintarkastettavan asiakkaan koosta ja sen hetkisistä resursseista. Tilintarkastustiimin onnistumista voidaan mitata, mutta yleensä suurin vaikutus tulee yksilöllisten tilintarkastajien ominaisuuksista tiimin sisällä, ja siitä miten he toimivat yhteen. Monimuotoisuus tuo tiimiin erilaisia näkemyksiä ja haastaa muita ajattelemaan eri tavalla. Näillä ominaisuuksilla on huomattu olevan vaikutusta tilintarkastuksen laatuun ja työn tehokkuuteen. (Cameran, ym. 2018.)

Tilintarkastuksen kansainvälinen ammattiliitto IAASB (2013) luettelee tilintarkastuksen viitekehystä käsittelevässä artikkelissa tilintarkastajan ominaisuudet ja hänen antaman panoksen (*input factors*) yhdeksi laadun kolmesta osa-

alueesta. Tarkemmin ottaen nämä input-tekijät jaotellaan kolmeen osaan: a) tilintarkastajan arvot, eettiset periaatteet sekä asenteet, b) tietämys sekä kokemus tilintarkastustehtävistä, c) tilintarkastusprosessin - sekä laatu- ja tarkastusprosessin tehokkuus. Lisäksi nämä kaikki jaotellaan toimeksiantotasolle, firman tasolle sekä kansalliselle tasolle. Näissä eri osa-alueissa listataan lukuisia tekijöitä, joilla on vaikutusta laatuun ja joihin yksittäinen tilintarkastaja voi vaikuttaa. Seikkoja, joita luetellaan tilintarkastajan arvoista, eettisistä periaatteista sekä asenteista ovat muun muassa ammatillisen skeptisyyden ylläpitäminen ja eettisen säännösten hallitseminen. Tietämyksestä sekä kokemuksesta painotetaan esimerkiksi tilintarkastajan ymmärrystä tarkastettavan asiakkaan liiketoiminnasta sekä tarvittavan ajan ottamista vaikeiden seikkojen käsittelyyn. Viimeisenä tilintarkastuksen laatu- ja tarkastusprosessien tehokkuudesta mainitaan muun muassa asetettujen lakien ja standardien noudattaminen sekä tiimin sisäisten tarkastusprosessien lueteltavuus. (IAASB, 2013.)

Tämän kappaleen tarkoituksena on osoittaa kirjallisuuden kautta, että tilintarkastuksen laatuun vaikuttaa huomattava määrä tekijöitä, joihin liittyy joko yksilön käyttäytyminen, luonteenpiirteet tai ominaisuudet. Tämä onkin yksi keskeinen syy eri näkökulmien rinnalla, jonka vuoksi tilintarkastuksen laatu on niin moniulotteinen sekä vaikeasti mitattava käsite.

2.5 Tilintarkastajan dysfunktionaalinen käyttäytyminen

Kun tilintarkastaja kohtaa aikapaineen, hän toimii tilanteessa funktionaalisesti tai dysfunktionaalisesti (De Zoort & Lord, 1997). Funktionaalista käyttäytymistä voidaan pitää esimerkiksi kovempaa työntekoa, sillä se on yleisesti hyväksytty menettelytapa, mikäli työmäärä lisääntyy merkittävästi (Otley & Pierce, 1996a). Mutta mitä on dysfunktionaalinen käyttäytyminen? Yksinkertaistetusti sillä tarkoitetaan tilintarkastajan tekemiä tekoja, jotka heikentävät tilintarkastuksen laatua (Coram & Robinson, 2003; Public Oversight Board, 2000). Se ilmenee erilaisina käyttäytymismuotoina, joita alan tutkimuksissa on tutkittu suhteellisen vähän. Dysfunktionaalinen käyttäytymisen kaksi yleisintä mittaria ovat tehtyjen työtuntien alikirjaus sekä tilintarkastusprosessin ennaikainen päättäminen (Syam, ym. 2020; Paino, ym. 2012; Paino, ym. 2010; Pierce & Sweeney, 2004; Otley & Pierce, 1996a).

Tehtyjen työtuntien alikirjauksella tarkoitetaan tilannetta, jossa tilintarkastaja tekee asiakkaalle työtä, mutta ei kirjaa kaikkia tehtyjä työtunteja. Tällainen käyttäytyminen vääristää budjettia, jonka seurauksena seuraavalle tarkastuskaudelle budjetoidaan entistä vähemmän työtunteja, mikä taas vaikuttaa seuraavan tarkastuskauden aikapaineeseen. (Syam, ym. 2020.) Pierce & Sweeney (2004) tutkivat dysfunktionaalista käyttäytymistä ja havaitsivat, että noin kolmannes heidän kyselynsä vastanneista eivät koe pääsevänsä kaikkiin aikatavoitteisiinsa, mikäli he kirjaisivat kaikki tekemänsä työtunnit laskutettavaksi asiakkaalta. Paino ym. (2012) jaottelivat tehtyjen tuntien alikirjaukselle neljä eri syytä: mahdollisuus ylenemiseen/uralla etenemiseen, parempi suorituksenarviointi,

mahdollinen saatava suositus esimieheltä sekä sosiaalinen paine ja kilpailu. Nämä syyt tulevat olemaan aina läsnä varsinkin uraansa aloittelevilla työntekijöillä, mutta tämä haitallinen käyttäytyminen vähentyy uralla etenemisen myötä (Paino, ym. 2012).

Toinen yleisesti tunnistettu dysfunktionaalisen käyttäytymisen mittari on tilintarkastuksen ennaikainen päättäminen. Sillä tarkoitetaan tilannetta, jossa tilintarkastaja päättää jonkin tilintarkastusprosessin, vaikka se ei ole valmis, eikä kesken jääneitä asioita huomioida minkään muun tarkastustoimenpiteen yhteydessä. Toisin sanoen se jää tarkastamatta. (Raghunathan, 1991; Shapeero, Chye Koh, Killough, 2003; Syam, ym. 2020.) Paino ym. (2010) haastattelivat malesialaisia tilintarkastajia ja selvittivät, miten dysfunktionaalinen käyttäytyminen esiintyy työympäristössä. He havaitsivat, että tilintarkastusprosessin ennaikainen lopettaminen oli kaikista yleisin dysfunktionaaliseen käyttäytymiseen liittyvä ongelma ja sitä myönsi tehneensä 57 % kyselyyn vastanneista tilintarkastajista. Tutkimuksen mukaan tämä on erittäin yleistä. (Paino, ym. 2010.) Paino ym. (2012) listasivat tilintarkastusprosessin ennaikaiseen lopettamiseen vaikuttavia tekijöitä. Niitä olivat uskomus siitä, että tietyn tarkastusprosessin kohteena olevasta tiliryhmästä ei löydy virheitä, virheitä ei ole löytynyt aikaisemmissa tarkastuksissa, esihenkilön painostus ja uskomus siitä, että kyseinen tilintarkastusprosessi on tarpeeton (Paino, ym. 2012)

Päällimmäisenä syynä dysfunktionaaliselle käyttäytymiselle pidetään yleisesti aikapainetta, joka korostuu tilintarkastuksen kiirekaudella (ks. Otley & Pierce, 1996a; Coram, Ng & Woodliff, 2004; Paino, ym. 2012; Pierce & Sweeney, 2004). Toiseksi keskeiseksi tekijäksi Pierce ja Sweeney (2004) havaitsivat yrityksen sisäisen arvioinnin tiheyden sekä tavan. Yleisesti tilintarkastajia on mitattu heidän kyvyllään olla tehokkaita, jonka yleisenä mittarina toimii tehtyjen työtuntien suhde aikaansaatuun tulokseen. Tämä ruokkii dysfunktionaalista käyttäytymistä ja lisää esimerkiksi tuntien alikirjausta. (Pierce & Sweeney, 2004.) Wetmiller (2022) nosti tutkimuksessaan yhdeksi mahdolliseksi syyksi vertaisten käyttäytymisen tilintarkastustoimeksiannon aikana. Tutkimuksessa selvisi, että mikäli ympärillä olevat kollegat käyttäytyvät dysfunktionaalisesti, kynnys pienee sen ilmenemiseen muillakin tilintarkastajilla samassa tiimissä. Lisäksi havaittiin, että tiimeissä, joiden esimies painottaa työn tehokkuutta, ilmenee enemmän dysfunktionaalista käyttäytymistä kuin tiimeissä, joiden esimies painottaa eri ominaisuuksia. (Wetmiller, 2022.) Näiden havaintojen perusteella voidaan todeta, että esihenkilöllä sekä tiimillä on tässäkin tapauksessa suuri vaikutus tilintarkastuksen laatuun. Nämä tutkimustulokset korostavat myös yksilön ominaisuuksia (erityisesti esihenkilön) laadukkaan tilintarkastuksen toteuttamisessa. Yksilön ominaisuuksien puolesta Donnely, Quirin ja O'Bryan (2003) esittävät, että tilintarkastajat, joiden sisäiset luonteenpiirteet ovat heikompia saattavat olla taipuvaisempia dysfunktionaaliseen käyttäytymiseen. Perusteluna tälle tutkijat käyttivät aikaisemmissa tutkimuksissa havaittuja tuloksia, joiden mukaan vahvat luonteenpiirteet, kuten hyvä suorituskyky sekä sinnikkyys vaikuttavat työntekijän sitoutumiseen, jolla on puolestaan huomattu olevan vaikutuksia

dysfunktionaalisen käyttäytymisen vähenemiseen. (Donnelly, ym. 2003; Mathieu & Zajac, 1990.)

Tilintarkastajan laatua heikentävä käyttäytyminen tulee todennäköisesti olemaan aina läsnä tilintarkastuksessa, joten kysymys kuuluukin, millä keinoilla sitä saa kitkettyä mahdollisimman paljon pois? Useat tutkijat ovat esittäneet vaihtoehtoisia ratkaisuja ongelman lieventämiseen. Sweeney & Pierce (2004) ehdottavat, että suoritusmittareiden muuttaminen voisi edesauttaa dysfunktionaalisen käyttäytymisen vähentämisessä. Havainnot kertovat, että yksi isoista haitallisen käyttäytymisen aiheuttajista on juuri mittareiden painottuminen tehokkuuden ja budjetin väliseen suhteeseen. Jos suoritusta mitattaisiin muulla tavalla, saattaisi se auttaa kyseiseen ongelmaan (Sweeney & Pierce, 2004). Hieman samantyylistä lähestymistapaa ehdottavat myös Donnelly ym. (2004). Heidän vastauksensa dysfunktionaalisen käyttäytymisen estämiselle on palkitsemisjärjestelmien poistaminen suorituskykyä tehokkuudella mittaavista järjestelmistä. Näin työntekijöille ei synny painetta vääristää tekemiään työtunteja ansaitakseen tulospalkkion. (Donnelly, ym. 2004.) Svanström (2016) puolestaan esittää, että firman tarjoamiin koulutustilaisuuksiin osallistumisella on positiivinen vaikutus dysfunktionaalisen käyttäytymisen vähenemiseen. Luonnollisesti tämä tarkoittaa yhtiön näkökulmasta, että koulutuksia tulisi lisätä ja tietämystä tarkastusprosesseista sekä laadusta tulisi kasvattaa. Otley ja Pierce (1996a) toteavat, että budjettien tarkemmalla suunnittelulla ja tarkemmalla seuraamisella voitaisiin ehkäistä haitallista käyttäytymistä. Mikäli budjetit olisivat tarkempia, budjettipainetta ei syntyisi eikä työntekijöillä olisi painetta suoriutua tehtävistään nopeammin, joka vähentäisi tuntien alikirjausta (Otley & Pierce, 1996a). Malone ja Roberts (1996) ehdottavat tutkimuksessaan, että yhtiöiden tulisi arvioida heidän käyttämät kontrolli-, tarkastus- ja kurinpitoprosessit uudelleen sekä parantaa tilintarkastajien ymmärrystä mahdollisista dysfunktionaalisen käyttäytymisen seurauksista ja rangaistuksista. Näillä keinoilla yhtiön olisi mahdollista vaikuttaa haitalliseen käytökseen sekä lisäksi parantaa omien prosessien toimivuutta.

Laadukasta tilintarkastusta haittaavan käyttäytymisen esiintyminen ei yleisesti tarkoita, että syntyy suuria skandaaleja, kuten Enronin tapaus. Se kuitenkin vaikuttaa etenkin pitkällä aikavälillä tilintarkastuksen laatuun, joka puolestaan saattaa aiheuttaa isompia ongelmia niin tilintarkastusyhtiön, asiakkaan kuin yksittäisen tilintarkastajan kohdalla. Yllä esiteltyjä keinoja käyttämällä yhtiöt ovat varmasti jo pyrkineet pienentämään tällaisen käyttäytymisen ilmenemistä, mutta todennäköisesti sitä on mahdotonta saada kokonaan kitkettyä pois. Varsinkin kun kyseessä on yksittäisten henkilöiden käyttäytyminen.

2.6 Tilintarkastuksen laadunvalvonta ja -sääntely sekä sen vaikutukset laatuun

Suomessa PRH:n alainen Tilintarkastusvalvonta on vastuussa suomalaisten tilintarkastustoimeksiantojen laadunvalvonnasta (TTL 1141/2015, 7 luku 1§). Sen

laadunvalvontaan liittyvä lain mukainen tehtävä on määrätä tilintarkastaja laaduntarkastukseen vähintään joka kuudes vuosi ja mikäli tarkastettava yhtiö on yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö, niin joka kolmas vuosi. Lisäksi se määrittää riippumattomat laaduntarkastajat, päättää laaduntarkastuksen toteuttamistavasta sekä antaa päätöksen laaduntarkastuksen lopputuloksesta. (TTL 1141/2015, 7 luku 9§; PRH 2023.) Laadun valvomisen lisäksi Tilintarkastusvalvonta järjestää tilintarkastajatutkintoja, pitää tilintarkastajarekisteriä ja tilintarkastajatutkintorekisteriä sekä huolehtii yleisestä ohjauksesta ja kehityksestä tilintarkastusalalla (PRH, 2023). PRH:n Tilintarkastusvalvonnan suorittamien valvontatoimenpiteiden tavoitteena on:

- Varmistaa, että tilintarkastusyhteisön sisäinen laadunvalvonta toimii moitteettomasti.
- Tilintarkastus on suoritettu lain, kansainvälisten tilintarkastusstandardien, hyvän tilintarkastustavan sekä muiden lainsäädäntöön perustuvien vaatimusten mukaisesti.
- Tilintarkastuksen tueksi on hankittu tarvittava määrä tilintarkastusevidenssiä, jotta pystytään olemaan varmoja tilintarkastuksen johtopäätöksestä. (PRH, 2019a.)

Mikäli laadunvalvonnassa käy ilmi, että tilintarkastaja on toiminnallaan rikkonut yllä mainittuja seikkoja, siirtyy asia PRH:n tilintarkastuslautakunnan ratkaistavaksi. Tilintarkastuslautakunta päättää seuraamuksista, mikäli se on tarpeellista. Mahdollisia rangaistuksia tällaisesta toiminnasta voi olla esimerkiksi huomautus, määräaikainen kieltä toimia tilintarkastajana tai seuraamusmaksu. (PRH, 2021.)

Hyvän tilintarkastustavan noudattaminen on laissa määrätty toimintatapa (TTL 1141/2015, 4 luku 3§). Sen yhtenä tärkeänä osa-alueena on kansainvälisten tilintarkastusstandardien noudattaminen (PRH, 2019b). Kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja julkaiseva IAASB käsittelee tilintarkastuksen laatua ja sen sääntelyä julkaisemassaan ISA 220 -standardissa. Sen mukaan tilintarkastusyhteisön tulee itse kehittää ja ylläpitää toimivaa laadunhallintajärjestelmää ja suorittaa säännöllisesti sisäisiä laaduntarkastuksia korkean laadun ylläpitämiseksi (ISA 220, kohdat 2–4). Standardin mukaan päävastuullinen tilintarkastaja on vastuussa laadukkaasta tilintarkastuksesta (ISA 220, kohta 8). Se pitää sisällään esimerkiksi henkilöstöresurssien hallinnan sekä heidän kouluttamisensa, joka on kriittisessä osassa laadukasta tilintarkastusta suoritettaessa (ISA 220, kohdat A1 ja A2). Lisäksi ISA 220 -standardi mainitsee tilintarkastusprosessin suunnittelun sekä riskien arvioinnin laadukkaana tilintarkastuksen edellytyksenä (ISA 220, kohta 14A). Hyvin suunniteltu ja valvottu prosessi tuottaa suuremmalla todennäköisyydellä laadukkaampia ja kokonaisvaltaisia tilintarkastuksia sekä aukotonta raportointia. Suurimpana tavoitteena tällä kyseisellä standardilla on ohjata tilintarkastajia ennaltaehkäisemään laadukkaana tilintarkastuksen puutteesta seuraavia riskejä ja ongelmia, esimerkiksi tilintarkastuksen epäonnistumisia. Tähän pyritään pääsemään rakentamalla tarkkaan harkittu ja asianmukainen

prosessi koko tilintarkastuksen ympärille aina toimeksiannon aloituspalaverista tilintarkastuskertomuksen antamiseen. (ISA 220.)

ISA 220 -standardin lisäksi tilintarkastuksen laadunvalvontaa sääntelevät IAASB:n 2020 julkaisemat ISQM-standardit (*International Standard on Quality Management*) 1 ja 2. Näillä standardeilla pyritään modernisoimaan tilintarkastuksen laadunhallintaa sekä parantamaan laadunvalvonnan viitekehystä tilintarkastus- ja varmennuspalveluissa (ISQM 1; ISQM 2). ISQM 1 -standardin tarkoituksena on suunnitella, ottaa käyttöön ja pitää toiminnassa tilintarkastusfirman sisäistä laaduntarkastusjärjestelmää sekä sen avulla tilintarkastuksen yleistä laatua. Se velvoittaa tilintarkastusyhteisöjä kehittämään toimivampia käytäntöjä tilintarkastuksen laadun valvomiseksi, millä pyritään vastaamaan siihen, että tilintarkastajat täyttävät ammatilliset velvollisuutensa sekä tilintarkastajan julkaisemat raportit täyttävät asianmukaiset ehdot. (ISQM 1, kohta 14.) Se korostaa johtamisen merkitystä tilintarkastuksen laadun parantamisessa jatkuvalla laadun tarkkailulla ja sen proaktiivisella kehittämisellä (ISQM 1, kohta 28). Keskiössä tässä kehityksessä on yksittäisten tilintarkastajien kouluttaminen laatuun liittyvissä seikoissa sekä olemassa olevan tiedon ylläpitämisessä (ISQM 1, kohta 21). Lisäksi standardi velvoittaa dokumentoimaan toimenpiteitä, joilla tilintarkastusyhteisö on kunkin toimeksiannon kohdalla pyrkinyt ylläpitämään laadukasta tilintarkastusta (ISQM 1, kohta 57).

ISQM 2 -standardi julkaistiin ISQM 1 -standardin tueksi. Siinä määritellään keinoja, joilla voidaan toteuttaa ISQM 1 velvoittavia toimenpiteitä. Keskeisimpänä keinona ISQM 2 esittää EQR:n (*Engagement Quality Review*) kehittämistä sekä sen mukauttamista toimeksiantokohtaiseksi (ISQM 2, kohta 1). EQR:n tarkoituksena on arvioida tilintarkastuksen laadun toteutumista firman sisäisesti, mutta silti objektiivisesti (ISQM 2, kohta 12). Se toimii firman sisäisenä laadunvarmistajana ja näin ennaltaehkäisee laadun puutteesta aiheutuvia ongelmia ja ylläpitää yleistä laatua tilintarkastusyhteisöissä. Tilintarkastusyhteisöillä ei luonnollisesti ole resursseja suorittaa EQR-toimenpiteitä jokaiselle tekemälleen toimeksiannolle, joten toimeksiannoista valitaan sattumanvaraisesti ne, joissa se suoritetaan.

Sisäisen laaduntarkastuksen vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun sekä prosessien kehittämiseen on tutkittu myös tieteen saralla. Investoimalla sisäiseen laadunvalvontaprosessiin on havaittu olevan yhteyttä tilintarkastuksen laadun parantumiseen ja sen lisäksi suurena etuna siinä on mainehaitan välttäminen. Mikäli tilintarkastusyhteisön sisäisessä laadunvalvontaprosessissa havaitaan jokin virhe, jää tämä tieto ainoastaan tilintarkastusyhteisön sisäiseksi. Mikäli ulkopuolinen viranomainen, esimerkiksi Suomessa Tilintarkastusvalvonta, havaitsee virheen, tulee tiedosta julkista. (Lee & Levine, 2020.)

Sisäisellä laaduntarkastuksella on huomattu olevan laatua parantavia vaikutuksia myös muista näkökulmista. DeFond ja Lennox (2011) huomasivat tutkimuksessaan, että Enronin ja WorldComin tapausten seurauksena julkaistun Sarbanes – Oxley -lain (SOX) voimaantumisen myötä tilintarkastusalalta lähti huomattava määrä tilintarkastajia, jotka olivat aikaisemmin joutuneet laadunvalvonnan kanssa ongelmiin ja suoriutuneet huonosti tilintarkastuksen laadun

näkökulmasta. Tähän päällimmäisenä syynä oli SOX:n mukanaan tuomat, riippumattoman tahon toteuttamat laaduntarkastukset ja niiden enenevä määrä. Laadunvalvonta on tässäkin mielessä edesauttanut laadukkaiden tilintarkastusten toteutumista. (DeFond & Lennox, 2011.) Lennox ja Pittman (2009) puolestaan tutkivat valvontaviranomaisten julkaisemien raporttien hyödyllisyyttä sidosryhmien näkökulmasta. He havaitsivat, että loppujen lopuksi ulkoisen tahon suorittamilla laaduntarkastuksilla ei ole suurta arvoa arvioitaessa tilintarkastuksen laatua. Etenkään silloin, kun havaintoja heikosta laadusta ei ole. (Lennox & Pittman, 2009.)

3 TILINTARKASTAJAN TYÖ JA KIIREKAUSI

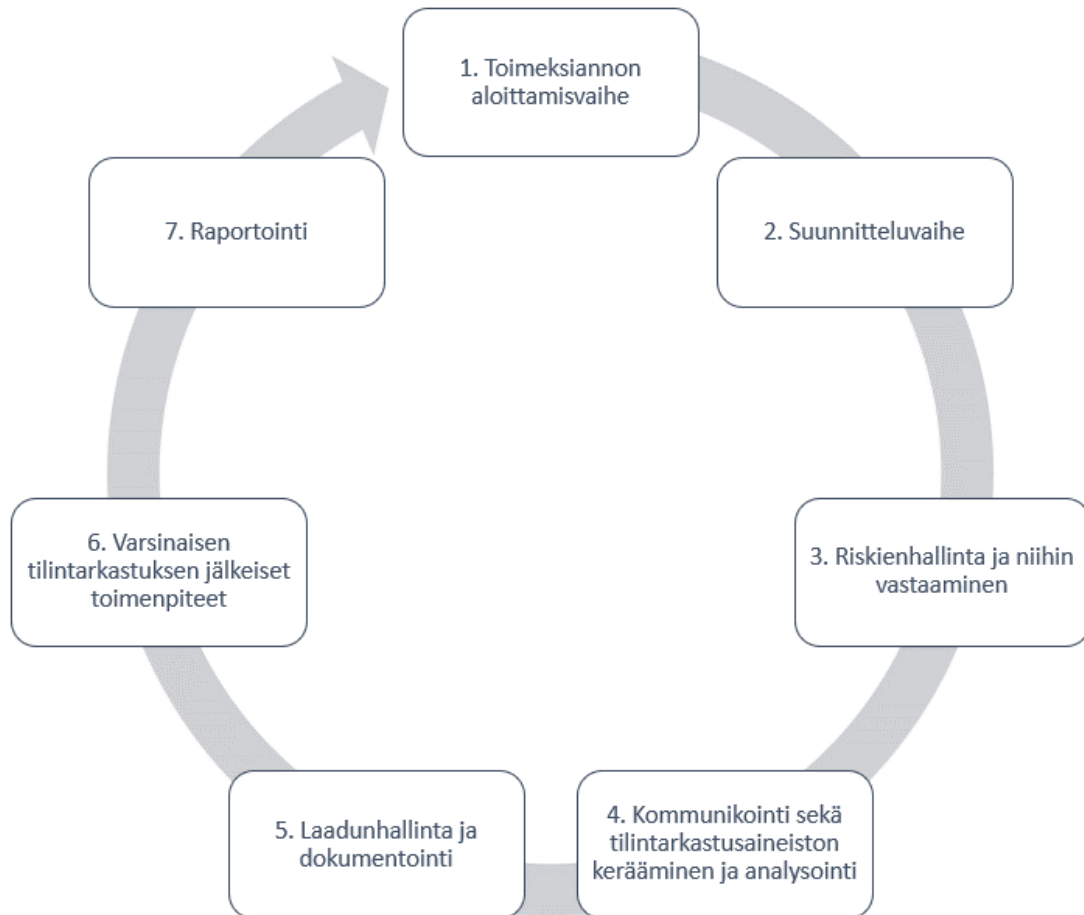
Kappaleessa tullaan esittelemään millaista tilintarkastajan työ on käytännössä ja minkälaisia komponentteja tilintarkastusprosessi ISA-standardien mukaan sisältää. Tämän jälkeen käydään läpi tilintarkastuksen kiirekauden erityispiirteitä sekä syitä ja seurauksia. Tarkoituksena on selvittää lukijalle, mitä tilintarkastus on käytännössä ja mihin kiirekaudella lisääntyvä työkuorma vaikuttaa.

3.1 Tilintarkastajan käytännön työ ja tilintarkastusprosessi

Tilintarkastusprosessi ja sitä kautta tilintarkastajan tekemä työ on laajalti laissa määriteltyä ja tämän seurauksena luovuudelle ei ole paljon tilaa. Lain mukaan tilintarkastusprosessi etenee seuraavalla tavalla: 1) tilinpäätös valmistellaan, 2) johto allekirjoittaa tilinpäätöksen, 3) tilinpäätös tarkastetaan, 4) tilintarkastaja antaa tilintarkastuskertomuksen ja tekee tilinpäätökseen tilinpäätösmerkinnän ja 5) tilintarkastettu tilinpäätös vahvistetaan. (TTL 1145/2015, 3 luku; Suomen tilintarkastajat ry, 2023a.) Käytännössä tarkastusprosessi kuitenkin aloitetaan jo ennen kuin johto allekirjoittaa tilinpäätöksen. Suurissa ja monimutkaisissa yhtiöissä tilintarkastuksen aloittaminen hyvissä ajoin on erittäin tärkeää, sillä tarkastustoimenpiteet vievät huomattavan paljon aikaa. Lisäksi tilintarkastajan tulee tarkastaa myös pörssiyhtiöiden sekä mahdollisten muiden yhtiöiden osavuosi-raportit että muut heidän tilikautensa aikana julkaisemansa dokumentit, jotka kuvaavat yrityksen talouden sen hetkistä tilaa. Tämä ei kuitenkaan ole lakisääteistä, mutta erittäin suositeltavaa. (Suomen tilintarkastajat, 2023a.)

Tilintarkastusta Suomessa ja maailmalla sääntelevät IAASB:n laatimat ISA-standardit. Nämä standardit muodostavat tilintarkastuksen ympärille eräänlaisen viitekehyksen, jonka puitteissa tilintarkastajan tulee toteuttaa koko tilintarkastusprosessi jokaisena tilikautena. Tilintarkastuksen sisältöön tilintarkastaja pystyy joiltain osin vaikuttamaan, mutta suurimmaksi osaksi standardien määrittämät rajat määrittelevät mitä toimenpiteitä, ja kuinka laajasti ne tulee

kulloinkin suorittaa. (Suomen tilintarkastajat ry, 2023b.) Nämä standardit luovat ikään kuin pohjan tilintarkastuksen toteuttamiselle. Lakia ja näitä standardeja seuraamalla tilintarkastusprosessi kattaa kaikki tarvittavat osa-alueet. Alla olevassa kuviossa 2 esitellään ISA-standardien pohjalta luotu tilintarkastusprosessin viitekehys.



Kuvio 2. Tilintarkastusprosessin viitekehys.

ISA-standardien perusteella tavanomainen tilintarkastusprosessi voidaan jakaa 7 eri vaiheeseen: 1) toimeksiannon aloittamisvaihe, 2) suunnitteluvaihe, 3) riskienhallinta ja niihin vastaaminen, 4) kommunikointi sekä tilintarkastusaineiston kerääminen ja analysointi, 5) laadunhallinta sekä dokumentointi, 6) varsinaisen tilintarkastuksen jälkeiset toimenpiteet ja 7) raportointi. Kuten kuvasta näkyy, tilintarkastusprosessi pyörii lähes samalla kaavalla tilikaudesta toiseen, kunnes yhtiö valitsee uuden tilintarkastajan, tilintarkastusyhteisö irtisanoutuu tilintarkastajan roolista tai lain asettamat ajalliset rajoitteet täyttyvät. Tämä kuvaa hyvin tilintarkastuksen lakisääteisyttä sekä ennalta määrättyä rakennetta. Kuten jo aikaisemmin todettiin, luovuudelle ei ole kauheasti tilaa. Seuraavissa kappaleissa syvennytään tarkemmin prosessin eri vaiheisiin ja niitä ohjaaviin standardeihin.

3.1.1 Toimeksiannon aloittamisvaihe

Tilintarkastusta sääntelevistä standardeista ISA 200 -standardi käsittelee yleisesti tilintarkastusta ja määrittelee tilintarkastusprosessille yleiset tavoitteet ja vaatimukset. Näistä keskeisimmät ovat; tilintarkastus antaa kohtuullisen varmuuden siitä, että tilinpäätös ei sisällä olennaisia virheellisyyksiä (ISA 200, kohta 11), sekä tilintarkastajan on tarkastusprosessia suorittaessaan noudatettava eettisiä vaatimuksia kuten riippumattomuutta, ammatillista skeptisyyttä sekä ammatillista harkintaa (ISA 200, kohdat 14–16). Sen päätehtävänä on antaa prosessin jokaiselle osa-alueelle yleiset vaatimukset ja velvoittaa tilintarkastajaa noudattamaan kaikkia ISA-standardeja, jotka käsittelevät tarkemmin eri osa-alueita (ISA 200, kohta 1).

Itse toimeksiannon aloittamisvaihetta määrittelee vahvasti ISA 210 -standardi, jonka suomenkielinen käännös on ”Tilintarkastustoimeksiantojen ehdoista sopiminen”. Tilintarkastustoimeksianto alkaa tilintarkastuksen toimeksiantokirjeellä tai muulla sopivan muotoisella dokumentilla. Siinä voidaan määrittellä tilintarkastuksen laajuus, tavoitteet sekä velvollisuudet tilintarkastusprosessissa niin tilintarkastajan kuin asiakkaan osalta (ISA 210, kohta 10.) Mikäli tilintarkastustoimeksiannon ehdot määrätään tarvittavalla tarkkuudella esimerkiksi säädöksessä, voi tilintarkastaja jättää mainitsematta yksityiskohtaiset seikat ja todeta säädösten määrittelevän tilintarkastustoimeksiannon ehdot (ISA 210, kohta 11). Toimeksiantokirjeen määrätyn sisällön lisäksi tilintarkastaja voi esittää toimeksiantokirjeessä alustavan suunnitelman tilintarkastuksen kulusta. Suunnitelma voi sisältää esimerkiksi riskiarvion ja arvioidun resurssitarpeen. (ISA 210, kohta 24A). Resurssiarvion avulla pystytään esimerkiksi asettamaan alustava hinta tilintarkastukselle. Standardi velvoittaa sopimaan tietyistä ehdoista asiakkaan kanssa ennen tilintarkastusprosessin varsinaista aloittamista. Tämän avulla pystytään varmistumaan siitä, että molemmat osapuolet ymmärtävät miten tilintarkastus tullaan suorittamaan ja täten vältetään mahdolliset väärinkäsitykset. (ISA 210, kohta 23A.)

3.1.2 Suunnitteluvaihe

Keskeisin tilintarkastusprosessin suunnittelua ohjaava ISA-standardi on ISA 300, ”Tilintarkastuksen suunnittelu”. Nimensä mukaisesti sen keskeisin tehtävä on ohjeistaa tilintarkastajaa suunnittelun eri osa-alueilla (ISA 300, kohta 1). Se velvoittaa tilintarkastajaa laatimaan tilintarkastuksen kokonaisstrategian sekä tilintarkastussuunnitelman, joissa määritellään tarkemmin käytettävät menetelmät ja proseduurit, joita suoritetaan tilintarkastuksen aikana (ISA 300, kohta 2). Kokonaisstrategiaa laatiessa tilintarkastajan tulee ottaa huomioon muun muassa toimeksiannon kokonaisaikataulu sekä resurssien tarve ja suuntaus (ISA 300, kohta 8). Tilintarkastussuunnitelma on yksityiskohtaisempi dokumentti. Siinä käsitellään esimerkiksi tilintarkastustiimin tehtäviä, joita toimeksiannon aikana tulee suorittaa. (ISA 300, kohta 9 ja A12.) Yhtenä tärkeimmistä suunnittelun osa-alueista tilintarkastajan tulee määrittellä yhtiön riskisimmät osa-alueet sekä tilintarkastuksessa käytetyt olennaisuusrajat (ISA 300, kohta 9; ISA 320, kohta 1).

Etenkin juuri tilintarkastuksen olennaisuusraja on keskeisessä asemassa suunnittelua ja koko tilintarkastusprosessia suoritettaessa. IAASB julkaisi olennaisuuteen liittyen oman standardin ISA 320. Se keskittyy olennaisuuden määrittämiseen sekä sen käyttöön tilintarkastusprosessin eri vaiheissa (ISA 320, kohta 1). Olennaisuus tarkoittaa pelkistetyksi sitä, kuinka suuria virheitä tilintarkastuksessa voidaan havaita, joista huolimatta tilinpäätöksen todetaan antavan oikea ja riittävä kuva yhtiön taloudellisesta tilanteesta. Se on summa, jonka katsotaan vaikuttavan taloudellisiin päätöksiin, joita tilinpäätöksen käyttäjät tekevät sen perusteella. (ISA 320, kohta 9.) Olennaisuus määritetään yleensä ottamalla tietty prosenttiosuus jostain tietystä vertailukohteesta. Tällainen kohde voi olla esimerkiksi liikevaihto, taseen loppusumma tai oma pääoma. Näin määritetään yleinen olennaisuus toimeksiannolle. (ISA 320, kohta A4.) Tämän jälkeen tilintarkastaja arvioi omien riskiarvioiden perusteelle käytetyn olennaisuuden tason eri liiketapahtumien tarkastamiselle (ISA 320, kohta A11). Olennaisuutta käytetään aktiivisesti tilintarkastusprosessin tarkastusvaiheessa ja sitä tuleekin tarkastella koko prosessin ajan, mikäli uusia, sen määrittämiseen vaikuttavia tekijöitä ilmenee. (ISA 320, kohdat 12 ja A14).

Koko suunnitteluvaiheen keskeisenä seikkana on suunnittelutoimenpiteiden dokumentointi. Tilintarkastajan tulee dokumentoida kaikki suunnitteluun liittyneet päätökset sekä perustelut näillä päätöksille. Sama pätee olennaisuuden määrittelyssä. (ISA 300, kohta 12; ISA 320, kohta 14.)

3.1.3 Riskien määrittely sekä riskeihin vastaaminen

Riskien arviointi ja niihin vastaaminen ovat vahvasti sidoksissa suunnitteluun. Keskeisimmät standardit tässä prosessin vaiheessa ovat ISA 315 "Olennaisen virheellisyyden riskien tunnistaminen ja arvioiminen yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä muodostetun käsityksen avulla" ja ISA 330 "Arvioituihin riskeihin vastaaminen". (ISA 315; ISA 330.) Ensimmäinen määrittää riskit ja toinen pyrkii esittämään keinoja, joilla niihin tulee vastata (ISA 315, kohta 1; ISA 330, kohta 1). Riskejä ei ainoastaan pyritä löytämään yhtiön sisäisestä toiminnasta ja taloudesta, vaan yhtä tärkeänä osana on yrityksen sen hetkinen toimintaympäristö (ISA 315, kohta 3). Lisäksi riskien määrittämisessä korostuu tilintarkastajan kokonaisvaltainen tietämys yrityksen sisäisistä sekä ulkoisista toimista (ISA 315, kohdat 11–24). Näiden tietojen avulla tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys yhtiön suurimmista riskeistä (ISA 315, kohdat 25 ja 26). Hankittujen tietojen pohjalta tilintarkastaja suunnittelee prosessit, joilla pystytään havaitsemaan riskiarvioiden määrittämien osa-alueiden mahdolliset olennaiset virheellisyydet (ISA 315, kohdat A14-A16 ja A18). Tilintarkastaja voi tarvittaessa käyttää tilintarkastuksen riskien hallitsemiseen erilaisia keinoja, kuten sisäisen valvonnan testausta. Tällä ei suoranaisesti tarkasteta tilinpäätöksen tiettyjä tiliryhmiä. Sisäisten prosessien toimivuuden tarkastuksella voidaan varmistaa ostolaskuprosessien aukoton toiminta, minkä vuoksi voidaan olla varmoja, että kaikki tilikauden ostolaskut ovat kirjattu asianmukaisesti tilinpäätökseen. (ISA 315, kohdat A9-A12.)

Taloudellisiin lukuihin liittyvien riskien lisäksi tilintarkastajan tulee arvioida mahdolliseen petokseen liittyviä riskejä ja niiden ilmenemistä.

Suunnitteluvaiheessa tilintarkastajan tulee harkita, missä mahdollisia petoksia voisi ilmetä ja miten näihin tullaan tilintarkastusprosessin aikana vastaamaan. (ISA 240, kohta 11.) Kuten taloudellisiin riskeihin, myös petosriskeihin pyritään vastaamaan tarkastamalla yhtiön sisäisiä prosesseja ja valvontaa etenkin niillä alueilla, joilla se on riskialtista. Tarkastustoimenpiteiden kannalta tämä sisältää esimerkiksi käsityksen muodostamisen siitä, miten yhtiön johto ja muut mahdolliset tahot valvovat yhtiön sisällä tapahtuvia väärinkäytösriskejä. Käsitys muodostetaan pääasiassa suorittamalla tiedusteluja johdolle. (ISA 240, kohdat 18–25.) Käytännössä petosriski voisi olla esimerkiksi yrityksen johdon mahdollinen liikevaihdon manipulointi. Vastauksena tällaiselle riskille voisi olla tilikauden vaihtumisen läheisyyteen ajoittuvan liikevaihdon erityisen tarkka tarkastus. Eri-tyisen tarkalla tarkastuksella tarkoitetaan pienemmän olennaisuusrajan käyttämistä.

Kuten muissakin vaiheissa, myös riskienhallinnassa ja niihin vastaamisessa dokumentoinnin tärkeyttä korostetaan. Jokainen riski ja sitä vastaan suoritettava toimenpide tulee dokumentoida huolellisesti tilinpäätöstarkastuksen yhteydessä. (ISA 240, kohta 45; ISA 315, kohta 32; ISA 330, kohta 12.)

3.1.4 Tilintarkastusaineiston kerääminen sekä analysointi

Tilintarkastajan suorittamassa työssä ammatillinen skeptisyys ja -harkinta ovat keskeisessä roolissa ja niitä tarvitaan jatkuvasti (ISA 200, kohta 7). Niiden avulla tilintarkastaja pyrkii tekemään päätöksiä, jotka johtavat riittäviin tarkastustoimenpiteisiin sekä oikean ja riittävän kuvan antavan tilinpäätöksen hyväksymiseen (ISA 200, kohta 11). Nämä ominaisuudet korostuvat etenkin tilintarkastusevidenssin keräämisessä sekä aineiston analysoinnissa. Tilintarkastaja on velvollinen hankkimaan riittävä ja asianmukainen määrä tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuksen suorittamisen tueksi (ISA 500, kohta 6). Tämä evidenssi voi olla tilanteen mukaan erilaista, esimerkiksi laskuja, sopimuksia tai vahvistuksia. (ISA 500, kohdat A5-A29). Evidenssiä hankitaan pääasiassa suoraa asiakkaalta, mutta on joitain seikkoja, joihin pelkkä asiakkaan toimittama dokumentti ei riitä. Esimerkiksi vaihto-omaisuuden tarkastuksessa tilintarkastajan tulee tarvittaessa suorittaa varaston inventaario, jotta voidaan varmistua varaston arvostuksen oikeellisuudesta (ISA 501, kohta 4). Myös tilintarkastajan kolmannelle osapuolelle lähettämät vahvistuspyynnöt ovat keskeisessä osassa tilintarkastusevidenssin hankintaa (ISA 505, kohta 2). Tilintarkastajat voivat pyytää kolmansien osapuolien vahvistuksia esimerkiksi pankkitilien saldoista tai myyntisaamisten olemassaolosta (ISA 505, kohta A1). Näin pystytään välttämään mahdollisia petosriskejä, esimerkiksi myyntisaamisten manipulointiyrityksiä.

ISA-standardit käsittelevät myös analyttisiä tarkastusmenetelmiä, joita tilintarkastajan tulee käyttää ymmärtääkseen tarkastettavan yhtiön taloudellisen suorituskyvyn sekä mahdolliset riskialueet. Näiden menetelmien avulla pyritään ymmärtämään tilikauden aikana tapahtuneita muutoksia, esimerkiksi vertailemalla niitä toimialan standardeihin tai yhtiön aikaisemman vuoden taloudellisiin lukuihin. (ISA 520, kohta 5.) Analyysin avulla tilintarkastaja tekee päätöksen,

onko tietylle tiliryhmälle tarvetta tehdä laajempia tarkastustoimenpiteitä, kuten substanssitarkastusta (ISA 520, kohta 7).

Substanssitarkastuksella tarkoitetaan tositetarkastusta, eli esimerkiksi las-
kujen tarkastusta. Tilintarkastaja päättää ammatilliseen harkintaansa perustuen
tuleeko substanssitoimenpiteitä suorittaa (ISA 530, kohta 4). Mikäli tilintarkastaja
näkee ne tarpeellisiksi, tulee hänen käyttää otoksen ottamiseen satunnaisotantaa,
systemaattista valintaa tai umpimähkäistä otantaa. Jokainen menetelmä noudat-
taa kuitenkin satunnaisuuden periaatetta. (ISA 530, kohta A13 ja Liite 4.) Tilin-
tarkastaja määrittää otantavälin, yleensä tämä määritetään olennaisuuden avulla
(ISA 530, kohta A6), jonka sisältä tilintarkastaja valitsee päättämällään menetel-
mällä tarvittavan määrän tapahtumia, jotka hän tarkastaa (ISA 530, kohdat A4 ja
A5). Tilintarkastajan tulee dokumentoida tämä prosessi huolellisesti, jotta voi-
daan varmistua satunnaisuuden periaatteen toteutumisesta. Mikäli tarkastustoi-
menpiteessä ei huomata mitään poikkeavaa, on tarkastus siltä osin tehty. Mikäli
valikoidussa otoksessa havaitaan virheellisyyksiä, on syytä harkita uuden otok-
sen ottamista, vaikka yksittäinen tapahtuma ei ylittäisi tilintarkastajan asettamaa
olennaisuusrajaa. (ISA 530, kohdat A21-A23.)

Lisäksi on muutamia seikkoja, joihin ISA -standardien mukaan tilintarkas-
tajan täytyy kiinnittää erityistä huomiota tilintarkastusprosessin tarkastusvai-
heessa. Tilintarkastajan tulee arvioida asiakkaan arvioimia arvionvaraisia eriä,
etenkin niiden oikeellisuutta ja vaikutusta taloudelliseen tilanteeseen (ISA 540,
kohta 11). Tällaisia eriä ovat esimerkiksi saamisten arvonalentuminen, kehittä-
mismenojen aktivointi sekä varaukset. (ISA 540, kohta A1). Tilintarkastajat tyy-
pillisesti tekevät itse omat arvionsa näiden erien todellisista arvoista ja vertaile-
vat näitä asiakkaan tekemiin arvioihin. Tilintarkastajan tulee selvittää, millä pe-
rusteella arvionvaraiset erät ovat arvostettu sekä miksi ja millä perusteella, esi-
merkiksi aktivointeja on tehty. (ISA 540, kohdat 23–26.) Etenkin tässä toimenpi-
teessä on huomioitava ammatillinen skeptisyys.

ISA -standardit edellyttävät myös tekemään tarkastustoimenpiteitä lähipiiri-
ritapahtumien asianmukaisuuden varmistamiseksi (ISA 550). Tilintarkastajan tu-
lee hankkia tarvittava evidenssi lähipiiritapahtumista ja varmistua, että tapahtu-
mat on käyty tavanomaisin ehdoin, eikä lähipiiritapahtumat vaaranna tilinpää-
töksen antamaa oikeaa ja riittävää kuvaa. Lisäksi on varmistuttava, että tarvitta-
vat tiedot lähipiiritapahtumista on ilmoitettu tilinpäätöksessä. (ISA 550, kohta 9.)
Näiden tarkastustoimenpiteiden lisäksi standardit velvoittavat tilintarkastajia
suorittamaan erityisiä toimenpiteitä, mikäli tilintarkastusasiakas on ensimmäistä
vuotta tilintarkastettavana uudella tilintarkastusyhteisöllä (ISA 510). Tällöin ti-
lintarkastajan velvollisuutena on suorittaa muun muassa avaavien saldojen tar-
kastus, jolla varmistetaan, että tarkastettavan yhtiön aikaisempien tilikausien ta-
loudelliset luvut ovat linjassa nykyisenä tilikautena esitettävien lukujen kanssa
(ISA 510, kohdat 5–7). Lisäksi tilintarkastajan tulee harkita tarkkaan, kuinka pal-
jon hän voi tarkastuksessaan vedota aikaisemman tilintarkastajan tekemään työ-
hön ja tarkastustoimenpiteisiin. (ISA 510, kohta 9). Tämä luonnollisesti tarkoittaa
sitä, että uuden asiakkaan ensimmäisen vuoden tarkastus vaatii enemmän työtä

kuin esimerkiksi jo viidettä vuotta saman tilintarkastusyhteisön tarkastettavana olevan yhtiön tarkastus.

Kommunikointi asiakkaan kanssa on äärimmäisen tärkeää tilinpäätösprosessin tarkastusvaiheessa. Sitä tapahtuu niin johtoryhmän ja päävastuullisten tilintarkastajien välillä kuin tilintarkastusharjoittelijan ja asiakkaan kirjanpitäjän välillä. ISA 260 -standardi velvoittaa tilintarkastajia kommunikoidaan hallinnosta vastuussa olevien työntekijöiden kanssa, mikäli he tarvitsevat lisätietoa tarkastuksen eteenpäin viemiseksi. Kommunikoinnin tulee olla jatkuvaa ja tehokasta. Lisäksi tilintarkastajan on kommunikoitava siten, että hallinto ymmärtää tarkastuksen laajuuden ja sen tulokset tilintarkastuksen lopussa. (ISA 260, kohta 4.) Tilintarkastuksen aikana kaikista merkittävistä havainnosta, jotka saattavat vaikuttaa olennaisesti tilinpäätöksen antamaan kuvaan, tulee raportoida yhtiön vastuuhenkilöille (ISA 260, kohta 16). ISA 265 -standardi velvoittaa tilintarkastajia kommunikoidaan myös sisäisessä valvonnassa havaitsemistaan virheistä kyseisestä prosessista vastuussa olevalle henkilölle. Lisäksi tilintarkastusprosessin aikana tilintarkastajan tulee käydä keskustelua hallinnon kanssa tilikauden aikana tapahtuneista keskeisistä seikoista ja muutoksista, jotta tilintarkastaja saa selkeän ja kokonaisvaltaisen käsityksen millaisessa tilanteessa yhtiö on (ISA 260, kohta 4).

3.1.5 Dokumentointi

Tarkastusprosessia määrittelevien standardien mukaan dokumentointi on äärimmäisen tärkeässä roolissa tilintarkastuksen tarkastusvaiheessa, niin kuin se on koko prosessin aikana (ISA 500; ISA 501; ISA 505; ISA 510; ISA 520; ISA 530; ISA 540; ISA 550). Erityisesti ISA 230 -standardi määrittelee tilintarkastusdokumentaation vaatimuksia (ISA 230, kohta 1). Sen tavoitteena on vaatia tilintarkastajia toteuttamaan tarpeellisissa määrin tarkoitukseen soveltuvaa dokumentointia tilintarkastuskertomuksen tueksi sekä todistusaineistoa siitä, että tarkastus on suoritettu sovellettavien säädöksiä ja määräysten puitteissa (ISA 230, kohta 5). Tilintarkastusdokumentaatio on erittäin tärkeää esimerkiksi seuraavista syistä. Se auttaa tarkastuksen suunnittelussa ja suorittamisessa, sekä helpottaa tilintarkastuksen valvontaa ja tehdyn työn läpikäyntiä ISA 220 mukaisesti. Lisäksi sen avulla tilintarkastustiimi pystyy vastaamaan tekemästään työstä ja pitämään tallessa dokumentteja, joiden vaikutus ulottuu tuleville tilikausille ja näin helpottaa tulevan tilikauden tarkastusta sekä mahdollista kolmannen osapuolen suorittamaa laaduntarkastusta. (ISA 230, kohta 3.) Tilintarkastusdokumentaation edellytyksenä on, että kokenut tilintarkastaja pystyy helposti näkemään, mitä tarkastustoimenpiteitä tarkastaja on suorittanut, tietämättään etukäteen näistä mitään. Hän pystyy analysoimaan tilintarkastuksen lopputulosta katsomalla tarkastustyöpapereita sekä näkemään niistä muun muassa tarkastustoimenpiteiden laajuuden, ajankohdan sekä tilintarkastustyön suorittajan. (ISA 230, kohdat 8 ja 9.) Käytännössä tällaiset dokumentit voivat olla esimerkiksi erilaisia analyyskejä, muistioita, vahvistuskirjeitä, tarkistuslistoja tai sähköpostiviestejä (ISA 230, kohta A3). Tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen tilintarkastajan tulee koota tilintarkastusdokumenteista tilintarkastuskansio, johon hän sisällyttää kaikki

dokumentit ja toimenpiteet, joita tarkastuksen yhteydessä on tehty. Kun lopullinen tilintarkastuskansio on saatu valmiiksi ei tilintarkastaja saa poistaa, lisätä tai muokata dokumentteja ilman, että hän laatii lisädokumentin. Lisädokumentissa tulee kertoa erityinen syy muutoksen tekemiseen, milloin muutos on tehty, kuka sen on tehnyt ja kuka sen on käynyt läpi. (ISA 230, kohdat 14–16.) Riittävä dokumentointi on erittäin tärkeässä roolissa lakisääteistä tilintarkastusta suoritettaessa. Hyvä nyrkkisääntö tarkastukseen on, että mitä enemmän dokumentointia, sen parempi.

3.1.6 Varsinaisen tilintarkastuksen jälkeiset toimenpiteet

Varsinaisen tilintarkastuksenkin jälkeen on tapahtumia. ISA 560 määrittelee tilintarkastajan velvollisuuksia ottaa näihin tapahtumiin kantaa. Tilintarkastuskertomuksen päivämäärä kertoo lukijalle, että tilintarkastaja on ottanut tarkastuksessaan huomioon kaikki olennaiset asiat, jotka ovat voineet vaikuttaa kyseisen yhtiön taloudellisiin tietoihin siihen päivämäärään mennessä. Yleensä tällaisia tapahtumia on kahdenlaisia. Tapahtumia, jotka kertovat tilinpäätöspäivänä vallinneista olosuhteista (esimerkiksi Covid-19 vuoden 2020 tilinpäätöksessä) tai tapahtumia, jotka kertovat tilinpäätöspäivän jälkeen syntyneistä olosuhteista (esimerkiksi Ukrainan sota vuoden 2021 tilinpäätöksessä). (ISA 560, kohta 2.) Tarkoituksena tämän standardin edellyttämällä toimenpiteillä on hankkia tarpeeksi evidenssiä tilikauden päättymisen ja tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamisen välillä tapahtuneista seikoista. Lisäksi näiden toimenpiteiden avulla pyritään havaitsemaan mahdollisia tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen tapahtuneita seikkoja, jotka olisivat vaikuttaneet tilintarkastajan arvioon, mikäli olisivat tulleet ilmi ennen tilintarkastuskertomuksen allekirjoittamista. (ISA 560, kohta 4.) Käytännössä tilintarkastajan tulee suorittaa vähintään seuraavat seikat; muodostaa käsitys siitä, miten johto seuraa tilinpäätöspäivän jälkeisiä tapahtumia, tiedustella yhtiön johdolta mahdollisista tilinpäätökseen vaikuttavista tekijöistä, tilinpäätöspäivän jälkeen pidettyjen kokousten pöytäkirjojen tarkastaminen, tiedustelut sellaisista kokouksista, joiden pöytäkirjoja ei ole vielä saatavilla sekä tarkastettavan yhteisön välitilinpäätöksen lukeminen, mikäli sellainen on laadittu.

Näiden lisäksi tilintarkastaja voi suorittaa yleistä analyttistä tarkastusta tilinpäätökseen ja verrata tilintarkastuskertomuspäivän tasetta tilikauden päättämispäivän taseeseen ja tulosta vuoden takaiseen tulokseen. (ISA 560, kohdat 7 ja 6A.) Standardi ei velvoita tilintarkastajaa puuttumaan tapahtumiin, jotka ovat tapahtuneet tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen. Mikäli tietoon tulee seikkoja, joka voisivat johtaa tilintarkastuskertomuksen muuttamisen, tulee tilintarkastajan keskustella asiasta yhtiön johdon ja tarvittavien vastuuhenkilöiden kanssa ja selvitettävä vaatiiko tapaus tilinpäätöksen muuttamista. Mikäli muutos vaaditaan, tulee tilintarkastajan suorittaa tarpeelliset tarkastustoimenpiteet uudestaan. (ISA 560, kohdat 10 ja 11.) Tiivistettynä, tilintarkastuksen jälkeisillä toimenpiteillä pyritään varmistumaan, ettei tilinpäätöspäivän jälkeen ole tapahtumia tai olosuhteiden muutoksia, jotka vaikuttaisivat annettavaan tilintarkastuskertomukseen tai jotka tulisi mainita tilinpäätöksessä.

3.1.7 Raportointi

Jatkuvan kommunikoinnin, sekä muiden toimenpiteiden avulla tilintarkastaja pyrkii pääsemään tilanteeseen, jossa hän voi muodostaa mielipiteen tilinpäätöksestä. Päätöksen muodostamista ja sen raportointimuotoa käsitellään ISA 700 -standardissa (ISA 700, kohta 1). Standardin tavoitteena on velvoittaa tilintarkastajaa muodostamaan tilintarkastustyöstään lausunnon (ISA 700, kohdat 16–19) ja määrittelemään sen esittämismuodon kirjallisessa raportissa, eli tilintarkastajan lausunnossa (ISA 700, kohta 20–36). Käytännössä se määrittää, mitä osa-alueita tilintarkastajan tulee arvioida määrittäessään omaa mielipidettään asiakkaan laatimasta tilinpäätöksestä (ISA 700, kohdat 12–15). Tilintarkastajan tulee esittää vakiomuotoinen lausunto tilintarkastuksesta, mikäli se on olennaisilta osilta laadittu asianmukaisten säädösten ja normien mukaisesti (ISA 700, kohta 16). Mikäli se havaitsee tilinpäätöksessä puutteita tai olennaisia virheellisyyksiä, tulee sen julkaista mukautettu kertomus ISA 705 -standardin määrittämällä tavalla. (ISA 700, kohta 17). Lisäksi ISA 700 standardi esittää useita esimerkkejä tilintarkastuskertomuksien rakenteesta erilaisissa tilanteissa (ISA 700).

ISA 705 -standardi määrittää toimintatavat, mikäli tilintarkastaja havaitsee ISA 700 -standardin luettelemia mukautettuun tilintarkastuskertomukseen johtavia seikkoja (ISA 705, kohta 1). Standardin mukaan mukautettuja kertomuksia on kolmen tyyppisiä: 1) varauman sisältävä kertomus, 2) kielteinen lausunto ja 3) kertomuksen antamatta jättäminen. Päätös siitä, millaisen mukautetun kertomuksen tilintarkastaja antaa, riippuu virheellisyyden laadusta, laajuudesta sekä epävarmuudesta. (ISA 705, kohta 2.) Tilintarkastaja antaa varauman sisältävän kertomuksen havaitessaan tilintarkastuksen aikana virheellisyyksiä, jotka ovat olennaisia, mutta eivät laajalle ulottuvia, tai hän ei pysty hankkimaan tarpeeksi tilintarkastusevidenssiä tarkastuksen suorittamiseksi, mutta arvio, että puuttuvasta evidenssistä ei voisi ilmetä laajalle ulottuvia virheellisyyksiä. Tilintarkastaja antaa kielteisen lausunnon, kun hän tekee johtopäätöksen, että tilinpäätös sisältää olennaisen sekä laajalle ulottuvan virheen tai useammasta virheestä muodostuvan kokonaisuuden. Tilintarkastaja jättää lausunnon antamatta, mikäli hän ei pysty keräämään tarpeeksi tilintarkastusevidenssiä tilintarkastuksen suorittamiseksi sekä arvioi, että evidenssin puutteen takia varmistamattomat seikat voisivat olla olennaisia ja vaikuttaa laajalle yhtiön taloudessa. Lisäksi lausunto jätetään antamatta, mikäli tarkastukseen on saatu tarpeeksi evidenssiä, mutta harvinaisten epävarmuustekijöiden takia tilintarkastajan on mahdotonta arvioida tekijöiden kokonaisvaikutuksia tilinpäätökseen. (ISA 705, kohdat 7–10.)

3.2 Tilintarkastuksen kiirekausi ja sen vaikutukset työskentelyyn sekä laatuun

Joka vuosi tilintarkastuksen alalla koetaan niin sanottu – tässäkin tutkimuksessa jo sivuttu – tilintarkastuksen kiirekausi. Yleisesti tämä ajanjakso näyttäytyy tilintarkastajan työssä esimerkiksi lisääntyvänä työkuormana, kiireenä ja näiden myötä syntyvänä stressinä (Jones, Norman & Wier, 2010). Yleisen määritelmän mukaan se sijoittuu vuoden ensimmäiselle kvartaalille, sillä suuri osa yrityksistä päättää tilikautensa vuoden viimeiseen päivään. Esimerkiksi Yhdysvalloissa vuosien 1950–2009 välillä 64 prosentilla yhtiöistä tilikausi päättyi juuri tuolloin. (Lopez & Peters, 2012.) Kiirekaudella viikoittaisen työmäärä kasvu on merkittävää. Sanders, Fulks ja Knoblet (1995) suorittivat kyselyn, jonka mukaan tilintarkastajan viikkotyötuntien keskiarvo oli kiirekaudella 59 tuntia ja sen ulkopuolella vain 43 tuntia. Ero on merkittävä, varsinkin kun kiirekausi saattaa kestää useita kuukausia. Todellinen kesto on kuitenkin jokaiselle tilintarkastajalle henkilökohtainen ja riippuu siitä, kuinka työt firman sisällä on allokoitu. Kasvava työkuorma tuo vääjäämättä omat haasteensa työntekijöiden jokapäiväiseen työskentelyyn sekä henkiseen että fyysiseen hyvinvointiin.

Kasvava työkuorma aiheuttaa yleisen ja laajasti tutkitun ongelman, ajan ja budjetin välisen ristiriidan aiheuttaman paineen, lyhyemmin aika-budjettipaineen. Aikaisemmissa tutkimuksissa on tutkittu esimerkiksi aika-budjettipaineen vaikutuksia laatuun ja havaittu, että ilmiön tuoma kiire voi vaikuttaa negatiivisesti tilintarkastajan tekemään työhön ja tämän myötä tilintarkastuksen laatuun (Coram, ym. 2004; McNamara & Liyanarachichi, 2008; Otley & Pierce, 1996a; López & Peters, 2012; Broberg, Tagesson, Argento, Gyllengahm & Mårtensson, 2017). Etenkin tutkimuksissa havaittiin sen aiheuttavan tilintarkastajien dysfunktionaalista käytöstä. Tämä on luonnollista, sillä ihmiset ovat taipuvaisempia toimimaan vasten yleisiä odotuksia, mikäli he kokevat painetta ja stressiä.

Dysfunktionaalisen käyttäytymisen lisääntymistä kiireen kasvaessa havaitsivat tutkimuksissaan muun muassa Otley ja Pierce (1996a), Sweeney ja Pierce (2004) ja McNamara ja Liyanarachichi (2008). Otley ja Pierce (1996a) huomasivat ongelman olevan merkittävä ja painottuvan etenkin pisteisiin, jolloin huomataan, että tavoiteltua aikataulua ei ole mahdollista saavuttaa. Sweeney ja Pierce (2004) puolestaan havaitsivat, että dysfunktionaalinen käyttäytyminen johtuu kiirekauden tuoman aikapaineen aiheuttamasta ohjeistamisen ja valvonnan puutteesta. Tilintarkastusseniorit, eli alin johto, ovat vastuussa alaistensa ohjeistamisesta, neuvomisesta sekä heidän tekemien töiden valvonnasta. Mikäli senioreiden aika kuluu kiireen alla omia töitä tehden, voi heidän alaistensa käyttäytyminen muuttua tilintarkastuksen laatua heikentäväksi (Sweeney & Pierce, 2004). McNamara ja Liyanarachichi (2008) puolestaan toteavat, että dysfunktionaalista käytöstä kiireen alla esiintyy enemmän alemman tason työntekijöillä, kuin keskijohdolla tai partner -tasolla. Lisäksi havaintojen perusteella se on yleisempää Big 4 -yhteisöissä (McNamara ja Liyanarachichi, 2008).

Broberg, ym. (2017) tutkivat tilintarkastuksen kiirekauden vaikutuksia laatuun Ruotsin kontekstissa. Heidän tutkimuksessaan selviää, että kiirekauden tuoma paine voi vaikuttaa tilintarkastuksen kokonaisvaltaisuuteen sekä luotettavuuteen. Tämä johtuu tutkimuksen mukaan tilintarkastajien tekemistä kompromisseista tilintarkastusprosessin aikana, joilla he pyrkivät helpottamaan määräraikaan pääsemistä. Tämän lisäksi tutkijat esittävät, että aika-budjettipaine voi aiheuttaa aikaisemminkin tässä tutkimuksessa mainittua tuntien alikirjausta, jolla on havaittu olevan vaikutusta tilintarkastuksen laatuun. (Broberg, ym. 2017.) Saman tyyllisiä tuloksia tutkimuksestaan saivat López ja Peters (2012). He tutkivat suuren työmäärän tiivistämisen vaikutusta tilintarkastuksen laatuun ja havaitsivat, että jos tilintarkastajat joutuvat suorittamaan tarvittavat työt lyhyemmässä ajassa, saattaa tilintarkastuksen laatu kärsiä (López & Peters, 2012).

Sweeney & Summers (2002) puolestaan tutkivat tilintarkastuksen kiirekauden inhimillisiä vaikutuksia, jotka lopulta voivat vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun. Heidän tutkimuksensa mukaa tilintarkastajan hyvinvointi on äärimmäisen tärkeässä roolissa tilintarkastuksen laadun ylläpitämisessä läpi kiireisen ajan. Mikäli hyvinvoinnista ei pidetä huolta, saattaa se lopulta johtaa työntekijän loppuun palamiseen, joka pahimmassa tapauksessa aiheuttaa henkilön joutumisen sairaalomalle. Tämä omalta osaltaan vaikuttaa myös tilintarkastuksen laatuun, sillä tilintarkastusyhteisöt voivat menettää avainhenkilöitä ja muutenkin kokenutta henkilöstöä. (Sweeney & Summers, 2002.)

Christensen, Newton ja Wilkins (2021) tutkivat tilintarkastustiimin kuuluvien yksilöiden ominaisuuksien ja työkuorman vaikutusta heidän yhdessä tekemäänsä työhön. Tutkimuksessa havaittiin muun muassa, että tilintarkastustiimit, joiden jäsenet ovat suoriutuneet huonosti aikaisemmista tehtävistä tai tekevät säännöllisesti yli 55–60 tunnin työviikkoja suoriutuvat heikommin tilintarkastuksen laadun näkökulmasta. Lisäksi havaittiin, että useiden yhtiöiden saman aikainen tarkastaminen voi johtaa heikentyneeseen tilintarkastuksen laatuun (Christensen, ym. 2021). Kiirekaudella työmäärä kasvaa sekä tarkastettavia asiakkaita on useampia, joten kyseisen tutkimuksen tulosten perusteella voidaan todeta, että kiire ja kasvavat työmäärät vaikuttavat laatuun negatiivisesti. Toisaalta Christensen ym. (2021) havaitsivat myös, että tilintarkastajat, jotka ovat toimineet useamman vuoden saman asiakkaan tarkastustiimissä, toimivat laadun näkökulmasta paremmin. Sen lisäksi tällaisissa tilanteissa toimeksiannot voivat olla tuottavampia tilintarkastusyhteisölle. Tutkimus ehdottaakin, että mikäli mahdollista, niin tilintarkastusyhteisöjen tulisi säilyttää tilintarkastustiimit mahdollisimman muuttumattomina hyvän laadun ja tuottavuuden ylläpitämiseksi. (Christensen, ym. 2021.)

Aikapaineet aiheuttavat luonnollisesti stressiä ja kiirekauden tuoman työmäärän kasvun vaikutus stressiin on kiistaton. Stressi vaikuttaa ihmisen käyttäytymiseen ja olemukseen monella tavalla. Coxin (1978) mukaan stressin vaikutukset voidaan jakaa kuuteen eri osa-alueeseen: 1) henkilökohtaiset vaikutukset (hermostuneisuus), 2) vaikutukset käyttäytymiseen (tunteen purkaukset), 3) kognitiiviset vaikutukset (päätöksenteon vaikeutuminen ja keskittymiskyvyn heikentyminen), 4) psykologiset vaikutukset (hikoilu), 5) organisationaaliset

vaikutukset (työn tekemisen tehokkuuden heikentyminen) ja 6) terveydelliset vaikutukset (pääkipu ja migreeni). Coxin (1978) listaamien vaikutusten mukaisia havaintoja on myös tehty tutkimuksissa stressin vaikutuksesta tilintarkastajan työhön. Esimerkiksi tilintarkastajien kolesterolitasoissa on havaittu nousua kiirekauden aikana (Sanders, ym. 1995), ja työn tehokkuuden on havaittu heikkenevän stressin seurauksena (Yan & Xei, 2016). Kiirekaudella stressiä lieventävät keinot ovat äärimmäisen tärkeitä. Yan ja Xei (2016) kehottavatkin yhtiöitä keskittymään strategioihin, joilla pyritään lieventämään keskijohdon kokemaa stressiä. Tämän avulla pystyttäisiin vaikuttamaan myös heidän alaisiinsa, sillä johtajan rauhallisuus edesauttaa alaisten rauhallisuutta (Yan & Xei, 2016).

Näiden tutkimustulosten perusteella voitaisiin ajatella, että tilintarkastuksen kiirekaudella tehdyn työn laatu olisi heikompaa johtuen kiireestä, mutta asia ei ole niin yksiselitteinen. Vaikka stressillä ja aikapaineella on suuri vaikutus, ei se laske tilintarkastuksen laatu kaikissa tapauksissa. Goodwin ja Wu (2016) esittävät tutkimuksessaan, että kiire ja stressi oikein mitoitettuna voivat toimia jopa laatua parantavana tekijänä. He painottavat, että raja oikean - ja liiallisen stressin määrän välillä on hieno, mutta kuitenkin olemassa (Goodwin & Wu, 2016). Saman tyyppisen näkökulman stressin vaikutuksesta osoittaa Choon (1986) tutkimus, jonka mukaan stressin ja työsuorituksen välinen yhteys voidaan kuvata kääntyneenä U-kirjaimena. Toisin sanoen, jos stressi on liian matalaa, työn tehokkuuskin on matalaa ja toisaalta, jos stressi on liian korkeaa, on työn tehokkuus edelleen matalaa. Optimaalinen piste löytyy näiden välistä, eli U:n huipulta. Tutkimus osoittaa, että optimaalinen stressin määrä on olemassa ja tilintarkastusyhteisöjen on tarkalla suunnittelulla ja ajanhallinnalla mahdollista löytää se. (Choo, 1986.) Näistä näkökulmista huolimatta voidaan kuitenkin kiistattomasti sanoa, että tilintarkastuksen kiirekaudella on negatiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun. Tämä aihe on läsnä kaikissa tilintarkastusyhteisöissä ja parhaiten se voidaan selittää suunnittelemalla tilintarkastusprosessit siten, että ajan ja budjetin välinen suhde pysyy hallinnassa (Broberg, ym. 2017; Persellin, Schmidt, Vanderfelde & Wilkins, 2019).

Kiirekaudella työskentely tarkoittaa kasvavia työkuormia, lisääntyneitä stressiä ja aikapainetta suorittaa työ määräajassa. Ensisilmäyksellä nämä kaikki vaikuttavat ainoastaan negatiivisilta seikoilta ainakin tilintarkastuksen laadun näkökulmasta. Kuitenkin on muistettava, esimerkiksi Goodwinin ja Wun (2010) sekä Choo (1986) antamat näkökulmat, joiden mukaan optimaalinen määrä kiirettä ja painetta voi parantaa työn laatua. Tilintarkastusyhteisöillä onkin haastava tehtävä yrittäessään löytää tätä tasapainoa ja usein tämän tasapainon löytäminen yhtiön kaikkien työntekijöiden osalta onkin mahdottomuus. Kuitenkin tarkalla suunnitteluprosessilla ja onnistuneella resurssoinnilla voidaan saada mahdollisimman monen työntekijän työkuorma oikeaan tasapainoon ja tätä kautta parannettua koko tilintarkastusyhteisön tuottamaa laatua.

4 AINEISTO JA MENETELMÄ

4.1 Metodologia

Tässä tutkimuksessa tarkastellaan, kuinka tilintarkastuksen kiirekausi vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun sekä tilintarkastajien tekemään käytännön työhön. Näihin kysymyksiin pyritään saamaan vastauksia hyödyntämällä tilintarkastajien omia kokemuksia ja näkemyksiä kyseisistä asioista. Tähän tarkoitukselleen sopii erinomaisesti laadullinen tutkimusmenetelmä, joka Bédardin ja Gendron (2004) mukaan onkin oivallinen keino suorittaa empiiristä tutkimusta, jolla pyritään ymmärtämään ilmiötä syvemmin. Lisäksi Metsämuurosen (2011, 211) mukaan kyseinen tutkimustyyli sopii erinomaisesti syy-seuraus-suhteiden löytämiseen sekä yksilön toimintatapojen hahmottamiseen erilaisissa tilanteissa. Laadullinen tutkimus on perusteltu lähestymistapa, sillä tässä tutkimuksessa käsitellään juuri yksilöiden näkemyksiä ja toimintatapoja tietyissä tilanteissa. Tutkimukseen sisältyy myös laadullisen tutkimuksen piirteitä, esimerkiksi kvantifioimalla haastattelijoiden vastauksia sekä kysymällä asteikkoon sidottuja kysymyksiä haastattelutilanteissa.

Tämän pääosin kvalitatiivisen tutkimuksen aineisto kerättiin hyödyntämällä teemahaastatteluja. Teemahaastatteluissa haastatteli muodostaa haastattelurungon etukäteen valittujen teemojen ympärille ja pyrkii saamaan vastauksia näihin teemoihin liittyvistä seikoista kysymällä ennalta määrättyjä kysymyksiä sekä mahdollisia jatkokysymyksiä. Sen yhtenä etuna on, että haastateltavilta voidaan kysyä tarkentavia kysymyksiä, jotta saataisiin tarkemmin selville, mitä vastaaja tarkoittaa. Tällaista mahdollisuutta ei ole esimerkiksi lomakekyselyssä. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 84.) Teemahaastattelut ovat myös aineistonkeruumenetelmänä joustava eikä Tuomen ja Sarajärven (2018, 85) mukaan ole merkitystä, kysytäänkö kaikilta haastateltavilta samat kysymykset samassa järjestyksessä tai samoilla sanavalinnoilla. Haastattelusta tulee kyseisen tilanteen mukainen, ja vastaaja pääsee vastaamaan juuri niin kuin hän kokee parhaaksi. Haastattelijan vastuulla on ohjata kysymysten avulla haastateltavaa vastaamaan teemaan

liittyviin aiheisiin kattavasti, jonka jälkeen haastattelija, eli tutkimuksen tekijä suorittaa aineisto litteroinnin ja analyysin. Teemat, joita tämän tutkimuksen teemahaastatteluissa käsitellään ovat samat, joita käsitellään tutkimuksen teoriaosiossa. Ensimmäinen teema on ”tilintarkastuksen laatu ja sen muutokset kiirekaudella” ja toinen teema on ”tilintarkastuksen käytännön työ ja sen muutokset kiirekaudella”.

Onnistunut haastattelu edellyttää, että haastateltavilla henkilöillä on oma-kohtaista kokemusta teemoihin liittyvistä ilmiöistä (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 47). Tässä tapauksessa se tarkoittaa, että tutkittavilla henkilöillä on oma-kohtaisia kokemuksia tilintarkastuksen kiirekaudesta, sekä sen ulkopuolisena aikana työskentelystä. Tutkimukseen osallistuvia henkilöitä on valikoitu siten, että jokaisella haastatteluun osallistuvalla henkilöllä on vähintään kaksi suoritettua kiirekautta takana. Lisäksi Tuomen ja Sarajärven (2018, 47) mukaan onnistuneen haastattelun edellytyksenä on myös itse tutkijan perehtyneisyys tutkittavaan aiheeseen. Ymmärryksen kautta muodostuu helposti tarve esimerkiksi kysyä lisäkysymyksiä haastateltavilta, mikäli sellaiseen on tarve. Lisäksi aineiston analysoinnista tulee huomattavasti helpompaa, mikäli tutkija itse ymmärtää erinomaisesti, mitä hänen haastattelemansa ammattilaiset vastaavat kysymyksiin. Tämän tutkimuksen aiheeseen olen perehtynyt tieteellisten artikkelien kautta sekä työskentelemällä itse kaksi kiirekautta tilintarkastajana.

Onnistuneesti suoritettujen haastattelujen jälkeen haastattelut litteroitiin. Litteroinnin tarkoituksena on jäsenellä haastateltavan vastauksista saatava tieto selkeäksi kokonaisuudeksi ja karsia ylimääräinen, aiheeseen kuulumaton teksti pois. Litteroidut haastattelut toimivat analyysin pohjana ja ikään kuin muistiinpanoina haastattelutilanteesta. Lisäksi se auttaa etenkin kokonaisuuden hahmottamisessa. (Eskola & Suoranta, 2014; Tuomi & Sarajärvi, 2018.) Litteroitua aineistoa on myös helpompi teemoitella. Vaikka teemahaastattelut antavat melko hyvän pohjan teemoitteluun, on syytä jakaa tutkimuksessa ilmenneet seikat yhtenäisiin joukkoihin, jotta analyysistä tulisi helpompaa. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 139.) Näiden aineiston jäsentelymenetelmien avulla voidaan suorittaa itse sisällönanalyysiä, joka toimii ensisijaisena analyysimenetelmänä tässä tutkimuksessa.

Sisältöanalyysimenetelmät voidaan jakaa aineistolähtöiseen, teoriaohjajaan tai teorialähtöiseen analyysiin. Aineistolähtöisessä analyysissä aineisto valitaan ensin, jonka jälkeen sen ympärille luodaan teoria. Teoriaohjassa analyysissä on kytköksiä tutkimuksessa esiteltyyn teoriaan, mutta analyysillä ei ole tarkoitus testata jonkin teorian paikkansapitävyyttä. Tämä analyysikeino on pikemminkin uusia ajattelumalleja luova. Sisältöanalyysimenetelmistä teoriaohjaava analyysi on vapain ja luovin keino lähestyä analyysiä. Teorialähtöistä analyysiä käytetään yleensä esimerkiksi luonnontieteellisissä tutkimuksissa, joissa testataan jonkin olemassa olevaan teoriaan pohjautuvaa ilmiötä eri kontekstissa. Nimensä mukaisesti tällaisissa tutkimuksissa olemassa oleva teoria ohjaa tutkimustulosten analyysiä. (Tuomi & Sarajärvi, 2018, 121–123.) Tässä tutkimuksessa on perusteltua käyttää aineistolähtöistä sisällönanalyysiä, sillä tutkimuksessa analyysiä ei perusteta aikaisempien teorioiden tai havaintojen pohjalta.

Aineistolähtöistä sisältöanalyysiä lähdetään toteuttamaan Milesin ja Hubermanin (1994) tyyliin. Ensiksi aineistosta pyritään löytämään asiat, joista ollaan kiinnostuneita ja etsimään tähän liittyviä ilmauksia sekä ilmausten esiintymismääriä. Ilmaukset pelkistetään ja listataan, jotta ne voidaan löytää analyysin myöhemmässä vaiheessa helpommin. Sen jälkeen pelkistetyt ilmaukset yhdistellään kategorioiksi, joiden avulla voidaan hahmottaa helpommin tutkimuksen aineiston antamaa kokonaiskuvaa. Viimeiseksi erilliset kategoriat yhdistellään ja muodostetaan ylä-, ala- ja pääkategorioita. Näiden avulla voidaan aloittaa eri kategorioiden yksityiskohtainen analysointi. (Miles & Huberman, 1994; Tuomi & Sarajärvi, 2018.)

4.2 Tutkimusaineiston keruu ja sen analysointi

Tutkimuksen aineisto kerätään kokonaisuudessaan järjestämällä kahdeksan teemahaastattelua. Havaittiin, että kahdeksan haastattelun jälkeen osa asioista alkoi toistumaan, joten määrän todettiin olevan riittävä. Haastateltaviksi valikoitui henkilöitä, jotka työskentelivät haastatteluhetkellä Big 4 -yhtiöissä, sekä omasivat vähintään kahden vuoden työkokemuksen tilintarkastusalalta. Tällä pyrittiin varmistamaan, että haastateltavilla on tarpeeksi kokemusta sekä tilintarkastuksen kiirekaudella työskentelystä että sen ulkopuolella työskentelystä. Osalla haastateltavista oli myös huomattavasti pidempi kokemus alalla toimimisesta. Kaikki haastateltavat henkilöt työskentelivät eri paikkakunnilla Suomen alueella.

Tässä tutkimuksessa haastateltavat henkilöt jaetaan kahteen ryhmään: yli 5 vuotta alalla toimineet ja alle 5 vuotta alalla toimineet. Yli 5 vuotta alalla toimineita haastateltavia oli yhteensä kolme ja alle 5 vuotta alalla toimineita oli viisi. Tässä tutkimuksessa ei käsitellä haastateltavien tarkempia tietoja, kuten ikää, sukupuolta, työtitteliä tai tarkkoja kokemusvuosia. Näin toimitaan siksi, että saadaan säilytettyä haastateltavien anonymiteetti mahdollisimman hyvin. Alla olevassa taulukossa 1 on annettu jokaiselle haastateltavalle tunnus sekä kerrottu kumpaan ryhmään hän kuuluu. Taulukon järjestys ei vastaa alkuperäistä haastattelujärjestystä.

Taulukko 1. Haastateltavat ryhmittäin.

Haastateltava	Kokemusvuodet
A	Alle 5 vuotta
B	Alle 5 vuotta
C	Yli 5 vuotta
D	Yli 5 vuotta
E	Yli 5 vuotta
F	Alle 5 vuotta
G	Alle 5 vuotta
H	Alle 5 vuotta

Kaikki haastattelut suoritettiin lokakuun ja marraskuun vaihteessa viikoilla 43–45 vuonna 2023. Yksittäisten haastattelujen kesto oli keskimäärin hieman yli 30 minuuttia. Haastatteluista saatiin kerättyä noin 60 sivua litteroitua haastattelu-materiaalia, joka mahdollistaa kattavan analyysin toteuttamisen tutkitusta aiheesta. Haastattelut suoritettiin ja tallennettiin Jyväskylän yliopiston tarjoamalla Zoom-palvelulla. Zoomin avulla tallennetut aineistot litteroitiin, eli kirjoitettiin tekstimuotoon ja poistettiin aineiston kannalta epärelevantti sisältö. Tämän lisäksi litteroidut haastattelut tiivistettiin edelleen paremmin vertailtavaan muotoon erillisessä Excel-tiedostossa. Samassa Excel-tiedostossa suoritettiin myös aineiston kvantifiointiin tarvittavat toimenpiteet, kuten keskiarvojen laskeminen.

Haastattelun sisältö muodostettiin kahden teeman ympärille. Ensimmäinen teema oli tilintarkastuksen laatu ja sen muutokset kiirekaudelle mentäessä ja toinen teema oli tilintarkastuksen käytännön työ ja sen muutokset kiirekaudelle mentäessä. Haastattelurunko muodostui 20 kysymyksen ympärille, jotka olivat jokaiselle haastateltavalle samat. Näiden kysymysten lisäksi haastattelut sisälsivät lisäkysymyksiä, joilla pyrittiin saamaan teemojen ympäriltä lisää relevanttia tietoa. Ennen haastattelua haastateltavilla ei ollut tietoa haastattelukysymyksistä, vaan he olivat lukeneet ainoastaan pohjustuksen tämän tutkimuksen aiheesta. Tällä menettelyllä pyrittiin saamaan haastateltavien päällimmäisiä ajatuksia teemoihin liittyvistä kysymyksistä. Mikäli tutkimus olisi toteutettu siten, että kysymykset olisi lähetetty haastateltaville etukäteen, olisi vastauksia saatettu miettiä siltä kannalta, että mitkä ovat ”oikeat vastaukset” kysymyksiin. Lisäksi osaan haastattelukysymyksistä pyydettiin vastausta Likert-asteikolla, joten aineistoa tullaan analysoimaan myös kvantitatiivisin menetelmin, kvalitatiivisten menetelmien lisäksi.

5 TUTKIMUKSEN TULOKSET

5.1 Tilintarkastuksen laatu ja sen muutokset

Tämän tutkimuksen ensimmäinen tutkimuskysymys on: ”Koetaanko tilintarkastuksen laadussa muutoksia tilintarkastuksen kiirekauden aikana verrattuna kiirekauden ulkopuoliseen aikaan?”, sekä toisena: ”Mistä tilintarkastuksen laatu koostuu tilintarkastajien kokemusten mukaan?”. Luvun 5 alussa esitellään haastattelujen tuloksia, joiden avulla pyritään löytämään vastaukset näihin kysymyksiin. Ensiksi haastateltavia pyydettiin antamaan näkemyksiä siihen, mistä asioista tilintarkastuksen laatu koostuu sekä mikä vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun negatiivisesti. Luvun alussa esitetyt tulokset ovat tämän teeman ympäriltä ja liittyvät tilintarkastajien kokemuksiin laadun muutoksista sekä dysfunktionaalisen käyttäytymisen esiintymisestä. Tämän jälkeen tarkoituksena on vastata tutkimuskysymykseen: ”Miten tilintarkastajan työ kiirekaudella eroaa työstä kiirekauden ulkopuolella?”. Tilintarkastajilta kysyttiin yleisiä kysymyksiä tilintarkastustyö käytännössä sekä sen muutoksista kiirekauden ja sen ulkopuolisen ajan välillä. Kysymysten avulla pyrittiin saamaan käsitys siitä, minkälaista työ kiirekaudella on, ja eroaako se käytännössä kiirekauden ulkopuolella työskentelystä. Lopuksi tilintarkastajilta kysyttiin, kokivatko he kiirekaudella työskentelyn hankalammaksi kuin sen ulkopuolella työskentelyn.

5.1.1 Tilintarkastajien näkemykset tilintarkastuksen laatuun

Haastattelut aloitettiin kysymällä jokaisen tilintarkastajan kohdalla heidän tarkat kokemusvuotensa tilintarkastusalalta. Tällä saatiin tärkeää tietoa tutkimustulosten analysoinnin kannalta sekä toisaalta tietoa siitä, mistä näkökulmasta kyseinen haastateltava katsoi tilintarkastustyötä. Tässä tutkimuksessa haastateltavia ei luokitella heidän tarkkojen kokemusvuosiensa perusteella, vaan heidät jaetaan kahteen ryhmään: yli 5 vuotta tilintarkastajana toimineet sekä alle 5 vuotta

tilintarkastajana toimineet. Kunkin haastateltavan sijoittumisen tässä ryhmitte-lyssä voi nähdä kappaleessa 4.2 esitystä taulukosta 1.

Ensimmäisen kysymyksen jälkeen haastatteluissa päästiin ensimmäisen teeman ääreen. Tilintarkastajia pyydettiin kertomaan, mistä laadukas tilintarkas-tus heidän omasta näkökulmastaan koostuu. Kysymys osoittautui haastavaksi jokaiselle tilintarkastajalle, sillä aihe on laaja ja moniulotteinen sekä he eivät olleet nähneet kysymyksiä etukäteen. Kysymyksen tarkoituksena oli herätellä haastateltavan ajatuksia haastattelun aihepiirin ympärillä, jotta vastaukset seu-raaviin kysymyksiin muodostuisivat helpommin. Osa vastaajista halusi lisätä omaan vastaukseen asioita vielä haastattelun myöhemmässä vaiheessa. Eniten mainittu yksittäinen seikka oli tilintarkastustiimin osaaminen. Sen mainitsi vas-tauksissaan viisi kahdeksasta tilintarkastajasta. Tiimin osaamisen merkitystä ku-vailtiin muun muassa seuraavilla tavoilla.

”Ja mun mielestä laadukkaaseen tilintarkastukseen vaikuttaa myös tietysti tilintar-kastustiimin kokemus tai se, että kuinka osaavat ihmiset sitä kyseistä toimeksiantoa on tekemässä.” -Haastateltava E

”Sitten vaikuttaa se, että meidän tiimissä on niitä kokeneempia tyyppejä, jotka tietää parhaiten ja sitten me muut tehdään niiden ohjeistusten mukaan se työ...” -Haasta-teltava F

”Noudatetaan olemassa olevia määräyksiä standardeja ja on osaava porukka sovelta-massa sitä, että mitä ne oikeastaan tarkoittaa käytännössä ja tavallaan luomassa sel-laiset ohjeistukset, että se käytännön työ pystytään tekee lakeihin perustuen.” -Haastateltava D

Tiimin osaamisen lisäksi standardien ja määräysten noudattaminen, sekä niiden tarkoituksenmukainen soveltaminen koettiin tärkeäksi tilintarkastuksen laadun komponentiksi, kuten yllä esitetyssä kommentissa haastateltava D toteaa. Lakien ja standardien noudattamisen mainitsi vastauksessaan haastateltavat B, D, F ja G sekä etenkin näiden tarkoituksenmukaisen soveltamisen mainitsi kaksi haasta-teltavaa, D sekä F.

”Eli laadukkaan tilintarkastuksen lähtökohtana on mun mielestä, tietysti kansainväli-set tilintarkastusstandardit, mutta sitten yhtälailla pitää tavallaan tulla puolessavä-lissä vastaan, että sitten mikä on tarkoituksenmukaista sille tilintarkastustoimeksian-nolle.” -Haastateltava F

Kolmanneksi eniten tilintarkastajat painottivat vastauksissaan suunnittelun tär-keyttä. Haastatteluissa ilmeni, että tilintarkastajat ajattelevat hyvän suunnittelun pohjana olevan kokonaisvaltainen tietämys asiakkaan liiketoiminnasta, sekä hy-vän suunnittelun auttavan esimerkiksi riskeihin vastaamisessa. Useissa vastauk-sissa tuli ilmi suunnitteluun liittyviä seikkoja, mutta suoranaisesti sen mainitsi vastauksissaan haastateltavat A, C, G ja H. Vastauksissa suunnittelun merkitystä luonnehdittiin esimerkiksi seuraavilla tavoilla.

”(Tilintarkastus on) Hyvin suunniteltua silleen alusta alkaen ja sen mukaisesti mitä se tarkastus vaatii. Tehdään tarvittavia toimenpiteitä tarvittavalla tarkkuudella.” -Haastateltava A

"Me tehdään itse se arviointi siitä, että millaista bisnestä se tekee se firma ja onko siellä jotain poikkeuksellista. Sitten me voidaan sen perusteella suunnitella ne toimenpiteet mitkä siihen tiettyyn yritykseen liittyy, niin ehkä se laadukkuus tulee sitten siitä." -Haastateltava G

"No varmaan se, että tietää mitä halutaan tarkastaa tai että menee sen suunnitelman mukaan vaikka mitä meilläkin, että tiettyä tiliryhmää katsotaan, niin että saadaan vastattua niihin kaikkiin riskeihin mitä me ollaan etukäteen määritelty." -Haastateltava H

Näiden kolmen eniten mainitun tekijän lisäksi haastatteluista ilmeni muutamia muita näkökulmia tilintarkastuksen laatuun liittyen. Yksi esimerkki on asiakaspalvelun näkökulma laadukasta tilintarkastusta suoritettaessa. Tilintarkastus on palveluammatti, joten tätä näkökulmaa ei sovi unohtaa. Kyseisen seikan mainitsivat vastauksissaan haastateltavat B ja E. He luonnehtivat tilintarkastuksen laadun asiakaspalvelullista näkökulmaa seuraavasti.

"...ja toki hyvä asiakassuhde, että avoin semmoinen keskustelu asiakkaan kanssa niin se auttaa meitä." -Haastateltava E

"...ja sitten sen lisäksi laadukas tilintarkastus on mun mielestä kanssa myös tosi paljon asiakaspalvelua. -- joskus tehdään semmoisia, että käydään vaikka juomassa vaan kahvit tai morjestamassa. Koen että se on asiakaspalvelua siinä missä muukin ja silloin asiakkaalle tulee hyvä fiilis siitä tarkastustilanteesta ja sitten siinä saadaan sitoutettua asiakkaita paremmin." -Haastateltava B

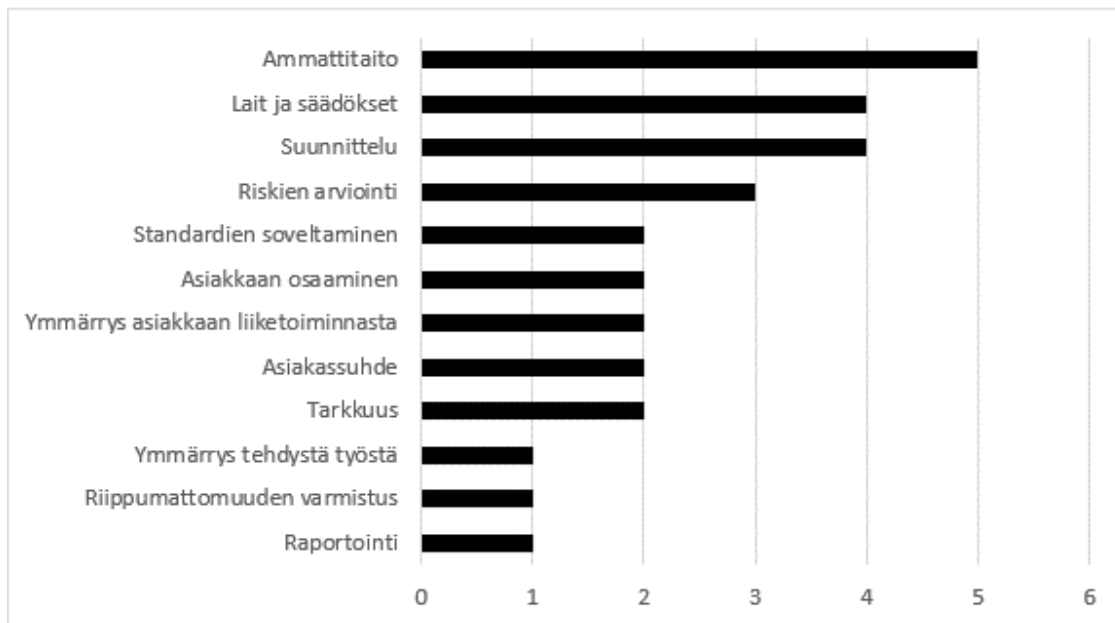
Kokonaisuudessa laadukkaan tilintarkastuksen perimmäisen ajatuksen tiivistä haastateltava G, joka totesi seuraavasti:

"Meidän pitää pystyä tekemään se työ sen verran laadukkaasti, että me voidaan tehdä se johtopäätös, että se työ tai se, että mitä me ollaan tehty, niin antaa meille sen suhteellisen varmuuden siitä, että se tilinpäätös olisi oikein." -Haastateltava G

Tilintarkastus on varmennuspalvelu, jonka tehtävänä on varmistaa tilinpäätöksen oikeellisuus ja varmistua siitä, että se antaa oikean ja riittävän kuvan asiakkaan taloudellisesta tilanteesta (DeFond & Zhang, 2014). G:n vastauksen perusteella, mikäli tilintarkastaja pääsee DeFondin ja Zhangin (2014) määrittelemään tavoitteeseen, tulee hänen toteuttaa tarkastus tarvittavalla laadulla.

Kokonaisuudessa tilintarkastajat mainitsivat yhteensä 12 eri tilintarkastuksen ominaisuutta, jotka he katsoivat vaikuttavan laadukkaan tilintarkastuksen muodostumiseen. Taulukossa 2 on esitetty haastatteluissa mainitut seikat järjestettynä niiden mainintakertojen lukumäärän mukaan.

Taulukko 2. Mistä tilintarkastuksen laatu koostuu?



Taulukossa 2 esitetään seikat, joista tilintarkastajat kokevat laadukkaan tilintarkastuksen koostuvan. Taulukon mukaan yksikään ominaisuus ei löytynyt jokaisen haastateltavan vastauksesta, mutta on tärkeä huomioda, että kysymys esitettiin heti haastattelun alussa, eivätkä tilintarkastajat olleet valmistautuneet haastatteluun. Tulokset koostuvat kunkin haastateltavan intuitiivisesta vastauksesta, eikä täten voida todeta, ettei esimerkiksi kaikkien tilintarkastajien mielestä laadukas tilintarkastus koostuu lain ja säädösten noudattamisesta.

Seuraava haastattelukysymys jatkoi ensimmäisen kysymyksen teemaa. Haastateltavat kertoivat omia mielipiteitään siitä, mitkä tekijät heidän mielestään vaikuttavat negatiivisesti tilintarkastuksen laatuun. Kysymyksellä pyrittiin edelleen saamaan tietoa laadukkaan tilintarkastuksen komponenteista ja siitä, mitä tilintarkastajat pitävät haitallisena käytöksenä tai toimintatapana tilintarkastuksen laadullisesta näkökulmasta. Suurin osa haastateltavista mainitsi kiireen yhdeksi tekijäksi, jolla on negatiivinen vaikutus tilintarkastuksen laatuun. Kiireen mainitsivat haastateltavat A, D, E, F, G ja H. Vaikka kiire onkin arkinen asia varsinkin kiirekaudella, kokevat tilintarkastajat sen vaikuttavan työhönsä. Kiireen vaikutuksia kuvailtiin muun muassa seuraavasti.

”Toki voi olla tämmöinen kiire tekijäkin, että jos aidosti on semmoinen, että me ei oikeesti keretä tehdä. Mutta siltikin mä korostaisin, että kyllä sieltä pyritään katsomaan asiakkaan kannalta ne merkittävät asiat.” -Haastateltava E

”Kiire ehdottomasti se on yksi, että tästä on nähty monta kertaa LinkedInissä tää klassinen, että miltä näyttää 8 tunnissa piirretty hevonen, versus minuutissa piirretty hevonen vai mikä se oli. Jos ei aikaa ole riittävästi, niin kyllähän se laatu siitä väkisin käärsii.” -Haastateltava F

Kiire on olennainen osa työtä, jonka kanssa on opittava elämään, mutta sillä on kuitenkin vääjäämättä vaikutuksia ihmisen toimintaan ja työskentelyyn.

Kiireen lisäksi tilintarkastajat mainitsivat negatiivisesti vaikuttavaksi tekijäksi tiimin osaamisen puutteen, kuten osa heistä mainitsi osaamisen olevan yksi laadukkaan tilintarkastuksen komponenteista. Tilintarkastusala vetää puoleensa juuri korkeakoulututkintonsa suorittaneita tai opintojensa loppupuolella olevia työntekijöitä, jotka eivät oletettavasti omaa laajaa kokemusta talouden parissa työskentelystä, joten iso osa tarkastustiimistä saattaa olla kokemattomia. Toisaalta on huomioitava myös tilintarkastustyön luonne. Tilintarkastusasiakkaana voi olla yritys miltä tahansa toimialalta ja jokaisella toimialalla on omat erityispiirteet, kuten toimintaympäristö ja toimialaa sääntelevät lait. Kokeneetkin tilintarkastajat voivat olla kokemattomia jonkin tietyn toimialan tarkastamisessa. Kokemus on siis suhteellista, mutta haastateltavista C, D, E, F ja H mainitsivat sen puutteen laatua heikentäväksi seikaksi.

"Sitten varmaan tarkastuspuolella just sitten, että onko tarpeeksi resursseja tehdä se tarkastus silloin kun se halutaan tehtäväksi ja vaikka on resursseja niin, että ne on niinku oikealla osaamis-kokemus profiililla." -Haastateltava C

"...ja ehkä sitten, jos miettii vaikka jotain tiimitystä, että toki pitää olla haastavia hommia, että voi kehittyä, mutta ehkä siinä, jos heti aloittaneelle laitetaan liian vaikeita eriä, niin kyllähän siinä on sitten riski, että just ei ymmärrä sitä kokonaiskuva." -Haastateltava G

"...sitten se, että jos tilintarkastustiimissä ei ole tarkoituksenmukaista osaamista suhteessa siihen toimeksiantoon. Mä pystyisin saman tien nimetä muutaman toimeksianton meilläkin, missä oltaisiin aika heikoilla, jos ei olisi vaikka veroasiantuntijoita mukana vastaamassa niihin erityiskysymyksiin." -Haastateltava F

Kuten haastateltava F mainitsi, myös erityisosaamista vaaditaan tilintarkastusten suorittamiseen ja sen liittämällä osaksi tilintarkastustiimiä on havaittu olevan positiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun (DeFond & Zhang, 2014).

Tiimistä johtuviin ongelmiin voidaan vastata ottamalla budjetissa huomioon tiimin kokemattomuus sekä resurssien allokointi. Haastateltavista kolme henkilöä mainitsi heikon allokoinnin tilintarkastuksen laatua heikentäväksi seikaksi. Esimerkiksi haastateltava A toteaa, että kiirekauden aikana ilmenevät ongelmat johtuvat pääosin siitä, miten tilintarkastusyhteisössä ja tiimin sisällä käytettävissä olevat resurssit on allokoitu.

"...se (aikapaine) ei ehkä välttämättä johdu sitä työn luonteesta tai sitten kiirekaudesta vaan siitä, miten meidän puolellamme ne asiat on resursoitu." -Haastateltava A

Käytettävissä oleviin resursseihin sekä sitä kautta allokointiin vaikuttaa tietenkin toimeksiantojen budjetointi, jonka useampi tilintarkastaja mainitsi laatua heikentäväksi tekijäksi haastatteluissa.

"...ehkä sitten firmojen puolesta ketkä tekee tarkastuksia, niin jos on liian tiukat budjetit tai muita tällöisiä sisäisiä ongelmia." -Haastateltava B

”Sitten se budjetti mikä vaikuttaa siellä taustalla, kuinka paljon siihen on käytettävissä kokeneempien asiantuntijoiden tunteja ja, että jos se on liian ahtaalle ajettu se budjetti, niin sitten tulee väkisinkin ongelmia tuon laadun kanssa.” -Haastateltava F

Osa tilintarkastajista on sitä mieltä, että kaikki ongelmat laadun suhteen ei johdu tilintarkastajien toiminnasta. Tilintarkastajat B, C, E ja F mainitsivat laatuun negatiivisesti vaikuttavaksi tekijäksi asiakkaan taloushenkilöstön kokemattomuuden tai muun asiakkaan toiminnasta johtuvan seikan. Haastatteluissa nousi esiin muun muassa asiakkaan hitaus toimittaa tarvittuja materiaaleja, mikä vaikuttaa tietenkin tilintarkastajien omiin aikatauluihin ja budjetteihin.

”No tilintarkastuksen laatu vaikuttaa negatiivisesti se, että jos asiakas on tosi huono toimittamaan materiaaleja tai ylipäätään ei ole yhteistyökykyinen.” -Haastateltava B

”Asiakkaalla myös, että jos henkilöt vaihtuu. Siitä voi tulla epäjatkuvuutta, että kun ei oikein tiedetä, että kuka on tehnyt ja mitä ja miksi on tehty joku juttu.” -Haastateltava C

Näiden vastausten perusteella voidaan tehdä päätelmä, että laadukas tilintarkastus muodostuu asiakkaan ja tilintarkastajan välisen toimivan yhteistyön seurauksena. Tämä on yksi laadukkaaseen tilintarkastukseen edellytys.

Alla esitetyssä taulukossa 3 esitetään tilintarkastajien näkemyksiä laatuun negatiivisesti vaikuttavista tekijöistä. Vastaukset on esitetty niiden mainintakerroten mukaan järjestettynä. Vastauksista saatiin 11 erilaista tekijää, joilla koettiin olevan negatiivisia vaikutuksia laatuun.

Taulukko 3. Mitkä tekijät vaikuttavat laatuun negatiivisesti?



Haastateltavien vastauksista kysymykseen ”Mitkä tekijät vaikuttavat laatuun negatiivisesti?” voidaan huomata, että useat tekijät, joita haastateltavat mainitsivat ensimmäisessä kysymyksessä, toistuivat käänteisenä tämän kysymyksen vastauksissa. Esimerkiksi tilintarkastuksen laatu koettiin koostuvan tilintarkastustiimin osaamisesta, mutta loogisesti tilintarkastustiimin osaamisen puute koettiin negatiivisesti vaikuttavaksi seikaksi. Seikat, joista tilintarkastuksen laatu koettiin koostuvan, vaikuttavat käänteisenä negatiivisesti tilintarkastuksen laatuun. Vastauksensa kysymykseen negatiivisesti vaikuttavista seikoista haastateltava E aloitti esimerkiksi seuraavalla tavalla:

”Varmaan se mitä tuossa käänteisesti sanoin...” -Haastateltava E

Tilintarkastajien vastauksien ja esimerkiksi Francisin (2011) esittelemän viitekehysten välillä voidaan huomata useita yhtäläisyyksiä. Francisin (2011) viitekehysten ja haastattelutulosten mukaan tilintarkastuksen laatuun vaikuttavat esimerkiksi tilintarkastustiimin kokemus ja osaaminen, hyvin suunniteltu prosessi ja tilintarkastusfirman sisäiset toimintatavat ja päätökset, kuten budjetointi. Lisäksi Francis (2011) mainitsee tutkimuksessa myös tilintarkastuksen laadun laillisen näkökulman, jonka mukaan laadukkaan tilintarkastuksen perustana toimii lain ja säädösten noudattaminen. Samankaltaisia havaintoja saatiin tämän tutkimuksen haastatteluista.

Myös Christensenin ym. (2016) tutkimuksen ja tämän tutkimuksen haastattelujen välillä voidaan havaita yhtäläisyyksiä. Christensen ym. (2016) tutkivat tilintarkastajien näkemyksiä tilintarkastuksen laatuun kyselytutkimuksen avulla, jossa vastaajien tuli mainita enintään neljä tilintarkastuksen laatua määrittelevää tekijää. Heidän saamien tulosten mukaan tilintarkastajat kokivat laadun koostuvan pääasiassa lain ja säädösten noudattamisesta, toiseksi eniten luotettavasta tilinpäätöksestä, kolmanneksi eniten hyvin suunnitellusta tilintarkastuksesta ja neljänneksi eniten osaavasta henkilöstöstä (Christensen, ym. 2016). Haastattelutuloksista voidaan nähdä, että suomalaiset tilintarkastajat kokevat samojen tekijöiden vaikuttavan tilintarkastuksen laatuun. Näistä neljästä Christensenin ym. (2016) tutkimuksessa eniten mainituista seikoista kolme ovat sellaisia, joita myös tämän tutkimuksen haastateltavat mainitsivat eniten. Näitä ovat lain ja säädösten noudattaminen, hyvä suunnittelu sekä osaava henkilöstö.

5.1.2 Kiireen vaikutukset tilintarkastuksen laatuun.

Haastateltavilta kysyttiin haastattelun edetessä heidän ajatuksiaan siitä, muutuuko tilintarkastuksen laatu johonkin suuntaan kiirekaudelle mentäessä ja vaikuttaako mahdollinen kiirekauden tuoma paine tilintarkastuksen laatuun negatiivisesti. Vastauksista voidaan havaita seikkoja, jotka puhuvat laadun heikkene-
misen puolesta ja vastaan. Suurin osa oli kuitenkin sitä mieltä, että se vaikuttaa osittain, mutta ei olennaisesti.

Kiirekauden koettiin vaikuttavan esimerkiksi tilintarkastajien virhealttiuteen tarkastustyötä tehtäessä. Vastauksissaan tämän seikan mainitsivat haastateltavat C, G ja H. Tilintarkastuksen kiirekausi on tunnettu siitä, että työkuormat

kasvavat ja sen myötä päivät saattavat venyä. On luonnollista, että tilintarkastajat tekevät kiirekaudella työtä väsyneenä ja se taas vaikuttaa kiistattomasti huolellisuuteen.

”Semmoinen ehkä mikä voi olla mahdollista, että tulee semmoisia typeriä mokia, mikä nyt voi johtua sitten jostain kiireestä tai väsymyksestä tai tämmösistä. Mutta yleisesti ottaen ne on ehkä enemmän semmoisia dokumentointitekniisiä juttuja, että jossain tilinpäätöksessä joku ihan naurettava homma, mitä ei huomata vasta ennen kuin allekirjoitetaan se, tai että joku kaava tilinpäätös Excelissä väärin ja se ottaa jonkun luvun mitä sen ei tarvitse.” -Haastateltava C

”No jos nyt sitä laatua miettii, vaikka ihan vaan semmoisena työnjälkenä sille yhelle työpaperille, niin kyllä mä väitän että, semmoiset isot tuntimäärät ja että tehdään iltamyöhään ja sitten käydään kotona välillä nukkumassa. Niin kyllä mä koen, että se riski nousee, että tulee vaikka jotain huolimattomuusvirheitä.” -Haastateltava H

Haastateltava D puolestaan nosti esiin vastauksessaan kiirekauden kauaskantoisimmat vaikutukset tilintarkastuksen laatuun.

”Kyllä mä veikkaan, että tältä alalta jää saamatta tiettyjä ammattilaisia ihan sen takia, että tässä on niin huonot työajat. Jos miettii, että meillä olis semmoinen suht tasainen työkuorma ympäri vuoden niin mä veikkaan, että meillä voisi olla enemmän haki-joita ja sitten niitä, ketkä pysyisi täällä myös niinku esim. perheellisiä ja näin. --- Tavallaan semmoista kokenutta työvoimaa hävitään siinä ja sitä kautta se vaikuttaa ehkä sitten laatuun, koska sitten on taas vähemmän työntekijöitä ja enemmän kiire.” -Haastateltava D

Tilintarkastuksen kausiluonteisuus ei tietenkään sovi kaikkiin elämäntilanteisiin sekä työvoiman kokemattomuudella on varmasti vaikutuksia laatuun, kuten esimerkiksi Tong ym. (2022) sekä Sundgren ja Svanström (2014) tutkimuksissaan havaitsivat.

Kiirekausi luo aikaisempien tutkimusten mukaan stressiä tilintarkastajan työhön (Jones, ym. 2010; Sweeney & Summers, 2002). Haastatteluissa pyrittiin selvittämään haastatteluihin osallistuneiden tilintarkastajien kokemuksia stressitasoista kiirekaudella sekä sen ulkopuolisena aikana. Vastaus pyydettiin antamaan hyödyntämällä Likert-asteikkoa. Alla esitetyssä taulukossa 4 on esitetty kysymyksen vastaukset haastateltavakohtaisesti sekä kaikkien vastausten keskiarvo niin kiirekauden kuin muun kauden osalta. Vastaukset on esitetty puolik-kaina, mikäli haastateltava on vastannut esimerkiksi ”noin 3–4”. Tällöin vastaukseksi otettiin 3,5.

Taulukko 4. Haastateltavien stressin määrä kiirekaudella ja sen ulkopuolella mitattuna Likert-asteikolla (1-5).

Haastateltavat	Stressi kiirekaudella	Stressi muulla kaudella
A	4	2
B	4	3
C	3	1,5
D	3,5	1
E	3,5	1,5
F	3	1
G	4	2,5
H	5	2,5
Keskiarvo	3,75	1,88

Taulukosta 4 voidaan huomata, että stressin määrä kasvaa kiirekaudelle mentäessä haastateltavien kokemuksen mukaan noin puolella, verrattuna kiirekauden ulkopuoliseen aikaan. Kasvu on merkittävä ja sitä on havaittavissa jokaisen haastateltavan kohdalla. Tutkimuksessaan esimerkiksi Yan ja Xei (2016) sekä Smith, Emerson ja Boster (2018) havaitsivat stressin vaikuttavan negatiivisesti tilintarkastuksen laatuun, esimerkiksi työn tehokkuuden laskemisen kautta. Toisaalta stressin kasvaminen ei välttämättä itsessään tarkoita laskevaa tilintarkastuksen laatua. Kuten Goodwin ja Wu (2016) sekä Choo (1986) tutkimuksissaan toteavat. Heidän mukaansa oikea määrä stressiä voi johtaa parempaan työnjälkeen.

Haastattelujen perusteella voidaan ajatella, että tilintarkastuksen kiirekausi vaikuttaa laatuun negatiivisesti ainakin huolimattomuuden, henkilöstön vaihtuvuuden sekä mahdollisesti stressin näkökulmasta. On kuitenkin syytä huomioida, että vastauksien perusteella tilintarkastajat eivät itse koe, että nämä seikat vaikuttaisivat olennaisesti tilintarkastuksen laatuun tai sen lopputulokseen. Kiirekausi kuuluu olennaisena osana tilintarkastajan työhön, kuten haastateltava E toteaa.

”No varmaan, kun se kuuluu niin osana tähän hommaan, niin en mä sillee sitä koe (että se vaikuttaisi laatuun).” -Haastateltava E

Siinä missä jotkut tilintarkastajat olivat sitä mieltä, että kiirekausi vaikuttaa laatuun negatiivisesti, niin toiset ajattelevat, että sillä on jopa positiivisia vaikutuksia laatuun. Esimerkiksi tilintarkastaja F vastasi kysymykseen seuraavasti:

”Mun mielestä silleen pääsääntöisesti kiirekaudella tehdään pikkuisen laadukkaampaa tilintarkastusta siksi, että se on suoraviivaisempaa ja käy enemmän järkeen, kun ne prosessitarkastukset.” -Haastateltava F

Myös haastateltava G koki kiireellä olevan positiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun esimerkiksi juuri tehokkuuden näkökulmasta. Hän tiedosti kuitenkin mahdolliset negatiiviset vaikutukset tilintarkastajan huolimattomuuden kasvamisen seurauksena.

”Mä sanoisin, että ne toimenpiteet tehdään ja aika usein saadaan tehdyksi varmaan ihan hyvin. ... kun on sitä kiirettä, niin asiat tulee hoidetuksi. Kun sitten jos ei ole yhtään kiirettä, niin sitten vaan (asiat) jää roikkuu ja niitä ei saada clousattua.” -Haastateltava G

Haastateltavien G ja F lisäksi haastateltava D toteaa, että toimeksiantojen loppupuolella tarkastustoimenpiteissä saatetaan hieman oikoa, mutta hänen mielestään tällä ei ole negatiivisia, vaan puolestaan positiivisia vaikutuksia laatuun. Haastateltavan mukaan ylitarkastaminen jää kiireen vuoksi vähemmälle, joka taas osaltaan vaikuttaa laatuun positiivisesti, sillä aikaa jää muille tarkastustoimenpiteille.

”Kyllähän sitten jossain vaiheessa vedetään mutkat suoraksi, että ei kysytäkään enää sitä viimeisintä sopparin muutosta tai palkankorotuksen hyväksyntää, mutta kun ei se ehkä kuitenkaan ole se mitä standardeissa tai laissa sanotaan. Tavallaan itse koen, että kyllä ne meidän tarkastukset on ihan hyvin tehty riittävällä tasolla huolimatta siitä, että lopussa se dokumentaatio kurotaan kasaan. Se voi ehkä kokemattomammasta näyttää siltä, että no lopuksi ketään ei vaan kiinnosta mikään. --- (kiirekaudella) Tipahtaa pois se semmoinen ylitarkastaminen sitten kun tulee kiire.” -Haastateltava D

Aikaisemmissa tutkimuksissa juuri Goodwin ja Wu (2016) sekä Choo (1986) osoittivat, että tilintarkastuksen kiirekaudella voi olla myös positiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun kuten myös yllä esitetystä vastauksista voidaan päätellä. Kysymys siitä, vaikuttaako kiirekausi tilintarkastuksen laatuun negatiivisesti vai positiivisesti riippuu siitä, kuinka tilintarkastaja pystyy henkilökohtaisesti hallitsemaan kiireen luomaa painetta ja stressiä.

Osa haastateltavista kokee, että kiirekaudella ei ole vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun. Tähän haastateltavat antavat erinäisiä syitä, joiden perusteella mahdolliset vaikutukset pyritään kitkemään ennen kuin negatiivisia vaikutuksia ilmenee. Yksi esimerkki tällaisesta toiminnasta on review-prosessin hyödyntäminen, eli käytännössä tehdyn työn varmennusprosessi.

”...mun kokemuksen mukaan ne virheelliset paperit tulee takaisinpäin sulle (review:n seurauksena) ja ei niistä niinku huonommalla laadulla päästä.” -Haastateltava A

”...meidän sisäisillä prosesseilla varmaan aika paljon yritetään taklata sitä, että se ei menisi 2 ihmisen seulan läpi tai sen koko tiimin seulan läpi.” -Haastateltava G

Review-prosessi on tärkeä osa tilintarkastusta ja haastateltavan A vastauksen perusteella siihen luotetaan melko paljon, sillä oletetaan että virheellisesti tehdyt työpaperit tulevat takaisin tarkastajalleen.

Haastateltavat A ja G kokevat myös, että tarkastusprosessit ovat suunniteltu siten, että niissä ei ole kauheasti joustovaraa kiireen alla, joten itse tarkastusprosessin laatuun kiire ei vaikuttaisi.

”Mä koen, että on tarkkoja standardeja tai toimenpiteitä ja asioita mitä käydään läpi ja mä en koe, että olisi mitään sellaisia ”nyt on kiire niin voidaan tehdä vähän näin (huonommin).” -Haastateltava A

”Tottakai siinä meidän prosessissa on ehkä helppo huomata niitä virheitä, että jos lasku ei täsmää niin lasku ei täsmää.” -Haastateltava G

Samanlaisen huomion prosessien standardoidusta luonteesta teki haastateltava F, joka totesi, että tarkastustoimenpiteitä on vaikea tehdä tiettyä vakiota nopeammin, sillä on tarkkaan säädely, mitä kaikkea tarkastuksen tulisi sisältää.

”Sä et pysty tiettyjä vakiota nopeampaa tehdä niitä hommia, kun siinä tavallaan kaikille on selkeää se, että jos paperissa lukee ”täsmää” niin sen pitää sitten oikeasti täsmätä ja jos se ei täsmää niin selvitetään, että miksei se täsmää. --- ...ehkä se saattaa se vauhti vähän nopeutua, mutta ei merkittävässä määrin ja sitten tehdään pidempää päivää.” -Haastateltava F

Suurin osa vastaajista kertoivat tilintarkastuksen kiirekaudella olevan joko positiivisia tai negatiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun. Useat haastateltavat totesivat, että se vaikuttaa osittain molemmilla tavoilla. Kuitenkin on huomattava, että negatiivisten vaikutusten koettiin olevan vähäisiä ja epäolennaisia ison kuvan kannalta, ja positiiviset vaikutukset eivät myöskään olleet erittäin vahvoja. Osan haastateltavien mielestä kiirekaudella on enemmän potentiaalia vaikuttaa tilintarkastukseen negatiivisesti, mutta omien kokemustensa kautta vaikutus ei ole merkittävä.

5.1.3 Dysfunktionaalisen käyttäytymisen esiintymien kiirekaudella ja sen ulkopuolella

Kiirekaudella aika on kortilla ja budjetti on tiukka. Tämän seurauksena tilintarkastajat saattavat käyttäytyä dysfunctionaalisella, eli tilintarkastuksen laatu heikentävällä tavalla. (Broberg, ym. 2017; López & Peters, 2012; Sweeney & Summers, 2002.) Yleisimpiä sen ilmenemismuotoja ovat tuntien alikirjaus sekä tehdyn työn ennenaikainen päättäminen (Paino, ym. 2012). Haastattelujen aikana tilintarkastajalta kysyttiin kysymyksiä liittyen eri dysfunctionaalisen käyttäytymisen muotoihin sekä niiden esiintyvyyteen heidän omien kokemustensa mukaan.

Tilintarkastajilta kysyttiin, kokivatko he ajan ja budjetin aiheuttamaa painetta kiirekaudella ja/tai sen ulkopuolella. Haastateltavista neljä totesivat, että ajan ja budjetin välinen ristiriita aiheuttaa painetta työntekoon. Esimerkiksi haastateltavat B, G ja H kertoivat vaikutuksista seuraavasti.

”No kyllä se vaikuttaa silleen, tai sä kokoajan tiedostat sen, että sä et halua tavallaan ylittää sitä budjettia, mutta sitten jos tulee semmoinen juttu, että vaihtoehto on ylittää budjetti tai jättää tarkastamatta niin on sanomattakin selvää, että tarkastetaan ja sitten vaan se menee yli se budjetti.” -Haastateltava B

"No siis joo mun mielestä meillä kommunikoidaan budjetteja aika vähän...jos se (budjetti) on annettu niin tulee vähän stressiä pysyä siinä, mutta sitten jos sitä ei anneta, niin sitten se aiheuttaa stressiä vähän siitä, että ei oikein tiedä, että mihin pitäisi päästä." -Haastateltava G

"No siis puhutaan aika paljon noista just, että pitäisi pysyä niissä budjeteissa ja sitten pitäisi tehdä se sama määrä hommaa mitä on tehty aiemminkin, mutta periaatteessa niinku vähemmällä tunneilla. Niin mun mielestä se on vähän ristiriitaista." -Haastateltava H

Haastateltava B totesi, että painetta syntyy, mutta ei koe sillä olevan suurta vaikutusta tarkastusprosessiin eikä laatuun. Haastateltava G toteaa, että stressiä muodostuu sekä budjetin tiedostamisesta sekä siitä, jos sitä ei tiedosteta. Lisäksi hän nostaa esille budjettien heikon kommunikoinnin alaisille. Haastateltava G edustaa alle 5 vuoden kokemuksen omaavia tilintarkastajia ja tästä syystä hänellä ei vielä ole vastuuta budjettien teosta tai niiden parissa työskentelystä. Tämä tarkoittaa, että G:llä ei ole mahdollisuutta tarkastaa ajantasaista budjettia itse, vaan on täysin sen tiedon varassa, jonka on saanut esihenkilöltään. Myös haastateltava H havaitsee ristiriidan työtehtävän tekemiseen kuluvan ajan ja budjetin välillä. Hän nostaa esiin budjetin kehittymisen ajan saatossa. Kehitys on H:n mukaan väärä, sillä työmäärä ei pienene, mutta aika, jossa työ pitäisi suorittaa pienenee. Kilpailu tilintarkastusyhteisöjen välillä on kovaa, sillä yhtiöiden toimintaa ohjaa paine tehdä tulosta. Tämä saattaa johtaa pahimmassa tapauksessa juuri haastateltavan H mainitsemaan toimintatapaan. Tilintarkastusyhteisöillä onkin jokseenkin ristiriitainen asema yhteiskunnassa. Näiden yhtiöiden toimintaa ohjaa vahvasti laki ja sen asettamat vaatimukset, mutta toisaalta myös kannattavan liiketoiminnan perusperiaatteet. Nämä eivät aina ole linjassa keskenään, sillä lain vaatimuksista ei voi joustaa edes liiketoiminnan kannattavuuden ollessa vaaka-
laudalla.

Haastateltava A toteaa, että ajan ja budjetin muodostama paine on läsnä aina tilintarkastuksessa:

"Tää mielestäni selkeästi näyttäytyy työssä ja mun mielestä niin kiirekaudella kuin sen ulkopuolella niin päin, että budjetoidaan vähemmän työtunteja mitä todellisuudessa tarvittaisiin. -- Kun sä näet käytettävissä olevan ajan ja sitten teet työtä, niin se on siellä takaraivossa ja ehkä vaikuttaa työskentelyyn vähän." -Haastateltava A

Haastateltava D puolestaan mainitsi seikan päinvastaisen mielipiteen budjettipaineen esiintyvyydestä. Hänen mukaansa budjetti aiheuttaa enemmän painetta niin kutsutulla "off-seasonilla", eli kiirekauden ulkopuolisella ajalla.

"No budjetti ei varmaan kiirekaudella ole semmoinen ensimmäinen (asia, jota seurataan) ...ei sitä jaksakaan tehdä niin paljon tunteja, että budjetti menisi rikki. Mutta sitten taas "off-seasonilla" budjetti on vähän semmoinen, että kun niitä suunnitelluja voisi dokumentoida satoja tunteja, jos vaan kehittäisi kaikkea..." -Haastateltava D

Hänen mukaansa budjetin aiheuttamaa painetta syntyy enemmän kiirekauden ulkopuolella, koska suunnitteluun ja muuhun voisi käyttää enemmän aikaa, kun on tarpeellista. Tämä aiheuttaa epävarmuutta tehdyn työn riittävästä ja tuntien kirjauksesta.

Haastateltavista tilintarkastajista puolet kokivat ajan ja budjetin välisen ris-
tiriidan vaikuttavan työhönsä. Tämän vaikutuksen mainitsivat haastateltavat A,
B, G ja H, jotka kaikki edustavat alle 5 vuotta tilintarkastajana toimineita henki-
löitä. Kaikki yli 5 vuotta tilintarkastajana toimineet henkilöt kertoivat, että tällä
ei ole vaikutusta heidän työskentelyynsä kiirekaudella tai sen ulkopuolella. Sa-
man tyyliä havaintoja saivat tutkimuksessaan McNamara ja Liynarchichi (2008).

" No en mä näe, että se varsinaiseen tilintarkastukseen siinä nyt vaikuttaa. -- Mutta
enemmän mä näkisin, että se kohdistuu nimenomaan operatiiviseen liiketoimintaan
se budjetti ja ajankäyttö, että se tarkastus on vaan tehtävä. Ei taida olla mikään teko-
syy oikoa niitä toimenpiteitä, että saadaan huono kate." -Haastateltava C

" Ehkä sen kanssa tässä pitää elää, niin ei sitä ehkä niin paljon aina sitten mietin. --
Aikaa se vie paljon meiltä, että kun pidetään huolta ja katsotaan ja seurataan noita,
että miten nää budjetit menevät ja onko riittävästi resursseja ja muuta ja sitten sieltä
pitää jotenkin priorisoidaan toimeksiantoja ja allokoidaan niitä oikeisiin paikkoihin."
-Haastateltava E

Haastateltavat C ja E painottavat liiketoiminnallista näkökulmaa budjettipaineen
aiheuttajana. Vastauksissa näkyy, että kokeneemmilla tilintarkastajilla on jo itse
tarkastustyön lisäksi muita johtamisvastuita, joihin aikaa kuluu, kun taas nuo-
remmilla tilintarkastajilla saattaa olla ainoastaan tarkastusvastuuta. Lisäksi nuo-
remmilla saattaa olla esimerkiksi halu suoriutua tehtävässään paremmin ja ikään
kuin lunastaa paikkansa yhteisössä tekemällä työtä tehokkaasti ja hyvin. Esimer-
kiksi Paino ym. (2012) listasivat tämän seikan yhdeksi dysfunktionaalisen käyt-
tämisen syyksi juuri nuoremmilla tilintarkastajilla.

Tilintarkastajilta kysyttiin haastatteluissa, ovatko he jättäneet asiakkaalle
tehtyjä työtunteja kirjaamatta jostain syystä ja onko tätä tapahtunut kiirekaudella
vai sen ulkopuolella. Haastateltavista A, B, D, F, G ja H kertoivat toimineensa
tällä tavalla. A:n ja G:n mielestä kiirekaudella tämä käyttäytyminen lisääntyi ja
muiden mielestä kaudella ei niinkään ollut väliä. Haastateltavat luonnehtivat ti-
lanteita seuraavasti:

"Joo kyllä mä sanoisin näin, mutta se ei ehkä ole oikea toimintatapa, koska se ui aina
sinne budjettiin. -- No painottuisi enemmän tietysti kiirekaudelle. Varmasti johtuu
myös siitä, että aikataulut ovat tiukemmat..." -Haastateltava A

"No siis joo kyllä mä sanoisin (kiirekaudella enemmän), että siitä on ehkä enemmän
sitä painetta just sen takia, kun niitä työtunteja tulee niin paljon, että "uskallanko mä
laittaa tän kaiken 70 tuntia (asiakkaalle laskutettavaksi) mitä mä tällä viikolla tein."
-Haastateltava G

Haastateltavat B, D, F ja H kertovat omat selityksensä käyttäytymisen esiintymi-
selle.

"...se on ihan ok kirjata tavallaan sitä työtä missä käytät enemmän aikaa niin myös
osittain opetteluun, ettei tarvi asiakasta laskuttaa siitä, että sä tavallaan kehität it-
seäsi, mikä on semmoinen asia mitä firman pitää muutenkin tarjota sulle." -Haasta-
teltava B

Haastateltava B kertoo, että on kirjannut osan tunneistaan opetteluun, jotka ehkä olisi täytynyt kirjata asiakkaalle. Sitaatissa hän tuo esiin kuitenkin hyvän huomion siitä, että osa tunneista on oikein kirjata opetteluun, jos on vasta aloittanut työskentelyn tilintarkastusfirmassa. Hänen mielestään se on työnantajan eikä asiakkaan tehtävä maksaa työntekijöidensä koulutuksesta.

Haastateltava D toteaa, että tunteja tulee kirjattua muulle, kun asiakaskoodille, mikäli aikaa menee esimerkiksi tarpeettomaan työskentelyyn.

”No en ole kyllä yhtään tunteja jättänyt kirjaamatta, mutta varmasti on ollut silleen, että en ole kirjannut kaikkea asiakaskoodille, syystä tai toisesta, joko tämmöisiä IT-asioita esimerkiksi, että joskus Excelit kaatuu ja koko työ meni. -- Sitten ylipäänsä semmoinen oma tarpeeton mietiskely.” -Haastateltava D

Haastateltavan D mainitsemissa IT-asioissa voidaan toki miettiä, kumman maksettavaksi tällaiset ongelmat tulee, asiakkaan vai tilintarkastajan, mutta tämä riippuu paljon tilintarkastusfirmojen toimintatavoista.

Haastateltava F puolestaan mainitsee syyksi liian vaativat tehtävät ja oman tunnon.

”Tilintarkastuksessa vähän niinku varjostaa, aina siihen asti, kun sä pääset ehkä seniorina johonkin kolmannelle tai neljännelle vuodelle, niin jatkuvasti sun uran aikana sä teet koko ajan semmoisia hommia, mitkä on pikkuisen liian vaikeita sulle. Niin kyllä mä oon joutunut edelleen kirjaamaan sellaisia tunteja tiettyjen työpapereiden kanssa, mistä olisi ehkä pitänyt laittaa asiakkaalle sataprosenttia ja sehän se policy olisikin, että pitäisi laittaa, mutta kun ei vaan mun omatunto anna sitä.” -Haastateltava F

Haastateltavan F mainitsema omatunnon vaikutus on varmasti suuri varsinkin tilanteissa, jolloin tilintarkastaja on käyttänyt yksinkertaiseen tehtävään liian kauan aikaa. On selvää, että tällainen tilanne on läsnä missä uudessa tahansa työssä.

Haastateltava H mainitsee tuntien alikirjauksen syyksi ajan ja budjetin välisen ristiriidan.

”Kyllähän niitä on varmaan tullut joskus jonnekin genraalille (Ei asiakkaalta laskuttettava koodi), tai siis on tullut ripoteltu. -- Koska kyllä se vähän aiheuttaa painetta sekin, että on se joku budjetti ja sitten kun puhutaan, että toimeksiantojen pitäisi pysyä kannattavana. Niin ei ehkä tule ihan sitä 7,5 tuntia vaikka lätkästyä yhdelle asiakkaalle, vaikka periaatteessa olis sitten tehnyt siitä koko päivän, niin kyllä siinä on kiusaus olemassa.” -Haastateltava H

Ajan ja budjetin välinen ristiriita nostettiin esiin myös Painon ym. (2012) tutkimuksessa yhdeksi alikirjausta aiheuttavaksi tekijäksi.

Haastateltavista ainoastaan C ja E eivät kertoneet toimineensa kyseisellä tavalla. Molemmat heistä edustavat yli 5 vuotta tilintarkastajan toimineiden ryhmää. He puolestaan mainitsivat, että tuntikirjauksissa saattaa kuitenkin tapahtua tahattomasti väärälle asiakkaalle kirjauksia.

”Todennäköisemmin se ehkä sitten, jos ne ei ole menneet ihan kohdilleen, niin se joutuu sitten kyllä ihan sitä tuntikirjaajasta itsestään, ettei enää muista, että mitä on tehnyt.” -Haastateltava C

”...ylipäättään kun miettii työtä, kun teet 10 asiaa ja sitten menet päivän päätteeksi miettimään, tai joskus vaikka viikon päätteeksi, että niin mitäs tuli tehty? Niin ei se allokaatio silleen välttämättä absoluuttisesti oikein ole.” -Haastateltava E

Kyseinen menettely voi olla yhtä haitallista kuin tuntien kirjaamatta jättäminen. Yksi alikirjauksen negatiivisen vaikutuksen syy liittyy budjettivaikutuksiin, eli tunnit, jotka kirjataan, siirtyy suoraan seuraavan vuoden budjettisuunnitteluun ja sitä kautta seuraavan vuoden budjettiin. Mikäli tunnit eivät ole oikein kirjattuja saattaa se aiheuttaa ongelmia esimerkiksi oikean hinta-arvion muodostamisessa ja tämän kautta aika-budjettipaineen lisääntymisessä kokonaistasolla. (Syam, ym. 2020)

Haastateltavan C mielestä tämä ei ole riippuvaista vuodenajasta, mutta haastateltavan E vastauksesta voidaan päätellä, että tilintarkastuksen kiirekauden tuoma kiire saattaa vaikuttaa siihen, että kirjaukset eivät mene täysin oikein.

Paino ym. (2012) havaitsivat tutkimuksessaan, että tuntien alikirjaus on yleisempää kokemattomammilla tilintarkastajilla sekä sen havaittiin vähenevän, mitä kokeneempi tilintarkastaja on. Saman tyyllisiä havaintoja saatiin myös näiden haastattelujen tuloksena. Ensinnäkin haastateltavista ne, jotka eivät maininneet toimineensa näin, olivat yli 5 vuotta tilintarkastajana toimineita henkilöitä, sekä toiseksi haastateltavat B, F ja G totesivat tällaisen käyttäytymisen vähentyneen mitä pidemmälle heidän uransa ovat edenneet.

”Alkuun ehkä joo koska mä aloitin työ kiirekauden keskellä, niin silloin mun opettelu oli suhteessa suurempaa, mutta en mä ehkä näe että, ei välttämättä enää ehkä ensi kaudella (tulee kirjattua liian vähän asiakkaalle).” -Haastateltava B

”...mutta on joutunut, mutta toki niinku vähenevässä määrin koko ajan.” -Haastateltava F

”...niin ne ehkä nyt sitten tälleen nykyään, kun tekee, niin sitten on ruvennut kirjaamaan niitä silleen toteutuneiden mukaan ja sitten ehkä yrittänyt puhua enemmän myös siitä budjetista niitten kanssa, jotka sitä ylläpitää, että paljonko se on ja paljonko on vielä käytettävissä aikaa.” -Haastateltava G

Voidaan todeta, että tuntien alikirjaus on melko yleinen ilmiö tilintarkastusalalla, mutta se ei ole vahvasti liitettävissä kiirekauden tuomaan paineeseen. Lisäksi voidaan todeta, että käyttäytyminen on yleisempää kokemattomammilla tilintarkastajilla, kuin kokeneilla, kuten Paino ym. (2012) myös havaitsivat.

Tilintarkastuksen ennen aikaista päättämistä pidetään yhtenä dysfunktionaalisen käyttäytymisen muotona. Se ilmenee annetun tehtävän liian aikaisena lopettamisena tai mahdollisesti tarkastusprosessien oikomisena. (Raghunathan, 1991; Shapeero, ym. 2003; Syam, ym. 2020.) Kun haastateltavilta kysyttiin, miten he kokivat kiirekauden tuoman aikapaineen vaikuttavan heidän työskentelynsä, ilmeni monen haastateltavan vastauksesta viitteitä juuri tällaisesta dysfunktionaalisesta käyttäytymisestä. Tarkemmin ottaen haastateltavien A, B, E, F ja G vastauksista ilmeni tällaisia seikkoja. Muun muassa A, B ja F luonnehtivat tilannetta seuraavilla tavoilla:

"Kyllä mä voisin sanoa, että jos on kiire, niin koen, että tavallaan voin vaikka tarkastamalla vähän vähemmän jotain saada ihan riittävästi evidenssiä." -Haastateltava A

"Voi olla et ei lähdetä sitten tarkistamaan niin pikkutarkasti että katsotaan enemmän sitä, kunhan se kokonaisuus vaikuttaa hyvältä ja se on olennaisin osin tehty oikein. Eli antaa helpommin suostumuksen silleen, että luottaa siihen, että tässä ei ole mitään." -Haastateltava B

"No joo, kyllähän se nyt väkisinkin siinä tulee sellainen pieni alentunut, tai ehkä kohentunut luotto sitä (työtä) kohtaan. Sitä ei ehkä jää ihan niin pahasti hieromaan sellaisia asioita, mitä ehkä tarvis hieroa." -Haastateltava F

Haastateltavat mainitsevat heidän luottamuksensa kasvavan asiakkaan taloudellisia lukuja ja tekemäänsä työtä kohtaan, joka saattaa aiheuttaa ongelmia tarkastuksen suhteen. Lisäksi se aiheuttaa mahdollisesti sitä, että luotetaan talouden lukuihin liikaa ja ajatellaan, juuri kuten haastateltava B sanoo, että "ei näissä ole mitään". Tällainen toiminta voi viitata tilintarkastuksen ennenaikaiseen päättämiseen.

Tilintarkastuksen ennen aikaista päättämistä voi ilmetä myös review-prosessissa. Se on tärkeä osa tarkastuksen toteutumista siinä missä itse tilien tarkastuskin on. Haastateltavien E, F ja G vastauksista ilmeni viitteitä review-prosessin ennen aikaisesta päättämisestä. Tässä tilanteessa on kuitenkin syytä pitää mielessä, että review-prosessissa ei ole tarkoitus käydä toisen tekemää työtä täydellisesti läpi.

"...onhan se rehellisesti niinku insentiivi, että niissä vähemmän tärkeissä asioissa esim., jos kello on 10 ja sä saat 100 paperia, jotka pitää katsoa. Ja sitten sä tunnettiin tiimiläiset, että ne tekee hyvää työtä, niin voi olla että, siinä käy niin että katsoo ne 3 tärkeintä paperia niistä. Ja sitten kysyy tiimiltä, että onko näissä mitään? -- siinäkin pitää tehdä sitä riskien arvioitua, että joskus tulee niin monta paperia, että jos jokaisesta luet joka sana ja liitteet alusta alkaen, niin ei ole ikinä maalissa." -Haastateltava E

"...esimerkiksi tänään viimeksi olen tehnyt reivausta (review) silleen, että "OK täällä on niinku loppusumma OK eiköhän tää ole OK" kun mä tiesin, että tähän nyt ei hirveän kauan tarvitsisi ehkä käyttää aikaa niin kyllä se silleen pikkuisen lisää sitä luottamusta muiden työhön." -Haastateltava F

"Mutta ehkä semmoinen, jos on vaikka kokenut työntekijä ja on ihan hirveä kiire ja se on tehnyt sen paperin, vaikka jo viime vuonna ja tietää, että se handlaa sen, niin ehkä sitten siinä review-vaiheessa, kun itse katsoo, niin pystyy tietyllä tapaa luottaa, että se on ehkä tehty ja katsoa ne olennaisimmat asiat, mitkä siellä voisi olla." -Haastateltava G

Näiden haastateltavien mukaan review-prosessissa on mahdollista joustaa enemmän, kuin omissa työpapereissaan, joita he tekevät. Esimerkiksi haastateltava G toteaa seuraavasti:

"...mutta muuten omassa työssä kun tekee, niin pakko tehdä paperit hyvin. En mä pysty laittaa semmoista puolikasta huonosti tehtyä paperia, kun on sekin kuitenkin, että voi seisoo sen takana, niin osaa sitten selittää, että mistä jotkut asiat johtuu. Se on sitten se, että mistä se päivä venyy." -Haastateltava G

Toisaalta, kun haastateltavat E, F ja G kertoivat, että jos jostain voidaan joustaa, niin se on review-prosessi, niin haastateltava A mainitsee, että kiirekaudella luotto review-prosessiin on korkea. Mikäli hän itse tekee jotain kompromisseja tarkastuksen suhteen, niin review-prosessin läpi virhe ei menisi.

”Kyllä mä voisin sanoa, että jos on kiire ja mä koen, että tavallaan voin vaikka tarkastamalla vähän vähemmän jotain saada ihan riittävästi evidenssiä. -- ...mutta mikäli se ei ole tarpeeksi niin mä uskon, että se tulee mulle kyllä takaisin (review:n jälkeen) ja sitten mä korjaan.” -Haastateltava A

Tilanteessa on havaittavissa ristiriita, joka voi mahdollisesti heikentää tilintarkastuksen laatua kiireen alla. Mikäli työpaperin tekijä tekee kompromissin tarkastusevidenssin laajuuden keräämisestä ja saman aikaisesti review:n tekijä ei suorita review:tä tarpeeksi tarkasti, saattaa tämä johtaa tilanteeseen, jossa olennaisia asioita jää huomaamatta. Toki on muistettava, että tällainen tilanne ei ole näiden tietojen valossa yleistettävissä, ja vaatisi tapahtuakseen useamman seikan epäonnistumisen.

Haastattelujen perusteella erilaisia dysfunktionaalisen käyttäytymisen muotoja ilmenee ympäri vuoden, mutta kiirekaudella voidaan havaita enemmän viitteitä tilintarkastuksen ennenaikaisesta päättämisestä. Tuntien alikirjaus oli vastausten perusteella melko yleistä, mutta ei ollut sidoksissa suoranaisesti kiirekauden tuomaan paineeseen. Toisaalta dysfunktionaalista käyttäytymistä tutkitusti lisäävän aika-budjettipaineen lisääntymisellä havaittiin olevan vaikutusta työskentelyyn juuri kiirekaudella, joka osaltaan indikoi sitä, että dysfunktionaalista käyttäytymistä saattaa esiintyä enemmän kiirekaudella.

5.2 Tilintarkastajan työ kiirekaudella ja sen ulkopuolella

Nimensä mukaisesti kiirekausi tarkoittaa monelle tilintarkastajalle kiireisempää aikaa sekä pidempiä työpäiviä. Haastateltavien tilintarkastajien vastausten perusteella tilintarkastajat tekevät kiirekaudella keskimäärin noin 50 tuntisia työviikkoja, kun taas kiirekauden ulkopuolella noin 37,5 tuntisia työviikkoja. Kasvu on noin 34 % kiirekaudelle siirryttäessä. Vastauksista oli havaittavissa myös kiireen lisääntymistä ja määräaikojen tuomaa painetta.

”No siis tietysti kiirekauteen liittyy se kiire ja silloin monesti tuntuu, että tulee vietettyä päiviä toimistolla myös enemmän, mutta tuntuu myös, että kollegojakin näkee siellä enemmän silloin pitkiä päiviä tekemässä, on siis kiireellisempää.” -Haastateltava A

”...mutta kyllähän siinä ihan aidot dedikset on silloin (kiirekaudella), että silloin se niinku pitää painaa sitten sataprosenttisen maaliin.” -Haastateltava E

Kun taas kiirekauden ulkopuolella työn tekemisen koetaan olevan rennompaa ja tarkkoja määräaikoja ei ole.

”No sitten syksyn puolella niin sitten enemmän semmoista, että aikataulut ovat vähän löyhempiä eikä ole ihan tiettyä deadline-päivää, että pystyy vaikka joka toinen viikko edistämään jotain.” -Haastateltava A

”No kyllähän meillä ainakin pystyy ottaa sitten niinku vähän rennommin kauden ulkopuolella. Tasailee stressiä.” -Haastateltava D

Toisaalta voisi ajatella, että työskentely olisi helpompaa rauhallisessa ympäristössä, jossa tehtäville on tarpeeksi aikaa, mutta liian seesteinen ympäristö tuo työn tekoon omat ongelmansa, kuten haastateltavat C ja H mainitsivat.

”No kyllä ehkä semmoinen tietty tekemisen meininki on siinä vaiheessa, kun ”rauta on kuumaa ja ruvetaan takomaan”, että ehkä se kiirekauden ulkopuolinen työ on vähän, ainakin itsellä, että siinä on vähän hankala motivoitua, kun ei ole mukamas millään kiire ja mikään ei valmistu ja muuta.” -Haastateltava C

”Toisaalta mä oon myös semmoinen, että niinku aikapaine myös motivoi, että ehkä sitten myös saa enemmän aikaiseksi, kun silloin kun ei ole mitään sellaista selkeätä deadlinea.” -Haastateltava H

Kiirekausi voi toisaalta heikentää laatua, mutta myös parantaa sitä, kuten Goodwin ja Wu (2016) ja Choo (1986) havaitsivat. Se, miten paineen alla työskentelee, riippuu varmasti erittäin paljon yksilöstä ja hänen tavastaan toimia. Ei voida olettaa, että kaikki tarvitsevat jonkinlaisen painostavan tekijän suoriutuakseen paremmin ja motivoituakseen, mutta siitä voi olla usein apua.

Käytännössä tilintarkastuksen kiirekausi koostuu pääosin tilinpäätösten tarkastuksesta. Haastattelijoiden vastausten perusteella keskimäärin 85 % tarkastuksista sijoittui juuri kiirekaudelle ja loput 15 % muulle kaudelle. Kiirekaudella työskentelyä luonnehdittiin muun muassa seuraavilla tavoilla.

”No tietenkin yksi on se, että sehän on aika puhdasta lukujen tarkastamista se kiirekausi.” -Haastateltava E

”No tuossahan sitä äsken vähän käytiin läpi, että koska kiirekausi kohdistuu nimenomaan tilinpäätöstarkastukseen, niin se on hirveästi suoraviivaisempaa.” -Haastateltava F

”Kiirekaudella tuntuu, että se on just enemmän, ainakin nyt tähän rankkiin mennessä, että sitten hakataan sitä Exceliä ja tehdään niitä itse tarkastustoimenpiteitä.” -Haastateltava H

”Kiirekaudelle ehkä tulee paljon enemmän käytettyä tiettyjä työkaluja, enemmän semmoista Excelin pyörittämistä.” -Haastateltava A

Kiirekaudella korostuu varsinainen tarkastus sekä esimerkiksi haastateltavien A ja H mainitsema Excel-sovelluksen käyttö. Lukujen tarkastus on yksi seikka, joka korostui haastateltavien vastauksissa, kun taas kiirekauden ulkopuolella korostuu muut seikat.

Haastateltava G kertoo vastauksessaan pääpiirteittäin, mitä tilintarkastuksen kiirekauden ulkopuolinen tarkastus voi pitää sisällään.

”No varmaan syksyllä suunnitellaan tilintarkastuksia mitkä tulee. Tehdään niihin, kaikki riskien määrittelyt ja tavallaan vähän jutellaan asiakkaan kanssa ja aloitellaan sitä juttua ja sovitaan aikatauluja ja tosi paljon semmoista yleistä. Sitten tehdään prosessihaastatteluja. Käydään vähän sitä niinku 1–9 lukuja läpi. Ehkä jossain siinä Interim-vaiheessa, niinku Q3 vaiheessa ja sitten loppuvuodesta on paljon kaikkea inventaariota.” -Haastateltava G

Kiirekauden ulkopuolinen työ koostuu esimerkiksi suunnittelusta, riskien määrittelystä, yrityksen prosessien läpikäymisestä, varsinaiseen tilintarkastukseen valmistautumisesta sekä inventaarioista. Nämä toimenpiteet vastaavat hyvin kuviossa 2 esitetyn tilintarkastustyön viitekehäyksen kohtia 1–3.

Tilintarkastuksen kiirekaudella ja sen ulkopuolella suoritetun työn luonnetta haastateltava F kuvaili seuraavalla tavalla:

”Karkea kahtiajako on just se, että tilinpäätösvaiheessa katsotaan mitä se tilinpäätös on syönyt sisäänsä, että ne erät on olennaisesti oikeellisia, kun taas kaudenaikaisessa katsotaan päällisin puolin sitä, että miten hommat toimii siellä firmassa.” -Haastateltava F

Asiakaspalvelu on olennainen osa tilintarkastusta ja tilintarkastajat käyvätkin usein asiakkaan luona tekemässä työtä, esimerkiksi prosessihaastatteluja tai muita vastaavia toimenpiteitä. Asiakaskäynneillä pyritään helpottamaan joidenkin tarkastusprosessien suorittamista, mutta myös ylläpitämään hyvää asiakassuhdetta. Haastateltavilta kysyttiin tilintarkastuksen asiakaskäyntien luonteesta sekä siitä, ajoittuuko ne kiirekaudelle vai sen ulkopuolelle. Haastateltavat eivät olleet yksimielisiä siitä, mille kaudelle asiakaskäynnit painottuvat. 4 haastateltavaa vastasi käyntien sijoittuvan kiirekaudelle, 2 vastasi sen ulkopuolelle ja loput, että käynnit ajoittuvat tasaisesti ympäri vuoden. Jakautumisesta voidaan tehdä johtopäätös, että asiakkaalla käyminen riippuu hyvin paljon niistä asiakkaista, joiden tilintarkastustiimeissä tekee töitä. Osa asiakkaista saattaa haluta tilintarkastajia enemmän omalle toimipisteelleen tekemään tarkastusta, kun taas osa on tyytyväisiä, että tilintarkastajat pysyvät omissa oloissaan ja viestintä tapahtuu verkon välityksellä.

”Kyllä mä sanoisin, että kiirekaudella enemmän mun kokemuksen mukaan. Mutta se on hyvin asiakaskohtaista, että jos on haluttu siirtyä enemmän käyttäjä teamsia ja tällaisiin.” -Haastateltava A

Haastateltavien vastauksista huomataankin useaan otteeseen, että hybridiaikaan siirtyminen näkyy myös tilintarkastajien ammatissa.

”Sekin mikä tässä on nyt muuttunut, että paljon enemmän tehdään myös tarkastuksia osin Teamsin avulla yhdessä asiakkaan kanssa.” -Haastateltava C

”Enemmän just kiirekaudella, että varsinkin niinku koronan jälkeen niin tää vähän muuttunu silleen, että on enemmän tällaisista hybriditarkastusta.” -Haastateltava E

Mahdollinen syy jakautumiseen on myös oma rooli tiimissä. Haastateltava C näkee tilanteen seuraavalla tavalla:

”Riippuu varmaan missä roolissa on tiimissä, että ehkä näillä nuoremmilla ne osuu enemmän tähän loka- marraskuulle ja sitten sinne tammi maaliskuulle, että ehkä sitten taas voi olla, että kokeneemmat käy asiakkaalla vähän tämän tästä tai ainakin Teams-palavereja on niinku jatkuvasti.” -Haastateltava C

Haastateltava C:n mukaan kokemattomimmat tarkastajat vierailevat kiirekauden ulkopuolella asiakkaan luona ja kokeneemmat vierailevat jatkuvasti, ainakin vähintään Teams-palavereissa. Tätä näkemystä tukee muun muassa haastateltavien F ja H vastaukset, jotka kuuluvat alle 5 vuotta tilintarkastajana toimivien haastateltavien ryhmään.

”Ehdottomasti painottuu kiire kauden ulkopuolelle. Mehän pyritään kyllä tekemään kiirekaudella pääosin toimistolta hommia, koska se on tehokkaampaa ja paljon liberaalimmin pystyy kiirekauden ulkopuolella käymään asiakkailla, että kyllä se aika vahvasti menee tolleen.” -Haastateltava F

”Tänne syksyyn (painottuu), kun vähän kuulostellaan, että miten on lähtenyt käyntiin vuosia tai siis, että miten on mennyt.” -Haastateltava F

Asiakaskäyntien ajoitus riippuu monesta tekijästä, ja nämä haastateltavien mainitsemat seikat saattavat olla osa niitä.

Asiakaskäynneistä voidaan olla montaa mieltä, varsinkin kun yhteiskunta on siirtymässä, tai on jo siirtynyt hybridi-aikaan, jossa verkon välityksellä viestiminen on osittain jopa helpompaa kuin kasvokkain kommunikointi. Kuten haastateltava F mainitsi äskeisessä sitaatissa, asiakkaan luona voi kaiken lisäksi olla tehottomampaa työskennellä. Saman tyyllisen huomion teki myös haastateltava G.

”...sitten kun ollaan asiakkaalla, niin sitten se työn vauhti kärsii aika paljon, kun meillä ei ole vaikka niitä näyttöjä ja muuta. -- mutta sitten taas asiakassuhteen hoitamisen kannalta hyvä välillä käydä asiakkaalla.” -Haastateltava G

Haastateltava G näkee työn tehokkuuden ongelmana, mutta myös kolikon kääntöpuolen, eli asiakassuhteen hoitamisen näkökulman, jota ei tilintarkastajan ammatissa saa unohtaa.

Kuten jo äsken mainittiin, kommunikointi voi tapahtua kasvokkain käymällä asiakkaan toimipisteellä suorittamassa tarkastusta tai sitten verkon välityksellä esimerkiksi sähköpostin ja Teams-palvelun välityksellä. Haastateltavilta kysyttiin, ovatko he havainneet eroja kiirekaudella -, ja sen ulkopuolella kommunikoinnissa niin tiimin kuin asiakkaan kanssa. Suurimmaksi eroksi asiakkaan kanssa kommunikoinnissa havaittiin kommunikoinnin määrän lisääntyminen. Tämän mainitsivat vastauksessaan haastateltavat A, B C, E, G ja H. Vastaus ei ole yllättävä, sillä aikaisempien vastausten perusteella työmäärä lisääntyy, joten looginen seuraus on, että kommunikointi lisääntyy sen myötä. Lisäksi asiakkaalta toivotaan myös nopeampia vastauksia.

”No kiirekaudella monesti, kun aikataulukin on tarkempi niin asiakkaalle kommunikoinnissa, että ensinnäkin on enemmän kysyttävää ja lähtee päivittäin useampi viesti yksittäisiin asioihin liittyen ja niihin toivotaan vastausta.” -Haastateltava A

”Ehkä tulee enemmän jotain, että ”muistathan hoitaa tän” tai ”laitathan nää matskut” kiirekaudella kun on kiire, kun sitten ulkopuolella, mutta ei siinä nyt varmaan muuta sitten.” -Haastateltava H

”Toki ehkä se, että silloin kun deadlinet lähestyy, niin enemmän sitä on rummuttamassa, että koska on valmiina.” -Haastateltava E

Kommunikaatio lisääntyy tietenkin myös tiimin sisällä, esimerkiksi statuspalaverien muodossa, kuten haastateltava C, E ja H toteavat. Useat haastateltavat kokevat, että kiirekaudella on haastavampi saada vastausta tiimiläisiltä.

”No sitten ikävä kyllä välillä, kun on kiire niin tuntuu että, vaikka on paljon kysyttävää, niin ei välttämättä heti saa vastaus tiimiltä, mutta se kuuluu asiaan.” -Haastateltava A

”No onhan se varmaan valitettavasti niin, että ihmisiä saa heikommin kiinni ja ohjeistus on heikompaa. Kaikkien pitäisi tehdä niitä omia hommia, mutta sitten myös ohjeistaa muita, niin se on vähän haastavaa.” -Haastateltava D

”Kiirekaudella just ehkä siihen kommunikaatioon vaikuttaa se, että on kiire, niin sitten olisi niitä omia hommia, mutta sitten pitää ehkä neuvoa tiimiläisiä tai käydä läpi asioita ja tuntuu, että ei olisi aikaa, niin se voi olla ehkä vähän semmoista, että aika ei riitä.” -Haastateltava G

Kiirekaudella työskentelyssä oman työn ja muiden auttamisen yhdistäminen tuntuu olevan haastavaa ja se on yksi tekijä, joka mahdollisesti aiheuttaa ongelmia esimerkiksi jaksamisen kanssa. Haastateltava B tuo esiin varsinkin aloittelevia tilintarkastajia koskevan ongelman, jolla on mahdollisia vaikutuksia laatuun.

”No tilinpäätöstarkastuksessa ihmisillä ei yleensä ole niin paljon aikaa silleen, vaikka auttaa sua. Jos sä osaat tehdä hommia itsenäisesti ja kaikki on sulle selkeitä, niin silloin sä et näe sitä eroa niin selkeästi, mutta jos sä tarvitset paljon ohjeistusta ja oot sun uran alkuvaiheessa niin silloin se vaikuttaa heikosti siihen laatuun.” -Haastateltava B

Sweeney ja Pierce (2004) tuovat omassa tutkimuksessaan näkemyksensä esiin siitä, että dysfunktionaalinen käyttäytyminen johtuisi ongelmasta, jonka haastateltava B mainitsi vastauksessaan. He totesivat, että mikäli tilintarkastussenioreiden aika menee omiin töihin, saattaa heidän alaiensa käyttäytyminen muuttua dysfunktionaaliseksi ohjeistuksen puutteen vuoksi (Sweeney & Pierce, 2004).

Lisäksi laatuun saattaa vaikuttaa myös esimerkiksi tiimin sisäisen keskustelun kireä sävy, jonka mainitsivat vastauksissaan haastateltavat G ja H.

”Voi tulla ehkä vähän semmoisia, jos porukka on tosi väsynyttä, niin ehkä semmoista vähän tiuskimista.” -Haastateltava G

”Kyllähän siinä nyt varmaan, jos on hirveä stressi ja paine päällä, niin ehkä saattaa olla vähän semmoista, miten se nyt sanoisi, saattaa olla vähän kärkkäämpää se, tai niinku kyllä sä nyt näet ihmisistä, jos ne on ihan paineen alla, niin en nyt ihan samalla tavalla reagoi.” -Haastateltava H

Kireä viestintä vaikuttaa olennaisesti työilmapiiriin, joka puolestaan vaikuttaa työntekijöiden hyvinvointiin, jolla on vaikutuksia heidän työsuoritukseensa, kuten Kalelkar ym. (2023) totesivat tutkimuksessaan.

Asiakkaalle kommunikoinnissa tilintarkastajat kertovat pitävänsä kommunikoinnin ammattimaisena.

”Mutta sitten taas asiakkaiden suuntaan oon ainakin itse kokenut, että oon saanut pidettyä sen saman tavallaan asiakaspalvelullisen linjan siinä, että mahdollisimman ystävällisesti koko ajan mahdollisimman ammattimaisesti, että ei se kiirekausi tohon silleen vaikuta mun mielestä eikä pitäisi vaikuttaa kenelläkään muullakaan.” -Haastateltava F

”Mutta kyllä mä nyt uskaltaisin sanoa, että sinne (asiakkaalle) se ei ehkä ole niin iso se muutos, että siellä tuskin kukaan rupeaa tiuskimaan, jos vähän stressi painaa.” -Haastateltava H

Kommunikoinnissa voidaan havaita ainakin kasvua niin asiakkaan kuin tiimin suuntaan, mutta kiire tuo omat haasteensa laadukkaan tilintarkastuksen toteuttamisen kannalta. Vastausten perusteella suurta painetta kokee alin johto, jolla on vastuu ohjeistaa aloittelijoita sekä suoriutua omasta työstään hyvin. Lisäksi kireä kommunikointi on toki luonnollista silloin tällöin, mutta mikäli se menee liiallisuuksiin, saattaa silläkin olla negatiivisia vaikutuksia laatuun.

Viimeisenä haastattelukysymyksenä tilintarkastajilta kysyttiin, onko heidän mielestään tilintarkastuksen kiirekaudella haastavampaa työskennellä. Haastateltavien vastauksista voidaan havaita mielipiteitä niin puolesta kuin vastaan. Suurin osa on kuitenkin sitä mieltä, että kiirekaudella työskentely on haastavampaa kuin sen ulkopuolella. Tilintarkastuksen haasteita kuvattiin esimerkiksi seuraavilla tavoilla:

”Kun on enemmän kiirettä ja työtehtäviä voi olla päällekkäin, niin se aiheuttaa oman haasteensa. Mutta sitten myös työn näkökulmasta, niin ehkä joitain haastavampia toimenpiteitä on enemmän kiirekaudella, mitkä henkilökohtaisesti on vaan ehkä haastavampia tilintarkastuksessa.” -Haastateltava A

”Se korostuu ainakin alkuvaiheessa tai uusissa toimeksiannoissa, kun et saa välttämättä kunnolla ohjeistusta. Nii se vaatii enemmän oma-aloitteisuutta, nopea oppimista ja omistautumista.” -Haastateltava B

”Mutta sitten taas ne haastavat asiat pitää tehdä tosi katkonaisesti semmoisessa työilmapiirissä, että ajatus katkeaa koko ajan, kun joku kysyy jotain. Ja sitten tietää, että Itselläkin tunnit alkaa loppumaan kesken, mutta dokumentaatio ei edistynyt ollenkaan ja, että on siinä tuollaisia haasteita.” -Haastateltava D

”...on stressiä ja muutkin vaativat sulta ehkä enemmän kuin kiirekauden ulkopuolella ja sitten se vaadit itseltäkin enemmän, niin onhan se tommoinen rypistys.” -Haastateltava H

Haastateltava A kokee, että työtehtävät ovat kiirekaudella haastavampia kuin sen ulkopuolella sekä toimeksiantojen päällekkäisyydestä aiheutuu ongelmia. Haastateltava B:n mukaan kiirekaudella työskentely varsinkin aloittelijana on haastavampaa, koska ei saa kunnon ohjeistusta. Toisaalta haastateltava D kokee, että kiirekaudella työskentelystä tekee vaikeampaa se, että ajatus keskeytyy

jatkuvasti juuri esimerkiksi ohjeiden antamisen ja auttamisen takia. Tästä johtuva omien töiden venyminen aiheuttaa ongelmia. Haastateltava H puolestaan kokee, että haastavaa kiirekaudella työskentelystä tekee se, että odotukset ovat korkeammalla niin itsellä kuin muilla.

Yhdeksi keskeiseksi negatiivisesti vaikuttavaksi tekijäksi nousi kiirekauden kasvavat työmäärät ja tinkiminen vapaa-ajasta.

"Kyllähän se toisaalta tietyllä tavalla on hankalaa, että kyllähän se työ vie siinä kohtaa aika iso osan päivästä, että vapaa-aikahan siinä jonkun verran kärsii, niinku sesonkitöissä aina." -Haastateltava C

"No ei siis tottakai niinku siinä mielessä se on haastavampaa, että on hirveästi ikävämpää tehdä pitkää päivää ja joutuu vähän tinkimään omista työn ulkopuolisista asioista." -Haastateltava F

"No kyllä mä sanoisin, että joo koska siinä on se aikapaine ja sitten, että päivät on pitkiä ja sitten jos et saa jotain maaliin niin siinä on riskinä, että hommat vaan kasaantuu ja kasaantuu." -Haastateltava H

Kuten jo aiemmin todettiin, kiirekaudella tehdään noin 34 % pidempää työpäivää, joka tietenkin vaikuttaa suoraan vapaa-ajan vähentymiseen. Tämä ei tietenkään ole optimaalinen tilanne, mutta kuten haastateltava C toteaa, se on normaalia kaikissa sesonkitöissä.

Haastateltavat mainitsivat myös positiivisia seikkoja tilintarkastuksen kiirekaudella työskentelystä. Esimerkiksi seuraavia asioita nousi esiin haastateltavista:

"Siinä on sellainen tekemisen meininki ja saadaan asioita valmiiksi ja ehkä siinä ollaan niinku samassa veneessä asiakkaan kanssa. -- Vuodenvaihteessa niillä on yhteinen tahtotila siellä (asiakkaalla), että hallitus haluaa tilinpäätöksen ja tilintarkastuskertomuksen valmiiksi johonkin hetkeen, niin sitten se asiakkaankin oma talousosasto joutuu siinä vähän ryhdistäytyä." -Haastateltava C

"Tilinpäätös on kuitenkin helpompi tarkastaa, kun sitä kauden aikaista tarkastusta. Siinä on jotenkin vähemmän sitä pohdintaa, että onko tää riittävästi vai ei?" -Haastateltava D

"Tavallaan se on ihan kivakin, kun siinä on alku ja loppu, joka tulee nopeesti." -Haastateltava E

Haastateltava C totesi, että asiakkaiden kanssa on mukavampi työskennellä, kun tilintarkastajilla ja asiakkaalla on sama tahtotila saada asioita valmiiksi. Kiirekauden ulkopuolella tämä voi olla etenkin pienemmillä yhtiöillä hankalampaa, sillä heillä ei ole välttämättä raportointivastuita kesken tilikauden, toisin kuin pörssi-yhtiöillä. Haastateltava D mainitsee, että tilinpäätöstarkastus on helpompi suorittaa, sillä erät ovat suoraviivaisempia ja tarkastustyö ei vaadi niin paljon harkintaa. Haastateltava E kokee, että kiirekaudella työskentelyssä positiivista on se, että työt on jaksotettu selkeästi ja asioita tulee tehtyä. Saman tyyllisen havainnon voi tehdä myös haastateltava C:n vastauksesta.

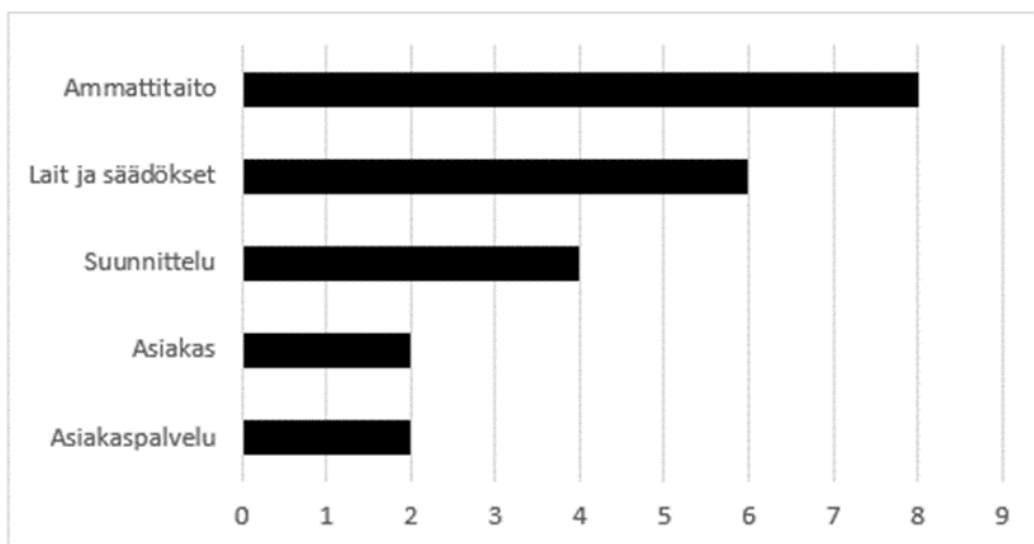
Haastateltavista ne, jotka mainitsivat positiivisia asioita tilintarkastuksen kiirekaudella työskentelystä, olivat kaikki yli 5 vuotta tilintarkastajana toimineita.

Yksikään alle 5 vuotta tilintarkastajana toiminut haastateltava ei maininnut positiivisia seikkoja kiirekaudella työskentelystä. Tämä voi johtua esimerkiksi siitä, että kokeneemmat tilintarkastajat ovat nähneet jo useita kiirekausia ja oppineet optimoimaan työtehoaan sekä sopeutumaan työrytmiin ja sen aiheuttamiin haasteisiin paremmin. Toisaalta syy voi olla myös siinä, että työtehtävät kiirekaudella ovat erilaisia kokeneemmilla tarkastajilla kuin kokemattomammilla. Työtehtävät voivat olla kokemattomammilla tilintarkastajilla eri tavalla kuormittavia kuin kokeneemmilla. Esimerkiksi kokeneemmilla saattaa olla enemmän ajatustyötä ja päätöksiä vaativia tehtäviä, kun taas kokemattomammilla enemmän itse lukujen tarkastukseen liittyviä tehtäviä. Lisäksi kokemattomammilla tilintarkastajilla tehtävät saattavat olla yksitoikkoisia, mikä tekee tehtävien suorittamisesta epämiellyttävää.

5.3 Laatuun vaikuttavien tekijöiden kategorisointi

Luvussa 5.1.1 esitettiin tilintarkastuksen laatuun liittyen kaksi taulukkoa (ks. taulukot 2 ja 3). Ensimmäisessä käsiteltiin seikkoja, joista tilintarkastajat kokivat laadukkaamman tilintarkastuksen koostuvan ja jälkimmäisessä käsiteltiin tilintarkastuksen laatuun negatiivisesti vaikuttavia tekijöitä. Seuraavaksi molemmista taulukoista esitetään versiot, joissa haastatteluissa havaitut tekijät on kategorisoitu yläkäsitteiden alle. Nämä tiedot esitetään mainintamäärien mukaan, kuten taulukot 2 ja 3.

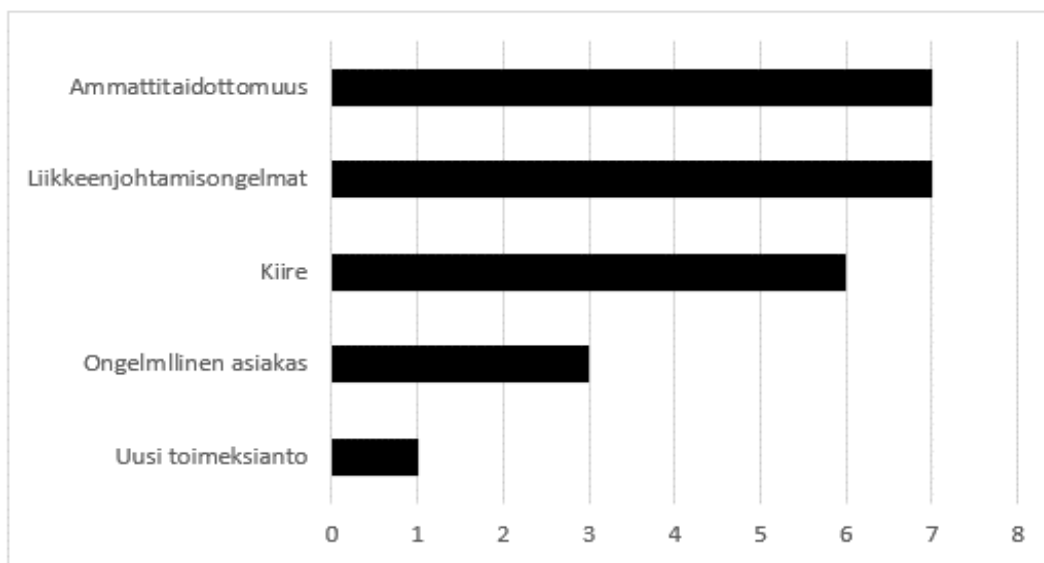
Taulukko 5. Tilintarkastuksen laadun yläkategoriat.



Taulukossa 5 esitetyt kategoriat sisältävät seuraavia tekijöitä: "Ammattitaito" -käsitteen alle on luokiteltu kyky soveltaa standardeja oikein, ymmärrys tekemästään työstä, tilintarkastustiimin jäsenten kokemus, oikeanlaisen tiimin muodostaminen, asianmukainen raportointi sekä tarkkuus tehdyssä työssä. "Lait ja

standardit” -käsitteen alle puolestaan on luokiteltu lain, kansainvälisten tilintarkastusstandardien, PRH:n ja tilintarkastusyhteisön sisäisten vaatimusten noudattaminen. Käsitteen ”Suunnittelu” alle on luokiteltu riskien arviointi sekä ymmärrys asiakkaan liiketoiminnasta, mikä on olennainen osa suunnittelua. ”Asiakas” -käsitteen alle luetaan asiakkaan taloudellisen raportoinnin laatu sekä asiakkaan ammattitaito. Lopulta käsitteen ”Asiakaspalvelu” alle on luokiteltu asiakaskäynnit sekä aktiivinen kommunikointi asiakkaan kanssa.

Taulukko 6. Tilintarkastuksen laatua uhkaavien tekijöiden yläkategoriat.



Taulukossa 6 esitetyt kategoriat sisältävät useita yksittäisiä tekijöitä. ”Ammattitaidottomuus” -käsite sisältää seuraavia haastateltavien mainitsemia asioita: ammatillisen harkinnan heikkous, kokematon henkilöstö, erityisosaajien puute, kyvyttömyys liittää tekemäänsä työtä kokonaiskuvaan ja heikko kommunikointi. Käsite ”Liikkeenjohtamisongelmat” sisältää budjetointiin ja allokontiin liittyviä seikkoja, joita haastateltavien vastausten perusteella olivat muun muassa; liian tiukka budjetti, resurssipula, resursointi oikeisiin paikkoihin ja väärin työtehtävien priorisointi. ”Kiire” -käsitteellä tarkoitetaan yksinkertaisesti aikapainetta ja aikarajoitteita. Käsitteellä ”Ongelmallinen asiakas” puolestaan tarkoitetaan asiakkaasta johtuvia ongelmia, kuten tarkastusmateriaalien hidas toimitus, yhteistyökyvyttömyys sekä heikko taloudellinen raportointi. ”Uusi toimeksianto” -käsite on haastava sijoittaa joihinkin näistä yläkategorioista, sillä sen laatua heikentävät vaikutukset johtuvat niin tilintarkastajien kuin asiakkaan tekemän työn laadusta. Tilanne on molemmille osapuolille uusi ja seikan maininneen tilintarkastajan mukaan etenkin kiireen vaikutus on huomattava tällaisissa tilanteissa.

Taulukoita vertailemalla voidaan todeta, että tilintarkastajan ammattitaitoa pidetään niin tilintarkastuksen laatua parantavana tekijänä kuin sen puutteellisuutta negatiivisesti vaikuttavana tekijänä. Tämä yläkategoria on molemmissa taulukoissa eniten mainittu. Voidaan myös ajatella, että suunnittelu, joka mainittiin tilintarkastuksen laadun tärkeäksi komponentiksi, ja

liikkeenjohdonongelmat, jotka nähtiin negatiivisesti vaikuttavana seikkana, ovat yhteydessä toisiinsa. Hyvällä ja asiantuntevalla suunnittelulla saadaan selkeä kuva siitä, mitä tarkastustoimenpiteitä kukin asiakas tarvitsee. Tämän pohjalta osataan suunnitella, miten tarkastus toteutetaan ja kuinka kauan aikaa sen läpiviemiseen menee. Tällä puolestaan voidaan helpottaa toimeksiannon hinnoittelua ja tätä kautta saada budjetista tarpeeksi suuri. Lisäksi hyvin suunniteltu tilintarkastus toimii apuna resurssien allokoinnissa niin yksittäisen toimeksiannon kohdalla kuin koko tilintarkastusfirman mittakaavassa. Toki esimerkiksi budjetista puhuttaessa on huomioitava, että tilintarkastusta tekevät voittoa tavoittelevat firmat, joten budjettien suuruus riippuu myös kannattavan liiketoiminnan ylläpitämisestä.

Onnistuneeseen suunnitteluun on vahvasti sidoksissa myös kiire, jonka tilintarkastajat mainitsivat negatiivisesti vaikuttavaksi tekijäksi. Tämä ei todennäköisesti johdu yksittäisen toimeksiannon suunnittelusta vaan usean suunnittelun muodostamasta kokonaisuudesta tilintarkastusfirman sisällä. Tilintarkastajat kertoivat kiireen vaikuttavan etenkin silloin, kun heillä on useita toimeksiantoja päällekkäin. Tässä suunnittelu sekä allokointi tulevat vahvasti esiin. Toki kiireen välttäminen ei todellisuudessa ole mahdollista, mutta toki sitä on mahdollista lieventää.

Asiakkaan osaaminen mainittiin tilintarkastuksen laatua parantavaksi seikaksi ja asiakkaan osaamattomuus negatiivisesti vaikuttavaksi seikaksi. Tilintarkastusta olisi melko vaikea suorittaa, mikäli asiakas ei olisi selventämässä esimerkiksi joitain tilikauden aikana tapahtuneita muutoksia, saati yksittäisiä kirjauksia, jotka ovat epäselvästi kirjattu. Tilintarkastus suoritetaan yhteistyössä asiakkaan kanssa. Se, millainen asiakas on yhteistyökumppanina tai ammattilaisena, voi haastattelijoiden mukaan vaikuttaa tilintarkastuksen laatuun merkittävästi.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET JA ARVIOINTI

6.1 Mistä tilintarkastuksen laatu koostuu?

Ensiksi vastataan tutkimuskysymykseen ”*Mistä tilintarkastuksen laatu koostuu tilintarkastajien kokemusten mukaan?*”. Kysymyksen avulla pyrittiin saamaan selville tilintarkastajien ajatuksia ”laatu” -käsitteen ympäriltä ja saamaan arvokasta tietoa tilintarkastuksen laadun tutkimuksessa. Knechelin ym. (2013) näkemysten mukaan tilintarkastuksen laadun määrittelmä muodostuu hyvin paljon siitä näkökulmasta, josta määrittelijä itse katsoo tilintarkastusta. Tilintarkastajat katsovat tilintarkastusta omasta, uniikista näkökulmastaan, joka on erittäin tärkeä ottaa huomioon tilintarkastuksen laadun tutkimuksessa ja sen kehittämisessä.

Keskeisimmäksi laatuun vaikuttavaksi tekijäksi tilintarkastajat kokivat tii-min ammattitaidon ja sen ominaisuudet. Ammattitaito koostui tilintarkastajien vastausten perusteella muun muassa kokemuksesta, erityisosaamisesta, koulutuksesta sekä kyvystä soveltaa tilintarkastusstandardeja tarkoituksenmukaisesti jokaisessa tilanteessa. Tilintarkastus ammattina on yleisesti melko arvostettu sekä vaatii yleensä vähintään korkeakoulututkinnon suorittamista. Mikäli henkilö haluaa akreditoiduksi tilintarkastajaksi, esimerkiksi HT-tilintarkastajaksi, tulee hänen suorittaa korkeakoulututkinto tai vastaavasti hankkia seitsemän vuoden kokemus laskentatoimen, rahoituksen tai oikeudellisen alan tehtävistä, sekä suorittaa tietyt tehtävän edellytyksenä olevat kurssit. (TTL 1141/2015, 6 luku 2§.) Edellytykset tilintarkastajana toimimiselle ovat kovan työn ja opiskelun takana, mikä mahdollisesti vaikuttaa osaamisen ja koulutuksen painottamiseen laadukkaana tilintarkastuksen muodostumisessa. On ymmärrettävää, että juuri tilintarkastajan näkökulmasta osaaminen on koko työn keskiössä, sillä osaaminen on vahvasti liitoksissa tehtyyn työhön ja tehty työ taas tilintarkastajien arkeen. Mahdollisesti tämän vuoksi se on yksi tärkeimmistä laadun komponenteista. Tämän perusteella Knechelin ym. (2013) näkemys näkökulmien vaikutuksesta voisi pitää paikkaansa. Tätä väitettä tukee myös Christensenin ym. (2016) tutkimustulokset tilintarkastajien näkemyksestä laadukkaasta tilintarkastuksesta. Heidän

tuloksensa osoittivat, että osaava henkilöstö on yksi seikoista, joista tilintarkastuksen laatu tilintarkastajien omasta mielestä koostuu. Lisäksi tilintarkastajien tietämys ja kokemus ovat osa IAASB:n (2013) julkaiseman viitekehyksen Input-tekijöitä.

Tilintarkastajat kokivat myös ammattitaidon puutteen negatiivisesti vaikuttavaksi tekijäksi tilintarkastuksen laatua ajateltaessa. Heidän mukaansa juuri kokemattomuus, heikot kommunikointitaidot sekä puutteet niin sanotussa substanssiosaamisessa vaikuttavat negatiivisesti tilintarkastuksen laatuun. Lisäksi tilintarkastajat mainitsivat erityisosaamisen puutteet tiimistä yhdeksi laatua heikentäväksi tekijäksi. Tällä tarkoitetaan esimerkiksi vero-osaajan erityisosaamisen tuomista osaksi tiimin työskentelyä. Havainto on linjassa DeFondin ja Zhangin (2014) havainnon kanssa, jonka mukaan juuri muun kuin tilintarkastusosaamisen tuominen tilintarkastustiimin voi vaikuttaa positiivisesti tilintarkastuksen laatuun.

Lakien ja säädösten noudattaminen koettiin myös tärkeäksi tilintarkastuksen laadun osatekijäksi. Useiden tilintarkastuksen laadun määritelmien, kuten Francisin (2004) sekä DeFondin ja Zhangin (2014) mukaan tilintarkastuksen laadun perustana toimii lakien ja standardien noudattaminen. Tämä on myös esimerkiksi näkemys valtiollisen toimijan, Government Accountability Officeen, mukaan (GAO, 2003). Tilintarkastus ja sen tarve perustuu lakiin ja standardeihin, joten olisikin mahdollista ajatus toteuttaa kokonaisvaltaisesti laadukasta tilintarkastusta, joka rikkoisi niitä.

Suunnittelun tärkeyden laadukkaan tilintarkastuksen toteuttamisessa nosti esiin myös useat tilintarkastajat. Sitä pidettiin tärkeänä osana onnistunutta tilintarkastusta. Siihen vahvasti liittyvä riskien määrittely ja niihin vastaaminen nostettiin myös esiin useasti. Suunnittelu ja sen toteuttaminen on vahvasti sidoksissa ammattitaitoon, jonka haastateltavat mainitsivat laadun tekijäksi useaan otteeseen. Suunnittelu vaatii muun muassa kykyä hahmottaa yhtiön liiketoiminta kokonaisuutena, joka taas vaatii tilintarkastajalta kykyä ymmärtää asiakkaan liiketoimintaa. Tässä tullaan jälleen koulutuksen tärkeyteen. Muun muassa Tong ym. (2022) havaitsivat vahvan yhteyden tilintarkastuksen laadun sekä koulutustason ja kokemuksen välillä.

Näiden lisäksi muutama tilintarkastaja nosti esiin asiakaspalvelullisen näkökulman tilintarkastuksen laadun muodostumisessa. Heidän mukaansa tilintarkastajan läsnäolo sekä auttaminen esimerkiksi prosessien kehittämisessä olivat laatuun positiivisesti vaikuttavia seikkoja. Tilintarkastus on palveluammatti ja mikäli palvelu on hyvää, on se oletettavasti ainakin tilintarkastusasiakkaan mielestä laadukasta. Tähän viittaavia tuloksia saivat tutkimuksessaan Esplin ym. (2018), joiden mukaan tilintarkastusasiakkaat kokivat juuri esimerkiksi tilintarkastajan auttamisen omien prosessien kehittämisessä laadukkaaksi tilintarkastukseksi.

Negatiivisesti vaikuttavaksi tekijäksi tilintarkastajat nimesivät heikon osaamisen lisäksi kiireen. Kiire, etenkin kiirekaudella on olennainen osa tilintarkastuksen luonnetta (Jones, ym. 2010) ja sen vaikutukset tilintarkastuksen laatuun on todettu useassa tutkimuksessa (Coram, ym. 2004; Otley & Pierce 1996a; López

& Peters, 2012). Kuitenkin tilintarkastajat painottivat vastauksissaan, että kiire on olennainen osa tilintarkastusta ja sen ei koeta vaikuttavan tilintarkastuksen laatuun, saati lopputulokseen olennaisesti. Lähinnä kiirettä kuvailtiin huolimattomuusvirheille altistavana tekijänä.

Kiirettä luovaksi ja sitä kautta myös laatuun negatiivisesti vaikuttavaksi tekijäksi mainittiin tilintarkastusyhteisön ja tiimin sisäiset toimintatavat, joilla viitataan liikkeenjohtamisongelmiin (ks. taulukko 5). Mikäli budjetointi tai resurssien allokointi on heikkoa, voidaan pohtia, onko syy huonossa liikkeenjohdossa. Toimeksiantojen budjetti muodostuu pitkälti sen arvioidusta hinnasta asiakkaalle. Mikäli budjetti on liian tiukka, toimeksianto on saatettu myydä liian halvalla asiakkaalle. Toisaalta, mikäli allokointi firman tai toimiston tasolla on heikkoa, voidaan pohtia, onko vika heikossa ihmistenjohtamisessa tai vapaana olevien resurssien seurannassa.

Useampi tilintarkastaja totesi, että heidän työhönsä vaikuttavat myös vastapuolesta, eli asiakkaasta, johtuvat seikat. Esimerkiksi asiakkaan kokemattomuus, yhteistyökykyisyys sekä heidän tuottama heikko taloudellinen raportointi nostettiin esiin negatiivisesti tilintarkastuksen laatuun vaikuttavina tekijöinä. Myös Christensen ym. (2016) havaitsivat tutkimuksessaan, että laadukasta taloudellista raportointia pidettiin yhtenä tärkeänä osa-alueena tilintarkastuksen laadun muodostumisessa. Mikäli raportointi on heikkoa, laatu saattaa kärsiä.

Tilintarkastuksen laatu koostuu haastattelijoiden mielestä pääosin ammattitaidosta, lain ja säädösten noudattamisesta, suunnittelusta, asiakkaan henkilöstön ammattitaidosta ja asiakaspalvelusta, kuten taulukossa 5 esitetään. Epäonnistuuessaan samoja elementtejä tunnistettiin negatiivisesti vaikuttaviksi tekijöiksi, kuten taulukosta 6 voidaan nähdä. Mahdollisesti negatiivisesti vaikuttavista seikoista käsitteen ”liikkeenjohtaminen” voisi nostaa vielä laatuun merkittävästi vaikuttavaksi tekijäksi, sillä vastausten perusteella sen epäonnistumisella koettiin olevan huomattavia negatiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun. Kokonaisuudessa nämä havainnot ovat melko vahvasti linjassa Francisin (2011) laadukkaan tilintarkastuksen osatekijöiden ja Christensenin ym. (2016) havaintojen kanssa. Liikkeenjohtamisongelmat sekä uusi toimeksianto olivat uusia havaintoja, joita edellä mainituissa tutkimuksissa ei havaittu. Kuitenkin näissä kaikissa tutkimuksissa nousee esiin lain ja säädösten noudattaminen, osaava henkilöstö sekä suunnitteluun liittyvät elementit.

6.2 Kiirekauden vaikutukset tilintarkastuksen laatuun

Tilintarkastajilta kysyttäessä, ”Vaikuttaako tilintarkastuksen kiirekausi tilintarkastuksen laatuun?”, nousi esiin niin positiivisesti kuin negatiivisesti vaikuttavia seikkoja. Negatiivisesti tilintarkastuksen kiirekausi koettiin vaikuttavan esimerkiksi huolimattomuuteen ja stressiin. Stressillä on havaittu olevan negatiivisia vaikutuksia työn tehoon ja tätä kautta tilintarkastuksen laatuun (Jones, ym. 2010; Sweeney & Summers, 2002). Lisäksi esille nousi tilintarkastusalan luonne ja kokeneempien osaajien lähteminen alalta muihin työtehtäviin juuri esimerkiksi

kiirekauden hektisyyden vuoksi. Tällä voi olla suuriakin vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun pitkällä aikavälillä. Kokeneemmat työntekijät korvataan kokemattomammilla henkilöillä, mikä voi johtaa tilintarkastuksen laadun heikkeneemiseen (Tong, ym. 2022; Sundgren & Svanström, 2014).

Toisaalta kiireen koettiin vaikuttavan myös positiivisesti työntekoon. Sen koettiin ikään kuin pitävän liikkeellä ja kiireen alla koettiin työn tehokkuuden osittain parantuvan. Linjassa tämän havainnon kanssa ovat Goodwinin ja Wun (2016) sekä Choon (1986) tutkimukset, jotka osoittivat, että kiire oikeassa määrin parantaa työn tehokkuutta. Kiirekaudella koettiin myös, että niin sanottu ylitarkastaminen jää pois ja keskittyminen kohdistuu olennaisiin asioihin. Lisäksi työtehtävät koettiin suoraviivaisempina ja prosessit selkeämpinä, kuin kiirekauden ulkopuolella, joten tästä näkökulmasta laatu voisi olla hieman parempaa.

Suurin osa haastateltavista oli kuitenkin sitä mieltä, että kiirekaudella ei ole suuria vaikutuksia laatuun ja mikäli negatiivisia vaikutuksia ilmenee, eivät ne vaikuta olennaisesti tilintarkastuksen laadukkaaseen toteuttamiseen. Tässä tilintarkastusyhteisön sisäiset prosessit koettiin tärkeäksi osaksi. Esimerkiksi review-prosessia pidettiin tärkeänä seikkana laadun ylläpitämisessä etenkin kiireisenä aikana. Lisäksi esiin nousi tilintarkastusprosessin standardoitu luonne, josta on vaikea poiketa. Tähän tilintarkastusyhteisöt ovat kehittäneet esimerkiksi tilintarkastusyhteisöjen sisäisiä ohjelmia, jotka muistuttavat määräajoista, vaativat tiettyjen lomakkeiden täyttämistä sekä vaativat toimeksiannon päävastuullisen tilintarkastajan osallistumista tiettyihin toimenpiteisiin. Tilintarkastusyhteisöt ovat varmasti suunnitelleet kyseiset toimenpiteet huolimattomuusvirheiden sekä laadun heikkenemisen näkökulmaa silmällä pitäen. Tilintarkastuksella on yhteiskunnassa vahva varmentajan rooli, joten virheellisten tilinpäätösten allekirjoituksia pyritään estämään kaikin keinoin.

Aika-budjettipaineen on havaittu aikaisemmissa tutkimuksissa kasvavan juuri kiirekaudella sekä vaikuttavan tilintarkastuksen laatuun negatiivisesti (Coram, ym. 2004; Otley & Pierce, 1996a; López & Peters, 2012; Broberg, ym. 2017). Tutkimuksessa havaittiin, että ajan ja budjetin välisen ristiriidan kokivat vaikuttavan työskentelynsä negatiivisesti alle 5 vuotta tilintarkastustyötä tehneet haastateltavat. Ainoastaan yksi tähän kategoriaan kuuluva haastateltava ei kertonut tämän vaikuttavan työskentelynsä. Yli 5 vuotta työskennelleistä puolestaan kukaan ei kokenut tällä olevan vaikutuksia itse tarkastustyöhön. Samantyyllisiä havaintoja aika-budjettipaineen kokemuksista saivat tutkimuksessaan McNamara ja Liynarchichi (2008). Haastateltavat perustelivat tätä muun muassa sillä, että se on osa työn luonnetta. He myös painottivat, että ajankäytön ja budjetin välinen paine näkyy enemmän liiketoiminnan puolella, kun suunnitellaan budjetteja ja yritetään allokoida resurssit oikein.

Nuoremmat tilintarkastajat kokevat ajan ja budjetin välisen ristiriidan luoman paineen vaikuttavan työhönsä merkittävästi. Mikäli budjettia ei tiedetä, tulee paine siitä, että ei tiedä mihin aikatavoitteeseen pitäisi päästä ja jos budjetti tiedetään, niin tulee painetta tiettyyn aikatavoitteeseen pääsystä. Enemmän tällaista painetta koetaan kiirekaudella, mutta osa tarkastajista koki tällaista esiin-tyvän myös kiirekauden ulkopuolella.

Ero kokeneiden ja kokemattomien tilintarkastajien välillä johtuu mahdollisesti tilintarkastustyön luonteen eroista kokeneilla ja kokemattomammilla tilintarkastajilla. Kokemattomampien tilintarkastajien työ koostuu pitkälti puhtaasta tarkastustyöstä. He ovat ikään kuin suorittava porras. Kokeneempien tilintarkastajien tehtävät puolestaan koostuvat enemmän suunnitteluista, palaverista sekä isoimpien asioiden ratkomisesta. Lisäksi kokeneemmilla tilintarkastajilla on varmasti parempi käsitys budjetista ja sen ajankohtaisesta tilanteesta verrattuna kokemattomiin tilintarkastajiin. Kokemattomimmat tilintarkastajat saattavat kokea myös enemmän painetta, sillä heillä voi olla vielä tarve näyttää oma osaaminen ahkerana ja tehokkaana työn tekemisenä, kun taas kokeneemmat tilintarkastajat pyrkivät mahdollisesti erottumaan joukosta esimerkiksi hyvillä johtamistaidoilla tai erinomaisella asiantuntemuksella.

Tutkimuksessa havaittiin, että kokemattomimmat tilintarkastajat olivat alttiimpia dysfunktionaaliseksi käyttäytymiseksi luokitetulle tuntien alikirjaamiselle. Kokeneemmat tilintarkastajat eivät kertoneet jättäneensä asiakkaalle tehtyjä työtunteja kirjaamatta ainakaan tahallaan. Tähän viittaavia havaintoja saivat tutkimuksessaan myös Paino ym. (2012), jotka havaitsivat tuntien alikirjauksen olevan yleisempää kokemattomammilla tilintarkastajilla. Suurin osa haastateltavista kokivat, että tätä tapahtuu ympäri vuoden, eikä se painotu erityisesti kiirekaudelle. Osa oli kuitenkin sitä mieltä, että juuri kiirekaudella tuntien alikirjaus korostuu. Aikaisemmissa tutkimuksissa on havaittu, että kiirekaudella on suuri vaikutus tuntien alikirjauksen lisääntymiselle juuri aika-budjettipaineen lisääntymisen vuoksi (Paino, ym. 2012), ja saman tyylinen päätelmä voidaan tehdä tämän tutkimuksen perusteella. Nuoremmat tilintarkastajat kokivat enemmän aika-budjettipainetta sekä kertoivat alikirjanneensa asiakkaalle tehtyjä työtunteja. Voidaan päätellä, että yksi syy tällaisen käyttäytymisen esiintymiselle voisi olla aika-budjettipaine. Lisäksi näiden tulosten perusteella voidaan ajatella, että ilmiö on yleistä, mutta ei korostu erityisesti kiirekaudella, vaan riippuu enemmänkin työtehtävien luonteesta.

Kuten äsken todettiin, kokeneet tilintarkastajat eivät kertoneet jättäneensä asiakkaalle tehtyjä työtunteja kirjaamatta ainakaan tahallaan. Kuitenkin kokeneemmat tilintarkastajat kertoivat, että silloin tällöin tunnit eivät mene välttämättä oikeille asiakaskoodeille, koska kirjaamishetkellä ei muista kuinka monta tuntia teki mitäkin toimeksiantoa. Kuten haastateltavat mainitsivat, he ovat mukana useissa toimeksiantoissa ja päivän aikana saatetaan tehdä useita eri toimeksiantoja. Haastateltavat eivät vastaustensa perusteella pidä tarkasti kirjaa, kuinka paljon he käyttävät aikaa mihinkin työtehtävään, joten kirjaamishetkellä on ymmärrettävää, että jokaista tuntia ei tule kirjattua oikein. Tätä voidaan pitää samanlaisena ongelmana, kuin tuntien alikirjaus, ainakin vaikutus tuleviin budjetteihin on sama. Haastateltavista ei tullut ilmi, että millään Big 4 -yhtiöllä olisi käytössä tarkka tuntienmittausjärjestelmä, joten tunnit kirjataan oman arvion mukaan, mikäli omatoimisesti ei pidä niistä tarkasti kirjaa. Tällaisen järjestelmän lisääminen voisi olla yksi mahdollinen tilintarkastuksen laatua parantava tekijä. Toki tämä saattaisi tehdä tuntikirjauksista työläämpää, mutta budjetit voisivat pysyä paremmin hallinnassa. Lisäksi tämä voisi mahdollisesti vähentää tuntien

alikirjausta, sillä jos tilintarkastaja kellottaisi tarkan ajan, voisi hän selkeämmin nähdä kuinka kauan aikaa todellisuudessa meni ja kirjata tämän määrän asiakkaalta laskutettavaksi.

Toinen dysfunktionaalisenä käyttäytymisenä pidetty toimintatapa, tilintarkastusprosessin ennen aikainen päättäminen, nousi esiin haastatteluista ja suurimmassa osassa vastauksista oli havaittavissa tällaisia piirteitä. Etenkin kiirekaudella tämän koettiin enenevän. Haastateltavien mukaan se ilmeni esimerkiksi kohonneena luottamuksena asiakkaan lukuja kohtaan sekä niukemman tilintarkastusevidenssin riittämisenä. Saman tyyllisiä huomioita tekivät tutkimuksessaan muun muassa López ja Peters (2012), jotka havaitsivat tarkastustoimenpiteiden ajallisen tiivistämisen negatiivisesti vaikuttavaksi tekijäksi. Myös review-prosessia tekevien tilintarkastajien osalta havaittiin kohentunutta luottoa review:n kohteena oleviin työpapereihin, mikäli review joudutaan tekemään kiireen alla. Toisaalta osa tilintarkastajista koki kiireen alla enenevää luottoa review-prosessiin ja uskoivat siihen, että mikäli tekee päätöksen jättää jotain katsomatta tai toteaa vähemmän evidenssin riittäväksi, review:n tekijä huomauttaa siitä ja työpaperi tulee takaisin korjattavaksi. Tässä on havaittavissa ristiriitaa työn tekijän ja review:n tekijän toimintatapojen välillä. Mikäli työpaperin tekijä tekee kompromissin tilintarkastusevidenssin riittävyudessa ja review-prosessin tekijä luottaa työpaperin tekijään ja suorittaa review:n huolimattomasti, on mahdollista, että virheellisyyksiä menee tämän prosessin läpi. Toki on muistettava, että tällainen tilanne vaatii useamman huonon valinnan usealta henkilöltä, mutta äärimmäisen kiireen alla tämä voi olla mahdollista.

Tilintarkastusprosessin ennenaikaisen päättämisen havaittiin olevan kaikista yleisin dysfunktionaalisen käyttäytymisen malli (Paino, ym. 2010). Myös tämän tutkimuksen osallistujien vastauksista tällaista käyttäytymistä esiintyy melko yleisesti. Kun työtehtäviä kasaantuu, saattaa itsestään selviltä tuntuvat asiat tarkastaa hieman huolimattomammin ja keskittyä olennaisempiin seikkoihin. On kuitenkin mahdollista, että virheitä saattaa jäädä niihin epäolennaisiin seikkoihin. Tässä tapauksessa on kuitenkin tärkeä muistaa, että tilintarkastajien tarkoitus ei ole löytää jokaista pientä virhettä vaan keskittyä olennaisempiin eriin tarkastusprosessin aikana.

Tilintarkastajien kokemusten mukaan tilintarkastuksen kiirekauden vaikutukset tilintarkastuksen laatuun ei pohjimmiltaan ole merkittävä. Kiirekausi koetaan olennaisena osana tilintarkastajan työtä, eikä se ole syy heikentää tehdyn työn laatua. Negatiivisesti sen koettiin vaikuttavan huolimattomuuteen sekä stressiin, mutta näilläkään ei koettu olevan olennaista vaikutusta laatuun. Toisaalta tilintarkastajilta kokivat aika-budjettipaineen lisääntyvän kiirekaudella, jolla on havaittu olevan vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun dysfunktionaalisen käyttäytymisen kautta (Otley & Pierce, 1996a; Coram, ym. 2004; Paino, ym. 2012). Etenkin tilintarkastusprosessin ennenaikaiseen päättämiseen viittaavat teot lisääntyivät kiirekaudella. Myös stressin koettiin lisääntyvän poikkeuksesta jokaisen haastateltavan kohdalla kiirekaudelle mentäessä. Esimerkiksi Yan ja Xei (2016) havaitsivat tällä olevan negatiivisia vaikutuksia tilintarkastuksen laatuun. Tilintarkastajat kokivat, että kiirekaudella ei ole olennaista vaikutusta

tilintarkastuksen laatuun, mutta osa vastauksista viittaa laatua heikentävän käytöksen lisääntymiseen juuri kiirekaudella. Voidaan ajatella, kiirekausi luo vähintäänkin potentiaalisen ympäristön laadun mahdolliselle heikkenemiselle.

6.3 Kiirekauden vaikutuksen käytännön työhön

Kuten jo aikaisemmin todettiin, tilintarkastuksen kiirekaudella työ muuttuu kiireisemmäksi ja päivät pitenevät. Haastattelujen perusteella tilintarkastajat tekevät kiirekauden ulkopuolella tavallista 37,5 tunnin työviikkoa, mutta kiirekauden aikana työviikon mitta on keskimäärin noin 50 tuntia. Tämä tarkoittaa noin 34 % nousua työajassa. Saman suuntaisia havaintoja saivat tutkimuksessaan Sanders ym. (1995), jotka myös havaitsivat suurta kasvua työajoissa kiirekaudelle mentäessä. Voidaan todeta, että muutos on suuri ja sillä on varmasti vaikutuksia käytännön työhön jo pelkästään työajan lisääntymisen näkökulmasta. Työaika kasvaa pääasiassa tilinpäätöstarkastusten määrän vuoksi, sillä suurin osa yhtiöistä päättää tilikautensa 31.12. Tilinpäätöstarkastuksien määrää arvioitiin kiirekauden ja muun kauden välillä siten, että keskimäärin 85 % tilinpäätöstarkastuksista sijoittuu kiirekaudelle ja loput sen ulkopuoliselle ajalle.

Kiirekaudella työskentely koettiin seesteisemmäksi ajaksi, jolloin ei ole tiukkoja deadlineja. Toisaalta tämä on hyvä asia, mutta osa haastateltavista kokivat tämän esimerkiksi työn tehokkuuteen negatiivisesti vaikuttavana tekijänä. Ihmiset ovat kuitenkin yksilöitä, joista osa vaatii hieman painetta suoriutuakseen parhaalla mahdollisella tavalla ja osalle paineeton ilmapiiri on tärkeä.

Käytännössä tilintarkastuksen kiirekauden työtehtävät koostuivat haastateltavien mukaan tilinpäätöstarkastuksista, jotka sisältävät enemmän lukujen tarkastusta. Kiirekaudella työskentelyä kuvailtiin suoraviivaisemmaksi kuin kiirekauden ulkopuolista työtä, jolloin tilintarkastajat tehtäviin haastateltavien mukaan kuuluu enemmän suunnitteluun, riskien määrittämiseen, prosessien läpikäymiseen, välitilinpäätösten sekä inventaarioiden tekemiseen. Nämä seikat viittaavat hyvin vahvasti tässä tutkimuksessa esitetyn tilintarkastusprosessin viitekehyksen kohtiin 1–3. Voidaankin ajatella, että suurin osa kohtiin 1–3 mukaisista tehtävistä suoritetaan kiirekauden ulkopuolisella kaudella. Viitekehyksen muut osat käydään läpi tilinpäätöstarkastuksen aikana, joka yleensä suoritetaan kiirekaudella.

Tilintarkastuksen kiirekauden myötä myös kommunikaatio niin asiakkaan kuin tiimin kesken koettiin kasvavan merkittävästi. Se onkin isossa roolissa tilintarkastusprosessin viitekehyksen kohdassa 4, joka kuvaa tilintarkastusprosessin tarkastusosaa. On loogista, että tilinpäätöstä tarkastettaessa niin kommunikaatio kuin lisäselvitykset asiakkaalta ovat äärimmäisen tärkeitä. He kuitenkin tietävät parhaiten, mitä yhtiössä on viimeisen vuoden aikana tapahtunut. Tiimin sisällä sama ilmiö tapahtuu vääjäämättä. Kun tarkastus on käynnissä, kommunikaatio on olennaisessa osassa onnistunutta ja laadukasta tilintarkastusta. Toisaalta kommunikaation lisääntymisellä huomattiin olevan myös ongelmia. Osa koki esimerkiksi kokemattomampien tilintarkastajien jatkuvan auttamisen heikentävän

omaa suoritustaan huomattavasti. Tämä korostuu varsinkin kiirekauden aikana, kun kaikilla on paljon töitä. Keskijohdolla ongelma oli selkein. Heidän pitäisi tehdä omat työtehtävät, hoitaa review-prosesseja sekä auttaa kokemattomampia tarkastajia. Tämän yhdistäminen usean toimeksiannon päällekkäisyyteen ei ole kenellekään helppoa. Sweeney ja Pierce (2004) havaitsivat tutkimuksessaan tällaisen tilanteen vaikuttavan negatiivisesti tilintarkastuksen laatuun. Jos keskijohdosta edustavat tilintarkastajat keskittyvät omiin töihinsä, saattavat heidän alaisensa käyttäytyminen muuttua dysfunktionaaliseksi. Toisaalta myös laatuun voi vaikuttaa tässä tilanteessa esimerkiksi stressin lisääntyminen ja mielialan heikentyminen, kuten Kalelkar ym. (2023) tutkimuksessaan havaitsivat.

Tilintarkastajat huomioivat haastatteluissa myös hybridi-aikaan siirtymisen. Yhä useampi asiakaskäynneistä ja palavereista asiakkaan kanssa käydään verkon yli erilaisilla alustoilla. Tämä helpottaa osittain tilintarkastajien työskentelyä kiirekaudella, sillä aikaa ei mene esimerkiksi matkoihin. Lisäksi tilintarkastajat olivat sitä mieltä, että asiakkaan luona työskentely heikentää työn tehokkuutta. Asiakaskäyntien koettiin osittain painottuvan kiirekaudelle ainakin kokemattomampien tilintarkastajien osalta. Kokeneemmat tilintarkastajat totesivat, että asiakaskäynnit painottuvat koko vuodelle. Tämä on osa asiakaspalvelua ja ainakin tilintarkastusasiakkaiden mielestä osa laadukasta tilintarkastusta.

Suurin osa haastateltavista kokivat, että tilintarkastuksen kiirekaudella työskentely on osittain haastavampaa juuri kiireen, haastavamman työn, muuttuvan ympäristön sekä yhteisön luoman paineen vuoksi. Osa kuitenkin oli sitä mieltä, että kiirekaudella työskentelyssä on positiivisiakin puolia, esimerkiksi asioiden loppuun saattaminen, suoraviivaisemmat työtehtävät sekä yhteinen tahtotila asiakkaan kanssa saada asioita valmiiksi. Huomion arvoista on se, että yksikään alle 5 vuotta tilintarkastajana ollut henkilö ei sanonut mitään positiivista seikkaa kiirekaudella työskentelystä. Positiiviset seikat tulivat ainoastaan kokeneemmilta tilintarkastajilta. Tämä saattaa johtua esimerkiksi siitä, että kokemuksen kautta he ovat oppineet toimimaan paremmin kiireen alla, jonka seurauksena he ovat oppineet arvostamaan tiettyjä piirteitä siinä. Lisäksi kiirekauden paine voi olla hyvinkin erilainen riippuen tilintarkastajan roolista. Kokeneemmillä tilintarkastajilla työtehtävät saattavat olla vähemmän kuormittavia tai eri tavalla kuormittavia, esimerkiksi henkisesti. Kokemattomammilla tilintarkastajilla työtehtävät saattavat olla yksitoikkoisia ja tämän vuoksi raskaita eri tavalla. Voisi myös kuvitella, että monimutkaista ja olennaisten erien, kuten esimerkiksi liikearvon arvostuksen tarkastus olisi mielenkiintoisempaa kuin yksittäisten ostolaskujen tarkastus. Tämä on toki loppujen lopuksi subjektiivista.

Tilintarkastuksen kiirekaudella työskentely koettiin hektisemmäksi tilinpäätöstarkastusten lisääntymisen myötä, jonka seurauksena työaika muuttui. Kiirekautta edeltävänä seesteisempänä ajanjaksona keskitytään enemmän yrityksen toimintaan kokonaisvaltaisesti sekä suunnitellaan tulevaa tilinpäätöstarkastusta, kun taas kiirekaudella työskentelyn keskiössä on tilinpäätöksessä esitettyjen lukujen tarkastaminen. Kommunikaation koettiin lisääntyvän niin kasvotusten kuin verkon välityksellä kiirekaudella verrattuna muuhun kauteen. Suurin osa haastateltavista oli sitä mieltä, että tilintarkastuksen kiirekaudella

työskentely on haastavampaa kuin sen ulkopuolisena aikana työskentely. Etenkin tämä oli havaittavissa kokemattomampien tilintarkastajien vastauksissa.

6.4 Tutkimuksen rajoitteet sekä jatkotutkimus

Tutkimusosuus suoritettiin haastatteluja hyödyntämällä ja haastateltavina toimi henkilöitä, jotka olivat minulle ennestään tuttuja tilintarkastajia. Voidaan ajatella, voiko tällaisella suhteella olla merkitystä vastaajien avoimuuteen tai mahdollisesti vastausten ”kaunisteluun”. Tässä tutkimuksessa haastateltavan tietoja esitellään tietenkin anonymisti ja tämä tehtiin haastateltaville selväksi haastattelujen alussa. Kuitenkin on syytä pohtia tämän seikan vaikutuksia tutkimukseen.

Jatkotutkimuksena tämän tutkimuksen tuloksia voisi vertailla muiden kuin Big 4 -yhtiöissä toimivien tilintarkastajien näkemyksiin. Etenkin voisi olla mielenkiintoista nähdä, kuinka tilintarkastajat tällaisissa yhtiöissä näkevät tilintarkastuksen laadun ja onko näiden välillä havaittavissa eroja. Lisäksi tutkimusta voisi jatkaa esimerkiksi dysfunktionaalisen käyttäytymisen ympäriltä ja etenkin sen esiintymisen syistä juuri kokemattomammilla tilintarkastajilla sekä niiden todellisesta vaikutuksesta tilintarkastuksen laatuun. Vertailua voisi suorittaa esimerkiksi toimistokohtaisesti, sillä esimerkiksi Wetmiller (2022) havaitsi tutkimuksessaan, että ympärillä olevien kollegoiden tapa käyttäytyä vaikutti dysfunktionaalisen käyttäytymisen esiintymiseen.

Jatkotutkimusta voisi harkita myös ensimmäisen vuoden tarkastusten vaikutuksesta tilintarkastuksen laatuun. Tämänkin tutkimuksen haastatteluissa kävi ilmi, että ensimmäisen vuoden tarkastukset koettiin haastavaksi ja laadullisesta näkökulmasta se tarjoaisi mielenkiintoisen tutkimusasetelman. Toisaalta myös yksilöllisten ominaisuuksien, koulutuksen ja ammattitaidon vaikutus tilintarkastuksen laatuun voisi olla oivallinen tutkimuskohde erityisesti Suomen kontekstissa. Aiemmat tutkimukset, kuten Tong ym. (2013) ovat osoittaneet näiden vaikutuksen tilintarkastukseen laatuun, joten lisätutkimus tältä osa-alueelta voisi olla tarpeellinen. Myös EIASM (*European Institute for Advanced Studies in Management*) listasi tähän liittyviä teemoja käsiteltäväksi vuonna 2024 järjestämässään työpaja-tapahtumassaan, joten tämän perusteella aihe on tutkimuskentässä relevantti (EIASM, 2024).

Lisäksi laadun ominaisuuksista voitaisiin tehdä määrällinen tutkimus myös Suomen kontekstissa, ottaen mallia esimerkiksi Christensenin ym. (2016) suorittamasta survey-tutkimuksesta. Tällaisen tutkimuksen avulla voitaisiin pyrkiä ymmärtämään, mistä tilintarkastuksen laatu lopulta koostuu suomalaisten tilintarkastajien näkökulmasta.

LÄHTEET

- Agoglia, C. P., Brazel, J. F., Hatfield, R. C., & Jackson, S. B. (2010). How do audit workpaper reviewers cope with the conflicting pressures of detecting misstatements and balancing client workloads? *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29 (2): 27-43.
- Asein, A. A., Owolabi, S. A., & Soetan, T. A. (2020). Perspectives on the Principal-Agency Relationship and the Demand for Auditing.
- Bédard, J., & Gendron, Y. (2004). Qualitative research on accounting: some thoughts on what occurs behind the scene. In *The real life guide to accounting research* (pp. 191-206). Elsevier.
- BooLaky, P. K., & Quick, R. (2016). Bank directors' perceptions of expanded auditor's reports. *International Journal of Auditing*, 20(2), 158-174.
- Broberg, P., Tagesson, T., Argento, D., Gyllengahm, N., & Mårtensson, O. (2017). Explaining the influence of time budget pressure on audit quality in Sweden. *Journal of Management & Governance*, 21, 331-350.
- Cameran, M., Ditillo, A., & Pettinicchio, A. (2018). Audit team attributes matter: How diversity affects audit quality. *European Accounting Review*, 27(4), 595-621.
- Choo, F. (1986). Job Stress, Job Performance, and Auditor Personality Characteristics. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 5(2).
- Christensen, B. E., Newton, N. J., & Wilkins, M. S. (2021). How do team workloads and team staffing affect the audit? Archival evidence from US audits. *Accounting, Organizations and Society*, 92, 101225.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C., & Shelley, M. K. (2016). Understanding audit quality: Insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1648-1684.
- Cianci, A. M., & Bierstaker, J. L. (2009). The impact of positive and negative mood on hypothesis generation and ethical judgments of auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 28 (2): 119-144.
- Coram, P., Ng, J., & Woodliff, D. R. (2004). The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 159-167.
- Coram, P. J., & Robinson, M. J. (2003). Professionalism and performance incentives in accounting firms. *Accounting Horizons*, 31(1), 103-123.
- Cox, T. (1978). *Stress*, University Park Press, Baltimore
- DeAngelo, L. (1981a). Auditor independence, "low balling", and disclosure regulation. *Journal of Accounting & Economics*, 3 (2), 113-127.
- DeFond, M. L., & Lennox, C. S. (2011). The effect of SOX on small auditor exits and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 52(1), 21-40.
- DeFond, M. & Zhang, J. (2014) A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics*, 58, 275-326.
- Donnelly, D. P., Quirin, J. J., & O'Bryan, D. (2003). Attitudes toward dysfunctional audit behavior: The effects of locus of control, organizational commitment, and position. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 19(1).

- De Zoort, F.T. & Lord, A. T. (1997). A Review and Synthesis of Pressure Effects Research in Accounting. *Journal of Accounting Literature*, 16, pp. 28-86
- Eilifsen, A., Messier W. F., Glover S. M., & Prawitt D. W. (2010). *Auditing & Assurance Services, Second International Edition*. McGraw-Hill Education.
- Emerson, David J. & Kenneth Smith (2017). An Analysis of the Relation between Resilience and Reduced Audit Quality within the Role Stress Paradigm. *Advances in Accounting* 37, 1-14.
- Eskola, J., & Suoranta, J. (2014). Johdatus laadulliseen tutkimukseen. Vastapaino.
- Esplin, A., Jamal, K., & Sunder, S. (2018). Demand for and Assessment of Audit Quality in Private Companies. *Abacus* 54 (3): 319-352.
- European Institute for Advanced Studies in Management (EIASM). (2024). 10th EIASM Workshop on Audit Quality. (Viitattu 14.1.2024). Luettavissa: https://www.eiasm.org/frontoffice/event_announcement.asp?event_id=1696
- Francis, J. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30 (2), 125-152.
- Goodwin, J., & Wu, D. (2016). What is the relationship between audit partner busyness and audit quality?. *Contemporary Accounting Research*, 33(1), 341-377.
- Government Accountability Office (GAO). (2003). Public accounting firms: Required study on the potential effects of mandatory audit firm rotation. GAO Report No. 04-216. November. Washington, D.C.: Government Printing Office.
- Gul, F. A., Wu, D. & Yang, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *The Accounting Review* 88(6), 1993-2023
- Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*, 31(1-3), 405-440.
- Herman, L. (2019). Neither takers nor makers: The Big-4 auditing firms as regulatory intermediaries. *Accounting History*, 25(3)
- Ho, J. L., & Rodgers, W. (1993). A review of accounting research on cognitive characteristics. *Journal of Accounting Literature* 12, 101.
- IAASB (2023). About IAASB.
Luettavissa osoitteessa: <https://www.iaasb.org/about-iaasb>
- IAASB (2013). A Framework for Audit Quality
Luettavissa osoitteessa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf
- IFAC (2023). Who We Are - Our Purpose.
Luettavissa osoitteessa: <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>
- International Standard on Auditing 200 (ISA 200). Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit Accordance with International Standards on Auditing. (Revised and Redrafted). Luettavissa: <https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/4438.pdf>

- International Standard on Auditing 220 (ISA 220). Quality management for an Audit of Financial Statements. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-International-Standard-Auditing-220-Revised.pdf
- International Standard on Auditing 230 (ISA 230). Audit Documentation. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A012%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20230.pdf
- International Standard on Auditing 240 (ISA 240). The Auditor's responsibilities relating to fraud in an audit of financial statements. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A012%202013%20IAASB%20Handbook%20ISA%20240.pdf
- International Standard on Auditing 260 (ISA 260). Communication with those charged with governance. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A014%202013%20IAASB%20Handbook%20ISA%20260.pdf
- International Standard on Auditing 265 (ISA 265). Communicating deficiencies in internal control to those charged with governance and management. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A016%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20265.pdf
- International Standard on Auditing 300 (ISA 300). Planning an audit of financial statements. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A016%202013%20IAASB%20Handbook%20ISA%20300.pdf
- International Standard on Auditing 315 (ISA 315). ISA 315 (Revised) Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf
- International Standard on Auditing 320 (ISA 320). Materiality in planning and performing an audit. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A019%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20320.pdf
- International Standard on Auditing 330 (ISA 330). The Auditor's responses to assessed risks. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A019%202013%20IAASB%20Handbook%20ISA%20330.pdf
- International Standard on Auditing 500 (ISA 500). Audit evidence. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A023%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20500.pdf
- International Standard on Auditing 501 (ISA 501). Audit evidence – Specific considerations for selected items. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A024%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20501.pdf

- International Standard on Auditing 520 (ISA 520). Analytical Procedures. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A026%202013%20IAASB%20Handbook%20ISA%20520.pdf
- International Standard on Auditing 530 (ISA 530). Audit Sampling. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A027%202013%20IAASB%20Handbook%20ISA%20530.pdf
- International Standard on Auditing 540 (ISA 540). ISA 540 (Revised). Auditing accounting estimates and related disclosures. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISA-540-Revised-and-Conforming-Amendments_0.pdf
- International Standard on Auditing 550 (ISA 550). Related Parties. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A029%202013%20IAASB%20Handbook%20ISA%20550.pdf
- International Standard on Auditing 560 (ISA 560). Subsequent events. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A031%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20560.pdf
- International Standard on Auditing 700 (ISA 700). (Revised) Forming an opinion and reporting on financial statements. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISA-700-Revised_8.pdf
- International Standard on Auditing 705 (ISA 705). (Revised) Modifications to the opinion in the independent auditor's report. Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISA-705-Revised_0.pdf
- International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1). (2020). International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-1-Quality-Management-for-Firms.pdf
- International Standard on Quality Management 2 (ISQM 2). (2020). International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Luettavissa: https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-2-Engagement-Quality-Reviews.pdf
- Ittonen, K. (2010). A Theoretical Examination of the Role of Auditing and the Relevance of Audit Reports. *Vaasan Yliopisto, Opetusjulkaisu* 61. 3-5, 11-22.
- Ivungu, J. A., Anande, K. G., & Ogirah, A. U. (2019). Effect of audit quality on firm performance: a review of literature. *Int. J. Adv. Acad. Res*, 5(6), 1-13.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Jones, A., Norman, C., & Wier, B. (2010). Healthy lifestyle as coping mechanism for role stress in public accounting. *Behavioral Research in Accounting*, 22(1), 21-41

- Kalelkar, R., Xu, Q., & Chen, L. (2023). Seasonal affective disorder and audit quality. *International Journal of Auditing*, 27(2-3), 109-129.
- Kallunki, J., Kallunki, J. P., Niemi, L., Nilsson, H., & Aobdia, D. (2019). IQ and audit quality: Do smarter auditors deliver better audits?. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1373-1416.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A journal of practice & theory*, 32(Supplement 1), 385-421.
- Lee, K. K., & Levine, C. B. (2020). Audit partner identification and audit quality. *Review of Accounting Studies*, 25(2), 778-809.
- Lennox, C., & Pittman, J. (2010). Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms. *Journal of accounting and economics*, 49(1-2), 84-103.
- López, D. M. & Peters, G. F. (2012). The effect of Workload Compression on Audit Quality. *Auditing: A journal of Practice & Theory* 31:4, 139- 165
- McNamara, S. M., & Liyanarachchi, G. A. (2008). Time budget pressure and auditor dysfunctional behaviour within an occupational stress model. *Accountancy Business and the Public Interest*, 7(1), 1-43.
- Malone, C. F., & Roberts, R. W. (1996). Factors associated with the incidence of reduced audit quality behaviors. *Auditing*, 15(2), 49.
- Margheim, L., Kelley, T., & Pattison, D. (2005). An Empirical Analysis Of The Effects Of Auditor Time Budget Pressure And Time Deadline Pressure. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 21(1).
- Metsämuuronen, J. (2011). Tutkimuksen tekemisen perusteet ihmistieteissä. Helsinki: International Methelp. E-kirja.
- Miles, M. B., & Huberman, A. M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook*. Sage.
- Otley, D. T., & Pierce, B. J. (1996a). Auditor time budget pressure: Consequences and antecedents. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1), 31-58.
- Paino, H., Ismail, Z., & Smith, M. (2010). Dysfunctional audit behaviour: an exploratory study in Malaysia. *Asian Review of Accounting*, 18(2), 162-173.
- Paino, H., Smith, M., & Ismail, Z. (2012). Auditor acceptance of dysfunctional behaviour: An Explanatory model using individual factors. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(1), 37-55.
- Persellin, J. S., Schmidt, J. J., Vandervelde, S. D., & Wilkins, M. S. (2019). Auditor perceptions of audit workloads, audit quality, and job satisfaction. *Accounting horizons*, 33(4), 95-117.
- Pierce, B., & Sweeney, B. (2004). Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation. *European accounting review*, 13(3), 415-441.
- PRH, (2023). Tilintarkastusvalvonta.
Luettavissa: <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta.html>

- PRH, (2021). Tutkinat ja ilmoitukset tilintarkastajan toiminnasta
Luettavissa: <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tutkinatjailmoitukset.html>
- PRH, (2019a). Laaduntarkastukset.
Luettavissa: <https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu.html>
- PRH, (2019b). Mitä on hyvä tilintarkastustapa?.
Luettavissa: https://www.prh.fi/fi/tilintarkastusvalvonta/tilintarkastuksenlaatu/mi_taonhyvatilintarkastustapa.html
- Public Oversight Board (POB). (2000). The Panel on Audit Effectiveness Report and Recommendations. CT: The Public Oversight Board, 31
- Raghunathan, B. (1991). Premature signing-off of audit procedures: An analysis. *Accounting Horizons*, 5(2), 71.
- Sanders, J. C., Fulks, D. L., & Knoblett, J. K. (1995). Stress and stress management in public accounting. *The CPA Journal*, 65(8), 46.
- Shapeero, M., Chye Koh, H., & Killough, L. N. (2003). Underreporting and premature sign - off in public accounting. *Managerial auditing journal*, 18(6/7), 478-489.
- Smith, K. J., Emerson, D. J., & Boster, C. R. (2018). An examination of reduced audit quality practices within the beyond the role stress model. *Managerial Auditing Journal*, 33(8/9), 736-759.
- Stice, D., Stice, H., & White, R. (2022). The effect of individual auditor quality on audit outcomes: opening the black box of audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 37(8), 937-966.
- Sundgren, S., & Svanström, T. (2014). Auditor - in - charge characteristics and going - concern reporting. *Contemporary accounting research*, 31(2), 531-550.
- Suomen Tilintarkastajat ry, (2023a). Tilintarkastusprosessi.
Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/tilintarkastajan-palvelut/yhteisöjen-tilintarkastus/tilintarkastusprosessi/>
- Suomen Tilintarkastajat ry, (2023b). Kansainväliset tilintarkastusstandardit (ISA-standardit). Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/jasenelle/hyva-tilintarkastustapa/kansainvaliset-tilintarkastusstandardit-isa-standardit/>
- Suomen tilintarkastajat ry, (2023c). Strategiamme.
Luettavissa: <https://tilintarkastajat.fi/tietoa-meista/suomentilintarkastajat/strategiamme/>
- Syam, M. A., Djaddang, S., & Ghozali, I. (2020). The attributes of dysfunctional audit behavior (DAB): second order confirmatory factor analysis. *International Journal of Financial Research*, 11(2), 311-322.
- Svanström, T. (2016). Time pressure, training activities and dysfunctional auditor behaviour: evidence from small audit firms. *International Journal of Auditing*, 20(1), 42-51.
- Sweeney, B. and Pierce, B. (2004). Management control in audit firms: A qualitative examination. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 17, (5), pp. 779- 812

- Sweeney, J. T., & Summers, S. L. (2002). The effect of the busy season workload on public accountants' job burnout. *Behavioral Research in Accounting*, 14(1), 223-245.
- Tilintarkastuslaki 1145/2015 (TTL).
Luettavissa osoitteessa: <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20151141>
- Tong, L., Wu, B., & Zhang, M. (2022). Do auditors' early-life socioeconomic opportunities improve audit quality? Evidence from China. *The British Accounting Review*, 54(2), 101040.
- Tuomi, J. & Sarajarvi, A. (2018). Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi. E-kirja.
- Rajgopal, S., Srinivasan, S., & Zheng, X. (2021). Measuring audit quality. *Review of Accounting Studies*, 26, 559-619.
- Rose, A. M., Rose, J. M., Rotaru, K., Sanderson, K. A., & Thibodeau, J. C. (2022). Effects of data visualization choices on psychophysiological responses, judgment, and audit quality. *Journal of Information Systems*, 36(1), 53-79.
- Wetmiller, R. J. (2022). The copycat effect: do social influences allow peer team members' dysfunctional audit behaviors to spread throughout the audit team?. *Journal of Applied Accounting Research*, 23(2), 362-380.
- Yan, H., & Xie, S. (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*, 9(4), 305-319.