



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Jere Kentala

**Tilintarkastajan konfliktinhallintatapojen merkitys
sisäisen tarkastuksen tekemän työn
hyödyntämisessä**

Laskentatoimen ja rahoituksen
akateeminen yksikkö
Laskentatoimen ja rahoituksen
pro gradu -tutkielma
Laskentatoimen ja tilintarkas-
tuksen maisteriohjelma

Vaasa 2022

VAASAN YLIOPISTO**Laskentatoimen ja rahoituksen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Jere Kentala		
Tutkielman nimi:	Tilintarkastajan konfliktinhallintatapojen merkitys sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämisessä		
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri		
Oppiaine:	Laskentatoimi ja tilintarkastus		
Työn ohjaaja:	Tuukka Järvinen		
Valmistumisvuosi:	2022	Sivumäärä:	125

TIIVISTELMÄ:

Sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntäminen tilintarkastuksessa on merkityksellistä, koska sisäinen tarkastus voi antaa tilintarkastajalle paremman käsityksen tarkastettavan organisaation toimintatavoista ja sisäisen valvonnan tilasta. Sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen johtaviin päätöksiin vaikuttaa kuitenkin useampi tekijä, kuten arviot sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä, joita kansainvälinen tilintarkastusstandardi ISA 610 velvoittaa tilintarkastajia arvioimaan. Tämän lisäksi aikaisemmissa tutkimuksissa on havaittu, että hyödyntämispäätöksiin vaikuttavat tilintarkastajien henkilökohtaiset ominaisuudet, kuten erilaiset konfliktinhallintatavat. Tilintarkastajat saattavat käyttää konfliktinhallintatapoja, joiden seurauksena tilintarkastajat suhtautuvat asiakkaan tarjoamaan informaation myönteisemmin tai vaihtoehtoisesti kielteisemmin ja hyökkäävämmiin. Tässä tutkielmassa tutkitaan tilintarkastajien konfliktinhallintatapojen muodostumiseen vaikuttavia tekijöitä sekä tilintarkastajien käyttämien konfliktinhallintatapojen ja sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden ja pätevyyden merkityksiä sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiselle tilintarkastuksessa.

Tutkielma on toteutettu laadullisena tutkimuksena ja tutkielman aineisto on kerätty teemahaastattelujen avulla. Haastatteluja tehtiin kahdeksalle Keski- ja Etelä Suomessa työskentelevälle päävastuulliselle tilintarkastajalle. Teemahaastatteluilla pystyttiin tutkimaan verrattain moniulotteista tutkimusaihetta mahdollisimman kokonaisvaltaisesti. Kerätty aineisto analysoitiin teemoittelua hyödyntäen, joka on yksi laadullisen tutkimuksen analyysin muoto. Tutkielmassa selvitettiin ensin, minkälaisiin konfliktitilanteisiin tilintarkastajat voivat joutua tilintarkastuksen aikana ja minkälaisia konfliktinhallintatapoja tilintarkastajat käyttävät konfliktitilanteissa. Tämän jälkeen selvitettiin tilintarkastajien konfliktinhallintatapojen ja sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä tehtyjen käsitysten vaikutusta tilintarkastajien päätöksiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen työtä. Saatuja tuloksia vertailtiin aikaisempien tutkimuksien tuloksiin.

Tutkimustulosten perusteella yleisimmät konfliktien aiheet tilintarkastajan ja asiakkaan välillä johtuvat näkemys- ja odotuseroista, jotka liittyvät aikatauluihin sekä tilinpäätöksessä esitettävii tietoihin ja kirjanpidossa tehtyihin kirjauksiin. Tuloksista selviää myös, että tilintarkastajat käyttävät kolmea keskeistä konfliktinhallintatapaa: dominoivaa, integroivaa ja sovittelevaa. Tilintarkastajien konfliktinhallintatavoilla havaittiin olevan merkitystä tilintarkastajien sisäisen tarkastuksen hyödyntämispäätöksiin tilanteissa, kun asiakkaan toimintaan on liitettävissä sisäiseen valvontaan liittyviä kontrollipuutteita. Sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden ja pätevyyden havaittiin myös olevan merkittäviä tekijöitä sisäisen tarkastuksen luotettavuuden ja hyödyntämisen kannalta, mutta jompikumpi tekijöistä voi saada suuremman merkityksen tilintarkastajasta riippuen. Tilintarkastajien käyttämällä konfliktinhallintatavoilla ja käsityksillä sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä ei havaittu olevan yhteyttä.

AVAINSANAT: Tilintarkastus, sisäinen tarkastus, konflikti, konfliktinhallintatavat, sisäinen valvonta, objektiivisuus, pätevyys

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkielman tausta	7
1.2	Tutkielman tavoitteet ja rajaukset	9
1.3	Tutkielman rakenne	11
2	Tilintarkastus ja sisäinen tarkastus sekä tilintarkastajan konfliktinhallinta	12
2.1	Tilintarkastus	12
2.1.1	Kansainväliset tilintarkastusalan standardit ja hyvä tilintarkastustapa	13
2.1.2	Tilintarkastajalta vaadittavat piirteet	14
2.2	Sisäinen tarkastus	15
2.2.1	Sisäistä tarkastusta koskeva ammatillinen ohjeistus	16
2.2.2	Sisäisen tarkastuksen riippumattomuus	18
2.2.3	Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen suhde	19
2.3	Tilintarkastajan konfliktinhallinta	21
2.3.1	Tilintarkastuksessa ilmenevien konfliktien tausta	22
2.3.2	Tilintarkastajien erilaiset konfliktinhallintatavat	24
3	Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen tilintarkastuksessa	28
3.1	Kansainvälisten tilintarkastusstandardien ohjeistus	28
3.1.1	ISA 315	28
3.1.2	ISA 610	29
3.2	Hyödyntämiseen vaikuttavat tekijät	31
3.2.1	Sisäisen tarkastuksen objektiivisuus, pätevyys ja työsuoritus	32
3.2.2	Tilintarkastajien konfliktinhallintatapojen vaikutus	33
3.2.3	Muut tekijät	35
3.3	Hyödyntämisen vaikutukset	37
4	Aikaisempi tutkimustieto sekä tutkimuskysymykset	39
4.1	Aikaisemmat tutkimukset sisäisen tarkastuksen hyödyntämisestä tilintarkastuksessa	39
4.2	Yhteenveto aikaisemmista tutkimuksista ja tutkimuskysymykset	50

5	Tutkimusmenetelmä ja aineisto	53
5.1	Tutkimusmenetelmä	53
5.2	Tutkimuksen kohde	54
5.3	Haastattelurunko ja teema-alueet	55
5.4	Aineiston keruu ja analysointi	56
5.5	Tutkimuksen luotettavuus	59
6	Tutkimuksen tulokset	62
6.1	Konfliktit tilintarkastuksessa	62
6.1.1	Yleisimmät konfliktit ja niiden seuraukset	62
6.1.2	Yhteenvedo konflikteihin liittyvistä tuloksista	72
6.2	Tilintarkastajien konfliktinhallinta ja konfliktinhallintatavat	73
6.2.1	Tilintarkastajien konfliktinhallinta	74
6.2.2	Tulkinnat tilintarkastajien käyttämistä konfliktinhallintatavoista	82
6.3	Sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntäminen	86
6.3.1	Sisäisen tarkastuksen luottamustekijöiden merkitykset	90
6.3.2	Tilintarkastajien konfliktinhallintatapojen merkitys	95
7	Johtopäätökset	108
	Lähteet	114
	Liitteet	124
	Liite 1. Haastattelurunko	124

Kuviot

Kuvio 1. Sisäisen tarkastuksen kansainvälinen ohjeistus (Sisäiset tarkastajat ry, 2021).	17
Kuvio 2. Sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan asema ja suhteet organisaatiossa (Riistama, 2006).	20
Kuvio 3. Yksilöiden välisten konfliktien konfliktinhallintatavat (Rahim, 1983).	25
Kuvio 4. Haastateltavien konfliktinhallintatavat.	85
Kuvio 5. Sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen vaikuttavat tekijät ja niiden merkityssuhteet.	106

Taulukot

Taulukko 1. Haastateltavien taustatiedot.	55
Taulukko 2. Haastattelurungon teema-alueet.	56
Taulukko 3. Konfliktit tilintarkastuksessa ja niiden seuraukset.	73
Taulukko 4. Haastateltavien käsitykset konfliktitilanteista.	81
Taulukko 5. Sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden ja pätevyyden merkitykset.	95

Lyhenteet

IAASB	Auditing and Assurance Standard Board
IIA	The Institute of Internal Auditors
ISA	International Standards of Auditing

1 Johdanto

Yksi merkittävä menestyksen tekijä suuryritysten kohdalla on vahva hallintotapa, jonka varmistamiseksi suuryrityksissä on tehtävä yhteistyötä eri toimintojen kanssa, kuten sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välillä (Morais & Franco, 2019). Lisäksi osakkeenomistajien parantunut tietoisuus ja kohonneet vaatimukset tarkoittavat, että suuryritysten on nopeutettava päätöksentekoa sekä hallinnollista toimintaa (Morais & Franco, 2019), joita puolestaan sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen yhteistyön on havaittu tehostavan (Haron ja muut, 2004).

Mähönen ja Villa (2019, s. 312) määrittelevät sisäisen tarkastuksen olevan yrityksen itsensä perustama tai ulkopuolelta hankittu toiminto, jonka tehtäviin kuuluu luoda riittävät valvontamekanismit yrityksen tarpeisiin. Sisäiselle tarkastukselle, toisin kuin tilintarkastukselle, ei ole kuitenkaan Suomessa erillistä lainsäädäntöä (Niemi, 2018, s. 24). Tilintarkastus on puolestaan ulkopuolista, lakiin perustuvaa tarkastusta, jonka tehtävänä on antaa tilintarkastuskertomus sekä muut lain vaatimat raportit (Horsmanheimo & Steiner, 2016, s. 23). Mat Zainin ja muiden (2015) mukaan sisäinen tarkastus on yleensä perustettu arvioimaan sisäisiä prosesseja, käytänteitä ja kontroleja, kun taas tilintarkastus keskittyy tilinpäätöksen oikeellisuuden varmentamiseen lain edellytysten kautta.

Vaikka tilintarkastus ja tilintarkastusvelvollisuus perustuvat lakiin, ei tilintarkastuksessa voida kuitenkaan välttyä näkemys- ja odotuseroilta tilintarkastuksen sisältöön liittyen. Aikaisemmissa tutkimuksissa on esimerkiksi havaittu, että tilintarkastajan antama lausunto tilinpäätöksestä, johtaa usein tilintarkastajan ja asiakkaan välisiin erimielisyyksiin (Wright & Wright, 1997; Gibbins ja muut, 2001). Lisäksi on mahdollista, että erimielisyyksiä asiakkaan kanssa syntyy tilanteissa, kun tilintarkastaja haluaa syventyä johonkin tilinpäätöksen erään ja keskustelea yhtiön johdon kanssa lisäinformaation saamiseksi (Goodwin, 2002; Brody, 2012). Mikäli tilintarkastaja arvioi saamansa informaation epäluotettavaksi, on tilintarkastajan tehtävä lisä tilintarkastustoimenpiteitä, joka voi johtaa erimielisyyksien kärjistymiseen etenkin silloin, kun asiakas odottaa tilintarkastajan suorittavan tilintarkastuksen tehokkaasti (Brody, 2012). Asiakkaalta saatu informaatio, kuten

sisäisen tarkastuksen tekemä työ, on kuitenkin tilintarkastajalle hyödyllistä, koska kyseinen informaatio on tärkeä alustavan tiedon lähde (Brody ja muut, 1998). Lisäksi sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen yhteistyön on havaittu parantavan tilintarkastuksen laatua ja tehokkuutta (Mat Zain ja muut, 2015; Morais & Franco, 2019). Tilintarkastajalta vaaditaan siis monipuolista ja mukautuvaa suhtautumista erilaiset tilanteet huomioon ottaen (Heyrani ja muut, 2016).

1.1 Tutkielman tausta

Aikaisemmat tutkimukset sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen yhteistyöstä ovat keskittyneet lähinnä tilintarkastajien käsityksiin sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevydestä, koska kansainväliset tilintarkastusstandardit edellyttävät tilintarkastajia arvioimaan sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä ennen mahdollista yhteistyötä (Brown 1983; Schneider, 1984, 1985a, 1985b; Krishnamoorthy, 2002; Al-Sukker ja muut, 2018). Myös se, miten yhteistyö vaikuttaa maksettavaan tilintarkastuspalkkioon, on saanut huomiota aikaisemmissa tutkimuksissa (Felix Jr ja muut, 2001; Haron ja muut, 2004; Suwaidan & Qasmin, 2010; Mat Zain ja muut, 2015). Aikaisempaa tutkimustietoa puolestaan siitä, miten tilintarkastajien henkilökohtaiset ominaisuudet vaikuttavat sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen, on melko vähän (Brody, 2012), vaikka tilintarkastajien henkilökohtaisilla ominaisuuksilla on havaittu olevan suuri merkitys tilintarkastajien päätöksiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tilintarkastuksessa (Morais ja Franco, 2019). Aikaisempia tutkimuksia tilintarkastajien henkilökohtaisten ominaisuuksien vaikutuksista sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen yhteistyölle ovat tehneet Brody ja muut (1998), Brody (2012) sekä Paino ja muut (2015). Kida ja muut (2001) huomauttavatkin, että tutkijoiden tulisi huomioida laskentatoimen saralla myös kognitiiviset seikat, kun tutkitaan yksilöiden päätöksentekoon liittyviä tekijöitä.

Yhtenä tilintarkastajien henkilökohtaisena ominaisuutena voidaan pitää tilintarkastajien suhtautumista konfliktitilanteisiin eli heidän konfliktinhallintatapojaan (conflict management styles). Konflikti on moniulotteinen termi, joka voidaan liittää niin ihmisten välisiin

kuin myös organisaatioiden sisällä tapahtuviin ristiriitoihin (Brody ja muut, 1998). Konfliktinhallintatavalla tarkoitetaan taas yksilön menettelyä, jolla ilmennyt ristiriita pyritään ratkaisemaan (Pietersen, 2014). Tilintarkastajien onkin havaittu käyttävän erilaisia konfliktinhallintatapoja eri tilanteissa yksilöstä riippuen (Goodwin, 2002). Tilintarkastuksen näkökulmasta konflikteja saattaa syntyä erityisesti tilintarkastajan sekä yhtiön johdon välillä, jotka puolestaan johtuvat näkemyks- sekä odotuseroista eri osa-alueisiin liittyen (Kustiene & Tjurina, 2019; Heyrani ja muut, 2016). Aikaisemmissa tutkimuksissa on myös havaittu, että tilintarkastajien käyttämällä konfliktinhallintatavoilla on merkitystä silloin, kun tilintarkastajat harkitsevat hyödyntävänsä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tilintarkastuksessa. Tilintarkastajien käyttämien konfliktinhallintatapojen on esimerkiksi havaittu vaikuttavan sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen, kun asiakkaan toimintaan kohdistuvat riskit arvioidaan korkeiksi tai kun otetaan huomioon tilintarkastajien aikaisemmat kokemukset sisäisen tarkastuksen objektiivisuudessa tai pätevyydestä (Brody, 2012).

Tilintarkastajien käyttämien konfliktinhallintatapojen heijastumista sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen on aikaisemmissa tutkimuksissa (Brody ja muut, 1998; Brody, 2012; Paino ja muut, 2015) tutkittu lähinnä vain kahden erilaisen konfliktinhallintatavan kautta: aktiivinen ja passiivinen konfliktinhallintatapa. Goodwin (2002) on kuitenkin havainnut, että tilintarkastajien suhtautuminen konfliktitilanteisiin on huomattavan monipuolista ja yksityiskohtaista. Tässä tutkielmassa tutkitaankin tilintarkastajien käyttämien konfliktinhallintatapojen heijastumista sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen aktiivisen ja passiivisen tavan lisäksi syvällisemmin viiden muun konfliktinhallintatavan kautta: dominoiva, integroiva, sovitteleva, avulias ja välttelevä. Nämä viisi konfliktinhallintatapaa ovat osa Rahimin (1983) konfliktinhallintatapojen viitekehystä. Lisäksi Brodyn ja muiden (1998), Brodyn (2012) sekä Painon ja muiden (2015) tutkimuksissa hyödynnettiin kvantitatiivista tutkimusmenetelmää. Tässä tutkielmassa hyödynnetään kvalitatiivista eli laadullista lähestymistapaa, joka tuo myös uutuusarvoa tutkittavalle ilmiölle eli sille, miten tilintarkastajien käyttämät konfliktinhallintatavat vaikuttavat tilintarkastajien päätöksiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemän työtä.

1.2 Tutkielman tavoitteet ja rajaukset

Tämän tutkielman tavoitteena on selvittää, miten tilintarkastajien käyttämät konfliktinhallintatavat vaikuttavat tilintarkastajien päätöksiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tilintarkastustoimeksiannon aikana. Tutkimustavoitetta lähestytään rajatuimpien tutkimuskysymysten kautta, jotka on johdettu aikaisempien tutkimuksien pohjalta ja jotka pyritään tämän tutkielman avulla ratkaisemaan. Tämän tutkielman tutkimuskysymykset ovat:

- 1) Mitä erilaisia konfliktinhallintatapoja tilintarkastajat käyttävät tilintarkastustoimeksiannon aikana?
- 2) Vaikuttaako tilintarkastajien käyttämä konfliktinhallintatapa sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen?
- 3) Arvioivatko tilintarkastajat sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä rinnakkain?
- 4) Onko tilintarkastajien muodostamilla käsityksillä sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä yhteys tilintarkastajien käyttämiin konfliktinhallintatapoihin ja päätöksiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tilintarkastuksessa?

Konfliktinhallintatavalla tarkoitetaan tässä tutkielmassa tilintarkastajan suhtautumista siihen, miten ilmennyttä konfliktia lähestytään ja miten se pyritään ratkaisemaan. Tilintarkastajat voivat esimerkiksi olla myöntyvämpiä ja hyväksyvämpiä tai vaihtoehtoisesti kielteisempiä ja hyökkäävämpiä tilintarkastuksen aikana heille tarjottuihin selityksiin nähden (Brody, 2012). Konfliktilla puolestaan tarkoitetaan syntyneitä erimielisyyksiä ja ristiriitoja tilintarkastajan ja asiakasyrityksen henkilöstöön kuuluvan henkilön, kuten toimitusjohtajan tai kirjanpitäjän kanssa. Tilintarkastuksen aikana konflikteja voi syntyä esimerkiksi tilintarkastajan antamien korjausehdotuksien vuoksi (Kustiene & Tjurina, 2019), jotka voivat liittyä muun muassa asiakkaan kirjanpidon periaatteisiin (Commerford ja muut, 2018). Tässä tutkielmassa huomioidaan kuitenkin myös tilintarkastajien käsitykset sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä, koska kansainväliset standardit velvoittavat tilintarkastajia arvioimaan sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä ennen mahdollista sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämistä (IAASB, 2013). Aikaisemmissa tutkimuksissa on myös saatu ristiriitaisia tuloksia siitä, pitävätkö tilintarkastajat tärkeämpänä sisäisen tarkastuksen pätevyyttä (Schneider, 1984, 1985a, 1985b; Haron

ja muut, 2004) vai objektiivisuutta (Brown, 1983; Desai ja muut, 2010), vai arvioivatko tilintarkastajat tekijöiden merkityksiä mahdollisesti kokonaisuutena eli rinnakkain (Krishnamoorthy, 2002: Al-Sukker ja muut, 2018). Lisäksi Brody (2012) havaitsi, että tilintarkastajien aikaisemmat käsitykset sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä vaikuttavat tilintarkastajien käyttämiin konfliktinhallintatapoihin.

Tutkielman esikuva-artikkelina toimii Brodyn (2012) tekemä tutkimus, jossa tutkittiin tilintarkastajien konfliktinhallintatapojen sekä aikaisemmin koettujen kommunikaatiovaikeuksien merkityksiä tilintarkastajien päätöksiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä. Tutkimuksessa konfliktinhallintatapoja tutkittiin kahden eri työskentelytavan kautta, joita nimitettiin passiiviseksi ja aktiiviseksi työskentelytavaksi. Tutkimus toteutettiin kvantitatiivisesti ja aineisto kerättiin 48 senior-tilintarkastajalta sekä manager-tilintarkastajalta. Tutkittavat jakoutuivat siten, että osa työskenteli yhdessä suuressa Big Four-yhtiössä ja osa yhdessä suuremmassa kansallisessa yhtiössä. Tutkimuksessa vastaajille esitettiin tehtäviä, joihin heidän tuli vastata ja joidenka perusteella tutkittiin vastaajien konfliktinhallintatapoja ja suhtautumista sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen tilintarkastuksessa.

Tämän tutkielman rajoitteena on tutkielman kohdejoukon valikoituminen. Tutkimuksen kohteeksi on valittu tilintarkastajat, koska tutkittavaa ilmiötä lähestytetään tilintarkastuksen eikä sisäisen tarkastuksen näkökulmasta. Lisäksi kohdejoukoksi valitut tilintarkastajat edustavat päävastuullisia KHT-tilintarkastajia suurista tilintarkastusyhteisöistä. Tutkielman ulkopuolelle on siis jätetty pienten tilintarkastusyhteisöiden tilintarkastajat sekä muut kuin päävastuulliset tilintarkastajat. Näistä rajoitteista johtuen tulokset kertovat tietoa vain suurten tilintarkastusyhteisöiden päävastuullisten tilintarkastajien osalta.

Tutkielman aineisto on kerätty teemahaastatteluiden avulla, jotka on toteutettu yksilöhaastatteluina kohdejoukoksi valikoituneille tilintarkastajille. Yhteensä haastatteluihin on osallistunut kahdeksan tilintarkastajaa. Kerätty aineisto on analysoitu teemoittelun avulla, joka on yksi varteenotettava analyysin muoto laadullisessa tutkimuksessa.

1.3 Tutkielman rakenne

Tämä tutkielma on jaettu teoria- ja empiriaosuuteen. Tutkielman toisessa luvussa määritellään tutkielman kannalta keskeisimmät käsitteet ja tuodaan esille tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen lähtökohtia sekä kerrotaan tilintarkastuksessa ilmenevistä konflikteista ja tilintarkastajien käyttämistä konfliktinhallintatavoista. Kolmannessa luvussa perehdytään tarkemmin sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen tilintarkastuksessa. Luvussa keskitytään niihin tekijöihin, jotka ovat tilintarkastajille merkityksellisiä pohdittaessa sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttömahdollisuuksia tilintarkastuksessa. Neljännessä luvussa puolestaan esitellään tutkittavan ilmiön kannalta keskeisimpiä aikaisempia tutkimuksia.

Viidennessä luvussa kerrotaan käytettävästä tutkimusmenetelmästä sekä aineiston keuruusta. Lisäksi luvussa kerrotaan käytettävästä teemahaastattelurungosta sekä miten aineiston analyysi toteutetaan. Kuudes luku koostuu tutkimustuloksista, joita vertaillaan aikaisempien tutkimuksien tuloksiin. Seitsemäs luku koostuu puolestaan johtopäätöksistä, joissa tuodaan esille tutkielman keskeisimmät tulokset ja ilmenneet rajoitteet. Lisäksi seitsemännessä luvussa pohditaan mahdollisia jatkotutkimusaiheita.

2 Tilintarkastus ja sisäinen tarkastus sekä tilintarkastajan konfliktinhallinta

Tässä luvussa kerrotaan tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen lähtökohdista sekä esitellään yleisimpien tilintarkastajien kokemien konfliktien syitä. Lisäksi luvussa kerrotaan erilaisista tilintarkastajien käyttämistä konfliktinhallintatavoista. Tutkimuksen keskeisimmät käsitteet määritellään myös tässä luvussa. Hirsjärven ja muiden (2009, s. 259) mukaan on tärkeää, että keskeisimmät käsitteet, jotka lukija tarvitsee tekstin seuraamiseksi, määritellään asiayhteyksissä.

2.1 Tilintarkastus

Tilintarkastuslaissa (3:1) määritellään tilintarkastuksen olevan lakisäateistä, yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen sekä hallinnon tarkastamista. Horsmanheimon ja muiden (2017, s. 81) mukaan tilintarkastuksen tavoitetta ei ole erikseen laissa määritelty, mutta sen voidaan päätellä olevan lain edellä mainittujen seikkojen tarkastaminen, jotta tilintarkastaja voi antaa tilintarkastuksen kannalta oleelliset raportit. He jatkavat, että tilintarkastajan tavoitteena on yhtäältä antaa lausunto siitä, antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan tarkastettavan kohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja onko tilinpäätös ja toimintakertomus laadittu lain edellyttämällä tavalla. Tilintarkastuksen päällimmäisenä tavoitteena katsotaan siis olevan lausunnon antaminen.

Raportit, joihin edellä mainitut tilintarkastajan tavoitteet ja lausunnot liittyvät, ovat tilinpäätösmerkintä, tilintarkastuskertomus sekä tilintarkastuspöytäkirja (Tilintarkastuslaki, 1141/2015). Horsmanheimo ja muut (2017, s. 101) toteavat, että tilinpäätösmerkintä on suppein tilintarkastajan raporteista, ja se onkin lähinnä tilinpäätökseen tehtävä kuittaus, jossa viitataan tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastuskertomus on tärkein tilintarkastajan raportti, jossa lausunto voi olla vakiomuotoinen tai mukautettu. Mukautettu ker-

tomus sisältää varauman, kielteisen lausunnon tai lausunnon antamatta jättämisen (Suomen tilintarkastajat ry, 2015). Tilintarkastuspöytäkirja on puolestaan ainoa tilintarkastajan raportti, joka ei ole julkinen asiakirja ja siinä tilintarkastaja esittää vain sellaiset tarkastushavainnot, joita ei sisällytetä tilintarkastuskertomukseen (Horsmanheimo ja muut, 2017, s. 146).

2.1.1 Kansainväliset tilintarkastusalan standardit ja hyvä tilintarkastustapa

Tilintarkastajien tulee Tilintarkastuslain (1141/2015) mukaan noudattaa ammattieettisiä periaatteita sekä hyvää tilintarkastustapaa. Hyvä tilintarkastustapa on Suomen tilintarkastajat ry:n (2015) mukaan hyvään kirjanpitotapaan rinnastettavaa tapaoikeutta. Hyvän tilintarkastustavan lähteisiin luetaan lainsäädännön lisäksi muun muassa patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastusvalvonnan ja siinä itsenäisesti toimivan tilintarkastuslautakunnan ratkaisut ja lausunnot, tuomioistuinten päätökset, ammattikirjallisuus, luotettavien ammattihenkilöiden toiminta sekä International Auditing and Assurance Standards Board:n (IAASB) antamat kansainväliset tilintarkastusalan standardit (jäljempänä ISA-standardit).

Myös Tilintarkastuslaissa (3:3) on maininta ISA-standardien soveltamisesta sekä niiden rinnastumisesta hyvään tilintarkastustapaan. Laissa mainitaan, että Euroopan unionissa hyväksytyt kansainväliset tilintarkastusstandardit on noudatettava lakisäätöisessä tilintarkastuksessa. Horsmanheimo ja muut (2017, s. 100) kuitenkin huomauttavat, että EU:ssa ei vielä ole hyväksytty yhtään ISA-standardia, mutta ne ovat kuitenkin laajasti käytössä ja kuuluvat Suomessa noudatettavaan hyvään tilintarkastustapaan.

Raitio (2020) toteaa, että tilintarkastuksen perustumisella standardeihin pidetään huoli siitä, että tilintarkastuksen laatu ja tilintarkastuskertomuksessa annettu varmuus ovat mahdollisimman yhdenmukaisia. Samalla tarkoituksena on yhdenmukaistaa tilintarkastuksia niin Suomessa kuin kansainvälisestikin. Tilintarkastajan (Suomen tilintarkastajat ry, 2015) tulee noudattaa kaikkia tilintarkastustoimeksiannon kannalta relevantteja ISA-

standardeja. Relevanttiudella tarkoitetaan sitä, että ISA-standardi on voimassa ja että standardissa tarkoitettut olosuhteet vallitsevat. Standardien soveltamista tuleekin tarkastella toimeksiannon erityispiirteiden kautta, eli ISA-standardeista voi jättää huomiomatta ne kohdat, jotka eivät ole toimeksiannon kannalta oleellisia (Raitio, 2020).

2.1.2 Tilintarkastajalta vaadittavat piirteet

Tilintarkastajalta vaaditaan monta asiaa jo silloin, kun hän ottaa toimeksiantoa vastaan. Tilintarkastuslaissa (4:1) on esimerkiksi maininta tilintarkastuksen ammattieettisistä periaatteista, joiden mukaan tilintarkastajan on suoritettava tilintarkastus rehellisesti, ammattitaitoisesti, objektiivisesti ammatillinen kriittisyys huomioiden sekä huolellisesti ottaen huomioon yleisen edun. Tilintarkastuslaissa (4:6) on myös maininta tilintarkastajan riippumattomuuden edellytyksistä.

Rehellisyydellä (Tomperi, 2018) tarkoitetaan tasapuolisuutta ja totuudenmukaisuutta, sekä sitä, että tilintarkastajan on oltava suora ja vilpitön kaikissa toimeksiantoon liittyvissä asioissa. Tilintarkastuksen suorittaminen ammattitaitoisesti voidaan puolestaan jakaa eri merkityksiin: ammatilliseen pätevyyteen ja huolellisuuteen sekä ammatilliseen käyttäytymiseen. Tilintarkastajan on esimerkiksi pidettävä ammatillinen osaaminen vaadittavalla tasolla ja oltava työssään tunnollinen. Ammatilliseen käyttäytymiseen liittyen tilintarkastajan on noudatettava asiaankuuluvia lakeja ja määräyksiä sekä vältettävä sellaista toimintaa, joka saattaisi koko ammattikunnan maineen huonoon valoon. Näiden lisäksi tilintarkastajalta edellytetään objektiivisuutta eli tilintarkastaja ei saa antaa intressiristiriitojen, ennakkokäsitysten tai ulkopuolisten vaikuttaa tilintarkastajan työskentelyyn.

Tärkeimpänä seikkana voidaan kuitenkin pitää tilintarkastajan riippumattomuutta suhteessa hänen toimeksiantajaansa. Suojanen ja muut (2015. s. 140) määrittelevät riippumattomuuden tarkoittavan esteettömyyttä eli jääviyttä. Tällä tarkoitetaan sitä, että tilin-

tarkastajan on pystyttävä antamaan puolueeton lausunto tarkastuskohteestaan. Riippumattomuus voi olla koetuksella esimerkiksi silloin, jos tilintarkastajalla on muu kuin liikesuhde toimeksiantajaansa. Objektiiivisuus ja riippumattomuus ovatkin tässä suhteessa hyvin rinnasteisia, ja siksi objektiiivisuus voidaan nähdä riippumattomuuden ytimenä ja tavoitteena (Horsmanheimo, 2015).

2.2 Sisäinen tarkastus

Toisin kuin tilintarkastuksesta (Tilintarkastuslaki 1141/2015), sisäisestä tarkastuksesta ei Suomessa säädetä lailla. Osakeyhtiölaissa (624/2006) mainitaan kuitenkin, että yhtiön hallituksen vastuulla on huolehtia yhtiön toiminnan asianmukaisesta järjestämisestä sekä siitä, että yhtiön kirjanpidon ja varainhoidon valvonta on asianmukaisesti järjestetty. Mähösen ja Villan (2019, s. 311) mukaan suomalaisessa yhtiökäytännössä hallituksen valvontatehtävän toteuttamiseen onkin katsottu liittyvän asianmukaisen sisäisen tarkastuksen organisointi. He jatkavat, että sisäinen tarkastus on yleensä järjestetty yhtiön sisälle omaksi osastokseen, mutta on myös mahdollista, että sen tehtävät on ulkoistettu alan osaajalle.

Suomalaisessa lainsäädännössä on myös löydettävissä suoria viittauksia sisäiseen tarkastukseen. Esimerkiksi Vakuutusyhtiölaissa (521/2008) mainitaan, että vakuutusyhtiöllä on oltava sisäinen tarkastus, jonka tehtävänä on arvioida yhtiön sisäisen valvonnan ja muun hallinnon tehokkuutta ja riittävyttä. Myös Laki luottolaitostoiminnasta (610/2014) ottaa kantaa luottolaitostoiminnassa sisäisen tarkastuksen järjestämiseen, jonka on oltava liiketoiminnasta riippumattoman.

Suomessa on lisäksi käytössä Arvopaperimarkkinayhdistys ry:n (2020) Suomen listayhtiöiden hallinnointikoodi eli Corporate Governance. Mähönen ja Villa (2019, s. 117) toteavat, että hallinnointikoodilla pyritään yhtenäistämään listayhtiöiden toimintatapoja ja niiden tuottamaa informaatiota sekä lisäämään hallintoelinten ja palkitsemisjärjestel-

mien avoimuutta. Koodilla on siten muuta lainsäädäntöä täydentävä rooli. Arvopaperimarkkinayhdistys ry:n (2020) hallinnointikoodissa on suositus myös sisäisestä tarkastuksesta. Suosituksessa 26 ohjeistetaan yhtiöitä määrittelemään, miten sisäisen tarkastuksen tehtävät on järjestetty yhtiössä.

Sisäisen tarkastuksen toiminta-ajatuksena voidaan nähdä olevan organisaation arvon lisääminen ja turvaaminen tarjoamalla neuvoa ja näkemyksiä sekä riskiperusteista ja objektiivista varmistusta (Niemi, 2018, s. 12). Sisäisen tarkastuksen määritelmän mukaan se on objektiivista sekä riippumatonta varmistus- ja konsultointitoimintaa, joka on perustettu parantamaan organisaation toimintaa (Ratsula, 2016, s. 85). Sisäisen tarkastuksen päätehtävä on siten olla tukemassa organisaation ylintä hallintoelintä sekä toimivaa johtoa tavoitteiden saavuttamisessa, ja siksi sisäinen tarkastus onkin osa organisaation hallinnointitapaa ja -järjestelmää eli Corporate Governancea (Niemi, 2018, s. 12). Ero tilintarkastuksen vaatimaan riippumattomuuteen sekä objektiivisuuteen on selkeä, koska tilintarkastus on aina riippumatonta ulkopuolista varmennusta, kun taas sisäinen tarkastus on nimensä mukaisesti yhtiön sisällä, vaikka sen toiminta olisikin ulkoistettu.

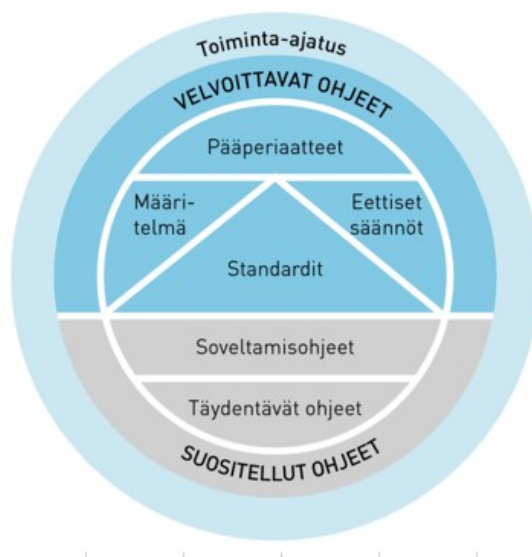
2.2.1 Sisäistä tarkastusta koskeva ammatillinen ohjeistus

Samoin kuin tilintarkastusta, myös sisäistä tarkastusta ohjaavat omat ammattieettiset periaatteet ja säännöt sekä kansainväliset standardit. IIA:n eli The Institute of Internal Auditors (2018, s. 1) mukaan eettisillä periaatteilla pyritään edistämään sisäisen tarkastuksen ammattietiikkaa. Ammattieettisiin periaatteisiin lukeutuvat rehellisyys, objektiivisuus, luottamuksellisuus sekä ammattitaito. Rehellisyyttä pidetään perustana sisäisen tarkastuksen luottamukselle ja heidän tekemilleen arvioille. Objektiivisuutta kuvaa se, että sisäisten tarkastajien on arvioitava kaikkia vaikuttavia näkökohtia ilman, että omat edut tai muut henkilöt vaikuttavat arvioihin. Luottamuksellisuus velvoittaa sisäiset tarkastajat ottamaan huomioon kaiken tiedon merkittävyyden ja omistajuuden, eivätkä he siten saa paljastaa mitään tietoja, ellei laki tai ammatin tuoma velvollisuus toisin määrää. Ammattitaidolla tarkoitetaan puolestaan sitä, että sisäisten tarkastajien on käytettävä

tarvittavia taitoja, tietoja ja kokemusta tehtäviä suorittaessaan. Sisäistä tarkastusta ohjaavien IIA:n (2016) laatimien kansainvälisten ammattistandardien tarkoituksena on puolestaan:

1. ohjata kansainvälisten ammatillisten ohjeistuksen pakollisten osuuksien noudattamisessa
2. määrittää ajatusmalli moninaisten lisäarvoa tuottavien sisäisen tarkastuksen palveluiden suorittamiselle ja edistämiseksi
3. luoda pohja sisäisen tarkastuksen tuloksen arvioinnille
4. edistää parempien organisatoristen ja toiminnallisten prosessien kehittämistä (s. 1).

Ammattistandardit voidaan jakaa edelleen kolmeen osaan: ominaisuustandardeihin, toteutustapastandardeihin ja soveltamistapastandardeihin (Niemi, 2018, s. 29). Ominaisuustandardit määrittelevät vaatimukset sisäistä tarkastajaa koskevista ominaisuuksista, kun taas toteutustapastandardit kertovat, miten itse työ on suoritettava (Ratsula, 2016, s. 88). Soveltamistapastandardeilla puolestaan syvennetään vaatimuksia arviointi- ja varmistus- tai konsultointitehtäviin liittyen (Niemi, 2018, s. 30). Ammattistandardit sekä eettiset säännöt liittyvät sisäisen tarkastuksen ammatillisten käytäntöjen viitekehykseen, joka on jaettu velvoittaviin ja suositeltuihin ohjeisiin (kuvio 1).



Kuvio 1. Sisäisen tarkastuksen kansainvälinen ohjeistus (Sisäiset tarkastajat ry, 2021).

2.2.2 Sisäisen tarkastuksen riippumattomuus

Sisäistä tarkastusta ohjaavat standardit velvoittavat sisäisen tarkastajan raportoimaan asianosaisille, mikäli sisäisen tarkastajan riippumattomuus on heikentynyt (Niemi, 2018, s. 35). Ratsula (2016, s. 87) toteaa, että organisatorinen riippumattomuus toteutuu, kun sisäisen tarkastuksen johtaja raportoi toiminnastaan hallitukselle toiminnallisella raportilla. Raportoinnin lisäksi sisäisen tarkastuksen johtajan on myös viestittävä suoraan hallitukselle ja olla näin suorassa yhteydenpidossa siihen. Organisatorisella riippumattomuudella tarkoitetaan, että sisäisen tarkastuksen on saatava viestiä suoraan organisaation johdon ja hallituksen kanssa ilman, että viestimistä rajoitetaan millään tavalla (Niemi, 2018, s. 36).

Sisäinen tarkastus voi hallinnollisesta näkökulmasta raportoida myös esimerkiksi osakeyhtiössä suoraan toimitusjohtajalle (Niemi, 2018, s. 36). Ratsulan (2016, s. 37) mukaan tämä olisikin ideaalitalanne. Hän jatkaa, että organisatorisen riippumattomuuden lisäksi sisäisen tarkastuksen riippumattomuus edellyttää, että toiminnon on saatava päättää tehtäväkentän laajuudesta sekä tehtävien luonteesta. Tarkastusvaliokunnan tehtävänä osakeyhtiössä on näin ollen hyväksyä sisäisen tarkastuksen toimintaohje, riskiperusteinen vuosisuunnitelma ja budjetti sekä tietyissä tilanteissa vastaanottaa sisäisen tarkastuksen raportit (Niemi, 2018, s. 37).

Niemen (2018, s. 38) mukaan sisäinen tarkastus ei voi kuitenkaan täysin itse päättää, mihin se organisaatiossa sijoittuu ja kelle se ensisijaisesti raportoi. Siksi sisäisen tarkastuksen johtaja tarvitseekin organisaation ylimmän johdon ja hallintoelinten tukea riippumattomuuden ylläpitämiseksi. Hänen mukaansa riippumattomuus varmistetaan myös sillä, että sisäiselle tarkastukselle tarjotaan riittävät voimavarat henkilöstön ja tarpeeksi ison budjetin voimalla.

2.2.3 Sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen suhde

Ratsula (2016 s. 93) toteaa, että sisäisellä tarkastuksella ja tilintarkastuksella on samankaltaiset tavoitteet, sillä molemmat toiminnot raportoivat organisaation tilasta ja molempien toimintojen työtä edustaa riippumattomuus, ammattitaito, salassapitovelvollisuus sekä objektiivisuus. Lisäksi molempien suorittama tarkastus edustaa riippumattoman toiminnon käsitystä tarkastuskohteen tilasta. Näiden lisäksi toiminnoille on yhteistä kansainväliset standardit sekä eettiset periaatteet, jotka ovat perusta koko tarkastustoiminnalle. Todettakoon kuitenkin se, että itse tarkastustyössä, prosessissa sekä tarkoituksessa on eroavaosuuksia sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välillä.

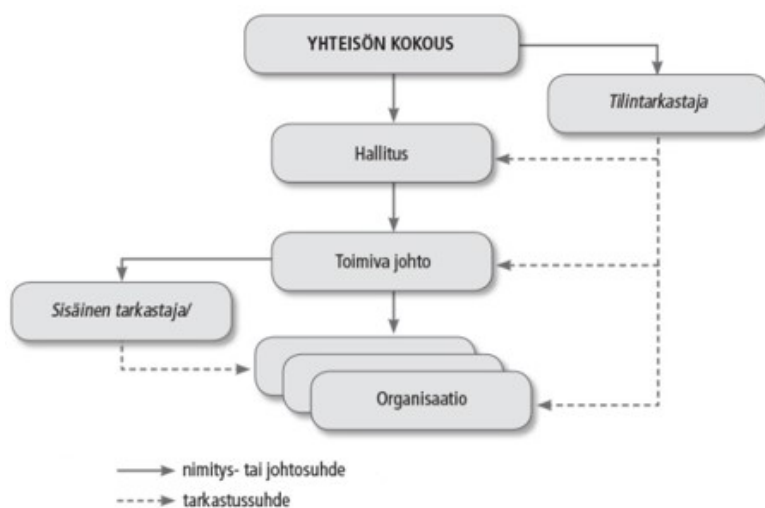
Tilintarkastuksen päämääränä on kerätä riittävä määrä tarkoitukseen sopivaa tilintarkastusevidenssiä, jotta tilintarkastaja saa luotua käsityksen organisaatiosta ja siitä, sisältykö tilinpäätökseen olennainen virhe (Eilifsen ja muut, 2014, s. 687). Omoteson (2013, s. 10) mukaan sisäisen tarkastuksen tehtävänä on muun muassa puolestaan ylläpitää ja valvoa organisaation kontrollien riittävyyttä ja tehokkuutta. Näiden lisäksi sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttään kuuluu ottaa kantaa organisaation riskienhallintaan sekä hyvään hallinnointitapaan eli Corporate Governancen.

Eilifsen ja muiden (2014, s. 687) mukaan tilintarkastajat eivät ole kiinnostuneita käyttämään kaikkia resursseja vain yhden osa-alueen perinpohjaiseen läpikäyntiin, koska tarkoituksena on katsoa organisaation kokonaistilaa sekä etsiä sieltä olennainen virheellisyys – he mieluummin keräävätkin tilintarkastusevidenssiä, jolla saadaan kohtuullinen varmuus siitä, että tilinpäätökseen ei kokonaisuudessaan sisälly olennaista virheellisyyttä. Kohtuullisen varmuuden saatuaan tilintarkastaja raportoi organisaation tilasta sen ulkopuolisille sidosryhmille tilintarkastuskertomuksella.

Sisäinen tarkastus keskittää puolestaan tarkastuksena yleensä johdon tai hallituksen määräämiin yksityiskohtaisempiin asioihin sen sijaan, että se keskittyisi tarkastuksissaan tilinpäätösten tarkastukseen (Eilifsen ja muut, 2014, s. 685). Sisäisen tarkastuksen työ suoritetaan myös näin ollen puhtaasti johdon vaatimusten mukaisesti (Porter ja muut, 2008,

s. 8). Sisäisen tarkastuksen suorittaman työn tarkoituksena ei myöskään ole informoida organisaation taloudellista tilaa ulospäin organisaatiosta, vaan sen tehtäviin kuuluu olla toimivan johdon apuna ja informoida tätä (Omoteso, 2013, s. 11).

Eilifsen ja muut (2014, s. 687–688) huomauttavat, että tilintarkastajan ja sisäisen tarkastajan näkökulmasta myös olennaisuudella on selvä ero. Esimerkkinä he esittävät tilanteen, jossa on havaittu työntekijän väärinkäytös, joka ei kuitenkaan rahallisesti ole suuri. Tilintarkastajan näkökulmasta tällainen väärinkäytös ei vaikuta olennaisesti tilinpäätöksen oikeellisuuteen, mutta sisäisen tarkastuksen näkökulmasta tällaisten väärinkäytösten havaitsemisella voidaan tehostaa entisestään sisäisiä kontroleja ja näin ehkäistä samankaltaisten tilanteiden syntyminen. Kuviossa 2 tuodaan esille sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen asemat sekä niiden nimitys- ja tarkastussuhteet organisaation tasolla.



Kuvio 2. Sisäisen tarkastajan ja tilintarkastajan asema ja suhteet organisaatiossa (Riistama, 2006).

Tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen erot eivät rajoitu ainoastaan työskentelyyn, sillä toiminnolla on eri tarkoitukset. Kuten kuvio 2 esittää, tilintarkastajan valitsee yhteisön kokous, kun taas sisäisen tarkastuksen perustaa organisaation toimiva johto. Myös tarkastussuhteissa on eroavaisuuksia, sillä tilintarkastaja tarkastaa organisaation toiminnan lisäksi myös yhtiön hallinnon sekä toimivan johdon toiminnan. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on puolestaan pääasiassa organisaation toiminnan tarkastaminen.

Holopainen ja muut (2013, s. 404) tuovat esille myös sen, että riippumattomuuden käsite on erilainen tilintarkastajan ja sisäisen tarkastajan välillä, koska tilintarkastus on yhtiön kokouksen alainen ja sisäinen tarkastus puolestaan toimivan johdon työkalu. Tämän vuoksi tilintarkastuksen näkökulmasta sisäinen tarkastus ei ole koskaan yhtä riippumaton tarkastuskohteestaan, kuin miten vaatimukset edellyttäisivät tilintarkastukselta.

Ratsulan (2016, s. 93) mukaan tilintarkastajat ja sisäiset tarkastajat työskentelevät kuitenkin samojen tavoitteiden pohjalta, joten molemmat voivat hyötyä toistensa työstä. Tilintarkastaja voikin näin hyödyntää oman harkintansa mukaisesti sisäistä tarkastusta tarkastusprosessissaan. Esimerkiksi sisäisen tarkastuksen laatimista raporteista voi olla hyötyä tilintarkastajalle, kun hän pyrkii saamaan riittävän käsityksen organisaation sisäisen valvonnan tilasta, toimintatavoista sekä toiminnan tehokkuudesta. Tilintarkastajan vastuulle jää kuitenkin se, kuinka luotettavaa sisäisen tarkastuksen tekemä työ on – tilintarkastaja ei voi vähentää omaa vastuutaan vetoamalla käytettyyn sisäisen tarkastuksen työhön eikä hän saa myöskään viitata antamassaan lausunnossaan sisäisen tarkastuksen tekemisiin raportteihin ja havaintoihin (Ratsula, 2016, s. 93; Tomperi, 2018).

2.3 Tilintarkastajan konfliktinhallinta

Konfliktin selkeä määrittelyminen on haasteellista, sillä se on terminä moniulotteinen (Brody ja muut, 1998). Esimerkiksi Rahim (2010) määrittelee konfliktin olevan erimielisyys tai yhteensopimattomuus, joka ilmenee yksilöiden, organisaatioiden tai ryhmien välillä. Trudel ja Reio (2011) puolestaan toteavat konfliktin olevan negatiivinen lopputulema, joka johtuu yksilön toiminnasta tai käyttäytymisestä. Konfliktien määritelmässä toistuu kuitenkin neljä yhteistä tekijää: yhteensopimattomuus, negatiiviset käsitykset, keskinäinen riippuvuus ja niukkuus resursseissa (Aritzeta ja muut, 2005; Rahim, 2010; Randeree & El Faramawy, 2011). Rahimin (2010) mukaan konfliktit ovat väistämättömiä ihmisten keskuudessa ja hän pitääkin konflikteja ihmisten välisten vuorovaikutuksien luonnollisina lopputulemina, jotka saavat alkunsa siitä, kun vuorovaikutuksen päämääränä on omien tavoitteiden saavuttaminen. Konfliktien taustalla on hänen mukaansa

myös yksilöiden erilaiset käyttäytymismielitymukset, asenteet, arvot, uskomukset sekä taidot, jotka saattavat johtaa yksilöiden välisen suhteen yhteensopimattomaksi ja epäjohtonmukaiseksi.

Aikaisemmissa tutkimuksissa on havaittu, että konfliktit aiheuttavat organisaatioissa myös monia negatiivisia asioita, jotka voivat jopa lisätä organisaation kustannuksia. Konfliktit esimerkiksi vähentävät tuottavuutta, lisäävät poissaoloja, stressiä sekä terveydenhuollon palveluiden tarvetta (Patterson, 2010; Nixon ja muut, 2011). On myös arvioitu, että tavallisesti yhtiön johtoon kuuluvan henkilön työajasta kuluu 13–25 prosenttia konfliktien selvittelyyn (Eshraghi & Salehi, 2010; Pavlakis ja muut, 2011). Pahimmassa tapauksessa on kuitenkin mahdollista, että johdolla kuluu työajasta peräti 80 prosenttia konfliktien käsittelyyn (Davis & Franks, 2011).

2.3.1 Tilintarkastuksessa ilmenevien konfliktien tausta

Tilintarkastajien tärkeimpiin tehtäviin kuuluu muodostaa käsitys yhtiöstä ja sen toimintaan kohdistuvista olennaisista riskeistä (Brody, 2012, s. 2). Tilintarkastajien on tehtävä riskienarviointitoimenpiteinä riittävästi analyyttisiä toimenpiteitä, joiden avulla tilintarkastajat voivat saada uutta tietoa yhtiöstä sekä yhtiöön mahdollisesti kohdistuvista olennaisen virheellisyyden riskeistä (Laine, 2020). Joskus analyyttisiä toimenpiteitä tehdessään tilintarkastajat joutuvat kuitenkin tilanteisiin, joissa relevanttia tietoa on saatavilla ainoastaan kommunikoimalla yhtiön johdon kanssa (Brody ja muut, 1998, s. 4). Näissä tilanteissa konfliktin mahdollisuus on suuri, ja tilintarkastajien onkin käytettävä ammatillista harkintaa muodostaessaan käsitystä johdon tarjoaman informaation relevanttiusdesta (Brody, 2012, s. 3).

Tilintarkastuksen näkökulmasta konflikti asiakkaan kanssa voi syntyä useista eri tekijöistä johtuen, mutta yleensä syynä on näkemys- ja odotuserot tilintarkastajan ja yhtiön johdon välillä (Kustiene & Tjurina, 2019; Heyrani ja muut, 2016). Konflikteja voi syntyä asiakkaan kanssa esimerkiksi silloin, kun jokin tilinpäätökseen liittyvä seikka on sellainen,

että tilintarkastaja haluaa siihen syventyä ja tehdä lisää tilintarkastustoimenpiteitä (Goodwin, 2002, s. 2). Konflikteja voi Kustienen ja Tjurinan (2019, s. 1–2) mukaan nousta esille myös tilintarkastajan ja yhtiön johdon välisissä neuvottelutilanteissa, kun tilintarkastaja esittää suosituksiaan ja korjausehdotuksiaan yhtiön johdolle.

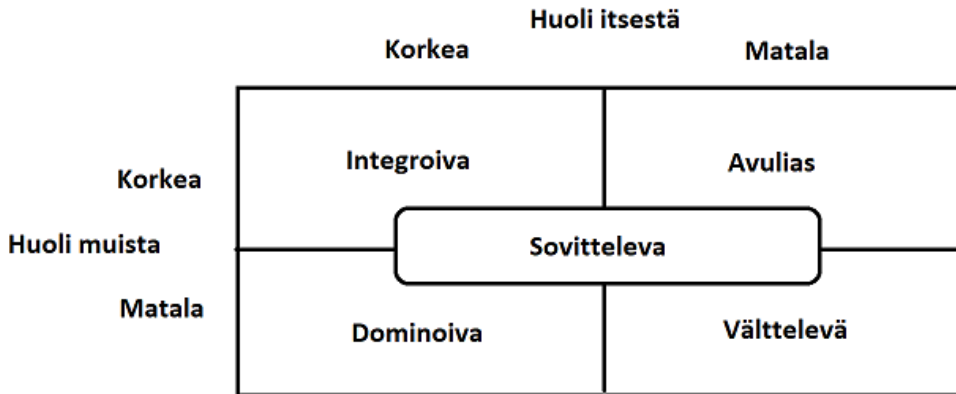
Gibbinsin ja muiden (2001) mukaan tilintarkastajan ja asiakkaan välisen neuvottelutilanteen saattaa laukaista esimerkiksi uudistuneet standardit. Asiakas saattaa esimerkiksi olla halukas järjestämään toiminnan niin, että standardit tulevat noudatetuiksi, mutta eivät kuitenkaan riittävästi tilintarkastajan haluamalla tavalla. Heidän mukaansa molempien näkemyksiin siitä, miten yhtiön asiat halutaan esittää, saattaa myös vaikuttaa sääntelyyn liittyvät, eettiset ja sopimusperusteiset näkökohdat, jotka ohjaavat tilintarkastajan ja asiakkaan vastuita kolmansille osapuolille, kuten sijoittajille, velkojille ja veroviranomaisille.

Tilintarkastustoimeksiannon aikana ilmenevät konfliktit voivat liittyä myös näkemyseroihin harkinnanvaraisista eristä sekä muista tuloksenjärjestelytoimista. Tuloksenjärjestelyllä tai toiselta nimitykseltään luovalla laskentatoimella (earnings management) tarkoitetaan toimintaa, jossa ulkoisen raportoinnin tietoja muutetaan – kuten tilinpäätöksen informaatiota – ja näin ollen osakkeenomistajia johdetaan harhaan omien voittojen toivossa (Nieken & Sliwka, 2015). Commerford ja muut (2018) tekivät havainnon, että tilintarkastajat pitivät asiakkaan toimintaa aggressiivisena, mikäli he havaitsivat tuloksenjärjestelyjä yhtiön toiminnassa. Tämä vaikutti myös siihen, että tilintarkastajat tekivät enemmän pyyntöjä asiakkaalle muokata yhtiön kirjauksia. Knapp (1985) huomauttaakin, että asiakkaan kirjanpidon laatimisperiaatteet ovat suuressa roolissa tilintarkastajan ja asiakkaan välisissä konflikteissa.

2.3.2 Tilintarkastajien erilaiset konfliktinhallintatavat

Pietersenin (2014) mukaan se, miten henkilö hallitsee yksilöiden välisiä konflikteja, riippuu suurelta osin henkilön käyttämästä konfliktinhallintatavasta. Osaava ja tehokas konfliktinhallinta voi muun muassa johtaa tyydyttävään vuorovaikutukseen, parempaan yhteistyöhön ja ymmärrykseen sekä lisätä keskinäistä luottamusta ja kunnioitusta. Toisaalta, jos ihmisten välinen konflikti hoidetaan huonosti, seuraukset ovat mitä todennäköisemmin paljon negatiivisemmat. Hän jatkaa, että konfliktinhallintatavalla tarkoitetaan yksilön menettelyä, jolla ristiriita eli konflikti pyritään ratkaisemaan. Eri konfliktinhallintatapoja kuvataan taas sen perusteella, miten henkilö reagoi yksilöiden välisiin konflikteihin. Konfliktinhallinnalla on suuri merkitys myös tilintarkastuksessa, sillä tilintarkastajat, jotka käsittelevät tehokkaasti konflikteja, voivat parantaa sekä omaa työsuoritustaan että tehokkuuttaan, kuin myös organisaation tavoitteita (Kustiene & Tjurina, 2019, s. 3).

Tänä päivänä useimmat konfliktinhallintatapojen viitekehykset perustuvat Blaken ja Moutonin (1964) sekä Thomaksen (1976) kehittämien mallien pohjalle. Blaken ja Moutonin malli (1964) koostuu viidestä eri konfliktinhallintaan liittyvästä tekijästä: ongelmanratkaisu, tasoitus, pakottaminen, vetäytyminen ja jakaminen. Thomaksen (1976) malli koostuu puolestaan kahdesta perusulottuvuudesta, joiden tarkoituksena on jakaa konfliktinhallintatavat näiden perusulottuvuuksien kautta: huoli itsestään ja huoli muista. Yksi eniten aikaisemmissa tutkimuksissa esillä olleista konfliktinhallintatapojen viitekehysistä on puolestaan Rahimin (1983) viitekehys, joka pohjautuu Blaken ja Moutonin (1964) sekä Thomaksen (1976) luomien mallien pohjalle. Rahimin (1983) viitekehys koostuu viidestä eri konfliktinhallintatavasta, jotka jakautuvat perusulottuvuuksien välillä: integroiva, dominoiva, avulias, välttelevä sekä sovitteleva (kuvio 3).



Kuvio 3. Yksilöiden välisten konfliktien konfliktinhallintatavat (Rahim, 1983).

Kuvion 3 ensimmäinen ulottuvuus (Rahim, 1983) selittää asteen (korkea tai matala), jonka mukaan yksilö yrittää tyydyttää omat huolensa ja intressinsä. Toinen ulottuvuus selittää puolestaan asteen (korkea tai matala), missä määrin yksilö yrittää tyydyttää toisen osapuolen huolet ja intressit. Konfliktinhallintatavoille voi siis olla tunnusomaista, että sekä omat että toisen tarpeet pyritään ottamaan huomioon tai että kummankaan osapuolen mieltymyksiä ei pyritä täyttämään.

Rahimin (2010) mukaan integroivassa konfliktinhallintatavassa omat sekä muiden tarpeet otetaan huomioon. Tähän konfliktinhallintatapaan kuuluukin yhteistyö sekä tietojen vaihto siten, että lopputulos olisi molemmille osapuolille mahdollisimman suotuisa. Dominoivaa konfliktinhallintatapaa käyttävä ottaa huomioon vain omat intressit, jättäen toisen osapuolen tarpeet huomiotta. Dominoivan tavalle tunnusomaista on se, että toisen mielipiteet pyritään ”voittamaan” tai ”kumoamaan”. Avulias konfliktinhallintapa on puolestaan dominoivan tavan vastakohta, koska tätä konfliktinhallintatapaa käyttävä sivuuttaa omat intressit ja huomioi vain toisen osapuolen tarpeet. Tähän konfliktinhallintatapaan liitetäänkin uhrautuvuus, epäitsekkyyys sekä käskyjen noudattaminen. Välittelevässä konfliktinhallintatavassa sekä omat että toisen osapuolen tarpeet sivuutetaan kokonaan. Tätä tapaa luonnehditaan usein välinpitämättömäksi asenteeksi konfliktin asioita tai osapuolia kohtaan, ja tätä tapaa käyttävä henkilö monesti kieltääkin koko konflik-

tin olemassaolon. Sovitteleva konfliktinhallintatapa on puolestaan kaikkien muiden tapojen välimuoto. Tämä konfliktinhallintatapa sisältää ajatuksen, että molempien konfliktin osapuolten on luovuttava jostakin päästäkseen molempia tyydyttävään päätökseen.

Goodwin (2002) on tutkinut tilintarkastajien käyttämiä konfliktinhallintatapoja tilanteissa, kun tilintarkastaja on selvitelty asiakkaan kanssa tilinpäätöksiin liittyviä asioita. Tutkimuksessaan hän hyödynsi Rahimin (1983) konfliktinhallintatapojen viitekehystä. Goodwinin (2002) tutkimustuloksista nousi esille, että tilintarkastajat käyttivät eniten integroivaa konfliktinhallintatapaa, kun puolestaan avuliasta ja välttelevää tapaa ei käytetty lähes ollenkaan, ja dominoivaa ja sovittelevaa vähemmässä määrin. Hän huomauttaakin, että tilintarkastuksen näkökulmasta integroiva tyyli on perusteltu, kun konfliktin taustalla oleva ongelma on monimutkainen ja sen ratkaisemiseksi vaaditaan sekä tilintarkastajan että asiakkaan puolelta joustoa. Toisaalta, jos tilinpäätöksessä on tilintarkastajan mielestä olennainen virhe, voi tilintarkastaja dominoivaa tapaa käyttäen vaatia tilinpäätöksen oikaisemista, jolloin asiakkaan on tyydyttävä vaatimukseen mukautetun tilintarkastuskertomuksen uhallä. Dominoivan tavan käyttö ei myöskään vaaranna tilintarkastajan riippumattomuutta.

Goodwinin (2002) mukaan tilintarkastajat voivat olla halukkaampia käyttämään avuliasta tapaa silloin, kun tilintarkastaja ei halua vaarantaa asiakassuhdettaan konfliktin kustannuksella. Tällöin tilintarkastaja saattaa luopua omista vaatimuksistaan, mutta samalla hän luopuu osasta omaa riippumattomuuttaan ja objektiivisuuttaan. Myös Gibbins ja muut (2010) toivat esille sen, että tilintarkastajien myöntävämmät tavat vaarantavat tilintarkastajien objektiivisuuden. Goodwinin (2002) mukaan välttelevä tapa voi puolestaan tulla kysymykseen silloin, kun asia/virhe on suhteellisen merkityksetön. Hän jatkaa, että välttelevää tapaa ei tulisi käyttää milloinkaan, kun kyseessä on olennainen kiista tilintarkastajan ja asiakkaan välillä. Hän myös toteaa, että sovittelevan tavan käyttö voi tulla tilintarkastuksessa kysymykseen silloin, kun ratkaistava ongelma ei ole monimutkainen, mutta kuitenkin tärkeä.

Gibbins ja muut (2010) tekivät puolestaan havainnon, että tilintarkastajat käyttävät todennäköisemmin hyökkäviä kuin sovittelevia tapoja silloin, kun asiakas koetaan joustamattomaksi. Myöntyvämpien tapojen käyttö on aikaisemmissa tutkimuksissa liittynyt myös vahvasti tilintarkastusasiakkaan kokoon, sillä pienempien asiakkaiden kohdalla tilintarkastajat ovat käyttäneet hyökkäävämpiä tapoja kuin isompien asiakkaiden kohdalla (Goodwin, 2002; Nelson ja muut, 2002). Lisäksi kokeneempien tilintarkastajien on havaittu käyttävän kokemattomia tilintarkastajia enemmän hyökkäviä tapoja (Brown & Johnstone, 2009).

Brodyn (2012) sekä Painon ja muiden (2015) havaintojen perusteella konfliktinhallintatavat voidaan jakaa edelleen vielä kahteen erilliseen tapaan: passiiviseen ja aktiiviseen. Brody (2012) toteaa, että osa tilintarkastajista voi varoa ja karttaa konflikteja, jolloin heille on ominaista passiivinen konfliktinhallintatapa. Passiivinen tapa voidaankin rinnastaa osittain Rahimin (1983) avuliaaseen ja välttelevään tapaan. Brodyn (2012) mukaan osa tilintarkastajista on puolestaan skeptisempiä sekä halukkaampia kohtaamaan konfliktin, jolloin tämän tyyppinen käytös viittaa enemmän aktiiviseen konfliktinhallintatapaan. Aktiivinen tapa voidaan puolestaan liittää osittain Rahimin (1983) integroivaan ja dominoivaan konfliktinhallintatapaan.

Koska konfliktitilanteita saattaa syntyä usein, on tilintarkastajien käytettävä ammatillista harkintaa päättäessään, miten kukin konfliktitilanne pyritään ratkaisemaan (Brody ja muut, 1998, s. 4). Vaarana on se, että tilintarkastajat muuttavat suhtautumistaan tarkastuksiin esimerkiksi sen vuoksi, että asiakkaalla on valta erottaa tilintarkastaja (Ishaque, 2019, s. 7). Tilintarkastajien on kuitenkin aina pysyttävä luotettavina ja objektiivisina, eivätkä he saa sivuuttaa virheitä tai epäilyksiä väärinkäytöksistä vain sen perusteella, että näin toimimalla vältettäisiin mahdollisesti konfliktin syntyminen (Kustiene & Tjurina, 2019, s. 9). Tilintarkastajien onkin osattava tunnistaa, mikä konfliktinhallintatapa sopii kulloiseenkin tilanteeseen ja tarpeen vaatiessa muutettava suhtautumistaan tilanteen niin vaatiessa (Heyrani ja muut, 2016, s. 7).

3 Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen tilintarkastuksessa

Tässä luvussa kerrotaan tarkemmin sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämisestä tilintarkastuksessa. Luvussa keskitytään niihin tekijöihin, jotka vaikuttavat tilintarkastajien mielipiteisiin hyödyntää sisäistä tarkastusta heidän omassa tarkastusprosessissaan. Vaikuttavien tekijöiden merkityksiä pohditaan aikaisempien tutkimuksien, tieteellisten artikkeleiden sekä kirjallisuuden pohjalta. Luvussa esitellään myös kansainvälisten tilintarkastusalan standardien säännöt, jotka antavat suuntaviivat tilintarkastajille, kun he harkitsevat sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämistä.

3.1 Kansainvälisten tilintarkastusstandardien ohjeistus

Haapamäki ja Sihvonen (2019) toteavat, että ISA-standardien tavoitteena on palvella yleistä etua parantamalla tilintarkastuskäytäntöjen laatua ja yhtenäisyyttä sekä vahvistaa luottamusta tilintarkastukseen. Heidän mukaansa tilintarkastuksen suorittaminen ISA-standardit huomioiden vaikuttaa myös positiivisesti taloudellisen informaation laatuun sekä tilintarkastuksen tehokkuuden havaittavuuteen. ISA-standardeilla on lisäksi roolinsa tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen yhteistyössä, sillä standardeissa 315 ja 610 viitataan sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämiseen. Seuraavaksi käydään läpi tarkemmin ISA 315:a sekä 610:n sisältö.

3.1.1 ISA 315

ISA 315 (IAASB, 2019) käsittelee olennaisen virheellisyyden riskien tunnistamista ja arvioimista yhteisöstä ja sen toimintaympäristöstä sekä sisäisestä valvonnasta tilintarkastajan muodostaman käsityksen avulla. Standardissa veloitetaan tilintarkastajan muodostamaan käsitys sisäisen tarkastuksen tehtävien luonteesta, asemasta organisaatiossa sekä sen jo tekemistä ja tulevista toimenpiteistä.

ISA 315:ta (IAASB, 2019) todetaan, että koska sisäisen tarkastus on osa organisaation sisäistä valvontaa, on käsityksen muodostaminen etenkin sisäisen tarkastuksen roolista organisaation taloudellisen raportointiin liittyen tärkeää, sillä se vaikuttaa tilintarkastajan käsitykseen organisaatiosta ja sen sisäisestä valvonnasta. Standardilla viitataan myös siihen, että kun tilintarkastaja on muodostanut kokonaiskäsityksen organisaatiosta – mukaan lukien sisäisestä tarkastuksesta – saattaa se tuottaa relevanttia tietoa tilintarkastajan arvioidessa ja tunnistaessa olennaisen virheellisyyden riskejä.

Muodostaessaan käsitystä sisäisestä tarkastuksesta (IAASB, 2019), on tilintarkastajan suoritettava tiedusteluita sisäisille tarkastajille, joilla tilintarkastaja selvittää, liittyvätkö sisäisen tarkastuksen tehtävät taloudelliseen raportointiin. Standardissa perustellaan sisäisen tarkastuksen osallistumisen tärkeyttä organisaation taloudelliseen raportointiin sillä, että mikäli toiminto on kytköksissä kyseisiin tehtäviin, voi tilintarkastaja muuttaa omien tilintarkastustoimenpiteiden luonnetta, ajoitusta tai laajuutta hyödyntämällä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä.

ISA 315 (IAASB, 2019) tuodaan kuitenkin esille sisäisen tarkastuksen laadun merkitys. Tilintarkastajan on standardin perusteella käytettävä harkintaansa ja arvioitava sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen mahdollisuutta aikaisemman kokemuksen tai riskienarviointitoimenpiteiden perusteella. Standardin mukaan näillä toimenpiteillä tilintarkastaja arvioi, onko sisäisellä tarkastuksella asiaankuuluvat resurssit sekä suora ja esteetön raportointisuhde organisaation hallintoelimiin.

3.1.2 ISA 610

ISA 610 (IAASB, 2013) käsittelee tilintarkastajan velvollisuuksia, kun sisäistä tarkastusta on päätetty hyödyntää tilintarkastustoimeksiannon aikana. Standardissa otetaan kantaa siihen, mitä asioita tilintarkastajan on otettava huomioon tämän käyttäessä sisäisen tarkastuksen työtä tilintarkastusevidenssin hankkimiseen sekä siihen, mitä on huomioitava,

kun tilintarkastaja hyödyntää sisäisiä tarkastajia suoraan apuna tämän ohjauksessa ja valvonnassa.

ISA 610:ä (IAASB, 2013) todetaan, että tilintarkastajan päättäessä hyödyntää sisäistä tarkastusta, on tämän ensin arvioitava sisäinen tarkastus. Standardin mukaan arviointeihin kuuluu sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden arviointi siten, että tilintarkastaja selvittää, minkälainen asema toiminnolla on organisaatiossa ja minkälaiset toimintaperiaatteet ja menettelytavat ohjaavat toiminnon työskentelyä. Lisäksi arviointeihin kuuluu sisäisen tarkastuksen pätevyyden, järjestelmällisyyden, kurinalaisuuden ja laadunvalvonnan arviointi. Standardissa tuodaan esille se, että mikäli edellä mainituissa arvioinneissa ilmenee jonkin seikan kohdalla puute, ei tilintarkastaja saa hyödyntää sisäistä tarkastusta.

Hyödyntäessään sisäisen tarkastuksen työtä tilintarkastusevidenssin hankkimiseen (IAASB, 2013), on tilintarkastajan suoritettava riittävä määrä tilintarkastustoimenpiteitä sisäisen tarkastuksen tekemän työn kokonaisuuteen. Standardin mukaan tilintarkastajan on selvitettävä tilintarkastustoimenpiteillä, onko sisäisen tarkastuksen työ suunniteltu, toteutettu ja dokumentoitu asianmukaisesti, onko sisäinen tarkastus kerännyt riittävästi evidenssiä johtopäätöksensä tueksi ja ovatko laaditut raportit yhdenmukaisia tehdyn työn kanssa.

Kun tilintarkastaja aikoo käyttää sisäistä tarkastusta suoraan apuna (IAASB, 2013), on tilintarkastajan saatava ensin organisaation edustajalta suostumus siihen, että tilintarkastajan annetaan ohjata sisäisen tarkastuksen työskentelyä ilman, että sisäisen tarkastuksen tekemään työhön puututaan organisaation puolelta. Standardin perusteella tilintarkastaja on myös saatava sisäisiltä tarkastajilta kirjallinen suostumus siihen, että sisäiset tarkastajat eivät paljasta erikseen määrättyjä asioita muille ja että he ilmoittavat tilintarkastajalalle välittömästi, mikäli heidän objektiivisuuttaan vaarantavia tekijöitä ilmaantuu esille.

3.2 Hyödyntämiseen vaikuttavat tekijät

Haronin ja muiden (2004, s. 3) mukaan suurin osa sisäisen tarkastuksen suorittamasta työstä voi olla hyödyllistä tilintarkastajille, kun he pyrkivät saaman käsityksen tarkastettavasta organisaatiosta sekä tarkastukseen kuluva ajasta ja työn laajuudesta. Sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen tilintarkastuksessa on kuitenkin merkityksellistä tilintarkastajan lisäksi myös tarkastuksen kohteena olevalle organisaatiolle, koska se tuo uutta lisäarvoa myös sisäistä tarkastusta kohtaan (Al-Sukker ja muut, 2018, s. 1).

Quick ja Henrizi (2019) havaitsivat, että tilintarkastajien aikaisemmalla kokemuksella sisäisestä tarkastuksesta on suuri vaikutus tilintarkastajien mielipiteisiin, kun he arvioivat sisäisen tarkastuksen luotettavuutta. Brodyn ja muiden (1998) tutkimuksen tulokset osoittivat myös aikaisemman kokemuksen tärkeyden, sillä tulosten mukaan tilintarkastajat, jotka olivat kokeneet aiemmin vaikeuksia kommunikoida ja työskennellä sisäisen tarkastuksen kanssa, olivat haluttomampia myös hyödyntämään sisäistä tarkastusta tulevaisuudessa. Breger ja muut (2019, s. 2) puolestaan esittävät, että tilintarkastajat luottavat enemmän sisäiseen tarkastukseen, joka noudattaa tarkasti kansainvälisiä standardeja eikä suorita merkittävässä määrin johdon konsultointiin liittyviä tehtäviä.

Jos tilintarkastaja päättää hyödyntää sisäistä tarkastusta, on tilintarkastajan arvioitava sisäisen tarkastuksen pätevyyttä ja objektiivisuutta (PCAOB, 2017, s. 328). Brodyn (2012, s. 1) mukaan sisäisen tarkastuksen objektiivisuus ja pätevyys ovatkin tärkeimpiä tekijöitä, kun tilintarkastaja arvioi sisäisen tarkastuksen hyödynnettävyyttä tilintarkastuksessa. Tilintarkastajien luottamus sisäiseen tarkastukseen on kuitenkin monimutkaista, eikä sen muodostumiseen välttämättä vaikuta vain yksi tekijä (Morais & Franco, 2019, s. 2).

3.2.1 Sisäisen tarkastuksen objektiivisuus, pätevyys ja työsuoritus

Sisäisen tarkastuksen yleisimmille luottamustekijöille eli objektiivisuudelle, pätevyydelle ja työsuoritukselle on aikaisemmissa tutkimuksissa annettu paljon painoarvoa. Aikaisempien tutkimuksien perusteella on kuitenkin vaikea tehdä johtopäätöstä siitä, mitä näistä tekijöistä tilintarkastajat pitävät tärkeimpänä yksittäisen tekijänä, koska tekijöiden merkitykset vaihtelevat eri tutkimuksissa.

Brown (1983) teki ensimmäisiä tutkimuksia siitä, minkä merkityksen tilintarkastajat antavat sisäisen tarkastuksen objektiivisuudelle, pätevyydelle sekä työsuoritukselle heidän arvioidessaan sisäisen tarkastuksen hyödyntämistä tilintarkastuksessa. Tulokset osoittivat työsuorituksen ja objektiivisuuden olevan tärkeimmät tekijät tilintarkastajien keskuudessa, pätevyyden jäädessä kauas molemmista.

Myös Schneiderin (1984) tutkimuksessa tilintarkastajat kokivat sisäisen tarkastuksen työsuorituksen tärkeimmäksi tekijäksi, objektiivisuuden jäädessä kuitenkin tärkeydessä kolmesta tekijästä viimeiseksi. Tutkiessaan tilintarkastajien luottamuksen määrää sisäistä tarkastusta kohtaan sekä tekijöitä, jotka vaikuttavat tilintarkastajien päätöksiin hyödyntää sisäistä tarkastusta, Schneider (1985a) havaitsi, että tilintarkastajat pitivät pätevyyttä ja työsuoritusta lähes yhtä tärkeinä tekijöinä, kun taas objektiivisuudelle ei annettu suurta merkitystä. Schneider (1985b) tutki myös tilintarkastajien yksimielisyyden määrää heidän arvioidessaan sisäisen tarkastuksen hyödyntämistä tilintarkastuksessa. Myös tässä tutkimuksessa työsuoritus ja pätevyys koettiin tilintarkastajien keskuudessa tärkeämmiksi tekijöiksi kuin objektiivisuus.

Haronin ja muiden (2004) tutkimuksessa nousi myös esille työsuorituksen ja pätevyyden merkitys tilintarkastajien keskuudessa. Myöskään heidän tutkimuksessaan objektiivisuutta ei koettu kovinkaan tärkeäksi luottamustekijäksi. Uusimmissa tutkimuksissa on kuitenkin havaittavissa muutosta luottamustekijöiden merkityksissä. Esimerkiksi Desai ja muut (2010) havaitsivat, että objektiivisuus on tärkeä tekijä, kun arvioidaan sisäisen tar-

kastuksen vahvuutta. Tutkimustulosten mukaan sisäisen tarkastuksen vahvuutta ei koettu riittäväksi, mikäli sisäisen tarkastuksen objektiivisuus oli heikentynyt, vaikka sen työsuorituksen ja pätevyyden uskottiin olevan korkealla tasolla. Objektiivisuuden tärkeyttä puoltaa myös se, että sisäistä tarkastusta pidettiin vahvana, kun sisäinen tarkastus koettiin objektiiviseksi ja päteväksi, vaikka sen työsuorituksesta ei olisikaan mitään tiedossa.

Myös Al-Sukkerin ja muiden (2018) tutkimustulokset puoltavat sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden merkitystä tilintarkastajien keskuudessa, koska tuloksista oli havaittavissa, että tilintarkastajat korostivat eniten objektiivisuutta arvioidessaan sisäisen tarkastuksen luotettavuutta. He huomasivat myös sen, että tilintarkastajat arvioivat sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä rinnakkain. Tämän pohjalta he päättelivät, että tilintarkastajat eivät anna liikaa painoarvoa yksittäisille tekijöille, vaan arvioivat enemmänkin tekijöiden merkityksiä kokonaisuutena. Tähän päätelmään oli jo aikaisemmin päässyt myös Krishnamoorthy (2002), sillä hänen mukaansa sisäisen tarkastuksen objektiivisuus, pätevyys ja työsuoritus ovat riippuvaisia toisistaan, eikä siksi ole järkevää pyrkiä edes määrittelemään, mikä tekijä on tilintarkastuksen kannalta oleellisin.

Tilintarkastajien vaihtelevat mielipiteet sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden, pätevyyden ja työsuorituksen merkityksistä voi myös selittyä sillä, että edellä esitettyjen tutkimuksien välillä on kulunut paljon aikaa. Lisäksi kansainväliset tilintarkastusstandardit ovat tietyiltä osin uudistuneet ajan saatossa ja toisaalta sisäisen tarkastuksen standardit ovat huomattavasti kehittyneet. Nämä tekijät ovat osaltaan saattaneet vaikuttaa tilintarkastajien muuttuneisiin mielipiteisiin.

3.2.2 Tilintarkastajien konfliktinhallintatapojen vaikutus

Brody ja muut (1998) toteavat, että tilintarkastajan konfliktinhallintatavalla voi olla suuri merkitys tilintarkastusevidenssin hankkimisprosessissa. Heidän mukaansa jotkin konfliktinhallintatavat voivat johtaa siihen, että tilintarkastajat hyväksyvät helpommin asiak-

kaan selitykset ilman, että he keräävät itse evidenssiä selitysten tueksi. Tällainen menettely voi johtaa ongelmiin, sillä kansainväliset standardit eivät pidä suullisesti hankittua evidenssiä riittävänä tarkoitukseen sopivana tilintarkastusevidenssinä. Heidän mukaansa osa tilintarkastajista voi taas käyttää konfliktinhallintatapoja, jotka saavat tilintarkastajat tekemään kaiken työn itse. Tällainen menettely voi johtaa hyvin tehottomaan tarkastukseen, koska asiakas on yleensä erinomainen alustavan tiedon lähde. He jatkavat, että tämä voi johtaa myös siihen, että asiakas kokee tilintarkastajan vähättelevän asiakkaan toimintojen laatua, kuten sisäisen tarkastuksen toimintaa.

Aikaisemmissa tutkimuksissa on myös havaittu yhteys tilintarkastajien käyttämällä konfliktinhallintatavoilla sekä tilintarkastajien päätöksillä hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä. Brody ja muut (1998) tutkivat konfliktinhallintatapojen merkityksi sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämisessä kahden konfliktinhallintatavan kautta: välttää konflikti kieltämällä ongelma ja välttää konflikti kiertämällä sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen. He olettivat, että tilintarkastajat, jotka käyttävät ”välttää konflikti kieltämällä ongelma” -tapaa, hyväksyvät sisäisen tarkastuksen antamat selitykset helpommin. Toisaalta he olettivat, että tilintarkastajat, jotka käyttävät ”välttää konflikti kiertämällä sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen” -tapaa, pitävät itse hankittua informaatiota tärkeimpänä, eivätkä näe tärkeäksi hyödyntää sisäistä tarkastusta. Lisäksi tätä tapaa käyttävien oletettiin laajentavan tilintarkastustoimenpiteet laajimmalle mahdollisimmalle asteelle.

Brodyn ja muiden (1998) tutkimustulokset osoittivat oletuksien paikkansapitävyyden, sillä tilintarkastajat, jotka hyödynsivät ”välttää konflikti kieltämällä ongelma” -tapaa, eivät nähneet tarvetta laajentaa tilintarkastustoimenpiteiden laajuutta yhtä paljon kuin tilintarkastajat, jotka käyttivät ”välttää konflikti kiertämällä sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen” -tapaa. Brody (2012) sekä Paino ja muut (2015) tutkivat tilintarkastajien konfliktinhallintatapojen vaikutusta sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen myös kahden eri konfliktinhallintatavan kautta: passiivinen ja aktiivinen konfliktinhallintatapa. Molemmissa

tutkimuksissa oli oletuksena, että passiivista tapaa käyttävät kokevat sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyllisemmäksi, kuin aktiivista tapaa käyttävät. Brodyn (2012) tutkimustulosten mukaan oletus ei pitänyt täysin paikkaansa, mutta aktiivista tapaa käyttävät tilintarkastajat kokivat kuitenkin pääpiirteittäin, että sisäisen tarkastuksen tekemää työ ei voitu hyödyntää kovinkaan suuressa laajuudessa tilintarkastuksessa. Painon ja muiden (2015) tutkimuksessa passiivista tapaa käyttävät tilintarkastajat puolestaan kokivat sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyllisemmäksi, kuin aktiivista tapaa käyttävät tilintarkastajat.

Aikaisempien tutkimuksien tulokset (Brody ja muut, 1998; Brody, 2012; Paino ja muut, 2015) tukevat siis sitä odotusta, että sillä, mitä konfliktinhallintatapaa tilintarkastaja käyttää, on merkitystä tilintarkastajan ja sisäisen tarkastajan yhteistyölle, koska tilintarkastajien erilaiset konfliktinhallintatavat heijastuvat suoraan siihen, miten relevantiksi sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen tilintarkastustoimeksiannon aikana koetaan. Tilintarkastajien päätöksiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä saattaa vaikuttaa esimerkiksi tilintarkastajien halu miellyttää asiakasta tai pyrkimykset välttää konfliktien syntyminen. Aikaisempien tutkimustulosten (Brody ja muut, 1998; Brody, 2012) mukaan tilintarkastajan käyttämällä konfliktinhallintatavalla on kuitenkin vaikutusta myös tilintarkastustoimenpiteiden laajuuteen sekä analyttisten toimenpiteiden tulosten tulkintaan. Tämän lisäksi tutkimustulokset osoittavat, että konfliktinhallintatapojen muodostuminen on pitkä prosessi, johon vaikuttavat myös tilintarkastajien kokemukset sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä. Tilintarkastusyhteisöiden olisikin hyvä kouluttaa tilintarkastajia eri konfliktitilanteiden hallinnoimisessa (Brody, 2012).

3.2.3 Muut tekijät

Sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen tilintarkastuksessa vaikuttaa myös muut tekijät. Esimerkiksi Malaescu ja Sutton (2015) havaitsivat, että jatkuvalla tarkastuksella ja sisäisen tarkastuksen hyödyntämisellä tilintarkastuksessa on yhteys. Heidän mukaansa tilintarkastajat ovat halukkaampia hyödyntämään sisäistä tarkastusta, kun sisäinen tarkastus

hyödyntää jatkuvaa tarkastusta. Halukkuutta on vahvistanut entuudestaan se, jos aikaisemman tilikauden aikana sisäiset kontrollit on havaittu tehokkaiksi. Sisäisten kontrollien tehokkuuden merkitystä puoltaa myös Quickin ja Henrizin (2019) tutkimustulokset, sillä sisäisten kontrollien tehokkuus koettiin tilintarkastajien mielestä tärkeäksi sisäisen tarkastuksen luotettavuuden arvioinnin tekijäksi.

Felix Jr. ja muut (2001) sekä Lee ja Park (2016) puolestaan esittävät, että sisäisen tarkastuksen saatavuudella, laadulla sekä toimintaan kohdistuvilla riskeillä on vaikutusta siihen, kuinka paljon tilintarkastajat luottavat sisäiseen tarkastukseen. Felix Jr. ja muiden (2001) mukaan sisäisen tarkastuksen saatavuus ja käyttömahdollisuus paranevat, kun toiminnolla ei ole liikaa tehtävää tilintarkastajien suorittaessa tilikauden tilinpäätöksen tarkastamista ja toisaalta organisaatioiden kannattaisi panostaa sisäisen tarkastuksen laatuun, koska se lisää tilintarkastajien ja sisäisen tarkastuksen välistä yhteistyötä, joka puolestaan näkyy säästetyissä tilintarkastuspalkkioissa.

Al-Twaijryn ja muiden (2004) mukaan tilintarkastajat kokevat eri aloilla toimivien sisäisten tarkastajien luotettavuuksissa myös eroja. Esimerkiksi pankkisektorilla toimivat sisäiset tarkastajat koetaan luotettavimmiksi, koska tähän kyseiseen alaan liittyy korkeamman sisäisen valvonnan laadun tarve. Heidän mukaansa sisäisen tarkastuksen luotettavuutta heikentää ammattitaidon sekä riippumattomuuden puute organisaatiosta. Lisäksi he mainitsevat, että tilintarkastajat kokevat luottamusta heikentäväksi sen, mikäli sisäisen tarkastuksen yksikkö on organisaatioon nähden liian pieni. Heidän mukaansa organisaatioiden tulisikin käyttää enemmän resursseja perustaakseen riippumattomia ja päteviä sisäisen tarkastuksen yksiköitä, koska ilman tällaisia panostuksia tilintarkastajat tuskin käyttävät sisäistä tarkastusta hyödyksi.

Martin ja muut (2014) toteavat, että tilintarkastajat saattavat olla mukana koordinoimassa ja auttamassa kehittämään sisäisen tarkastuksen toimintaa. Heidän mukaansa tilintarkastajat ovat usein mukana muun muassa kehittämässä organisaation sisäisiä kontroleja tekemällä suosituksia sisäisten tarkastajien työsuunnitelmiin. Pike ja muut (2016)

tuovatkin esille sen, miten tilintarkastajien osallistuminen sisäisen tarkastuksen kehittämiseen vaikuttaa tilintarkastajien mielipiteisiin, kun he arvioivat sisäisen tarkastuksen luotettavuutta. Heidän mukaansa tilintarkastajat kokevat sisäisen tarkastuksen objektiivisemmaksi ja näin ollen luotettavammaksi, kun he ovat olleet mukana kehittämässä sisäistä tarkastusta. Tämä on lisäksi johtanut suoraan siihen, että tilintarkastajat ovat hyödyntäneet sisäistä tarkastusta enemmän. Tilintarkastuksen osallistuminen sisäisen tarkastuksen kehittämiseen on myös saanut aikaan sen, että vaikka tarkastuksissa onkin noussut esille virheellisyys, se ei ole vaikuttanut negatiivisesti sisäisen tarkastuksen luotettavuuteen.

3.3 Hyödyntämisen vaikutukset

Ramasawmyn ja Ramenin (2012) mukaan tilintarkastajat kokevat työskentelyn sisäisen tarkastuksen kanssa hyödylliseksi, koska se lisää tilintarkastuksen tehokkuutta ja tarkkuutta. Heidän mukaansa sisäisillä tarkastajilla on myös usein parempi käsitys yhtiön toiminnasta, ja näin esimerkiksi väärinkäytösriskeihin vastaamisessa voi sisäisestä tarkastuksesta olla suuri apu. Yhteistyöllä voidaan myös välttää ja vähentää tarkastuksissa toistuvia virheitä (Al-Twaijryn ja muut, 2004). Näiden tekijöiden lisäksi sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen tilintarkastuksessa vähentää tilintarkastukseen kuluvaan aikaan, joka puolestaan voi heijastua maksettaviin tilintarkastuspalkkioihin (Haron ja muut 2004). Yhteistyön onnistumiselle on kuitenkin tärkeää, että molemmat toiminnot kommunikoivat keskenään sekä toimivat tilintarkastuksen suositusten mukaisesti (Morais & Franco, 2019, s. 3).

Sisäisen tarkastuksen osallistumisella tilintarkastukseen ja maksetulla tilintarkastuspalkkiolla on aikaisempien tutkimuksien valossa havaittu olevan yhteys. Haronin ja muiden (2004) mukaan mitä enemmän sisäistä tarkastusta on hyödynnetty tilintarkastuksen aikana, sitä pienempi on myös maksettu tilintarkastuspalkkio. Tätä väitettä tukee myös Mat Zain ja muiden (2015) tutkimustulokset, joiden mukaan sisäisen tarkastuksen osal-

listumisen määrällä tilintarkastukseen on suora yhteys siihen, kuinka suuri tilintarkastuspalkkio tullaan maksamaan. Huomionarvoista on kuitenkin se, että Suwaidan ja Qasminin (2010) tutkimustulosten mukaa tilintarkastuspalkkioon suuruuteen ei niinkään vaikuttanut sisäisen tarkastuksen osallistumisen määrä tilintarkastukseen, vaan suurimpana vaikuttavana tekijänä on tarkastuksen kohteena olevan organisaation koko. Heidän tutkimustuloksensa ovatkin yhteydessä aikaisempien tutkimuksien kanssa, joissa on tutkittu tilintarkastuspalkkion määrään vaikuttavia tekijöitä, sillä suurin vaikuttava tekijä tilintarkastuspalkkion määrään on havaittu olevan juuri tilintarkastusasiakkaan koko (Simunic, 1980; Hay ja muut, 2006; Choi ja muut, 2010; Hay, 2013).

4 Aikaisempi tutkimustieto sekä tutkimuskysymykset

Sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämistä tilintarkastuksissa on tutkittu melko laajasti kansainvälisesti. Aikaisemmat tutkimukset ovat keskittyneet pääasiassa sellaisiin sisäisen tarkastuksen ominaisuuksiin, joita tilintarkastajat pitävät tärkeimpinä tekijöinä sisäisen tarkastuksen luotettavuuden kannalta. Tässä tutkielmassa selvitetään tilintarkastajien käyttämien konfliktinhallintatapojen vaikutusta sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiselle. Tutkielmassa otetaan kuitenkin huomioon myös se, miten tilintarkastajien käsitykset sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä vaikuttavat sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen. Seuraavaksi esitellään tämän tutkielman kannalta merkityksellisiä sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen väliseen yhteistyöhön liittyviä aikaisempia tutkimuksia.

4.1 Aikaisemmat tutkimukset sisäisen tarkastuksen hyödyntämisestä tilintarkastuksessa

Al-Sukker ja muut (2018) tutkivat niitä sisäisen tarkastuksen tekijöitä, jotka ovat tilintarkastajille merkityksellisiä, kun he pyrkivät saamaan käsityksen sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödynnettävyydestä. Tutkimuksessa arvioitiin suurimpien Jordaniassa sijaitsevien tilintarkastusyhteisöiden tilintarkastajien käsityksiä sisäisestä tarkastuksesta kolmen päätekijän valossa: objektiivisuus, pätevyys ja työsuoritus. Tutkimuksessa hyödynnettiin aineistonkeruussa sekamenetelmää, sillä aineistoa kerättiin sekä kyselyin että haastatteluilla. Kyselyiden analyysi toteutettiin yhdistelykokeella (factorial design) ja haastattelut toteutettiin puolestaan puolistrukturoituina haastatteluina. Yhteensä aineisto kerättiin 35 eri tilintarkastajalta.

Al-Sukkerin ja muiden (2018) mukaan kyselyiden tarkoituksena oli mitata kolmen päätekijän vaikutusta tilintarkastajien päätöksentekoon hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, kun taas haastatteluilla haluttiin saada selville tarkemmin vaikutuksien ulottuvuudet. Tutkimuksen kyselyosuus koostui kahdeksasta erilaisesta tapauksesta, jotka

esitettiin koehenkilöille, ja jotka käsittivät kolmen päätekijän täysin ristikkäisen mallin. Koehenkilöitä ohjeistettiin ilmoittamaan erillisellä asteikoilla heidän arvionsa sisäisen tarkastuksen hyödynnettävyydestä kussakin päätekijäyhdistelmässä. Osallistujia pyydettiin myös ilmoittamaan kunkin kolmen tekijän suhteellinen merkitys heidän arvioidesaan mahdollista sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämistä. Haastateltavat valittiin arviontiin perustuvalla otantatekniikalla, jota nimitetään myös harkintaan perustuvaksi otantamenetelmäksi. Jokainen haastattelu kesti 40 minuutista 1 tuntiin ja ne äänitettiin haastateltavien suostumuksella. Al-Sukkerin ja muiden (2018) mukaan haastatteluiden avulla pystyttiin tutkimaan ja havaitsemaan sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen liittyviä merkittävimpiä muuttujia tilintarkastajien keskuudessa.

Al-Sukkerin ja muiden (2018) hypoteesina oli, että tilintarkastajat arvioivat kolmen päätekijän vaikutuksia sekä yksittäin että yhdessä, kun he harkitsevat sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämistä tilintarkastuksessa. Lisäksi he esittivät kolme tutkimuskysymystä: 1) mitkä ovat kolmen päätekijän merkitykset? 2) vaikuttaako tilintarkastajien omat suhtautumiset heidän arvioihinsa kolmesta päätekijästä? 3) miten ja miksi kolme päätekijää vaikuttaa tilintarkastajien harkintaan hyödyntää sisäistä tarkastusta?

Al-Sukkerin ja muiden (2018) mukaan tutkimus onnistui mittaamaan itsenäisten muuttujien suhteellisia pää- ja vuorovaikutteisia vaikutuksia objektiivisten ja subjektiivisten tekniikoiden avulla. Tuloksista kävi ilmi, että sisäisen tarkastuksen objektiivisuudella oli merkittävin vaikutus tilintarkastajien arvioihin sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödynnettävyydestä, sillä kokonaisvaikutuksen koosta mitattuna se sai 35,31 prosentin osuuden. Toiseksi suurimmaksi tekijäksi nousi sisäisen tarkastuksen pätevyys 34,05 prosentin osuudella, kun taas sisäisen tarkastuksen työsuoritus sai 30,70 prosentin osuuden jääden näin kokonaisvaikutuksen koosta mitattuna viimeiseksi.

Myös Al-Sukkerin ja muiden (2018) haastatteluista nousi esille sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden tärkeys tilintarkastajien keskuudessa, kun he arvioivat sisäisen tarkastuksen tekemän työn mahdollista hyödyntämistä. Haastatteluista nousi kuitenkin esille

myös kolmesta päätekijästä irrallisia tekijöitä, jotka vaikuttivat tilintarkastajien päätöksiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä. Tilintarkastajat kokivat esimerkiksi toimintojen välisen kommunikoinnin sekä aikaisemmin ilmenneet petostapaukset sellaisiksi asioiksi, jotka on otettava huomioon.

Morais ja Franco (2019) tekivät tutkimuksen, jossa he analysoivat luottamuksen ja yhteistyön suhdetta sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välillä, tutkivat tekijöitä, jotka ovat molemmille toiminnoille tärkeitä luottamuksen ja yhteistyön kannalta sekä analysoivat toimintojen välisiä eroavaisuuksia. Tutkimus toteutettiin kvantitatiivisesti kyselytutkimuksena ja aineistoa kerättiin portugalilaisilta tilintarkastajilta ja sisäisiltä tarkastajilta. Kysely koostui kahdesta osasta. Ensimmäinen osa sisälsi yleiskatsauksen sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen suhteesta ja siitä, onko toimintojen välillä yhteistyötä ja luottamusta. Toisessa osassa puolestaan käsiteltiin kahta tutkittua ulottuvuutta (yhteistyö ja luottamus), ja luotiin tätä tarkoitusta varten kohteet tärkeimpien tekijöiden ymmärtämiseksi. Yhteensä hyväksytyjä vastauksia saatiin 201 kappaletta, joista 92 saatiin tilintarkastajilta ja 109 sisäisiltä tarkastajilta.

Morain ja Francon (2019) tulokset osoittivat, että 56 prosenttia tilintarkastajista koki ammatillisen suhteen olevan hyvä sisäisten tarkastajien kanssa ja 16 prosenttia luokitteli sen peräti erittäin hyväksi. Kuitenkin 28 prosenttia vastanneista koki suhteen rajoittuneeksi tai sen puuttuvan kokonaan. Sisäisistä tarkastajista puolestaan 39 prosenttia ilmoitti, että heillä on hyvä suhde tilintarkastajiin ja 21 prosenttia sanoi sen olevan erittäin hyvä. Sisäisistä tarkastajista 40 prosenttia ilmoitti suhteen olevan rajoittunut tai sen puuttuvan kokonaan. Kun kysyttiin, oliko sisäisten tarkastajien ja tilintarkastajien välillä yhteistyötä, oli 53 prosenttia sisäisistä tarkastajista sitä mieltä, että ei ollut, kun taas 48 prosenttia tilintarkastajista oli sitä mieltä, että yhteistyötä oli toimintojen välillä. Molemmilla ryhmillä havaittiin täten olevan sama rajallinen käsitys yhteistyön olemassaolosta. Morain ja Francon (2019) tuloksista kävi ilmi, että sekä sisäiset tarkastajat että tilintarkastajat kokivat yhteistyöhön eniten vaikuttaviksi tekijöiksi yhteisöiden tehostuneen hallinnon, riskienhallinnan, sisäiset kontrollit, toimintojen välisen suhteen tehostumisen,

tehostuneen tarkastuksien laadun sekä tarkastuksien resurssien optimoinnin. Luottamuskysymyksessä oli kuitenkin havaittavissa selkeämpää eroa toimintojen välillä, sillä sisäisistä tarkastajista 79 prosenttia ilmoitti luottavansa ja täten myös mahdollisesti hyödyntävänsä tilintarkastajien tekemää työtä, kun taas tilintarkastajista vain 34 prosenttia ilmoitti luottavansa ja harkitsevansa käyttää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä. Eroja nousi esille myös siinä, minkä merkityksen eri tekijät saavat, kun mietitään toisen toiminnon mahdollista hyödyntämistä. Sisäiset tarkastajat pitivät tärkeimpänä tekijänä riippumattomuutta ja toiseksi tärkeimpänä tekijänä työsuoritusta, kun tilintarkastajien mielestä tärkein tekijä oli puolestaan pätevyys ja toiseksi tärkein tekijä riippumattomuus.

Morain ja Francon (2019) nostivat tutkimuksessaan esille kolme tekijää, jotka vaikuttivat analyysin perusteella merkittävimmin toimintojen väliseen yhteistyöhön ja luottamukseen: työsuoritus, toimintojen välinen koordinointi sekä pätevyys. Analyysissä nousi kuitenkin esille se, että sisäisten tarkastajien ja tilintarkastajien ominaisuuksilla, kuten iällä, työkokemuksella ja koulutuksella, oli vaikutusta siihen, kuinka suuri painoarvo kolmelle edellä mainitulle tekijälle annettiin. Morain ja Francon (2019) tekivät näin ollen päätelmän, että sekä työsuoritus, toimintojen välinen koordinointi ja pätevyys ovat kyllä tärkeimpiä vaikuttavia tekijöitä toimintojen väliselle yhteistyölle ja luottamukselle, mutta että suurimpina vaikuttavina tekijöinä ovat kuitenkin sisäisten tarkastajien ja tilintarkastajien henkilökohtaiset ominaisuudet.

Brody ja muut (1998) tutkivat sisäisen tarkastuksen laadun merkitystä sille, kuinka hyödylliseksi tilintarkastajat kokevat sisäisen tarkastuksen tekemän työn. Tutkimuksessa tutkittiin myös tilintarkastajien aikaisempia kokemuksia asiakkaan toimintaan kohdistuneista olennaisista virheellisyyksistä. Lisäksi tutkimuksessa selvitettiin tilintarkastajien käyttämien konfliktinhallintatapojen sekä tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien välisen kommunikaatiovaikeuksien merkityksiä tilintarkastajien päätöksiin hyödyntää sisäistä tarkastusta. Aineisto kerättiin 107 yhdysvaltalaiselta senior-tilintarkastajalta yhden koulutusseminaarin aikana ja kaikki vastaajat työskentelivät yhdessä suuressa tilintarkastusyhteisössä.

Brody ja muut (1998) jakoivat vastaajat satunnaisesti suorittamaan tapauksia, jotka liittyivät joko heikoksi koettuun sisäiseen tarkastukseen, vahvaksi koettuun sisäiseen tarkastukseen tai keskitasoiseen kontrolliympäristöön. Kaikissa tapauksissa vastaajien oli suoritettava analyyttisiä toimenpiteitä vaativa tehtävä tilintarkastuksen suunnitteluvaiheessa. Tehtävämateriaali koostui tarkastamattomasta tuloslaskelmasta ja taseesta sekä varaston kiertonopeuden tunnusluvuista kahden vuoden takaa. Kahdessa tapauksessa tilintarkastajille annettiin tietoa koskien sisäisen tarkastuksen laatua, jolloin voitiin tutkia vahvaksi koetun ja heikoksi koetun sisäisen tarkastuksen merkityksiä. Kolmas tapaus liittyi puolestaan yhtiön kontrolliympäristöön, eikä tilintarkastajille annettu tässä tapauksessa mitään tietoa liittyen sisäisen tarkastuksen laatuun. Sisäisen tarkastuksen laadun merkitystä manipuloitiin sisäisen tarkastuksen objektiivisuudella, pätevyydellä ja työsuorituksella, ja näiden tekijöiden kuvaukset perustuivat Schneiderin (1984, 1985a) kehittämisiin kuvauksiin sekä standardiin SAS 65. Yhdessä tapauksessa kaikki edellä mainitut sisäisen tarkastuksen laatuun liittyvät tekijät olivat heikot, kun taas toisessa tapauksessa kaikki tekijät olivat korkealla tasolla.

Suoritettuaan tapaukset (Brody ja muut, 1998), vastaajat täyttivät vielä kaksi mittausvälinettä, jolla tutkittiin vastaajien konfliktinhallintatapoja sekä syitä kommunikaatiovaikeuksille. Nämä mittarit pohjautuivat Putnamin ja Wilsonin (1982) sekä Golenin ja muiden (1988) aikaisemmin kehittämien mittarien pohjalle. Tutkimuksessa nousi esille kaksi selvästi erilaista konfliktinhallintatapaa: välttää konflikti kieltämällä ongelma ja välttää konflikti kiertämällä sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen. Ensimmäiseksi mainittua tapaa käyttävät tilintarkastajat hyödynsivät enemmän sisäistä tarkastusta kuin toiseksi mainittua tapaa käyttävät.

Brodyn ja muiden (1998) ensimmäinen hypoteesi oli, että tilintarkastajat hyödyntävät enemmän sisäisen tarkastuksen tekemää työtä, mikäli sisäinen tarkastus koettiin laadukkaaksi. Toisena hypoteesina oli, että tilintarkastajat, jotka ovat olleet päävastuullisina tilintarkastajina viimeisen 12 kuukauden aikana ja joiden aikana he eivät ole havainneet

olennaisia virheellisyyksiä, pitävät todennäköisemmin nyt löydettyjä poikkeamia enemmän toimintaympäristöstä johtuvina kuin olennaisina laskentavirheinä. Kolmantena hypoteesina oli puolestaan se, että tilintarkastajien käyttämät konfliktinhallintatavat vaikuttavat sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen sekä tilintarkastajien mielipiteisiin laajentaa tilintarkastustoimenpiteiden laajuutta. Viimeiseksi hypoteesiksi muodostui se, että ylimääräisen tilintarkastusevidenssin hankkimiseen käytettyyn aikaan vaikuttaa aikaisemmin koetut kommunikaatiovaikeudet ja -esteet.

Brodyn ja muiden (1998) tutkimustulokset osoittivat, että tilintarkastajat kokivat virheiden todennäköisyydeksi 22 prosenttia, mikäli asiakkaalla oli käytössä laadukas sisäinen tarkastus. Virheiden todennäköisyydeksi koettiin 45 prosenttia puolestaan silloin, jos asiakkaan sisäinen tarkastus koettiin vähemmän laadukkaaksi. Sisäisen tarkastuksen laatu oli siis tilintarkastajien keskuudessa tärkeä muuttuja. Lisäksi vastaajat, jotka olivat olleet päävastuullisina tilintarkastajina viimeisen 12 kuukauden aikana ja jotka eivät olleet tuona aikana havainneet asiakkaasta johtuvia virheitä, eivät pitäneet todennäköisenä nyt havaittuja muutoksia myöskään asiakkaasta johtuvina. Hypoteesit 1 ja 2 pitivät paikkansa.

Brodyn ja muiden (1998) tutkimustulokset osittivat myös hypoteesien 3 ja 4 paikkansa-pitävyyden, sillä ”välttää konflikti kieltämällä ongelma” -konfliktinhallintatapaa käyttävät tilintarkastajat eivät nähneet tarpeelliseksi laajentaa tilintarkastustoimenpiteiden laajuutta yhtä paljon kuin tilintarkastajat, jotka käyttivät ”välttää konflikti kieltämällä sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen” -konfliktinhallintatapaa. Ensimmäiseksi mainittua konfliktinhallintatapaa käyttävät tilintarkastajat hyödynsivät siis enemmän sisäisen tarkastuksen tekemää työtä. Lisäksi tilintarkastajat, jotka olivat kokeneet aikaisemmin vaikeuksia kommunikoida sisäisen tarkastuksen kanssa, budjetoivat tilintarkastusevidenssin hankkimiselle enemmän aikaa.

Brody (2012) teki tutkimuksen, jossa hän tutki tilintarkastajien erilaisten konfliktinhallintatapojen vaikutusta sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiselle. Tutkimuksessa hän nimitti konfliktinhallintatapoja työskentelytavoiksi. Samalla hän tutki, miten aikaisemmat kokemukset kommunikaation vaikeuksista sisäisen tarkastuksen kanssa vaikuttavat tilintarkastajien mielipiteisiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tulevaisuudessa. Tässä tutkimuksessa oli siis samankaltaisia piirteitä kuin Brodyn ja muiden (1998) tutkimuksessa. Brodyn (2012) tavoitteena oli myös selvittää, löytyisikö eroja senior- ja manager-tilintarkastajien mielipiteiden välillä. Aineisto kerättiin 48 yhdysvaltalaiselta senior-tilintarkastajalta sekä manager-tilintarkastajalta. Osallistujat koostuivat yhden Big Four -yhtiön sekä yhden suuren kansallisen yhtiön tilintarkastajista. Aineisto kerättiin kahden eri koulutusseminaarin aikana molemmissa yhtiöissä ja kaikki osallistuneet suorittivat tutkimukseen liittyvät tehtävät itsenäisesti.

Brodyn (2012) tutkimuksen osallistujia pyydettiin suorittamaan analyyttisiä toimenpiteitä vaativa tehtävä, jossa heille tarjottiin kahden eri vuoden varaston kiertonopeuden tunnusluvut. Osallistujien tehtävänä oli vastata, kokivatko he 10 prosentin muutoksen tunnusluvussa johtuvan joko laskuvirheestä vai yhtiön toimintaympäristön muutoksesta. Osallistujia pyydettiin lisäksi vastaamaan asteikolla 0–10, kuinka hyödyllisenä ja luotettavana he pitivät sisäisen tarkastuksen tarjoamaa työtä sekä kuinka tärkeänä he pitivät sitä, että he itse varmentavat syyt tunnuslukujen erojen välillä. Tämän tehtävän jälkeen osallistujat täyttivät mittausvälineet, jolla tutkittiin osallistujien käyttämiä konfliktinhallintatapoja eli työskentelytapoja sekä mahdollisia kommunikaation ja yhteistyön esteitä sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välillä. Nämä mittausvälineet pohjautuivat Brodyn ja muiden (1998) tutkimuksen tapaan Putnamin ja Wilsonin (1982) sekä Golenin ja muiden (1988) laatimiin mittareihin.

Brodyn (2012) mukaan osa tilintarkastajista voi pyrkiä välttämään konflikteja, jolloin esimerkiksi organisaation johdon selitykset hyväksytään helpommin. Tämän tyyppistä toimintaa nimitettiin tutkimuksessa passiiviseksi työskentelytavaksi. Hänen mukaansa toiset tilintarkastajat ovat puolestaan skeptisempiä tarjottuun informaatioon ja selityksiin

nähdessä, jolloin heille on puolestaan ominaisempaa se, että he haluavat varmistua asioista itse. Skeptisempää otetta käyttävää toimintaa nimitettiin tutkimuksessa aktiiviseksi työskentelytavaksi. Hän lisää, että tilintarkastajat, jotka eivät mielellään halua työskennellä sisäisten tarkastajien kanssa, saattavat hyväksyä helpommin sisäisen tarkastuksen selitykset. Hänen mukaansa taas sellaiset tilintarkastajat, jotka ovat halukkaampia työskentelemään sisäisten tarkastajien kanssa, eivät välitä siitä, että he joutuvat tekemään enemmän työtä varmistuakseen sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödynnettävyydestä.

Brodyn (2012) ensimmäisenä hypoteesina oli, että tilintarkastajat, jotka omaavat passiivisen työskentelytavan, pitävät sisäisen tarkastuksen työtä hyödyllisempänä kuin tilintarkastajat, jotka omaavat aktiivisen työskentelytavan. Toisena hypoteesina oli, että passiivisen työskentelytavan omaavat tilintarkastajat eivät laajenna tarkastustoimenpiteitään samalla tavalla kuin aktiivisen työskentelytavan omaavat tilintarkastajat. Kolmantena hypoteesina oli puolestaan se, että tilintarkastajat eivät laajenna tilintarkastuksen sisältöä tilanteessa, jossa sisäiset tarkastajat koetaan hyvin päteviksi, vaikka samalla heidän objektiivisuudessaan koetaan olevan puutteita. Neljäntenä hypoteesina oli taas se, että tilintarkastajat eivät lisää tarkastuksen sisältöä, kun tilintarkastajiin kohdistuu painetta budjetin osalta, vaikka sisäisiä tarkastajia ei koeta päteviksi.

Brodyn (2012) tutkimuksen tulokset eivät vahvistaneet ensimmäistä hypoteesia, mutta tulosten mukaan työskentelytavat olivat kuitenkin yhteydessä koettuihin riskeihin sekä siihen, kuinka sitoutunut asiakas oli sisäiseen tarkastukseen. Tuloksista oli havaittavissa, että aktiivista työskentelytapaa käyttävät tilintarkastajat, jotka kokivat toiminnan riskit korkeiksi, eivät pitäneet sisäisen tarkastuksen tekemää työtä kovinkaan hyödyllisenä. Sama havainto nousi esille silloin, kun asiakas ei ollut sitoutunut sisäiseen tarkastukseen. Toisaalta sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntäminen oli korkeimmillaan silloin, kun asiakas oli sitoutunut sisäiseen tarkastukseen. Toista, kolmatta ja neljättä hypoteesia tulokset puolsivat hyvin vahvasti.

Brodyn (2012) mukaan oli selvää, että käytetyllä konfliktinhallintatavalla eli työskentelytavalla oli vaikutusta tilintarkastajan tarkastusmenettelyihin sekä analyyttisten toimenpiteiden tulosten tulkintaan. Havaittavissa oli myös se että, valittuun työskentelytapaan vaikutti aikaisemmat kokemukset sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä. Tulokset toivat esille myös sen, että aikaisemmin koetuilla kommunikaatiovaikeuksilla oli merkittävä vaikutus tilintarkastajien mielipiteisiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä. Tutkimustuloksissa ei kuitenkaan ollut havaittavissa eroja senior- ja manager-tilintarkastajien vastauksien välillä. Hänen mukaansa tutkimustulokset osoittavat, että sillä, minkä tyyppistä konfliktinhallintatapaa tilintarkastajat käyttävät, on merkitystä, kun mietitään tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen välisen yhteistyön mahdollisuutta. Hän kuitenkin painottaa, että tilintarkastajat voivat muuttaa konfliktinhallintatapaan tietyissä tilanteissa.

Myös Paino ja muut (2015) tutkivat tilintarkastajien käyttämien konfliktinhallintatapojen ja aikaisemmin koettujen kommunikaatiovaikeuksien merkityksiä sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiselle, ja myös he nimittivät tutkimuksessaan konfliktinhallintatapoja työskentelytavoiksi. Uutena tekijänä he ottivat kuitenkin tutkittavakseen, mikä vaikutus organisaation riskienhallinnalla on sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiselle. Tarkoituksena oli myös selvittää, olisiko senior- ja manager-tilintarkastajien vastausten välillä eroja. Aineisto kerättiin kvantitatiivisesti kyselytutkimuksena ja yhteensä vastauksia saatiin 109 malesialaiselta tilintarkastajilta.

Paino ja muut (2015) toistivat Brodyn (2012) tutkimuksen, sillä he käyttivät samaa lähestymistapaa tutkimuksessaan. Myös heidän tutkimuksessaan osallistujia pyydettiin suorittamaan analyyttisiä toimenpiteitä vaativa tehtävä tilintarkastuksen suunnitteluvaiheessa. Ensimmäisessä tehtävässä osallistujille tarjottiin Brodyn (2012) tutkimuksen tapaan varaston kiertonopeuden tunnusluvut kahdelta vuodelta ja heidän tuli vastata, joutuuko heidän mielestään 10 prosentin muutos tunnusluvussa laskentavirheestä vai yhtiön toimintaympäristön muutoksesta. Tämän jälkeen osallistujien oli vastattava 0–10 asteikolla, oliko sisäisen tarkastuksen tekemä työ heidän mielestään hyödyllistä, kuinka

luotettavana he pitivät sisäisen tarkastuksen tekemää työtä ja kuinka tärkeänä he pitivät sitä, että he itse selvittävät syyt tunnuslukujen erojen välillä.

Paino ja muut (2015) käyttivät toisessa osallistujille laaditussa tehtävässä hyödyksi Putnamin ja Wilsonin (1982) laatimaa organisaation viestinnän ja konfliktien mittaria sekä Golenin ja muiden (1988) laatimaa kommunikaation ja yhteistyön esteiden mittaria samalla tavoin kuin Brody ja muut (1998) sekä Brody (2012) käyttivät omissa tutkimuksissaan. Näillä menetelmillä haluttiin tarkemmin tutkia osallistujien käyttämiä konfliktinhallintatapoja sekä heidän käsityksiään mahdollisista kommunikaation ja yhteistyön esteistä sisäisen tarkastuksen kanssa. Lopuksi osallistujat täyttivät väestötieteellisen kyselylomakkeen.

Koska Brody (2012) oli aikaisemmin havainnut, että tilintarkastajien käyttämät konfliktinhallintatavat vaikuttavat tilintarkastajien suhtautumiseen hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä ja että aktiivista työskentelytapaa käyttävät tilintarkastajat ovat skeptisempiä tarjottuun informaatioon nähden, johtivat Paino ja muut (2015) seuraavat hypoteesit testattaviksi:

- passiivista työskentelytapaa käyttävät tilintarkastajat pitävät sisäisen tarkastuksen tekemää työtä hyödyllisempänä kuin tilintarkastajat, jotka käyttävät aktiivisempaa työskentelytapaa
- senior- ja manager-tilintarkastajien mielipiteiden välillä on eroja siinä, kuinka hyödyllisenä sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen nähdään.

Brody (2012) havaitsi tutkimuksessaan myös sen, että aikaisemmin koetut kommunikaatiovaikeudet tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien kanssa vaikuttavat mahdolliseen yhteistyöhön tulevaisuudessa. Tämä sai Painon ja muut (2015) puolestaan johtamaan seuraavan hypoteesin:

- tilintarkastajien aikaisemmin kokemat kommunikaatiovaikeudet vaikuttavat negatiivisesti mahdolliseen sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämiseen.

Paino ja muut (2015) johtivat lisäksi kaksi muuta hypoteesia, jotka pohjautuivat Munron ja Stewartin (2011) tutkimuksen havaintoihin. Heidän havaintojensa mukaan, tilintarkas-

tusasiakkaan tehokas liiketoimintariski ympäristö kertoo asiakkaan tehokkaasta hallintotavasta, joka puolestaan johtaa todennäköisemmin siihen, että tilinpäätöksessä ei ole olennaista virheellisyttä. Tämä puolestaan tarkoittaa, että asiakkaalla on käytössä korkealaatuinen sisäisen tarkastus. Painon ja muiden (2015) kaksi viimeistä hypoteesia olivatkin seuraavat:

- passiivista työskentelytapaa käyttävät tilintarkastajat pitävät sisäisen tarkastuksen tekemää työtä hyödyllisempänä kuin aktiivista työskentelytapaa käyttävät tilintarkastajat, kun yhtiön riskienhallinta koetaan tehokkaaksi
- mitä pienemmät ovat kommunikaatiovaikeudet toimintojen välillä ja mitä tehokkaammaksi yhtiön riskienhallinta koetaan, sitä positiivisempi vaikutus sillä on mahdolliseen sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen.

Painon ja muiden (2015) odotusten mukaisesti tutkimustulokset osoittivat tilintarkastajien aktiivisen työskentelytavan vaikuttavan negatiivisesti sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen. Heidän mukaansa suurin osa vastaajista noudatti ISA 200:ssa määriteltyjä eettisiä vaatimuksia, jotka edellyttävät tilintarkastajia suorittamaan ja suunnittelemaan tarkastuksen skeptisesti huomioimalla, että on olemassa mahdollisuus, että tilinpäätöksessä on olennainen virheellisyys. Tulokset osoittivat myös sen, että työskentelytavoilla ja sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämisellä oli yhteys, kun mukaan otettiin yhtiön riskienhallintajärjestelmä. Heidän mukaansa tilintarkastajat olivat halukkaampia hyödyntämään sisäisen tarkastuksen työtä, kun he kokivat, että yhtiöllä oli käytössä tehokkaat riskienhallintakeinot. Näin ollen tilintarkastajat toimivat myös ISA 610 mukaisesti, sillä standardin (IAASB, 2013) mukaan kun olennaisen virheellisyyden riski on alhainen, on sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntäminen todennäköisesti riittävää alentamaan tilintarkastusriskin hyväksyttävälle tasolle, eikä tilintarkastajan tarvitse siten enää itse suorittaa tilintarkastustoimenpiteitä.

Painon ja muiden (2015) tutkimustulokset osoittivat, että senior- ja manager-tilintarkastajien mielipiteiden välillä oli eroja, toisin kuin Brodyn (2012) tekemässä tutkimuksessa. Painon ja muiden (2015) tuloksista kävi ilmi, että manager-tilintarkastajat luottivat sisäiseen tarkastukseen enemmän, kuin senior-tilintarkastajat. Tulokset osoittivat myös sen, että kommunikaatiovaikeudet toimintojen välillä vaikuttivat negatiivisesti mahdolliseen

sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen. Suurin osa vastaajista oli sitä mieltä, että kommunikaatiovaikeudet liittyivät sisäisten tarkastajien puolustusasetelmiin ja ennakkoluuloihin eli siihen, että heidän objektiivisuutensa oli heikentynyt. Lisäksi vastaajat ilmoittivat kommunikaatiovaikeuksiin liittyviksi sen, että sisäiset tarkastajat eivät kuunnelleet tilintarkastajia, he eivät halunneet muuttaa toimintatapojaan, heidän luottamuksensa ja uskottavuutensa oli heikentynyt eivätkä he antaneet palautetta. Hypoteesit 1a, 1b ja 2 pitivät näin ollen paikkaansa.

Painon ja muiden (2015) tutkimustulokset puolsivat osittain hypoteesia 3a ja kokonaan hypoteesia 3b. Tulokset viittasivat siihen, että mitä vähemmän kommunikaatiovaikeuksia ilmeni ja mitä tehokkaammaksi yhtiön riskienhallinta koettiin, sitä enemmän sisäisen tarkastuksen tekemää työtä hyödynnettiin. Tämä osoittaa heidän mukaansa sen, että tilintarkastajat kokevat sisäisen tarkastuksen aikaisemmin suorittaman työn hyödyllisemmäksi, kun yhtiöllä on käytössä tehokkaat riskienhallintakeinot verrattuna siihen, että riskienhallintakeinot eivät olisi kovin tehokkaat. Heidän mukaansa tehokkaat riskienhallintakeinot tuovat tilintarkastajilla varmuutta siitä, että olennaisten virheiden syntyminen on otettu yhtiössä huomioon, joka puolestaan johtaa tilintarkastajien kannalta tilintarkastusriskin vähenemiseen riittävän alhaiselle tasolle.

4.2 Yhteenveto aikaisemmista tutkimuksista ja tutkimuskysymykset

Aikaisempien tutkimuksien pohjalta voidaan todeta, että tilintarkastajat pitävät sekä sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta että pätevyyttä lähes yhtä tärkeinä tekijöinä arvioiessaan sisäisen tarkastuksen tekemän työn käyttömahdollisuutta tilintarkastuksessa. Esimerkiksi Al-Sukkerin ja muiden (2018) tutkimustuloksista oli havaittavissa vuorovaihteinen yhteys objektiivisuuden ja pätevyyden välillä, mikä tarkoittaa, että tilintarkastajat arvioivat näitä kahta tekijää rinnakkain, vaikkakin objektiivisuus saikin hieman suuremman painoarvon tilintarkastajien keskuudessa. Puolestaan Morain ja Francon (2019) tutkimustuloksista oli havaittavissa, että tilintarkastajat kokivat sisäisen tarkastuksen pätevyyden tärkeimmäksi tekijäksi. Nämä havainnot puoltavat entuudestaan sitä oletusta,

että sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden ja pätevyyden merkitykset vaihtelevat tilintarkastajien keskuudessa ja että tähän vaihtelevuuteen vaikuttavat suurelta osin myös tilintarkastajien henkilökohtaiset ominaisuudet, kuten Morais ja Franco (2019) päättelivät.

Brodyn (2012) sekä Painon ja muiden (2015) tutkimustuloksista nousi esille samoja asioita ja merkityksiä. Huomionarvoista näissä tutkimuksissa on lisäksi se, että ne tehtiin lähes samaa lähestymistapaa noudattaen, joka parantaa hieman molempien tutkimustulosten yleistettävyyttä. Vaikka Brodyn (2012) hypoteesi siitä, että passiivista työskentelytapaa käyttävät tilintarkastajat pitävät sisäisen tarkastuksen työtä hyödyllisempänä kuin tilintarkastajat, jotka omaavat aktiivisen työskentelytavan, kumoutui sellaisenaan, oli hänen tuloksistaan kuitenkin havaittavissa, että tilintarkastajien käyttämällä konfliktinhallintatavoilla oli vaikutusta sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiselle. Myös Brodyn ja muiden (1998) sekä Painon ja muiden (2015) tutkimustuloksista kävi ilmi, että tilintarkastajien käyttämällä konfliktinhallintatavoilla oli selkeä merkitys sille, miten hyödylliseksi tilintarkastajat näkivät sisäisen tarkastuksen tekemän työn. Näiden havaintojen lisäksi Brodyn ja muiden (1998), Brodyn (2012) sekä Painon ja muiden (2015) tutkimuksissa nousi esille se, että tilintarkastajat suhtautuvat eri tavoin konflikteihin eli tilintarkastajat käyttivät erilaisia konfliktinhallintatapoja. Näiden havaintojen pohjalta johdetaan seuraavat kaksi tutkimuskysymystä:

T1. Mitä erilaisia konfliktinhallintatapoja tilintarkastajat käyttävät tilintarkastustoimeksiannon aikana?

T2. Vaikuttaako tilintarkastajien käyttämä konfliktinhallintatapa sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen tilintarkastuksessa?

Brodyn (2012) sekä Painon ja muiden (2015) tutkimuksissa nousi esille myös eroavaisuuksia. Esimerkiksi Brody (2012) ei havainnut senior- ja manager-tilintarkastajien vastausten välillä eroja, toisin kuin Paino ja muut (2015) havaitsivat. Painon ja muiden (2015)

havainnot ovatkin yhteydessä Morain ja Francon (2018) päätelmiin siitä, että tilintarkastajien mielipiteisiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä vaikuttaa myös tilintarkastajien erilaiset ominaisuudet. Brodyn (2012) sekä Painon ja muiden (2015) tutkimuksissa havaittiin kuitenkin, että sisäisen tarkastuksen objektiivisuus ja pätevyys ovat tekijöitä, jotka vaikuttavat niin tilintarkastajien käyttämään konfliktinhallintatapaan, kuin myös kommunikointivaikeuksiin sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välillä. Lisäksi Al-Sukkerin ja muiden (2018) tutkimustulokset kertovat, että tilintarkastajat arvioivat sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä rinnakkain eli kyseiset luottamustekijät ovat lähes yhtä tärkeitä tekijöitä tilintarkastajille heidän arvioidessaan sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämistä. Brodyn (2012), Painon ja muiden (2015) sekä Al-Sukkerin ja muiden (2018) tutkimustulosten perusteella johdetaan puolestaan kaksi viimeistä tutkimuskysymystä:

T3. Arvioivatko tilintarkastajat sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä rinnakkain?

T4. Onko tilintarkastajien muodostamilla käsityksillä sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä yhteys tilintarkastajien käyttämiin konfliktinhallintatapoihin ja päätöksiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tilintarkastuksessa?

5 Tutkimusmenetelmä ja aineisto

Tässä luvussa perehdytään tarkemmin siihen, miten tämän tutkielman empiirinen osuus on toteutettu. Luvussa kerrotaan tarkemmin käytetystä tutkimusmenetelmästä, tutkimuskohteesta, haastattelurungosta sekä aineiston keruusta ja analysoinnista. Lopuksi tarkastellaan vielä tutkielman luotettavuutta.

5.1 Tutkimusmenetelmä

Tämän tutkielman tutkimusmenetelmäksi on valittu kvalitatiivinen eli laadullinen tutkimusmenetelmä. Laadullisen tutkimusmenetelmän lähtökohtana on todellisen elämän kuvaaminen sekä tutkimuskohteen tutkiminen mahdollisimman kokonaisvaltaisesti (Hirsjärvi ja muut, 2009, s. 161). Nämä seikat puoltavat valittua tutkimusmenetelmää, sillä tutkittava ilmiö on verrattain moniulotteinen, koska tutkittavana ovat tilintarkastajien käyttämät konfliktinhallintatavat sekä niiden vaikutukset sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen.

Laadullisen tutkimuksen (Hirsjärvi ja muut, 2009, s. 164) tyypillisiin piirteisiin kuuluu, että tietoa hankitaan luonnollisissa, todellisissa tilanteissa ja että tiedon keruun instrumenttina suositaan ihmistä. Tutkijan on siis luotettava omiin havaintoihin ja keskusteluihin tutkimuksen kohteen kanssa, eikä tietoon, joka on saatu eri mittausvälineiden kautta. Lisäksi tutkija pyrkii paljastamaan odottamattomia asioita monitahoisen ja yksityiskohdallisen tarkastelun kautta. Laadullisen tutkimuksen lähtökohtana ei siis ole teorian tai hypoteesien testaaminen, eikä tutkija näin ollen päättä, mikä on tärkeää ja mikä ei. Laadullisen tutkimuksen tarkoituksena on siis suhtautua tutkimukseen joustavasti, jolloin tutkimussuunnitelma muotoutuu tutkimuksen edetessä.

Hirsjärven ja muiden (2009, s. 164) mukaan laadullisen tutkimuksen piirteisiin kuuluu myös sellaisten metodien käyttö, joissa tutkittavien ääni ja näkökulmat tulevat esille, ku-

ten haastatteluissa. Lisäksi kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti ja kerättyä aineistoa käsitellään ainutlaatuisena. Tässä tutkielmassa aineisto on kerätty teemahaastatteluilla ja kohdejoukoksi on valittu tutkimuksen tavoitteet huomioiden tilintarkastajat. Tilintarkastajat on valittu puolestaan tarkoituksenmukaisesti Etelä- ja Keski-Suomen suurista tilintarkastusyhteisöistä, koska heillä on todennäköisesti eniten kokemusta sisäisen tarkastuksen kanssa työskentelystä. Jokaista haastattelua on käsitelty lisäksi ainutlaatuisena ja aineistoa on analysoitu sen mukaisesti, että haastatteluista on mahdollista nousta esille uusia, tutkimuksen kannalta olennaisia asioita.

5.2 Tutkimuksen kohde

Tutkimuksen kohteena olevat tilintarkastajat on valittu harkinnanvaraisesti ja kaikki haastateltavat tilintarkastajat työskentelevät liikevaihdon mukaan laskettuna maailmanlaajuisesti viidessä suurimmassa tilintarkastusyhteisössä. Suurien tilintarkastusyhteisöiden tilintarkastajien tutkimiseen on päädytty siksi, koska heillä on todennäköisesti kokemusta sisäisen tarkastuksen kanssa työskentelystä, sillä sisäinen tarkastus on yleensä suurimmilla yhtiöillä, joiden tilintarkastusta puolestaan hoitavat yleisimmin suuret tilintarkastusyhteisöt. Haastateltavat tilintarkastajat koostuvat sekä senior manager- että partner-tilintarkastajista ja yksi haastateltava ilmoitti tehtävänimikkeekseen vain aluejohtajuuden. Tilintarkastajat on valittu eri asemien perustella, koska eri asemissa olevia tilintarkastajia tutkimalla saadaan laajempi käsitys siitä, miten konfliktinhallintatavat vaihtelevat tilintarkastajien välillä ja samalla on voitu tutkia, vaikuttaako tilintarkastajan asema mahdollisesti käytettyyn konfliktinhallintatapaan.

Taulukossa 1 on esitetty haastateltavien tilintarkastajien taustatiedot. Haastateltavat on nimetty selvyuden vuoksi A:sta H:n. Taulukossa tuodaan esille myös tilintarkastajien työkokemus vuosina, tehtävänimikkeet, työtehtävät sekä haastatteluiden kesto. Yhteensä tutkimukseen osallistuneita tilintarkastajia on kahdeksan kappaletta.

Taulukko 1. Haastateltavien taustatiedot.

Haastateltava	Työkokemus vuosina	Tehtävänimike	Työtehtävät/tehtävänkuva	Haastattelun kesto
A	16	KHT, Partner	Päävastuullinen tilintarkastaja	25 minuuttia
B	9,5	KHT, Senior manager	Päävastuullinen tilintarkastaja	38 minuuttia
C	14	KHT, Senior manager	Päävastuullinen tilintarkastaja	52 minuuttia
D	22	KHT, Partner	Päävastuullinen tilintarkastaja	40 minuuttia
E	30	KHT, Aluejohtaja	Päävastuullinen tilintarkastaja	42 minuuttia
F	14	KHT, Aluejohtaja & Senior manager	Päävastuullinen tilintarkastaja	41 minuuttia
G	26	KHT, Partner	Päävastuullinen tilintarkastaja	66 minuuttia
H	28	KHT, Partner	Päävastuullinen tilintarkastaja	60 minuuttia

5.3 Haastattelurunko ja teema-alueet

Hirsjärvi ja Hurme (2001, s. 66) toteavat, että haastattelurunkoa laadittaessa tarkoituksena ei ole tehdä yksityiskohtaista kysymysluetteloa vaan teema-alueuettelo, jolloin teema-alueet edustavat teoreettisten pääkäsitteiden spesifioituja alakäsitteitä tai -luokkia. Teema-alueet voidaan siis nähdä tutkimusongelmia yksityiskohtaisempina ja pelkistetympinä luetteloina, joihin haastattelun aikana esitetyt kysymykset varsinaisesti kohdistuvat. Haastattelurungon teema-alueet ohjaavat keskustelua haluttuun suuntaan ja samalla ne toimivat haastattelijan muistilistana.

Tämän tutkielman haastattelurungon teema-alueet on mietitty siten, että tutkimuskysymyksiin saadaan mahdollisimman perusteelliset vastaukset. Lisäksi haastattelurungon avulla selvitetään tilintarkastustoimeksiannon aikana syntyvien konfliktien taustoja sekä haastateltavien taustatiedot. Syntyvien konfliktien taustoja tutkimalla ja haastateltavien

taustatiedot selvittämällä voidaan tutkia paremmin konfliktinhallintatapojen muodostumista sekä vaihtelevuutta tilintarkastajien välillä.

Yhteensä teema-alueita on neljä kappaletta, pois lukien taustatiedot. Teema-alueista keskusteltaessa kysyttiin tarkentavia kysymyksiä, jotka ovat osittain ennakkoon mietittyjä, mutta jotka muotoutuivat myös osittain haastatteluiden aikana. Lisäksi tarkentavia kysymyksiä saattoi esittää haastateltava. Alla taulukossa 2 on esitetty haastattelurungon teema-alueet. Itse haastattelurunko on tämän tutkielman liitteenä (liite 1.)

Taulukko 2. Haastattelurungon teema-alueet.

Teema 1	Teema 2	Teema 3	Teema 4
Konfliktit tilintarkastustoimeksiannon aikana	Tilintarkastajan konfliktinhallintatavat	Sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen vaikuttavat tekijät	Konfliktien vaikutus sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen

5.4 Aineiston keruu ja analysointi

Tämän tutkielman aineiston keruu on toteutettu haastatteluilla. Aineiston keruu menetelmäksi on valittu haastattelu, sillä se on menetelmänä hyvin joustava ja siinä on mahdollista saada esiin vastausten taustalla olevia motiiveja, koska siinä ollaan suorassa kielellisessä vuorovaikutuksessa tutkittavan kanssa (Hirsjärvi & Hurme, 2001, s. 34). Haastattelut on toteutettu puolistrukturoituina haastatteluina. Puolistrukturoituun haastatteluun kuuluu se, että haastatteluiden aikana kysytyt kysymykset ovat kaikille haastateltaville samat ja että haastateltavat vastaavat kysymyksiin omin sanoin ilman, että heille annettaisiin valmiita vastausvaihtoehtoja (Eskola & Suoranta, 2014, s. 87.) Hirsjärven ja Hurmen (2001, s. 47) mukaan puolistrukturoitua haastattelua kutsutaan myös teema-haastatteluksi, jolloin haastattelu kohdennetaan tiettyihin ennelta päätettyihin teema-alueisiin. Haastatteluiden aikana kaikilta haastateltavilta kysyttiin samat tarkentavat ky-

symykset, mutta teemahaastattelun tapaan (Hirsijärvi ja Hurme, 2001, s. 48) kysymyksistä puutti strukturoituun haastatteluun kuuluvat kysymysten tarkat muodot ja järjestys, jolloin kaikki haastattelut etenivät teemojen varassa ja ainutlaatuisesti.

Eskola ja Suoranta (2014, s. 62–63) toteavat, että laadullisessa tutkimuksessa aineistoa on riittävästi silloin, kun uusi kerätty aineisto ei enää tuota uutta tärkeää tietoa tutkimusongelman kannalta. He jatkavat, että aineiston riittävyys voidaan ratkaista sen kylläntymisellä eli saturaatiolla. Saturaation perusidea on siinä, että on olemassa tietty määrä informaatiota, joka on mahdollista saada tutkittavasta ilmiöstä. Tämän pisteen jälkeen aineiston tietty peruslogiikka alkaa toistua eikä lisäaineiston kerääminen siis tuota kohteesta uutta informaatiota. Yhteensä haastatteluita tehtiin kahdeksan kappaletta. Vaikka haastatteluita tehtiin melko vähän, alkoi jo neljännen haastattelun kohdalla niissä toistua samat asiat. Myöskään ajan kannalta ei nähty enää järkeväksi jatkaa haastatteluiden tekemistä kahdeksannen haastattelun jälkeen. Haastattelut on toteutettu etänä Teamsin välityksellä osittain vallitsevasta koronapandemiasta johtuen, mutta myös siitä syystä, että kaikki haastateltavat työskentelevät Etelä- ja Keski-Suomessa.

Haastatteluiden aikana haastattelijalla oli esillä haastattelurunko, jossa oli läpikäytävät teema-alueet sekä niihin liittyvät tarkentavat kysymykset. Haastattelurunko testattiin ennen yhteydenottoja haastateltaviin, jolloin varmistuttiin siitä, että teema-alueet ja tarkentavat kysymykset olivat hyvin ymmärrettävissä. Tämän pohjalta tehtiin vielä pieni hienosäätö haastattelurunkoon. Samalla tuli testatuksi se, kauan haastattelussa kuluisi aikaa. Kun haastattelurunko oli testattu ja hyväksytty tutkielman ohjaajan toimesta, aloitettiin yhteydenotot haastateltaviin. Yhteydenotot tehtiin puhelimitse ja kaikkien haastateltavien yhteystiedot saatiin yritysten internetsivuilta. Yhteensä yhteydenottoja tehtiin neljätoista kappaletta, joista kahdeksan hyväksyi haastattelukutsun. Haastatteluiden ajankohta osoittautui tilintarkastajien kannalta hankalaksi, sillä alkukevät on tilintarkastajilla kiireisintä aikaa. Kiireiden vuoksi haastateltavat ilmoittivat myös tarkan ajan sille, kuinka kauan haastattelu sai viedä aikaa. Tämä selittää sen, miksi haastatteluiden

kestoissa on suuri hajonta. Lisäksi tilintarkastajien kiire vaikutti siihen, miksi haastatteluita saatiin sovittua vain kahdeksan kappaletta.

Yhteydenotot puhelimitse aloitettiin ensin esittäytymällä ja kertomalla puhelun liittyvän pro gradu -tutkielmaan. Esittäytymisen jälkeen kerrottiin tutkielman aiheesta sekä tutkimuksen kohteesta. Lisäksi haastatteluun liittyvät asiat, kuten sen ajankohta ja mahdollinen kesto sekä se, että haastattelu nauhoitettaisiin, kerrottiin haastateltavalle. Suostumuksen annettuaan, lähetettiin haastateltavalle vielä haastattelurunko sähköpostitse, että haastateltava pystyi valmistautumaan haastattelussa käsiteltäviin teemoihin ja kysymyksiin. Yhteydenotot aloitettiin helmikuun 2022 ensimmäisellä viikolla. Kahdeksasta haastattelusta seitsemän pidettiin helmikuussa ja yksi marraskuussa. Haastattelut toteutettiin yksilöhaastatteluina. Ennen haastattelua selostettiin haastateltavalla vielä haastattelun kulku. Kaikki haastattelut nauhoitettiin ja ne kestivät 25 minuutista 66 minuuttiin. Nauhoituksen lisäksi haastattelija teki muistiinpanoja. Haastattelun lopuksi haastateltavalta kysyttiin vielä, haluaako hän täydentää vielä jotakin vastaustaan.

Hirsjärvi ja muut (2009, s. 222–223) toteavat, että laadullinen aineisto on tarkoituksenmukaista kirjoittaa sanasta sanaan puhtaaksi. Tätä tapaa nimitetään myös aineiston litteroinniksi. Litterointi voidaan tehdä valikoiden, esimerkiksi teema-alueista tai koko kerätystä aineistosta. Aineiston litterointi nähdään tavanomaisempana tapana kuin päätelmien tekeminen suoraan nauhoitteista. Varsinaisesta aineiston litteroinnin tarkkuudesta ei ole täsmällistä ohjetta, mutta ennen siihen ryhtymistä olisi kuitenkin tiedettävä, mikälaista analyysia aiotaan tehdä. Aineiston litterointi on myös yksi analyysin vaiheista varsinkin laadullisessa tutkimuksessa, jossa aineisto on kerätty haastatteluilla. Aineiston analyysi ei siis tapahdu vain yhdessä tutkimusprosessin vaiheessa, vaan aineistoa kerätään ja analysoidaan osittain samanaikaisesti.

Kaikkien haastatteluiden nauhoitteet on litteroitu mahdollisimman nopeasti haastatteluiden jälkeen tietokoneella. Aineiston analyysin helpottamiseksi litterointi on tehty koko kerätystä aineistosta. Ajallisesti yhden nauhoitteen puhtaaksikirjoittamisessa kesti noin

3 tuntia. Litteroinnissa on hyödynnetty erilaisia merkintöjä, joilla haastattelun osapuolten puheenvuorot on eroteltu tekstistä. Tietyt toistot, kuten ”ja, ja” sekä ”että, että” on poistettu litteroidusta tekstistä.

Tässä tutkielmassa aineiston analyysissä on hyödynnetty teemoittelua. Eskolan ja Suorannan (2014, s. 178–179) mukaan teemoittelu on vartenotettava aineiston analyysitapa jonkin käytännöllisen ongelman ratkaisemiseksi, jolloin tutkimusongelman kannalta aineistosta voidaan poimia olennaista tietoa. Lisäksi teemoittelun avulla aineistosta saadaan nostettua kokoelma erilaisia vastauksia esitettyihin kysymyksiin, minkä vuoksi tutkimustulokset palvelevat juuri erilaisia käytännön intressejä. Hirsjärven ja Hurmen (2001, s. 173) mukaan teema on tietty piirre, joka toistuu haastatteluissa. He jatkavat, että teemoittelulla tarkoitetaan aineiston analyysiä, jossa tarkastellaan aineistosta nousevia piirteitä, jotka ovat yhteisiä useammalle haastateltavalle. Tällaiset nousevat piirteet saattavat liittyä haastattelurungon teema-alueisiin, mutta on myös mahdollista, että esille nousee lähtökohtateemoja mielenkiintoisempia uusia teemoja. Analyysiä tehtäessä esille nousevat teemat pohjautuvat siis tutkijan tulkintoihin haastateltavien sanomista.

Tämän tutkielman tutkimustulokset esitetään teemahaastattelurungon teemojen ja tarkentavien kysymysten avulla. Aineiston keruu sekä analyysivaiheessa aineistoon suhtaututtiin mahdollisimman objektiivisesti, jolloin esille nousi myös uusia vartenotettavia seikkoja. Analyysiä tehdessä aineistosta kerättiin kunkin teeman alle asiat, jotka liittyivät käsiteltävään teema-alueeseen, jolloin tärkeät seikat tuli kerättyä yhteen teemoittelun tapaan.

5.5 Tutkimuksen luotettavuus

Hirsjärven ja Hurmen (2001, s. 184–185) mukaan haastatteluaineiston luotettavuus riippuu sen laadusta. Heidän mukaansa aineiston laatua voidaan parantaa esimerkiksi sillä, että haastattelurunko tehdään riittävän hyväksi, haastatteluiden tekninen välineistö on

luotettavaa ja että aineisto litteroidaan mahdollisimman nopeasti haastatteluiden jälkeen. Tämän tutkielman haastattelurunko on laadittu yhdessä tutkielman ohjaajan kanssa ja se on testattu ennen haastatteluiden aloittamista mahdollisten ongelmakoh-
tien havaitsemiseksi. Lisäksi haastatteluiden aikana haastattelija tarkisti tietyin väliajoin, että nauhoitus toimisi. Haastatteluaineisto on litteroitu myös mahdollisimman nopeasti haastattelun jälkeen.

Tutkimuksen luotettavuutta arvioidaan usein myös reliaaabeliuden ja validiuden näkökul-
mista. Hirsjärvi ja Hurme (2001, s. 186–187) määrittelevät reliaaabeliuden tarkoittavan sitä, että tutkittaessa samaa ilmiötä saadaan kahdella tutkimuskerralla sama tulos. Tu-
lostosta voidaan pitää reliaaabelina myös silloin, jos kaksi eri tutkijaa pääsevät samaan lop-
putulokseen. Kolmas perinteinen tapa ymmärtää reliaaabelius on se, että kahdella tutki-
musmenetelmällä päästään samaan lopputulokseen. Validiudella puolestaan tarkoite-
taan tutkimusmenetelmän tai mittarin kykyä mitata juuri sitä, mitä on tarkoituskin mi-
tata (Hirsjärvi ja muut, 2009, s. 231). Eskola ja Suoranta (2014, s. 210–211) kuitenkin toteavat, että laadulliseen tutkimukseen kuuluu tutkijan avoin subjektiviteetti ja sen hy-
väksyminen, että tutkija on tutkimuksen merkittävin tutkimusväline. Näin ollen laadullisen tutkimuksen ensisijainen luotettavuuden kriteeri on tutkija itse, jolloin luotettavuuden arviointi koskee koko tutkimusprosessia. Luotettavuuden arviointi onkin erilaista laadullisessa tutkimuksessa kuin kvantitatiivisessa tutkimuksessa, jossa tutkimuksen luotettavuus on rinnastettu nimenomaan mittauksen luotettavuuteen. Näiden seikkojen vuoksi perinteisesti ymmärrettyinä reliabiliteetti ja validiteetti eivät välttämättä sellaisinaan sovellu laadullisen tutkimuksen luotettavuuden arviointiin.

Hirsjärvi ja Hurme (2001, s. 189) kirjoittavat, että laadullisen tutkimuksen analyysissä lähimmäksi perinteistä reliaaabeliuden käsitettä päästään niillä alueilla, jotka liittyvät ai-
neiston laatuun. Tällöin reliaaabelius koskeekin enemmän tutkijan toimintaa kuin haasta-
teltavien vastauksia, eli arvioitavaksi tulee lähinnä se, onko kaikki käytettävissä oleva tieto otettu huomioon, onko litterointi tehty oikein ja heijastuuko tulokset tutkittavien

ajatusmaailmaan. Lisäksi laadullisen tutkimuksen luotettavuutta parantaa se, että tutkija selostaa tarkasti analyysin vaiheet (Hirsjärvi ja muut, 2009, s. 232).

Tämän tutkielman reliabiliutta on pyritty parantamaan sillä, että tutkimuskysymykset on laadittu aikaisempien tutkimuksien pohjalta ja ne on muotoiltu mahdollisimman selkeiksi, jotta joku toinen tutkija voi päästä samantyyppisiin johtopäätöksiin tutkittavasta aiheesta. Tutkielman validiutta on puolestaan parannettu sillä, että haastattelurunko on laadittu yhdessä tutkielman ohjaajan kanssa ja sitä on myös testattu ennen varsinaisten haastatteluiden pitämistä. Lisäksi haastatteluissa alkoi ilmetä aineiston kylläntymistä, jolloin tutkittavasta ilmiöstä saatiin varmasti kaikki mahdollinen tieto irti. Litteroinnissa puolestaan on hyödynnetty erilaisia merkintöjä, joilla aineistosta on kerätty kaikki relevantti tieto teema-alueiden alle. Tällä on taas pyritty parantamaan litteroinnin luotettavuutta. Aineiston keruu menetelmäksi on puolestaan valittu teemahaastattelu, jolloin haastateltavat pystyvät tuomaan parhaalla mahdollisella tavalla omat ajatuksensa esille ilman liian suoraa vastausvaihtoehtoja. Aineistoa on kerätty ja käsitelty siis sen mukaisesti, että tulokset heijastavat haastateltavien ajatuksia. Lisäksi aineiston hankinnan ja analyysin vaiheet selostetaan tarkasti luvussa 5.4.

6 Tutkimuksen tulokset

Tässä luvussa tarkastellaan tämän tutkielman tuloksia ja verrataan niitä aikaisempien tutkimuksien tuloksiin. Tutkimustuloksissa kerrotaan ensin, minkälaisia konfliktitilanteita tilintarkastajat kokevat tilintarkastustoimeksiantojen aikana. Tämän jälkeen tuodaan esille tilintarkastajien suhtautuminen konflikteihin ja analysoidaan heidän konfliktinhallintatapojaan. Viimeisessä alaluvussa puolestaan tarkastellaan tilintarkastajien käyttämien konfliktinhallintatapojen sekä sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden ja pätevyyden merkityksiä sisäisen tarkastuksen hyödyntämiselle.

6.1 Konfliktit tilintarkastuksessa

Tutkielman tutkimuskysymyksenä ei ole varsinaisesti selvittää, minkälaisia konflikteja tilintarkastajat kokevat tilintarkastustoimeksiantojen aikana. Jotta pystytään kuitenkin tutkimaan tilintarkastajien käyttämien konfliktinhallintatapojen muodostumista, on tärkeää myös ymmärtää, mistä yleensäkin konflikti- ja neuvottelutilanteet tilintarkastuksessa johtuvat.

6.1.1 Yleisimmät konfliktit ja niiden seuraukset

Aikaisempien tutkimuksien (Heyrani ja muut, 2016; Kustiene ja Tjurina, 2019) mukaan konfliktit tilintarkastuksessa johtuvat hyvin usein tilintarkastajan ja asiakkaan välisistä näkemys- ja odotuseroista. Haastateltavien vastausten perusteella yleisimmät ja keskeisimmät konfliktit tilintarkastuksessa voidaan luokitella kahdeksi eri konfliktityypiksi: aikataulukonflikteiksi sekä tilinpäätöksen ja kirjanpidon substanssikonflikteiksi. Nämä konfliktityypit liittyvät puolestaan hyvin vahvasti juuri näkemys- ja odotuseroihin.

Haastateltavista kuusi on esimerkiksi sitä mieltä, että aikatauluihin liittyvät syyt ovat usein konfliktien taustalla. Haastateltavista seitsemän puolestaan mainitsee, että näkemyserot asiakkaan kanssa liittyvät myös tilinpäätöksissä esitettäviin tietoihin ja kirjanpidon kirjauksiin.

”Aikatauluista voi tulla erinäisiä ajatuksia, että jos jokin pieni asiakas haluaa tammikuussa tilinsä tarkastettavaksi, niin siellä on pörssiyritykset menossa siellä kohtaa, niin voi olla, että tulee keskustelua, että tarkastetaanko niitä sitten tammikuussa vai ei” (Haastateltava H).

”Kyllä aikatauluasiat aikalailla korostuvat tässä korona-aikana ja etätyöskentely, ja jossain kohdin on välillä pulaa ihmisistä ja osaavista ihmisistä. Että kyllä tänäkin päivänä korostuvat nämä aikataulutkin sillä tavalla, että ei pidä tieteen tahtoen sitoutua ja luvata liian tarkkoja (aikoja). Että tietty haaste on siinä, että jos kaikki haluavat samaan aikaan tarkastuksen, niin sitten nämä tilkkauksen dokumentaatiovaatimukset yhdistettynä, niin tuntuu, että menee hankalaksi välillä.” (Haastateltava G.)

”Ne (konfliktit) yleensä liittyvät vaikka aikataulukysymyksiin tai odotuskuiluun, joka on huonon kommunikoinnin kautta päässyt muodostumaan. On toisinaan niitäkin tilanteita, että ne syntyvät jostain asiakasyksiköstä, laskentakysymyksestä tai muusta. Sellainen näkemysero tai jonkinasteinen konfliktitilanne, että asiakkaan on vaikea ymmärtää sitä, että miten joku heidän kannaltaan tärkeä pitää käsitellä kirjanpidossa, tilinpäätöksessä ja hallinnossa.” (Haastateltava B.)

”No kyllähän se (konflikti) yleensä johtuu siitä, että vastapuolella on eri näkemys tilinpäätöksen laidinnasta ja siitä esittämiestä kun sitten tilintarkastajalla on suhteessa vallitseviin sääntöihin ja lainsäädäntöön” (Haastateltava E).

Haastateltavien vastausten mukaan aikatauluihin liittyvät konfliktit jakautuvat siten, että ne saattavat koskea tilintarkastukseen kuluvaan aikaan tai tilintarkastuksen suorittamisen ajankohtaa. Aikataulukonflikteja ratkotaan aina myös asiakkaan operatiiviseen johtoon kuuluvan henkilön kanssa, kuten toimitusjohtajan tai talousjohtajan kanssa. Haastateltavien vastausten perusteella voidaan kuitenkin sanoa, että yleisempää on se, että aikataulukonfliktit johtuvat nimenomaan tilintarkastukseen kuluva ajasta. Tilintarkastukseen kuluva aika ei kuitenkaan haastatteluiden perusteella ole riippuvainen vain siitä, että tilintarkastaja ei pysty noudattamaan sellaisia aikatauluja, mihin hän on ilmoittanut sitoutuvansa ja että tämä johtuisi siitä, että tilintarkastajalla ei esimerkiksi ole riittäviä

resursseja nopeamman tilintarkastuksen suorittamiseen. Esimerkiksi haastateltava B toteaa, että tilintarkastukseen kuluu enemmän aikaa, mikäli asiakkaalla on ongelmia heidän prosesseissaan, koska se hankaloittaa ja hidastaa tilintarkastuksen suorittamista. Lisäksi tilintarkastukseen kuluvan ajan lisääntyessä johtaa se myös siihen, että tilintarkastuksesta pyydetään suurempi korvaus, jolloin konflikti voi eskaloitua edelleen. Haastateltavien mukaan on myös tyyppistä, että asiakkaat haluavat tilintarkastuksen suoritettavaksi mahdollisimman nopeasti tilikauden päättymisen jälkeen, jolloin ongelmaksi voi muodostua tilintarkastuksen suorittamisen ajankohta. Haastateltavien mukaan myös koronapandemia on tuonut lisähaasteita tilintarkastuksen suorittamisen ajankohtaan, koska osaavasta henkilöstöstä on ollut pulaa. Myöskään etätyöskentely ei ole tuonut helpotusta tilintarkastajien kiireisiin.

Haastatteluiden perusteella tilinpäätöksiin ja kirjanpitoon liittyvät konfliktit ovat kuitenkin selvästi yleisimpiä tilintarkastuksessa ilmeneviä konflikteja. Tilinpäätöksiin ja kirjanpitoon liittyvät konfliktit johtuvat yleensä tilintarkastajan tekemistä tarkastushavainnoista, jotka liittyvät muun muassa tilinpäätöksessä esitettäviin tietoihin, kirjanpidon kirjauksiin, laskentaperiaatteisiin sekä tulkintakysymyksiin. Näin ollen näihin asioihin liittyvistä konflikteista voidaan puhua tilinpäätöksen ja kirjanpidon substanssikonflikteina. Haastateltavien mukaan tämän tyyppisiä konflikteja syntyy usein tilintarkastajan ja asiakkaan välisissä keskusteluissa, ja nämä voivat liittyä muun muassa liikevaihdon tulouttamiseen, alaskirjauksiin sekä arvionvaraisiin eriin, kuten vaihto-omaisuuden arvostamiseen, poistoaikoihin, tuotekehitys aktivointeihin, tytäryhtiöosakkeiden arvostamiseen ja liikearvon arvonalentumisen testauksiin. Selkeä ero aikataulukonflikteihin on myös siinä, että tilinpäätöksen ja kirjanpidon substanssikonflikteja voi syntyä organisaation operatiivisen johdon lisäksi asiakkaan kirjanpitäjän kanssa.

”Niitä on kaksi (konfliktien syytä): tuloutus, eli liikevaihdon tuloutus ja sitten on alaskirjaukset tai arvostuskysymykset. Lähinnä mietitään ehkä liikearvo ja osakkeet. Ne nyt on sen kaltaisia kipupisteitä, koska niissä tavallaan tunnustetaan sitten, että tuli ostettua jotain hölmösti, että ne eivät ole enää arvossaan. Ja sitten liikevaihdon tuloutuksessa on monesti, ei niin kirjanpitoon vihkiytynyt omistaayrittäjä, joka näkee, että työ on tehty, että tottakai (myynti) tuloutetaan. Mutta jos ei olla luovutettu mitään tai asiakas ei oo hyväksynyt sitä, niin eihän sitä (myyntiä) silloin tulouteta.” (Haastateltava C.)

”Tyypillinen näkemys ja kohde on vaihto-omaisuus. Sillon kun sitä on, niin siinä vastapuolella saattaa olla eri näkemys eli positiivisempi näkemys sen vaihto-omaisuuden arvosta kuin mitä tilintarkastajalla. Mutta saattaa olla päinvastaisempiakin tilanteita, etenkin jos on yrittäjästä kyse, taikka on sellainen tilanne, että yrittäjä pienentää sitä varaston arvoa esimerkiksi verosuunnittelun näkökulmasta, että halutaan esittää pienempää tulosta ja vähemmän verotettavaa tuloa.” (Haastateltava E.)

”Ehkä sitten joissain tilanteissa, jos on going concern toiminnan jatkuvuus, niin ne (konfliktit) voivat olla enemmän niin kuin arvionvaraisissa erissä tai joihin liittyy sitä subjektiivisuutta” (Haastateltava G).

Haastateltavien vastaukset tilinpäätöksen ja kirjanpidon substanssikonfliktien syistä asiakkaan kanssa peilaavat aikaisempien tutkimuksien tuloksia. Esimerkiksi Commerford ja muut (2018) havaitsivat, että asiakkaan kirjanpidon periaatteet, jotka tilintarkastaja tulkitsee epäilyttäviksi tuloksenjärjestelytoimiksi, johtavat keskusteluihin asiakkaan kanssa, ja että usein tilintarkastajalta tulee näissä tilanteissa pyyntö korjata ja oikaista tehtyjä kirjauksia. Samaan päätelmään tuli aikaisemmin myös Knapp (1985), sillä hänen mukaansa tilintarkastusasiakkaan noudattamat kirjanpidon periaatteet ovat useasti tilintarkastajan ja asiakkaan välisten konfliktien taustalla. Gibbins ja muut (2001) puolestaan havaitsivat, että tilintarkastajan ja asiakkaan välisten erimielisyyksien taustalla on usein juuri liikevaihdon mittaaminen ja taseen erien arvostaminen.

Haastateltavat nostavat esiin myös sen, että konfliktien syyt voivat vaihdella asiakkaan koon mukaan. Esimerkiksi Haastateltava F toteaa, että isommissa pörssiyrityksissä konfliktit liittyvät usein eriin, jotka sisältävät jollain tavalla johdon arviota ja joiden arvostamiseen ei ole tietyllä tavalla yhtä oikeaa vastausta. Esimerkkinä hän esittää liikearvon arvonalentumisen testaukset, missä johto arvioi tulevan liiketoiminnan kannattavuutta ja kasvavirtoja. Haastateltava F:n mukaan tilintarkastajan tehtävänä on tällaisissa tilanteissa haastaa johdon näkemyksiä. Ongelmalliseksi tulee kumminkin se, että johto ei ole aina valmis vastaanottamaan tämän tyyppistä palautetta tai kuulemaan lausuntoja, jotka haastavat heidän omat liiketoimintakäsityksensä. Pienempien yhtiöiden kohdalla tämän tyyppisiä suurempia näkemyseroja johonkin laskentakysymyksiin liittyen ei niin usein puolestaan koeta olevan, koska tilintarkastajan valvontarooli on haastateltavien mukaan

erilainen suurempien yhtiöiden kohdalla kuin pienempien yhtiöiden. Haastateltavat toteavat myös, että pienempien asiakasyhtiöiden johto usein myös hyväksyy ja kuuntelee paremmin tilintarkastajien antamia parannus- ja korjausehdotuksia. Tämä tulos on hie- man ristiriitainen aikaisempien tutkimuksien (Goodwin, 2002; Nelson ja muut, 2002) tu- losten kanssa, koska niissä on havaittu, että tilintarkastajat käyttävät hyökkäävämpää asennetta nimenomaan pienempien yhtiöiden kohdalla.

Haastateltavat tuovat esiin myös monia muita syitä, jotka voivat johtaa erimielisyyksiin asiakkaan kanssa. Esimerkiksi Haastateltavat F ja G toteavat, että erityisesti pienemmillä asiakkailla on monesti eri näkemys tilintarkastuksen työn sisällöstä ja suorittamisesta, jolloin keskusteluissa käsiteltävät asiat ovat kuitenkin melko mustavalkoisia ja helpom- min ennakoitavissa ja ratkaistavissa. Haastateltavat toteavat kuitenkin niin, että tilintar- kastajilla on yhä edelleen tehtävää ammattikuntana siinä, miten tuoda yleisellä tasolla esiin se, mitä tilintarkastukseen sisältyy, jolloin myös mahdollisilta konflikteilta voitaisiin välttyä.

”Kyllä siinä jonkun verran sitä odotuseroakin voi olla, että asiakas odottaa, että mitä se työn sisältö sitten on. Minä uskon, että meillä on tuossa edelleenkin alana- kin tekemistä, että miten me asiakkaiden kanssa keskustellaan, että mikä on tilin- tarkastusta ja miten sitä tehdään ja mikä ei sitten ole tilintarkastusta.” (Haastatel- tava G.)

Haastateltavien mukaan pienempiä yhtiöitä tarkastaessa asiakas ei myöskään välttä- mättä ymmärrä aina, miksi tilintarkastaja esimerkiksi vaatii joitain tiettyjä raportteja. Asi- akkaat saattavat siis kokea, että tilintarkastajat kyselevät tyhmiä kysymyksiä ja työllistä- vät heidän taloushallintoaan liikaa. Lisäksi haastateltavista kolme mainitsee, että tilintar- kastuksen kustannukset saattavat nousta keskusteluissa esiin. Näissä tilanteissa haasta- teltavat kertovat kuitenkin olevansa hyvin ehdottomia, eli mikäli tehdyn tilintarkastuksen työmäärä vastaa laskutettua summaa, tehdään asiakkaalle selväksi, ettei neuvotteluva- raa hinnoittelussa ole kovinkaan paljoa.

”Yks konfliktitilanne, mistä tuossa ei heti tullut sanottua, niin tietysti hinnoitte- lukysymykset. Että jos hinnat nousee tai asiakas suhtautuu hyvin hintakriittisesti. Tällainen yhdistelmä voi varsinkin johtaa riitaantumisiin, konflikteihin.” (Haas- tateltava B.)

”Kerran minulla on käynyt niin, että omistaja veti herneen nenään kun hän maksoi liika ja minä en sitten suostunut tulemaan siinä vastaan, koska me oltiin tehty se työ, ja sitten hän sanoi, että joko annetaan alennusta tai sitten hän maksaa tämän ja meidän suhde loppuu, niin minä sanoin, että no sitten se loppuu” (Haastateltava F).

Haastateltavat mainitsevat, että pienemmillä yhtiöillä on myös monesti enemmän sisäiseen valvontaan liittyviä puutteita. Tyypillisimmät puutteet liittyvät vaarallisiin työyhdistelmiin ja näin ollen väärinkäytösriskeihin. Haastateltavien mukaan tämä on kuitenkin ymmärrettävää pienempien yhtiöiden kohdalla, koska niissä resurssien niukkuus aiheuttaa sen, että kaikkia työyhdistelmiä on mahdoton hajauttaa. Puolestaan suurempien yhtiöiden kohdalla sisäisen valvonnan puutteita ei koeta olevan niin merkittävästi, mutta kuitenkin jonkin verran. Haastateltavat ovat sitä mieltä, että sisäiseen valvontaan liittyvät puutteet eivät johda ainakaan pienempien yhtiöiden kohdalla merkittäviin konflikteihin asiakkaiden kanssa, mutta niistä nousee usein keskusteluja ja myös joitain eriäviä mielipiteitä voi syntyä tilintarkastajan ja asiakkaan välille.

”Jos miettii sisäisen valvonnan läpikäyntiä ja siitä nousevia konflikteja, niin siellä voi pientä erimielisyyttä olla aina sitten muutoseikoista. Että tarkastaja lähtee tietysti siitä, että tietyt valvontakontrollit täytyy olla dokumentoituja, jotta me voidaan todeta olemassaoloja ja asiakas voi kokea turhauttavana dokumentaatioiden tekemisen.” (Haastateltava B.)

Haastateltavien mukaan erimielisyyksiä voi myös syntyä dokumentaatioon liittyen, mikäli tilintarkastajalle ei ole tarjolla riittävää dokumentaatiota näkemyksien ja kannanottojen perustaksi. Haastateltavat toteavat, että tilintarkastuksen tulee aina perustua selkeään ja johdonmukaiseen raportointiin, jonka avulla kohdeorganisaation tilinpäätöksen, kirjanpidon ja hallinnon tilasta voidaan muodostaa selkeä kokonaiskuva. Myös esimerkiksi Brody (2012) toi tutkimuksessaan esille sen, että tilintarkastajan ja asiakkaan välisten konfliktien taustalla voi olla usein asiakkaan esittämän tiedon epäkuranttius. Haastateltavat toteavatkin, että mikäli riittävää dokumentaatiota ei ole saatavilla, menevät keskustelut ja neuvottelut organisaatio johdon kanssa huonompaan suuntaan, koska johdolla ei ole dokumentaatiota omien väitteidensä tueksi, eikä tilintarkastaja voi muodostaa riittävää käsitystä johdon väitteistä tai ylipäättään organisaation kokonaistilasta.

”Konflikti voi syntyä siitäkin, kun meidän pitää muodostaa käsitys sen asiakkaan kirjanpidosta ja raportoinnista, ja sitten se lähtökohta pitäisi olla se dokumentaatio, mikä on olemassa. Mutta sitten jos ei ole sitä alla olevaa dokumentaatiota, mihin sinä perustat sen sinun näkemyksen ja kannanoton, niin silloinhan saattaa se keskustelu mennä siihen suuntaan, että se on vetelä tai veteen piirretty viiva.” (Haastateltava G.)

Kaikki haastateltavat ovat myös sitä mieltä, että asiakkaan kanssa keskustellaan aina havaituista asioista, oli kyseessä sitten puutteet dokumentaatiossa tai jossain muussa tilintarkastajan tärkeäksi kokemassa asiassa. Haastateltavat myös ilmoittivat, että näissä tilanteissa on mahdollista, että pientä erimielisyyttä voi syntyä tilintarkastajan ja asiakkaan välille. Myös aikaisemmissa tutkimuksissa (Brody ja muut, 1998; Brody, 2012; Goodwin, 2002; Kustiene & Tjurina, 2019) tuodaan esille se, että tilintarkastajan ja asiakkaan väliset neuvottelutilanteet, joissa tilintarkastaja pyrkii saamaan relevanttia tietoa organisaatiosta keskustelemalla asiakkaan kanssa, voivat laukaista konfliktitilanteen. Aikaisempien tutkimuksien mukaan konfliktin on laukaissut useasti se, että tilintarkastaja ei ole saanut oman näkemyksensä tueksi riittävän relevanttia tietoa. Tämän tutkielman tulokset ovat siis samansuuntaisia aikaisempien tutkimuksien tulosten kanssa, koska tässäkin tapauksessa haastateltavat ovat kokeneet, että asiakkaan esittämät tiedot eivät ole olleet riittäviä, koska niiden tueksi ei ole annettu suullisen varmuuksien lisäksi muuta dokumentaatiota.

Haastateltava A tuo puolestaan esiin sen, että erimielisyydet ja niistä aiheutuvat mahdolliset konfliktit voivat johtua myös väärinymmärryksistä sekä asiakkaan että tilintarkastajan puolelta. Konfliktin aikaansaamiseksi ei siis aina vaadita varsinaista tilintarkastajan havaitsemaa puutetta tai virhettä, josta asiakas esittää omat mielipiteensä tai sitä, että tilintarkastajan ja asiakkaan välillä on jokin näkemysero substanssiasioihin liittyen. Haastateltavat A ja F tuovat esiin myös sen, että henkilökemia-asiat tilintarkastajan ja asiakkaan välillä voivat johtaa konfliktitilanteisiin. Haastateltava C on samoilla linjoilla Haastateltavien A:n ja F:n kanssa, sillä hänen mukaansa konflikteissa on usein kyse myös siitä, kuinka ehdoton tilintarkastaja on näkemyksissään. Tähän jos liittyy vielä joustamattoman

ja ehdottoman asiakkaan, on tämä yhdistelmä jo itsessään ratkaiseva tekijä mahdollisten konfliktitilanteiden synnylle.

Haastateltavien vastausten perusteella voidaan myös todeta, että tilintarkastuksen aikana syntyvillä konflikteilla on monia erilaisia seurauksia, jotka vaikuttavat sekä tilintarkastajaan että asiakkaaseen. Aikaisemmissa tutkimuksissa on esimerkiksi havaittu, että konfliktitilanteet, jotka vaativat tilintarkastajan ja asiakkaan välistä neuvottelua, vievät paljon aikaa (Gibbins ja muut, 2001). Kaikki haastateltavatkin ovatkin sitä mieltä, että konfliktit asiakkaan kanssa johtavat tilintarkastajan työn lisääntymiseen.

”Tietysti johtavat joo (konfliktit lisätyöhön), pitää keskustella enemmän ja näin” (Haastateltava A).

”Joo (lisää työtä), koska silloin pitää vääntää siitä asiasta, että jos se on esimerkiksi sellainen, että me tiedetään, että me ollaan oikeassa, mutta nämä ei vain usko sitä, niin siinä pitää vääntää oikein ratakiskosta ja selvittää ja olla lähdeviittaukset ja tehdä sellainen selvitys siitä, että koska laki sanoo X, niin teidän täytyy tehdä Y” (Haastateltava C).

”Jollain tavalla joo (lisää työtä), että toki jos puhutaan tällaisista niin kuin tilintarkastuksen suorittamiseen liittyvistä konflikteista, niin se ei lisää oikeestaan mitään muuta kuin meikäläisen aikaa puhelimesta niiden asiakkaiden kanssa tai keskustellen” (Haastateltava D).

Haastateltavat ovat kuitenkin sitä mieltä, että tilintarkastajan aikaa kuluu konfliktitilanteita selvitellessä lähinnä keskustelemiseen ja selittämiseen, mutta myös dokumentaation tekemiseen. Haastateltavat eivät siis koe konfliktien lisäävän tilintarkastustoimenpiteiden määrää, koska tämän työn tiintarkastaja on jo tehnyt. Haastateltavien mukaan dokumentaation tarvetta lisää se, että riittävän laadukkaalla dokumentaatiolla pystytään paremmin esittämään omat näkemykset asiakkaalle. Kattava tilintarkastajan tekemä dokumentaatio toimii siis eräänlaisena todistuksena laadukkaasti tehdystä työstä. Haastateltavien vastausten mukaan tilintarkastustoimenpiteiden kautta päädytään siis itse konfliktitilanteeseen, sillä tilintarkastaja on muodostanut niiden avulla omat huomionsa ja kantansa asiakkaan toiminnasta, jotka ovat puolestaan ristiriidassa asiakkaan tulkintojen

kanssa. Tilintarkastajan tehtäväksi siis jää selittää asiakkaalle, miten hän on näkemykseensä päätenyt ja esittää tulkintojensa perustaksi riittävän laadukasta lähdeaineistoa, jotta asiakas ymmärtää tilintarkastajan kannan.

Goodwinin (2002) tutkimuksen mukaan tilintarkastajat haluavat lähtökohtaisesti aina selvittää mahdolliset ongelmat asiakkaan kanssa ennen kuin vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus annetaan. Haastateltavien mukaan konfliktit voivat myös johtaa tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen, joka myös itsessään lisää tilintarkastajan työtä. Tämä on haastateltavien mukaan kuitenkin äärimmäinen toimenpide, eikä tilintarkastuskertomusta lähdetä mukauttamaan kovin helposti. Haastateltavat korostavatkin sitä, että asiakkaan kanssa on keskusteltava mahdollisista puutteista ja asiakkaalle annetaan aina mahdollisuus korjata mahdolliset virheet ennen mitään radikaaleja toimenpiteitä. Haastateltavien vastausten perusteella joskus eteen voi kuitenkin tulla tilanne, että asiakas on ehdoton omissa näkemyksissään, jolloin tilintarkastajalle ei jää muuta mahdollisuutta kuin antaa mukautettu tilintarkastuskertomus. Etenkin haastateltava C kokee, että tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen tai sen mahdollisuuden esiintuminen asiakkaalle tulee usein eteen konflikteissa.

”Todetaan, että tehkää miten haluatte, mutta ei me voida sitä läpi sormien katsoa, että me laitetaan sitten kertomukseen ja se ei ole kauhean kiva juttu, rahoittajille etenkin tai kenelle tahansa, että jos sieltä tulee mukautettu kertomus” (Haastateltava C).

Merkittävää haastateltavien vastauksissa on se, että konfliktit ovat peräti seitsemän haastateltavan kohdalle johtaneet asiakkuuden lopettamiseen suoraan tai välillisesti. Asiakassuhteen päättymisen taustalla olevien konfliktien syiksi haastateltavat mainitsivat muun muassa henkilökemia-asiat, hinnoittelukysymykset, aikatauluasiat ja yhteistyöongelmat. Haastateltavien vastausten perusteella tämän tyyppinen tilanne, jossa tilintarkastajaa päädytään vaihtamaan konfliktin seurauksena kesken toimikauden, on kuitenkin hyvin harvinainen. Haastateltavien mukaan yleisempää on se, että mikäli asiakassuhde päädytään katkaisemaan, tapahtuu se vasta tilikauden päättymisen jälkeen, kun tilintarkastaja on antanut tilintarkastuskertomuksen. Lähtökohtaisesti asiakassuhteen

päättymisen on ottanut esille asiakas, mutta haastateltavien mukaan on myös ollut tilanteita, että tilintarkastaja on ilmoittanut, että ei ole enää käytettävissä jatkossa.

Kaikki haastateltavat ovat sitä mieltä, että merkittävät konfliktit asiakkaan kanssa ovat harvinaisia. Merkittävillä konflikteilla haastateltavat tarkoittavat tilanteita, jotka johtavat tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen tai asiakassuhteen lopettamiseen. Kuitenkin jokaisen haastateltavan kohdalle on osunut myös vähintään yksi merkittävä erimielisyys asiakkaan kanssa. Lisäksi haastateltavat toteavat, että pienempimuotoisia tilanteita, joissa joudutaan neuvottelemaan ja keskustelemaan asiakkaan kanssa jostakin näkemuserosta, tapahtuu jonkin verran, mutta ei kuitenkaan jokaisessa toimeksiannossa. Tämä tulos poikkeaa jokseenkin Brodyn ja muiden (1998) sekä Brodyn (2012) näkemyksistä, sillä heidän mukaansa konfliktien todennäköisyys tilintarkastajan ja asiakkaan välillä on melko suuri tilintarkastuksen aikana. Yleisesti ottaen haastateltavien vastausten perusteella voidaan kuitenkin todeta, että konflikteja syntyy tilintarkastuksessa, mutta suurin osa ei ole järin merkittäviä.

”Toisinaan tapahtuu tietysti, mutta en minä sano, että niitä välttämättä edes kuukausittain omassa työssä tulee, mutta silloin tällöin tietysti” (Haastateltava B).

”Hyvin harvinaisia, mutta saattuu vuosittain” (Haastateltava D).

”Se nyt vähän vaihtelee ajan myötä, mutta jos puhutaan merkittävistä erimielisyyksistä, niin ei kovin yleisesti semmoisten eteen joudu, mutta ehkä muutaman kerran vuodessa keskimäärin” (Haastateltava E).

Lähes kaikkien haastateltavien mielestä suurin osa konflikteista ilmenee, kun keskustelua käydään asiakkaan operatiivisen johdon kanssa. Haastateltavien mukaan konfliktit ovat yleisimpiä toimitusjohtajan tai talousjohtajan kanssa, mutta myös omistajayrittäjän kanssa konflikteja voi syntyä, mikäli tarkastuksen kohteena on pienempi yhtiö. Myös Gibbins ja muut (2001) havaitsivat, että etenkin vaikeampi asioita ratkoessa, toiselle puolella pöytää on aina asiakkaan johtoon kuuluva henkilö, kuten talousjohtaja. Selvästi harvinaisempia konfliktit ovat olleetkin haastateltavien vastausten mukaan yhtiön hallituksen tai kirjanpitäjän kanssa, mutta näinkin on tapahtunut osalla haastateltavia.

Tästä näkemyksestä poikkeaa kuitenkin haastateltava D:n näkemys, sillä hänen mukaansa lukumääräisesti suurin osa konflikteista käydään alemmalla tasolla eli juuri kirjanpitäjien kanssa. Hänen mukaansa konfliktit kirjanpitäjien kanssa ovat kuitenkin paljon merkityksettömämpiä ja ne johtuvat usein yhteistyöongelmista, huonosta vuorovaikutuksesta tai viiveestä. Haastateltava D korostaakin, että mikäli tilintarkastajalla herää epäilyksiä jostain merkittävästä tilinpäätöksen sisältöön liittyvästä asiasta, ei tämän tyyllisiä keskustelua silloin käydä suorittavan portaan eli kirjanpitäjän kanssa. Myös Haastateltava F huomauttaa, että kirjanpitäjätasolla on turha ratkoa laskentaan liittyviä erimielisyyksiä tai heränneitä kysymyksiä, koska se on hyvin tehotonta tilintarkastuksen näkökulmasta. Tämän tyyllisissä tilanteissa tilintarkastajat vievät tekemänsä havainnot johdon tietoon, jonka kanssa keskustelemalla asiat ratkotaan.

6.1.2 Yhteenveto konflikteihin liittyvistä tuloksista

Haastateltavien vastaukset tilintarkastuksessa ilmenevien konfliktien syistä ja seurauksista johdattelevat melko pitkälle aikaisemmissa tutkimuksissa havaittuja asioita. Huomionarvoista on kuitenkin se, että aikaisemmissa tutkimuksissa ei ole paljoa mainintaa siitä, että aikataulusyyt olisivat usein tilintarkastajan ja asiakkaan välisten konfliktien taustalla. Haastateltavista kuitenkin kuusi mainitsee aikatauluihin liittyvät asiat mahdollisten konfliktien syiksi, ja lisäksi aikataulukonfliktit ovat myös usein merkittävien konfliktien taustalla. Aikataulukonfliktien yleisyys tässä tutkielmassa johtunee koronapandemiasta, sillä haastateltavien mukaan vallitseva tilanne tuo nimenomaan aikatauluhaasteita tilintarkastajille. Haastateltavien vastausten perusteella ei nouse ketään, kenen kohdalla konflikteja asiakkaan kanssa sattuisi jotenkin merkittävästi useammin. Lisäksi kaikki haastateltavat kokevat, että merkittävät konfliktit eli tilanteet, joiden seurauksena asiakassuhde päättyisi tai tilintarkastuskertomusta mukautettaisiin, ovat harvinaisia. Haastateltavien joukosta nousee kuitenkin esiin haastateltava C, joka sanomiensa perusteella ottaa helpoiten esille konfliktitilanteissa mahdollisuuden mukauttaa tilintarkastuskertomusta. Taulukossa 3 esitetään yhteenvetona tulokset liittyen konflikteihin tilintarkastuksessa sekä niiden yleiset seuraukset.

Taulukko 3. Konfliktit tilintarkastuksessa ja niiden seuraukset.

Tilintarkastustoimeksiannon aikana ilmenevien konfliktien taustat			
Yleisimmät konfliktien aiheet		Muut konfliktien syyt	Konfliktien seuraukset
Aikataulukonfliktit (operatiivinen johto)	Tilinpäätöksen ja kirjanpidon substanssikonfliktit (operatiivinen johto/kirjanpitäjä)	Esimerkkejä: tilintarkastustyön sisältövaatimukset, talousosaston työllistäminen, sisäisen valvonnan puutteet, tilintarkastuksen kustannukset, dokumentaation puute, väärinymärrykset, yhteistyö- ja henkilökemia-asiat	Tilintarkastajan työn lisääntyminen - dokumentaatiovaatimukset Tilintarkastukseen kuluvan ajan lisääntyminen - selittäminen ja keskusteleminen Tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen Asiakassuhteen päättyminen
Syyt: tilintarkastukseen kuluva aika tilintarkastuksen suorittamisen ajankohta	Esimerkkejä: liikevaihdon tulouttaminen, alaskirjaukset, vaihtomaisuuden arvostaminen, poistoajat, tuotekehitys aktiivoinnit, tytäryhtiöosakkeiden arvostaminen, liikearvon arvonalentumisen testaukset		

6.2 Tilintarkastajien konfliktinhallinta ja konfliktinhallintatavat

Tutkielman yhtenä tutkimuskysymyksenä on tutkia, millaisia erilaisia konfliktinhallintatapoja tilintarkastajat käyttävät tilintarkastustoimeksiannon aikana. Tässä luvussa tarkastellaan haastateltavien vastauksia siihen, miten he suhtautuvat tilintarkastustoimeksiannon aikana ilmeneviin konflikti- ja neuvottelutilanteisiin. Haastateltavien vastauksia vertaillaan aikaisempien tutkimuksien (Rahim, 1983; Brody ja muut, 1998; Gibbins ja muut, 2001; Goodwin, 2002; Gibbins ja muut, 2010; Brody, 2012) tuloksiin konfliktinhallintatapoihin vaikuttavista tekijöistä. Näin pyritään analysoimaan mahdollisimman tarkasti, mitä erilaisia Rahimin (1983) viitekehykseen kuuluvia konfliktinhallintatapoja (dominoiva, integroiva, sovitteleva, avulias, välttelevä) haastateltavat käyttävät.

Aikaisempien tutkimuksien (Goodwin, 2002; Gibbins ja muut, 2010) mukaan tilintarkastajat käyttävät eniten integroivia konfliktinhallintatapoja eli tilintarkastajat pyrkivät lähtökohtaisesti siihen, että sekä tilintarkastajan että asiakkaan huolet yritetään parhaalla mahdollisella tavalla huomioida ja täyttää. Goodwin (2002) havaitsi myös sen, että integroivasta tavasta selkeästi myöntyvämpien (avulias, välttelevä, sovitteleva) sekä hyökkäävämpien (dominoiva) konfliktinhallintatapojen käyttäminen, ovat harvinaisempia tilintarkastajien keskuudessa.

6.2.1 Tilintarkastajien konfliktinhallinta

Gibbins ja muut (2001) havaitsivat, että tilintarkastajat pitävät tilintarkastuksen aikaisia neuvotteluja hyvin tärkeinä. Haastateltavilta kysytään heidän henkilökohtaista mielipidettään siitä, kuinka tärkeänä he pitävät tilintarkastajan neuvottelutaitoja tilintarkastuksessa. Haastateltavien vastausten perusteella voidaan sanoa, että lähes kaikki pitävät neuvottelutaitoja hyvin tärkeinä, sillä seitsemän haastateltavaa toteaa, että neuvottelutaidoista on merkittävä hyöty tilintarkastajalle asiakkuuksien hoidossa. Haastateltava F onkin ainoa, joka pitää neuvottelutaitoja vain jokseenkin tärkeinä.

”No kyllä minä pidän niitä äärettömän tärkeinä, erityisesti sitten kokeneemmassa kaartissa, jossa neuvotellaan asiakkuuksista, niiden jatkumisesta ja niiden hankkimisesta” (Haastateltava B).

”Tosi tärkeinä, koska kyllähän jos on konflikti ja tietää olevansa oikeassa, mutta sitten ei osaa kommunikoida sitä tarpeeksi vakuuttavasti tai ymmärrettävästi, niin eihän se vastapuoli suostu sitten siihen” (Haastateltava C).

”Kyllä tämä työ on ihmisten kanssa toimista ja kyllä ihmisten kanssa pitää osata toimia ja vielä niin, että asiakas saa lisäarvoa ja haluaa kyseisten ihmisten kanssa toimia” (Haastateltava H).

”En minä nyt sanoisi, että se tärkein asia on siinä tilintarkastajan työkalupakissa, mutta kyllä sillä on merkitystä” (Haastateltava F).

Haastateltavien mukaan hyvistä neuvottelutaidoista on hyötyä muun muassa siksi, että ne helpottavat tilintarkastajan työskentelyä ja mahdollistavat monessa tapauksessa ti-

lanteen kääntämisen kaikkien kannalta positiiviseen suuntaan. Haastateltavat korostavatkin sitä, että neuvottelutaidoista on hyötyä juuri konfliktitilanteiden hallinnoimisessa, sillä neuvottelujen avulla syntynyttä konfliktia voidaan liennyttää ja mahdollisesti isommat konfliktitilanteet jopa välttää, kun omat näkemykset pystytään selkeästi ja perustellusti esittämään. Haastateltavat tuovat esiin lisäksi sen, että neuvottelutaidoista on hyötyä myös uusista ja vanhoista asiakkuuksista neuvotellessa.

Haastateltavien vastauksissa korostuu myös se, että haastateltavat pitävät neuvottelutaitoja tärkeämpinä kokeneempien tilintarkastajien keskuudessa, koska yleensä varsinkin merkittävät konfliktitilanteet ratkotaan juuri päävastuullisen tilintarkastajan ja asiakkaan operatiivisen johdon välillä. Haastateltavien mukaan kuitenkin esimerkiksi assistenttitalon tilintarkastajilta vaaditaan myös jonkin asteisia neuvottelutaitoja ja tilannettajua, jotta konkreettinen tarkastusprosessi sujuu mahdollisimman jouhevasti. Haastateltavat eivät siis pidä sitä vaatimuksena, että myös nuorempien tilintarkastajien tulisi osata ratkoa vaikeita substanssiasioita tai ylipäättään ratkoa konflikteja. Haastateltavien mielestä tämän tyylinen osaaminen karttuu ajan myötä, kuten myös Brody ja muut (1998) huomauttavat.

”Tosiaan kaikkien pitää pystyä sen oman astinparinsa kanssa niitä asioita jumpaamaan ja perustelemaan, mutta tietenkin kun näkee ja kuulee kaikenlaista, esimerkiksi samantyyppisiä asioita miten niitä on ratkottu, niin varmaan se sitten korostuu uran edetessä” (Haastateltava H).

Moni haastateltava tuo esiin sen, että neuvottelutaitojen lisäksi tilintarkastajailta vaaditaan hyviä ihmissuhde-, esiintymis- sekä viestintätaitoja. Haastateltavien mukaan nämä taidot korostuvat yhä enemmän tilintarkastuksessa, koska tilintarkastajan rooli on menossa yhä enemmän numeroiden katsomisesta asiakasrajapinnassa työskentelyyn ja asiakaskommunikaatioon, jolloin neuvottelemineen, avustaminen ja asiakkaan huolien kuunteleminen on osa tilintarkastajan työtä. Myös Gibbinsin ja muut (2001) havaitsivat, että tilintarkastajien neuvottelutaitojen lisäksi neuvottelun lopputulokseen vaikuttaa tilintarkastajien muut sosiaaliset taidot ja että nämä taidot korostuvat siksi, koska tilintarkastajien tehtävänä on myös asiakassuhteen vaaliminen ja asiakkaan palveleminen

oikein. Haastateltavien mukaan neuvottelutaidoissa on myös olennaista se, että kohdeyleisö osataan puhutella oikealla tavalla. Esimerkiksi se koetaan tärkeäksi, että talousjohtajan kanssa neuvotellessa keskustellaan yksityiskohtaisemmalla tasolla, kun taas hallituksen jäsenen kanssa keskustellessa tulisi osata esittää asiat yksinkertaisemmin. Tärkeää on siis, että tilintarkastajalla on tilannetajua sen suhteen, miten asioista tulee keskustella kenenkin osapuolen kanssa.

Haastateltavien mielipiteet puolestaan siitä, miten he suhtautuvat asiakkaan esittämiin vaatimuksiin, ovat myös melko samansuuntaisia. Kaikki haastateltavat ovat esimerkiksi sitä mieltä, että asiakkaan esittämät vaatimukset, jotka koskevat tilintarkastuksen käytännön asioita, kuten missä ja milloin tilintarkastus suoritetaan, ovat lähtökohtaisesti hyväksyttäviä. Haastateltavat toteavat, että tilintarkastusta on turha änkeä sellaiseen ajankohtaan, kun asiakkaan henkilöstö työstää tilinpäätöksiä valmiiksi, ja että riskiä konfliktista on aivan turha ottaa tämän tyylisissä asioissa.

”Yleensä se onnistuu (asiakkaan esittämät vaatimukset). Kyllä me huomioidaan aina kun se on mahdollista. Että tietysti se ei saa vaikuttaa lopputulokseen, mutta hyvää asiakaspalvelua pitää aina antaa.” (Haastateltava A.)

”Tietysti jos puhutaan käytännön seikoista, kuten milloin tilintarkastus tehtäisiin, niin toki nämä ovat sovittavia asioita ja niistä ihan mielellään keskustellaan hyvässä hengessä ja yhteistyössä” (Haastateltava D).

”No sinäänsä aikatauluista voidaan keskustella, pystytäänkö tekemään työ asiakkaan toivomassa aikataulussa” (Haastateltava H).

Haastateltavista kukaan ei kuitenkaan suhtaudu kovinkaan myönteisesti asiakkaiden vaatimuksiin, jos ne koskevat tilintarkastuksen kannalta olennaisia asioita. Haastateltava C toteaa esimerkiksi niin, että joissain tilanteissa on vain ilmoitettava vastauksena asiakkaan esittämiin vaatimuksiin, että mikäli tilinpäätöksessä halutaan esittää jotakin tilintarkastajan mielipiteistä huolimatta, tulee se johtamaan tilintarkastuskertomuksen muuttamiseen. Haastateltava B:n mukaan puolestaan tilanteissa, joissa asiakas esittää vaatimuksia tarkastustyön sisältöön, läpikäytäviin materiaaleihin ja tarkastusmenetelmiin, asiakkaan toiveita voidaan kyllä kuunnella, mutta tilintarkastajan arvioinnin varassa on kuitenkin se, miten toimitaan, koska tarkastuksen suunnittelun johtaminen kuuluu

kuitenkin tilintarkastajalle. Lisäksi jos kyseessä on tilinpäätöksen kannalta olennaiset asiat, ei tilintarkastaja voi sivuuttaa näitä asiakkaan vaatimuksista huolimatta. Haastateltavien vastaukset puoltavatkin aikaisempien tutkimuksien tuloksia, sillä niissä on havaittu, että olennaisuus on vaikuttanut tilintarkastajien tekemiin päätöksiin (Wright & Wright, 1997; Braun, 2001), ja että mitä kriittisimmistä asioista on kyse, sitä vähemmän tilintarkastajat ovat valmiita antamaan periksi (Craswell, 1988).

”Jos vaatimukset kohdistuvat siihen, että minkälaisia tarkastustoimenpiteitä tehdään tai kuinka laajasti, niin ne eivät tule kysymykseenkään. Kai ne myös täytyy kohteliaasti kuunnella, mutta täytyy selittää vain sitten, että tilintarkastaja itse välittää ne toimenpiteet, mitkä hän tekee eikä asiakas voi niihin vaikuttaa.” (Haastateltava D.)

”Lähtökohtaisesti tilintarkastaja päättää ne toimenpiteet ja laajuuden. Tilintarkastajan täytyy toimia ihan oman arvion mukaan ja tehdä siinä laajuudessa kuin itse katsoo tarpeelliseksi” (Haastateltava E).

Aikaisemmissa tutkimuksissa on kuitenkin havaittu, että tilintarkastajat saattavat asiakkuuden päättymisen pelossa muuttaa suhtautumistaan konfliktitilanteisiin enemmän asiakasta miellyttävään suuntaan (Wright & Wright, 1997; Braun, 2001; Goodwin, 2002), koska asiakkaalla on valta erottaa tilintarkastaja (Ishaque, 2019). Kaikkien haastateltavien mukaan tilanne, että tilintarkastaja vaarantaisi oman objektiivisuutensa ja riippumattomuutensa konfliktitilanteissa vain sen vuoksi, että asiakasta ei haluta menettää, on hyvin epätodennäköinen, koska tällä olisi paljastuessaan hyvin suuret seuraukset. Haastateltavat eivät kuitenkaan pidä tällaista tilannetta mahdollisena, mutta eivät halua uskoa siihen, että näin toimittaisiin ainakaan Suomessa. Lisäksi haastateltavat toteavat, että Suomessa edes suurilla tilintarkastusyhteisöillä ei ole niin suuria yksittäisiä asiakkuuksia, että heiltä tulisi jotenkin merkittävän suuri liikevaihto tilintarkastusyhteisöille. Haastateltavien mukaan asiakaskenttä on siis pitkälle hajautettu, eli tämän tyylisiä intressejä tuskin tulee vastaan.

”Kyllä se varmaan joissain tilanteissa on totta, mutta ei meillä ole niin isoja asiakkaita varsinkaan tilintarkastuspuolella, että me jouduttaisiin tuohon tilanteeseen” (Haastateltava F).

Haastateltavien mukaan tilintarkastuksessa on kuitenkin tietty dilemma, sillä tilintarkastajien on oltava riippumattomia kohteesta, joka loppupeleissä maksaa heidän palkkansa. Suurin osa haastateltavista ei kuitenkaan näe, että konfliktit asiakkaan kanssa vaarantaisivat yleisellä tasolla tilintarkastajien objektiivisuuden ja riippumattomuuden. Osa haastateltavista toteaa, että konfliktit pikemminkin lisäävät tilintarkastajan objektiivisuutta ja riippumattomuutta, koska yleensä konfliktitilanne syntyy, kun tilintarkastaja on tuonut esiin omat havaintonsa, eli hän on suorittanut tarkastuksen objektiivisesti ja raportoi havaitsemistaan puutteista asiakkaalle. Haastateltavien mukaan konfliktitilanne on eräänlainen testi, jossa koetellaan tilintarkastajan riippumattomuutta, ja yleensä tilintarkastaja selviää näistä tilanteista kunnialla. Sekin nousee kuitenkin esille, että konfliktit saattavat vaarantaa tilintarkastajan riippumattomuuden, mikäli konfliktit hoidetaan huonosti.

”Kyllähän se sitten käytännössä, jos tällainen konfliktinhallinta olisi huonoa tilintarkastajan puolelta, niin kyllähän se voi johtaa siihen, että se asiakas päättää vaihtaa tilintarkastajaa, ja vaikka tilintarkastajan täytyy olla riippumaton, niin oltahan me riippuvaisia asiakkaasta, koska sieltä kuitenkin meidän liikevaihto ja raha tulee” (Haastateltava D).

”Mun mielestä päinvastoin, objektiivisuus ei vaarannu, vaan se voi olla merkki siitä että sinä olet katsonut asioita kriittisesti ja objektiivisesti, jos syntyy konflikteja” (Haastateltava G).

”Onhan se tietysti mahdollista, jos se tilintarkastaja ottaisi sen asian ikään kuin itseensä, että jollain tavalla se luottamussuhde kärsisi siinä välissä” (Haastateltava B).

Aikaisemmissa tutkimuksissa (Brody ja muut, 1998; Brody, 2012) on havaittu, että tilintarkastajat, jotka pitävät konflikteja lähtökohtaisesti negatiivisina asioina, pyrkivät myös välttämään konflikteja. Haastateltavista A, B, D, E, G ja H toteavat, että he pyrkivät ensisijaisesti välttämään konflikteja asiakkaiden kanssa. Haastateltavista kuitenkin A ja B pyrkivät välttämään selkeästi yleisemmällä tasolla konfliktitilanteita ja erimielisyyksiä, kun taas haastateltavien D:n, E:n, G:n ja H:n mukaan keskusteluihin johtavissa mahdollisissa konfliktitilanteissa on aina mietittävä konfliktin kokonaiskuvaa eli sitä, kuinka merkittävästä asiasta on kysymys. Haastateltavista C ja F eivät puolestaan varsinaisesti koe, että konflikteja on välteltävä.

”Tietysti hyvää asiakaspalvelua ja että on avoin ja kommunikoi selkeästi, niin tietyllä tavalla tietysti pyrkii välttämään konflikteja, mutta ei ne aiheet, vaan että on tarpeeks avoin, että ei synny sen takia konflikteja” (Haastateltava A).

”Kyllä minä lähtökohtaisesti pyrin siihen, että niitä (konflikteja) ei tulisi. Että minä en usko, että se kuitenkaan, vaikka siinä omat hyötynsä voisi ollakin, niin minä en usko, että se on kuitenkaan lopullisesti parempi vaihtoehto, kuin sitten se proaktiivinen kommunikaatio.” (Haastateltava B.)

”Ne voi minun mielestäni olla hyvin turhia, jos ne ovat tällaisia juupas-eipäs-konflikteja. Että minun mielestäni kannattaa olla jämäkkä” (Haastateltava C).

”En minä sitä (konfliktia) mitenkään ehdottomasti pyri välttämään, että en minä näe niitä niin pahoina asioina” (Haastateltava F).

Haastateltavista ainoastaan A kokee konfliktit ensisijaisesti aina negatiivisina asioina, kun taas muut haastateltavista pitävät konflikteja ja niistä syntyviä keskusteluja ainakin joskin mielessä myös positiivisina. Brodyn (2012) mukaan tilintarkastajat, jotka eivät välttele konflikteja, suhtautuvat niihin lähtökohtaisesti myös positiivisemmalla asenteella. Haastateltava F nousee esiin selkeästi positiivisimmalla asenteellaan konflikteja kohtaan kaikista haastateltavista.

”Se, että on avoin ja keskustelee paljon, niin se on tietysti hyvä asia, mutta kyllä konflikti ehkä kumminki on semmoinen negatiivinen” (Haastateltava A).

”No kyllä minä sanon, että oppimistakin on, että jos joku kontrollipuute havaitaan, niin kyllä se on yleensä asiakkaan intressissä, että se avataan ja nostetaan pöydälle. Ja virheiden löytäminen, tilintarkastajan näkökulmasta ne on positiivisa asioita, että jos niitä on ja ne havaitaan ja ne nostetaan pöydälle” (Haastateltava E).

”Kyllä se tietyllä tavalla vaati tietyn tyyppistä konfliktia, että se homma saadaan raiteilleen” (Haastateltava F).

Haastateltavien A:n, B:n, C:n ja F:n vastaukset siitä, välttelevätkö he konflikteja ja kokevatko he konfliktitilanteet negatiivisina vai positiivisina, puoltavat selkeästi eniten aikaisempien tutkimuksien (Brody ja muut, 1998; Brody, 2012) havaintoja. Kuitenkin kaikkien haastateltavien voidaan sanoa olevan sitä mieltä, että turhat konfliktit ja erimielisyydet on hyvä välttää ja että keskustelemalla ja kuuntelemalla asiakasta sekä toimimalla proaktiivisesti suurin osa konflikteista yleensä vältetään.

Aikaisemmissa tutkimuksissa on myös havaittu, että tilintarkastajat käyttävät jämäkämpää otetta tilanteissa, kun asiakas koetaan joustamattomaksi (Gibbins ja muut, 2010) ja että kokeneemmat tilintarkastajat käyttävät enemmän jämäkämpää otetta, kuin kokeemattomammat tilintarkastajat (Brown & Johnstone, 2009). Haastateltavista lähes kaikki pitävät aina mukana joustavuuden tilintarkastuksessa, mutta haastateltavien C:n, D:n, E:n, G:n ja H:n vastausten mukaan pitävät he kuitenkin tilintarkastajan jämäkyyttä tärkeämpänä asiana. Haastateltavista puolestaan A, B, ja F alleviivaavat joustavuutta. Haastateltava F kuitenkin toteaa, että joustavuuden ja jämäkyyden merkitykset vaihtelevat asiakkaasta riippuen ja että tilanteissa, kun asiakas ei usko tilintarkastajaa, pitää olla jämäkkänä, kuten Gibbinsin ja muidenkin (2010) tulokset kertovat. Haastateltavat D, E, G ja H ovat kokeneimmat tilintarkastajat työkokemusvuosissa mitattuna, kun taas haastateltavat A, B, C ja F ovat nuorimmasta päästä. Haastateltavien vastaukset tukevat siis jokseenkin aikaisempien tutkimuksien tuloksia, paitsi haastateltava C:n kohdalla.

”Joustavuutta (tarvitaan tilintarkastuksessa), kuten muutenkin elämässä” (Haastateltava A).

”Minä näen, että se joustavuus on oikeissa asioissa paikallaan, että ei se ole sitten liian eskaloituvassa asennossa se keskustelu, että ei siinä sitten kukaan voita” (Haastateltava B).

”No kyllä jos miettii sitä tilintarkastajan roolia nyt ylipäätään sen taloudellisen tiedon varmentajana, niin kumpiko nyt on tärkeämpi, niin kyllä minä pitäisin sitä jämäkyyttä niiden asioiden ympärillä” (Haastateltava G).

Gibbins ja muut (2001) havaitsivat myös sen, että tilintarkastajan ja asiakkaan välisissä neuvottelutilanteissa yleinen lopputulema on tilintarkastajan ja asiakkaan välinen sopimus eli käytännössä kompromissi. Haastateltavista kaikki paitsi haastateltava C ilmoittavat, että kompromissi on lähtökohtaisesti hyvä ratkaisu, kunhan tietyt edellytykset täyttyvät. Haastateltavien mukaan kompromissi asian ratkaisemiseksi voi tulla kysymykseen silloin kun asia ei ole mustavalkoinen, eli käytännössä tilinpäätös ei ole olennaisesti virheellinen tai asiakas ei toimi lainvastaisesti. Lisäksi esille nousee se, että jos asiakas osaa perustella asiansa riittävän hyvin, on tilintarkastajan myös osattava muuttaa omia ennakkokäsityksiään. Haastateltava C on selkeästi kielteisesti nähden eikä hän

koe, että omista tulkinnoista pitäisi antaa periksi, jos tietää olevansa oikeassa. Haastateltava C on kuitenkin myös sitä mieltä, että joskus joutuu ottamaan askeleen taaksepäin päästäkseen kaksi eteenpäin, joten hänkään ei kuitenkaan ole täysin ehdoton kompromissin suhteen.

”Jos asiakas pystyy perustelemaan kantansa, niin kyllä tilintarkastajankin pitää omaa ennakoajatustansa muuttaa” (Haastateltava H).

”Ei missään nimessä (kompromissia). Jos on oikeassa ja asiakas on väärässä, niin ei sitä kannata kompromissia hakea vain sen takia, että asiakas pysyisi tyyneenä tai rauhallisena. Että siinä tulee juuri se selkärannan vaatimus, että kyllä siinä täytyy luottaa siihen omaan osaamiseensa sen verran, että ei sitä ole pakko kompromissia hakea. Kyllä meillä on oikeus vaatia ja pyytää.” (Haastateltava C.)

Melkein kaikki haastateltavat pyrkivät siis lähtökohtaisesti hakemaan kompromissia, mikäli se on mahdollista ja tarkoituksenmukaista. Taulukossa 5 on koottuna haastateltavien vastaukset siitä, miten he käsittävät ja kokevat konfliktitilanteet tilintarkastuksessa.

Taulukko 4. Haastateltavien käsitykset konfliktitilanteista.

Haastateltava, tehtävänimike ja työkokemus	Konfliktitilanteisiin suhtautuminen	Pyrkimyksenä välttää konflikteja	Tilintarkastajalta vaadittava ote	Kompromissin hakeminen
A, partner, 16	Negatiivinen	Lähtökohtaisesti kyllä	Joustava	Lähtökohtaisesti kyllä
B, senior manager, 9,5	Neutraali	Lähtökohtaisesti kyllä	Joustava	Lähtökohtaisesti kyllä
C, senior manager, 14	Positiivinen	Lähtökohtaisesti ei	Jämäkkä	Ei
D, partner, 22	Melko positiivinen	Lähtökohtaisesti kyllä	Jämäkkä	Mikäli mahdollista
E, aluejohtaja, 30	Melko positiivinen	Lähtökohtaisesti kyllä	Jämäkkä	Mikäli mahdollista
F, senior manager, 14	Positiivinen	Lähtökohtaisesti ei	Lähtökohtaisesti joustava	Mikäli mahdollista
G, partner, 26	Melko positiivinen	Lähtökohtaisesti kyllä	Jämäkkä	Mikäli mahdollista
H, partner, 28	Neutraali	Lähtökohtaisesti kyllä	Jämäkkä	Mikäli mahdollista

6.2.2 Tulkinat tilintarkastajien käyttämistä konfliktinhallintatavoista

Haastateltavien vastaukset neuvottelutaitojen tärkeydestä ja suhtautumisesta asiakkaan esittämiin vaatimuksiin sekä siitä, kokevatko he konfliktit negatiivisina vai positiivisina, pyrkivätkö he välttämään konflikteja, minkälaista otetta tilintarkastajalta vaaditaan tarkastusta tehdessä sekä pyrkivätkö he hakemaan mahdollisesti kompromissia asiakkaan kanssa, ovat lähtökohtaisesti melko samankaltaisia yksittäisiä poikkeuksia lukuun ottamatta.

Haastateltavista A ja B lähestyvät mahdollisia konflikteja ja neuvottelutilanteita esimerkiksi selkeästi varovaisemmin kuin muut haastateltavat. Haastateltavien D:n, E:n, G:n ja H:n vastaukset konflikteihin liittyen ovat lähimpänä toisiaan, koska kaikki suhtautuvat melko positiivisesti konfliktitilanteisiin, mutta he pyrkivät myös välttämään etenkin tilintarkastuksen kannalta epäolennaisia konflikteja. Lisäksi he pitävät tilintarkastajan jämäkkyyttä tärkeämpänä kuin joustavuutta ja he myös kokevat kompromissin tietyissä tilanteissa hyväksi ratkaisuksi konfliktitilanteissa.

Haastateltavista C ja F erottuvat selkeästi hyökkäävimmillä ja dominoivimmilla ajattelutavoilla kaikista haastateltavista. Haastateltava C on vastausten perusteella esimerkiksi valmiimpi tarpeen vaatiessa mukauttamaan tilintarkastuskertomusta, kuin muut haastateltavat. Dominoivan konfliktinhallintatavan käyttö on aikaisemmissa tutkimuksissa (Goodwin, 2002) rinnastettu tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen, koska dominoivaa konfliktinhallintatapaa käyttäen tilintarkastaja voi vaatia asiakasta hyväksymään tilintarkastajan vaatimukset sen uhalla, että muuten tilintarkastaja antaa mukautetun tilintarkastuskertomuksen. Haastateltava C ei myöskään koe, että kompromissi olisi lähtökohtaisesti paras ratkaisu konflikteissa, vaan hän peräänkuuluttaa tilintarkastajan oman selkärangan vaatimusta. Myös tämän on nähty olevan dominoivaan konfliktinhallintatapaan kuuluva ominaisuus (Rahim, 2010). Haastateltava C:n mukaan tilintarkastajalla on kuitenkin myös oltava pedagoginen ote tilintarkastukseen, eli tilintarkastajan on osattava selittää asiat asiakkaalle niin, että asiakas mahdollisuuksien mukaan myös oivaltaa, miksi jokin asia tehdään tietyllä tavalla tai on muuten tilintarkastajalle tärkeä. Haastateltava C

kokee myös, että asiakasta on kuunneltava mahdollisuuksien mukaan ja näin otettava huomioon myös asiakkaan intressit. Tämän tyyppinen suhtautuminen viittaa puolestaan integroivaan konfliktinhallintatapaan (Rahim, 2010). Haastateltava C:n suhtautumisesta konflikteihin ja neuvottelutilanteisiin voidaan siis tulkita sekä dominoivaan että integroivaan konfliktinhallintatapaan liittyviä ominaisuuksia.

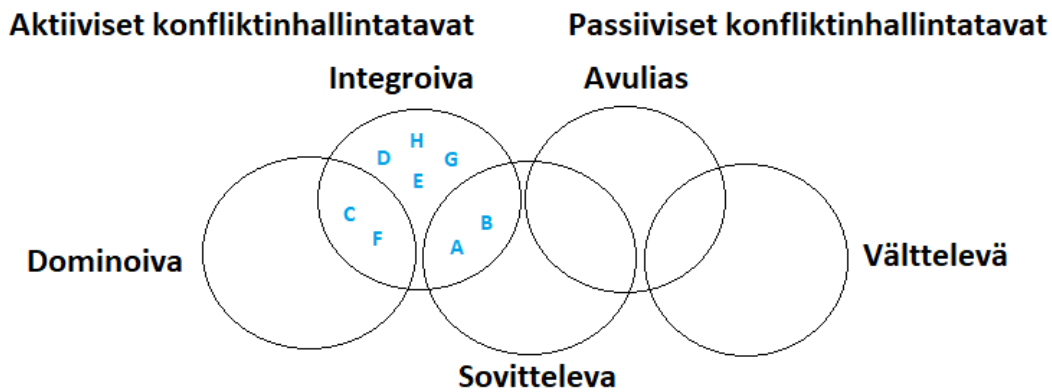
Haastateltava F:n suhtautumisessa konflikteihin ja neuvotteluihin on haastateltava C:n tapaan integroivan ja dominoivan konfliktinhallintatavan piirteitä. Haastateltava F esimerkiksi kokee, että tilintarkastajan yhtenä tehtävän on haastaa johdon näkemyksiä eikä hän pidä konflikteja huonoina asioina, vaan lähestulkoon tarpeellisina, jotta asiat saadaan toimimaan. Lisäksi haastateltava F ei koe tilintarkastajan neuvottelutaitoja yhtä tärkeiksi kuin muut haastateltavat eikä hän peräänny helposti näkemyksistään, etenkin tilintarkastuksen hinnoitteluihin liittyvissä asioissa. Tämän tyylin suhtautuminen konflikteihin on aikaisemmissa tutkimuksissa (Goodwin, 2002; Brody 2012) liitetty hyökkäävämpiin konfliktinhallintatapoihin. Haastateltava F kuitenkin korostaa joustavuutta ja sitä, että loppupeleissä tärkeintä on tilintarkastuksen ja tilinpäätöksen loppuunsaattaminen, joka edellyttää joustoa puolin ja toisin sekä hyvää yhteistyötä. Joustavuus tiettyyn pisteeseen asti ja yhteistyön korostaminen puolestaan viittaavat integroivaan konfliktinhallintatapaan (Rahim, 2010).

Haastateltavat D, E, G ja H pitävät puolestaan tärkeänä, että kaikessa toiminnassa otetaan huomioon aina tilintarkastajalle tärkeät asiat, mutta samalla asiakasta tulee kuunnella ja hänen tarpeensa ottaa huomioon, mikäli se on olennaisuuden ja kokonaiskuvan kannalta mahdollista. Lisäksi haastateltavat korostavat neuvottelutaitojen tärkeyttä konfliktitilanteiden hallinnoimisessa ja he puhuvatkin mieluummin konflikteista erimielisyyksinä, jotka neuvottelemalla ja keskustelemalla hoidetaan, ennen kuin tilanne kerkeää edes konfliktiksi asti eskaloitua. Edellä mainituista haastateltavista kaikki kuitenkin korostavat tilintarkastajan jämäkkyyttä, koska tilintarkastaja on loppupeleissä taloudellisen tiedon varmentaja ja vastaa aina loppuviimein antamastaan lausunnostaan. Tämän

tyylinen suhtautumismalli viittaakin eniten integroivaan konfliktinhallintatapaan, sillä integroivaan ajattelutapaan kuuluu, että lopputulos olisi mahdollisimman hyvä molemmille konfliktien osapuolille (Rahim, 2010).

Haastateltavat A ja B puolestaan suhtautuvat konflikteihin kaikista haastateltavista negatiivisimmin ja he näkevät joustavuuden tärkeimpänä tilintarkastajan olemuksena. Haastateltavat A ja B ovat valmiita tulemaan vastaan asioissa ja näin hakemaan kompromissia asiakkaan kanssa, mikäli sen avulla voidaan välttää konfliktien syntyminen. Haastateltavien A:n ja B:n myöntävämpien konfliktinhallintatapojen käyttöä korostaa myös se, että he alleviivaavat tilintarkastajan yliselkeyttä ja nöyryyttä neuvotteluissa asiakkaan kanssa. Haastateltavat A ja B näkevät lisäksi keskustelemisen ja selittämisen tärkeimpänä keinona välttää konfliktit asiakkaan kanssa. Haastateltavat A ja B eivät kuitenkaan välttele asioiden esiin nostamista tilintarkastajan kannalta tärkeissä asioissa tai anna koskaan periksi, mikäli kyseessä on tilanne, jonka huonosti hoitamalla voi olla seurauksena tilintarkastajan riippumattomuuden heikentyminen. Haastateltavien A:n ja B:n suhtautumisessa konflikteihin voidaan tulkita sekä integroivan että sovittelevan konfliktinhallintatavan piirteitä (Rahim, 2010).

Haastateltavien vastauksia tulkitsemalla voidaan siis erottaa kolme keskeistä konfliktinhallintatapaa, jotka kuitenkin linkittyvät toisiinsa osalla haastateltavia: dominoiva, integroiva ja sovitteleva. Tämä ei sinänsä ole mitenkään merkittävää, koska aikaisemmissa tutkimuksissa on havaittu, että tilintarkastajat voivat muuttaa suhtautumistaan asioihin tarpeen vaatiessa (Heyrani ja muut, 2016), eli tilintarkastajat käyttävät erialaisia konfliktinhallintatapoja tilanteesta riippuen (Brody, 2012). Kuviossa 4 esitetään haastateltavien konfliktinhallintatapojen linkittyminen Rahimin (1983) konfliktinhallintatapojen viitekehksessä mainittujen konfliktinhallintatapojen sekä Brodyn (2012) tutkimuksessa esiintulleiden aktiivisen ja passiivisen konfliktinhallintatavan välillä.



Kuvio 4. Haastateltavien konfliktinhallintatavat.

Kuten kuviosta 4 näkee, on kaikkien haastateltavien konfliktinhallinnasta tulkittavissa integroivan konfliktinhallintatavan piirteitä. Tämä tulos on samansuuntainen Goodwinin (2002) sekä Gibbinsin ja muiden (2010) tutkimustulosten kanssa, sillä heidän tuloksiensa mukaan tilintarkastajat käyttävät eniten integroivia konfliktinhallintatapoja. Lisäksi Goodwinin (2002) tulosten mukaan tilintarkastajat eivät käytä avuliasta tai välittelevää tapaa lähes ollenkaan. Myöskään tässä tutkielmassa kenenkään haastateltavan vastauksista ei voida tulkita, että kukaan lähestyy konfliktitilanteita avuliasta tai välittelevää konfliktinhallintatapaa käyttäen, koska kukaan haastateltava ei suhtaudu liian alistuvasti tai välinpitämättömästi konfliktitilanteisiin, mikä on aikaisemmissa tutkimuksissa liitetty avuliaaseen ja välittelevään konfliktinhallintatapaan (Rahim, 1983; Goodwin, 2002).

Haastateltavien C:n ja F:n suhtautumisessa konflikteihin ja neuvotteluihin asiakkaan kanssa on kuitenkin tulkittavissa myös dominoivan konfliktinhallintatavan ominaisuuksia. Puolestaan haastateltavien A:n ja B:n konfliktinhallinnasta voidaan erottaa integroivan tavan lisäksi sovittelevaan konfliktinhallintatapaan liittyvää suhtautumista. Haastateltavien D:n, E:n, G:n ja H:n konfliktinhallinta viittaa taas selkeimmin integroivaan konfliktinhallintatapaan, eikä heidän vastauksiensa perusteella voida sanoa, että he käyttäisivät yleisesti myös muita konfliktinhallintatapoja muiden haastateltavien tapaan. Huomioitavaa tuloksissa on se, että konfliktinhallintatapojen ääripäitä käyttävät (dominoiva/integroiva ja integroiva/sovitteleva) koostuvat nuorimmista tilintarkastajista. Tulosten perusteella voidaankin esittää, että vanhemmat tilintarkastajat saattavat suhtautua konflikti-

ja neuvottelutilanteisiin mahdollisesti nuorempia tilintarkastajia kypsemällä tavalla ilman turhaa myöntymistä tai liiallista ehdottomuutta.

Tuloksista on kuitenkin muistettava se, että ne perustuvat tutkijan tulkintoihin haastateltavien vastauksista, eikä tuloksia ole mitattu muuten kuin vertailemalla haastateltavien vastauksia aikaisempiin vastaaviin tutkimuksiin. Lisäksi haastateltavien sanoitettu käytös saattaa olla ristiriidassa heidän todellisen käyttäytymisen ja konfliktitilanteisiin suhtautumisen kanssa.

6.3 Sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntäminen

Tämä luku käsittelee haastateltavien vastauksia liittyen sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen tilintarkastuksessa. Samalla vertaillaan haastateltavien käyttämien konfliktinhallintatapojen sekä sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä tehtyjen arvioiden merkityksiä sisäisen tarkastuksen hyödyntämiselle.

ISA 315 (IAASB, 2019) mukaan tilintarkastaja voi perustaa organisaation sisäisen tarkastuksen toimenpiteistä perusteellisemmän käsityksen, jos tilintarkastajan arvioi sisäisen tarkastuksen tehtävien liittyvän organisaation taloudelliseen raportointiin. Käsitystä muodostaessaan tilintarkastaja voi käydä läpi esimerkiksi sisäisen tarkastuksen tilikauden tarkastussuunnitelmat. Samalla tilintarkastaja voi tehdä sisäiseen tarkastukseen kuuluvalla henkilöllä tiedusteluja, jotka voivat auttaa tilintarkastajaa käsityksen muodostamisessa organisaatiosta, sen toimintaympäristöstä sekä sisäisen valvonnan järjestelmästä organisaation riskejä tunnistettaessa ja arvioitaessa.

Kaikkien haastateltavien mukaan sisäisen tarkastuksen tehtäväkenttä on nykyään tilintarkastajan näkökulmasta monesti sellainen, että sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen tilintarkastuksessa ei välttämättä ole mahdollista standardien mukaisessa laajuudessa. Haastateltavien mukaan sisäisellä tarkastuksella vaihtelee monesti vuosittain erilaiset

teemat, jotka eivät usein osu yhteen tilintarkastajien tekemien tarkastuksien ja painopistealueiden kanssa. Lisäksi haastateltavien mukaan sisäinen tarkastus keskittyy usein turhan yksityiskohtaisiin asioihin, kuten yksittäisten väärinkäytösten havaitsemiseen, mikä ei palvele tilintarkastajaa, kun muodostetaan käsitystä organisaatioon kohdistuvista olennaisen virheellisyysriskeistä. Haastateltavien mukaan sisäinen tarkastus tekee siis harvoin työtä, joka liittyy tilinpäätöksien varmentamiseen.

”Aika rajallisesti pystyy hyödyntämään, koska se vähän riippuu siitä, että niillä voi olla teemoja, että mikä on tämän syklin teema, mihin keskitytään. Se ei välttämättä hyödytä ulkoista tilintarkastusta. Se myös vähän vaihtelee, että siihen ei voida aina luottaa.” (Haastateltava C.)

”Ne on monesti niin semmoisia ne sisäisen tarkastuksen, mitä nyt olen raportteja nähnyt, niin se fokus on täysin eri. Siinähan pyritään löytämään mahdollisimman pieniäkin väärinkäytöksiä tai joitain virheitä, kun sitten me taas pelataan lähtökohteisesti sillä, että meidän tarkastustoimenpiteet on suunnattu olennaisten virheiden löytämiseen.” (Haastateltava F.)

”Usein sisäisen tarkastuksen työ se ei ole suoraan hyödynnettävissä tarkastusdokumentaatioon, kun pitää eri asertioiden kautta arvioida vaikka jotain taseerää, niin eipä juuri sisäinen tarkastus siitä näkökulmasta omia töitään tee. Eli sisäinen tarkastaja ei tee niitä aiheita, jotka varmentaisi tilinpäätöstä.” (Haastateltava H.)

Lisäksi sisäisen tarkastuksen hyödyntämistä tilintarkastuksessa rajoittaa haastateltavien mukaan sisäisen tarkastuksen toiminnon harvinaisuus organisaatioissa. Haastateltavat toteavat, että sisäisen tarkastuksen toiminto on lähestulkoon vain suurimmilla pörssi-yhtiöillä, finanssisektorin yhtiöillä ja kunnilla. Haastateltavien mukaan tässäkin on tapahtunut muutos, sillä vuosia takaperin lähes kaikilla isoimmilla yhtiöillä oli sisäisen tarkastuksen toiminto, joka tuki suoraan tilintarkastajaa omassa työssään.

”Joissain suurimmissa listayhtiöissä, mahdollisesti finanssisektorilla, mutta pääsääntöisesti tällaisessa kasvuyhtiökentässä ja yksityisomisteisissa yhtiöissä, niin niissä ei yleensä ole edes sisäistä tarkastajaa” (Haastateltava B).

”Silloin kun minä aloittelin uraa kauan sitten, niin silloin kaikilla isoimmilla firmoilla oli järjestään melkein jonkinlainen sisäisen tarkastuksen osasto, mutta tänä päivänä ne on tosi harvinaisia, että joillain isoilla pörssi-yhtiöillä saattaa vielä olla niitä” (Haastateltava E).

”Muistan, että oli aikaisemmin yleisempää se, että sisäinen tarkastus on tehnyt laajemmin erityyppisiä asioita ja oli sitten ehkä enemmän sovittu, että ulkoinen tarkastus katsoo nämä ja sisäinen tarkastus katsoo tämän tyyppisiä asioita. Että sisäisen tarkastuksen tekemät asiat, jotka kuuluvat ehkä enemmän sinne tilintarkastuksen puolelle tai tukivat niitä selvästi.” (Haastateltava G.)

Lähestulkoon kaikki haastateltavat ovat kuitenkin sitä mieltä, että sisäisestä tarkastuksesta on edelleen hyötyä – mikäli se organisaatiolla on – kun tilintarkastaja muodostaa käsitystä organisaation sisäisestä valvontaympäristöstä, kuten kontrollien tehokkuudesta. Osa haastateltavista onkin sitä mieltä, että sisäisen tarkastuksen raportit ja tarkastussuunnitelmat käydään tämän vuoksi aina läpi. Lisäksi esille nousee se, että sisäisen tarkastuksen tekemää työtä hyödynnetään myös siten, että tilintarkastajien omat otoskoot pienenevät, koska se vähentää tarkastuksiin kuluvaan aikaa. Lisäksi haastateltava C:n mukaan asiakkaat saattavat suhtautua negatiivisesti, jos sisäisen tarkastuksen raportit jätetään kokonaan hyödyntämättä. Myös aikaisemmissa tutkimuksissa on havaittu, että tilintarkastajien mielipiteisiin hyödyntää sisäistä tarkastusta vaikuttaa nimenomaan se, että hyödyntäminen tehostaa tilintarkastusta (Haron ja muut, 2004; Ramasawmy & Ramen, 2012), ja että asiakas voi kokea negatiivisena sen, jos sisäinen tarkastus jätetään kokonaan huomioimatta (Brody ja muut, 1998).

”Ehkä eniten hyödynnetään kun hankitaan käsitystä siitä asiakkaan yleisestä kontrolliympäristöstä” (Haastateltava D).

”Toki sisäisen tarkastuksen raportit ja se työ mitä se on tehnyt, niin kyllähän se tukee tilintarkastusta sillä tavalla, että se antaa sinulle käsityksen niistä havainnoista, miten se sisäinen kontrolliympäristö ja valvonta toimivat siellä.” (Haastateltava G.)

”Aina jos on jotain hyödyllistä, niin tietysti imuroidaan kaikki se hyöty mitä voidaan. Että turhaan me tehdään samaa asiaa kahteen kertaan. Ja asiakaskin hermostuu siitä, jos me mennään tekemään jotain (kahteen kertaan). Se asiakastytyväisyyskin hyötyy siitä, että jos me pystytään hyödyntämään sitä sisäisen tarkastuksen työtä.” (Haastateltava C.)

Haastateltavien mukaan sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen mahdollisuudet paranevat tilintarkastuksessa, mikäli sisäisellä tarkastuksella on riittävästi aikaa, resursseja ja

realistiset mahdollisuudet tehdä työ riittävän laadukkaasti, eli sisäisen tarkastuksen yksikkö ei saa olla liian pieni suhteessa asiakasorganisaation kokoon. Haastateltavat ovat myös sen kannalla, että kattavuus on merkittävä tekijä sen suhteen, kuinka paljon sisäisen tarkastuksen tekemää työtä voidaan käyttää, koska jos joitain osa-alueita on tarkastettu tai katsottu vain osittain, ei tämän tyyllisestä työstä ole mitään hyötyä tilintarkastajalle. Tärkeää on se, että sisäinen tarkastus suorittaa vähintään analyttistä tarkastusta, mikäli koko populaatiota ei tarkisteta konkreettisesti. Lisäksi haastateltavat toteavat, että sisäisen tarkastuksen on oltava tilintarkastajan ohjauksessa, jos sisäisen tarkastuksen työtä hyödynnetään tilintarkastuksessa.

”Ehkä ne resurssit siellä asiakkaan päässä sitten, että onko se sisäisen tarkastuksen organisaatio riittävän kokoinen se asiakkaan koko huomioiden ja onko se asianmukainen siinä suhteessa se sisäisen tarkastuksen organisaatio. Että vaikka olisi pätevyyttä ja objektiivisuutta, niin onko heillä aikaa ja resursseja ja realistiset mahdollisuudet tehdä se oma työnsä siellä puolella.” (Haastateltava B.)

”Minun mielestäni ainakin semmoinen kattavuus siinä. Se on tärkeää, että me voidaan osoittaa, että tässä on 100 prosenttia nyt katettu tällä meidän tekemisellä.” (Haastateltava C.)

”Jos halutaan olla tilanteessa, että suoraan hyödynnettäisiin sisäisen tarkastuksen työtä tarkastusevidenssi tasoisesti, niin kyllä heidän täytyisi olla silloin myös aika suoraan tilintarkastuksen ohjauksessa sitten niitä toimenpiteitä tehdessään” (Haastateltava D).

Haastateltavien vastaukset ovat samansuuntaisia aikaisempien tutkimuksien tuloksien kanssa. Esimerkiksi Al-Twaijry ja muut (2004) havaitsivat, että tilintarkastajat luottavat enemmän sisäiseen tarkastukseen, jos sisäisen tarkastuksen yksikkö ei ole liian pieni suhteessa tarkastettavaan organisaatioon. Myös sisäisen tarkastuksen tekemän työn on havaittu olevan merkittävä tekijä siinä, kuinka paljon tilintarkastajat luottavat ja hyödyntävät sisäistä tarkastusta tilintarkastuksen aikana (Schneider, 1984, 1985a, 1985b; Haron ja muut, 2004; Morais & Franco, 2019).

Haastateltavien vastausten perusteella voidaan siis todeta, että sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntäminen nimenomaisesti tilintarkastusevidenssin hankkimisprosesissa on nykyään yhä harvinaisempaa ja että tämä johtuu siitä, että sisäisen tarkastuksen

painopistealueet eivät palvele tarpeeksi tilintarkastajaa tilintarkastuksen suorittamisessa. Haastateltavien mielipiteet hyödyntämisen harvinaisuudesta eivät ole sinällään yllettäviä, koska myös esimerkiksi Morais ja Franco (2019) tekivät havainnon, että vain 48 prosenttia tilintarkastajista kokee yhteistyötä olevan toimintojen välillä. Suurin osa haastateltavista on kuitenkin sitä mieltä, että sisäinen tarkastus otetaan lähtökohtaisesti aina huomioon tilintarkastuksessa ja sen hyödyntämisen mahdollisuuksia arvioidaan tapauskohtaisesti.

6.3.1 Sisäisen tarkastuksen luottamustekijöiden merkitykset

Yhtenä tutkielman tutkimuskysymyksenä on saada selville, arvioivatko tilintarkastajat sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä rinnakkain ISA 610 edellyttämällä tavalla, kun tilintarkastajat ovat suorittaneet alustavat toimenpiteet ISA 315:n mukaisesti varmistaakseen sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen edellytysten täyttymisen. Rinnakkaisella arvioinnilla tarkoitetaan, että tilintarkastajat arvioivat yhtälailla sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä, eli he eivät anna yksittäiselle tekijälle liian suurta merkitystä toisen tekijän kustannuksella arvioidessaan sisäisen tarkastuksen luotettavuutta ja hyödyntämisen mahdollisuuksia. Lisäksi tutkielman tutkimuskysymyksenä on selvittää, onko tilintarkastajien muodostamilla käsityksillä sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä yhteys tilintarkastajien käyttämiin konfliktinhallintatapoihin sekä päätöksiin hyödyntää sisäistä tarkastusta.

Aikaisemmissa tutkimuksissa on havaittu, että tilintarkastajilla on erilaisia mielipiteitä siitä, pitävätkö he sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta tai pätevyyttä tärkeämpänä yksittäisen tekijänä luotettavuutta arvioitaessa. Esimerkiksi Schneiderin (1984, 1985a, 1985b), Haronin ja muiden (2004) sekä Morain ja Francon (2019) tutkimustulosten mukaan sisäisen tarkastuksen pätevyyttä on pidetty tärkeämpänä kuin objektiivisuutta, kun taas Brownin (1983), Desain ja muiden (2010) sekä Al-Sukkerin ja muiden (2018) tutkimuksista on luettavissa päinvastaisia tuloksia. Toisaalta Krishnamoorthyn (2002) mukaan

sisäisen tarkastuksen objektiivisuus ja pätevyys ovat lähes yhtä tärkeitä tekijöitä tilintarkastajille. Tilintarkastajat arvioivat siis hyvin suurella todennäköisyydellä sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä rinnakkain (Al-Sukker ja muut, 2018).

Haastateltavista kaksi on suoraan sitä mieltä, että sisäisen tarkastuksen objektiivisuus ja pätevyys ovat lähes yhtä tärkeitä tekijöitä luotettavuuden kannalta. Haastateltavista kolme painottaa puolestaan hieman objektiivisuuden tärkeyttä, mutta pätevyys koetaan myös hyvin tärkeäksi haastateltavien keskuudessa. Haastateltavista varsinaisesti vain kaksi on ensisijaisesti pätevyyden kannalla. Lähes kaikki haastateltavat ovat kuitenkin sitä mieltä, että mikäli sisäisen tarkastuksen objektiivisuudessa tai pätevyydessä on havaittavissa puutteita, on äärimmäisen epätodennäköistä, että sisäistä tarkastusta hyödynnetäisiin ollenkaan.

Haastateltavista B ja D ovat selkeimmin sen kannalla, että sisäisen tarkastuksen objektiivisuus ja pätevyys ovat täysin yhtä tärkeitä tekijöitä. Haastateltava D on lisäksi sitä mieltä, että mikäli jommassakummassa tekijässä on havaittavissa puutteita, ei sisäisen tarkastuksen työtä voida hyödyntää ainakaan suoraan apuna tilintarkastusevidenssin hankkimiseen. Haastateltava B puolestaan toteaa, että vastaavassa tilanteessa hyödyntäminen on hyvin epätodennäköistä, koska puutteet objektiivisuudessa ja pätevyydessä nostavat tilintarkastusriskiä olennaisesti. Haastateltava C pitää myös molempia tekijöitä lähes yhtä tärkeinä, mutta näkee kuitenkin objektiivisuuden tärkeämpänä kuin pätevyyden. Haastateltava C jättää myös sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämättä, mikäli puutteita sisäisen tarkastuksen luottamustekijöissä on havaittavissa.

”No kyllä ne varmasti on yhtä tärkeitä. Että kyllä se melkein niin on, että ilman toista ei kyllä silloin toisellakaan ole kauheasti painoarvoa enää kun mietitään yhteistyötä.” (Haastateltava B.)

”No ei sitä kyllä sitten voi oikein hyödyntää jos siitä ei voida muodostaa käsitystä, että heillä on riittävä pätevyys tai he voisivat säilyttää sen objektiivisuutensa, että kyllä se täytyisi sitten sellainen suunnitelma hylätä minun mielestäni” (Haastateltava D).

”En (hyödynnä), koska me kuitenkin vastataan siitä työstä, vaikka joku muu sen työn on tehnyt, niin me otetaan vastuu siitä. Että jos me ei voida olla varmoja siitä

ja se on puolivillaisesti tehty, niin ei me sitten hyödynnetä sitä. Se on ehdoton ei.” (Haastateltava C.)

Haastateltavista E ja G pitävät haastateltava C:n tapaan sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta tärkeämpänä kuin pätevyyttä. He perustelevat näkemystään sillä, että epäpätevä sisäinen tarkastaja voi kuitenkin saada jotain havaintoja aikaan, mutta jos taas pätevän sisäisen tarkastajan työtä ei ole tehty objektiivisesti, vaikuttaa se olennaisesti tarkastuksen laatuun ja hyötyyn. Molemmat haastateltavista ovat myös sitä mieltä, että on hyvin todennäköistä, että sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen jäisi kokonaan pois tilanteessa, jossa puutteita objektiivisuudessa tai pätevyydessä havaitaan olevan. Haastateltavat E ja G suhtautuvat siten hyvin skeptisesti ja varauksellisesti sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen tällaisissa tilanteissa.

”Molemmathan ne tärkeitä on. Mutta ehkä se objektiivisuus on se tärkein, koska vaikka olisi kuinka pätevä sisäinen tarkastaja, mutta jos ei voi kuitenkaan luottaa siihen, että sen pätevän henkilön työ on objektiivista, niin eipä siitä silloin paljoa hyötyä ole.” (Haastateltava E.)

”Jos siinä olisi puutteita varsinkin siinä objektiivisuudessa, niin kyllä minä olisin hyvin skeptinen siihen, että voiko näihin luottaa sitten” (Haastateltava G).

Haastateltavat A ja F ovat ainoat, jotka kokevat sisäisen tarkastuksen pätevyyden olevan tärkeämpi tekijä kuin objektiivisuus. Haastateltava A perustelee pätevyyden tärkeyttä sillä, että mikäli sisäisen tarkastuksen objektiivisuudessa on puutteita, korvaantuu se kuitenkin kun tilintarkastaja suorittaa tarkastuksen objektiivisesti. Haastateltava A:n mukaan hän kuitenkin perehtyisi sisäisen tarkastuksen raportteihin tilanteessa, kun sisäisen tarkastuksen objektiivisuudessa tai pätevyydessä ilmenisi puutteita, eikä siis täysin suoralta kädeltä poissulje sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen mahdollisuutta.

”Pätevyys ehkä. Jos on itse objektiivinen, niin silloin voi aina käyttää sitä objektiivisuutta kun tekee johtopäätöksiä, että käyttääkö vai ei. Niin sillä lailla on minun mielestäni tärkeämpää, että on pätevä.” (Haastateltava A.)

”Objektiivisuudesta vois ehkä tietyllä tavalla tinkiä, mutta ei nämä aidosti ole semmoisia kysymyksiä, mitä me käytännössä ikinä on jouduttu pohtimaan” (Haastateltava F).

Haastateltavien A:n ja F:n vastauksille ei voida kuitenkaan antaa suurta painoarvoa sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden ja pätevyyden merkityksistä tilintarkastajille. Haastateltava A ei ole nimittäin koskaan hyödyntänyt sisäistä tarkastusta oman asiakaskuntansa takia ja puolestaan haastateltava F suhtautuu hyvin kielteisesti sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen eikä koe, että kummallakaan tekijällä on lopulta suurtakaan merkitystä hyödyntämisen kannalta. Haastateltavista H ei puolestaan osaa ottaa kantaa siihen, ovatko sisäisen tarkastuksen objektiivisuus ja pätevyys yhtä tärkeitä tekijöitä, vai pitääkö hän jompaakumpaa tekijää tärkeämpänä. Haastateltava H on kuitenkin sitä mieltä, että tilanteessa, jossa sisäisen tarkastuksen luotettavuudessa on puutteita, on helppo tehdä päätös olla hyödyntämättä ollenkaan sisäistä tarkastusta.

”No nythän kun todetaan, että ei luoteta sisäisen tarkastuksen työhön, niin tuohon pohdintaan (hyödyntääkö sisäistä tarkastusta) ei tarvitse välttämättä edes mennä” (Haastateltava H).

Haastateltavien vastauksista on vaikea tehdä suoraa tulkintaa siitä, arvioivatko tilintarkastajat lähtökohtaisesti sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä rinnakkain, kuten Al-Sukker ja muut (2018) esittävät, koska kahdeksasta haastateltavasta kaksi ei ole koskaan hyödyntänyt sisäistä tarkastusta ja yksi ei osaa ottaa kantaa tähän. Lisäksi vain kaksi haastateltavaa mainitsee, että sisäisen tarkastuksen objektiivisuus ja pätevyys ovat täysin yhtä tärkeitä tekijöitä, kun taas kolme haastateltavaa korostaa enemmän sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden ja kaksi pätevyyden merkityksiä. Lähes kaikki haastateltavat ovat kuitenkin sitä mieltä, että molemmilla tekijöillä on merkitystä sisäisen tarkastuksen luotettavuuden arviointiin ja kukaan haastateltava ei suhtaudu myönteisesti sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen, jos sisäisen tarkastuksen objektiivisuudessa tai pätevyydessä on havaittavissa puutteita. Vaihtelevien mielipiteiden vuoksi ei voida kuitenkaan tämän tutkielman tulosten perusteella esittää, että tilintarkastajat arvioivat aina sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä rinnakkain, sillä jompikumpi tekijöistä voi saada suuremman painoarvon tilintarkastajien keskuudessa.

Se voidaan kuitenkin todeta, että molemmat tekijät ovat tärkeitä tilintarkastajille ja että yksi tilintarkastaja voi pitää eri sisäisen tarkastuksen luottamustekijää tärkeämpänä kuin

joku toinen tilintarkastaja. Tulokset johdattelevat osittain Krishnamoorthyn (2002) tuloksia, joiden mukaan sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden ja pätevyyden merkitykset vaihtelevat tilintarkastajien keskuudessa. Haastateltavien vastauksista on kuitenkin havaittavissa, että objektiivisuus saa jonkin verran enemmän painoarvoa kuin pätevyys. Tuloksista on muistettava kuitenkin se, että ne haastateltavat, jotka mainitsevat pätevyyden tärkeämmäksi kuin objektiivisuuden, eivät ole hyödyntäneet sisäisen tarkastuksen työtä. Selvää on kuitenkin se, että sisäisen tarkastuksen objektiivisuudella ja pätevyydellä on merkitystä tilintarkastajien päätöksiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen työtä tilintarkastuksessa, koska kaikki haastateltavat, jotka lähtökohtaisesti hyödyntävät sisäistä tarkastusta, suhtautuvat sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen hyvin skeptisesti, mikäli puutteita edellä mainituissa tekijöissä on havaittavissa. Tähän suhtautumiseen vaikuttaa hyvin suurella todennäköisyydellä ISA 610, joka velvoittaa tilintarkastajia arvioimaan sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä ennen sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämistä.

Brody (2012) sekä Paino ja muut (2015) havaitsivat myös sen, että tilintarkastajien käyttämällä konfliktinhallintatavoilla sekä arvioilla sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä on yhteys. Haastateltavien vastausten perusteella ei voida kuitenkaan sanoa, että käytettävillä konfliktinhallintatavoilla sekä haastateltavien arvioilla sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä olisi mitään yhteyttä, koska kukaan haastateltavista ei lähtökohtaisesti koe sisäisen tarkastuksen työtä hyödylliseksi tilanteessa, jossa sisäisen tarkastuksen luottamustekijöissä on puutteita. Lisäksi selvää yhteyttä käytettävien konfliktinhallintatapojen sekä mielipiteiden sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä välillä on mahdoton sanoa. Syy tälle on kuitenkin selvä, sillä haastatteluihin osallistui vain kahdeksan tutkittavaa, mikä on huomattavasti vähemmän kuin vertailtaviin aikaisempiin tutkimuksiin osallistuneiden tutkittavien määrä. Taulukossa 5 esitetään haastateltavien mielipiteet sisäisen tarkastuksen luottamustekijöiden merkityksistä sekä vertailun parantamiseksi heidän käyttämänsä konfliktinhallintatavat.

Taulukko 5. Sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden ja pätevyyden merkitykset.

Haastateltava	Objektiivisuus/pätevyys	Konfliktinhallintatavat
A	Pätevyys	Integroiva/sovitteleva
B	Yhtä tärkeitä	Integroiva/sovitteleva
C	Objektiivisuus	Dominoiva/integroiva
D	Yhtä tärkeitä	Integroiva
E	Objektiivisuus	Integroiva
F	Pätevyys	Dominoiva/integroiva
G	Objektiivisuus	Integroiva
H	Ei osaa sanoa	Integroiva

6.3.2 Tilintarkastajien konfliktinhallintatapojen merkitys

Brodyn (2012) tutkimustulosten mukaan tilintarkastajien käyttämällä konfliktinhallintatavoilla on merkitystä, kun pohditaan sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen vaikuttavia tekijöitä tilintarkastuksessa. Myös Morais ja Franco (2019) havaitsivat, että tilintarkastajien henkilökohtaisilla ominaisuuksilla on suurin merkitys sisäisen tarkastuksen hyödyntämisessä tilintarkastuksessa. Paino ja muut (2015) puolestaan havaitsivat, että aktiivisempia ja hyökkäävämpiä konfliktinhallintatapoja käyttävät tilintarkastajat pitivät sisäisen tarkastuksen tekemää työtä vähemmän hyödyllisenä kuin passiivisempia ja myöntyvämpiä konfliktinhallintatapoja käyttävät tilintarkastajat. Tämän tutkielman keskeisimpänä tutkimuskysymyksenä onkin tutkia, vaikuttaa tilintarkastajien käyttämä konfliktinhallintatapa sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen.

Haastateltavista lähes kaikki hyödyntävät tilintarkastuksen aikana sisäistä tarkastusta, jos organisaatiolla on sisäisen tarkastuksen toiminto, ja näin ollen vähintään huomioivat sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen mahdollisuudet tilintarkastustoimeksiannossa tapauskohtaisesti. Haastateltavista kuitenkin A ja F eivät ole hyödyntäneet koskaan sisäisen tarkastuksen työtä osana tilintarkastusta. Haastateltava A:n tapauksessa syy johtuu kui-

tenkin siitä, että A:n asiakkaina on sen tyyppisiä yhtiöitä, joilla ei ole sisäisen tarkastuksen toimintoa. Haastateltava A ei kuitenkaan jättäisi sisäistä tarkastusta kokonaan huomioimatta, mikäli sisäisen tarkastuksen toiminto olisi hänen asiakkailtaan olemassa.

”Jos sisäinen tarkastaja on tarkastanut jotain, joka on omassa (tilintarkastajan) tarkastussuunnitelmassa, niin silloinhan voisi hyödyntää, jos se lopputulos on luotettava ja on tarkastettu ne asiat, mitkä olisit itse tarkastanut, niin silloin tietysti voisi hyödyntää” (Haastateltava A).

Haastateltava F puolestaan kokee, että sisäisen tarkastuksen toiminto ei palvele millään muotoa tilintarkastusta. Haastateltava F:n mukaan tilintarkastaja joutuu joka tapauksessa tekemään saman työn, vaikka sisäisen tarkastuksen tekemä työ liittyisikin olennaisesti tilintarkastajan suunnittelemiin ja tekemiin tarkastustoimenpiteisiin. Haastateltava F ei pyydä luettavakseen koskaan myöskään sisäisen tarkastuksen tarkastussuunnitelmia tai raportteja. Hyödyntämisen mahdollisuutta ei lisää sekään, että sisäinen tarkastus työskentelee objektiivisesti ja pätevästi. Haastateltava F suhtautuukin kaikista haastateltavista kielteisimmin sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen ja korostaa tilintarkastajan oman työn panosta tilintarkastuksen suorittamisessa.

”Ei siitä (sisäisestä tarkastuksesta) ole käytännössä mitään hyötyä. Ei me edes pyydetä niitä raportteja tai mitään tämänkaltaista.” (Haastateltava F.)

Haastateltava F kuitenkin toteaa, että on mahdollista, että asiakas tuo sisäisen tarkastuksen raportit tilintarkastajalle tilintarkastustoimeksiannoissa luettavaksi. Tilintarkastusasiakkaalla on siis yleensä käsitys, että tilintarkastajat hyödyntävät sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tai ainakin perehtyvät tehtyihin raportteihin. Haastateltava F kuitenkin kertoo, että tällaisissa tilanteissa asiakasta kyllä kiitetään tarjotusta informaatiosta, mutta raportteihin ei kuitenkaan perehdytä sen tarkemmin, koska ne eivät palvele tilintarkastajaa tilintarkastuksen suorittamisessa millään tavalla.

”He toimittavat meille nämä raporit, mutta ei me sitä voida oikein hyödyntää. Meidän täytyy käydä se oma ajatusketju läpi ja yrittää pyrkiä semmoiseen tiettyyn niin kuin yllätyksellisyyteenki siinä meidän tarkastusprosessissa, että ei me sitte voida antaa itsemme johdateltavan tiettyyn suuntaan tuommoisilla yrityksen sisäisillä asioilla.” (Haastateltava F.)

Brodyn ja muiden (1998) mukaan osa tilintarkastajista käyttää konfliktinhallintatapoja, joiden seurauksena tilintarkastajat jättävät kokonaan huomioimatta asiakkaan tarjoaman informaation, kuten sisäisen tarkastuksen tekemän työn, vaikka se voisi tukea tilintarkastajaa tilintarkastuksen suorittamisessa, jolloin tilintarkastajat tekevät siis kaiken tarkastustyön itse. Heidän mukaansa tämän tyylinen menettely voi johtaa tehottomaan tarkastukseen, koska asiakkaalta saatu informaatio todennäköisesti auttaisi ainakin jollain tavalla tarkastuksen suorittamisessa. Lisäksi asiakkaat voivat kokea, että heidän sisäisen tarkastuksen toiminnon laatua vähätellään, mikäli sisäisen tarkastuksen tarjoama informaatio sivuutetaan kokonaan.

Haastateltava F:n vastausten perusteella voidaankin todeta, että tilintarkastusasiakkaalla voi olla tietynlainen odottama sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämisen mahdollisuuksista tilintarkastuksessa. Pahimmassa tapauksessa voisi olettaa, että jos näihin asiakkaan odotuksiin ei vastata, voi tämän tyyppiset odotus- ja näkemyserot mahdollisesti johtaa tilintarkastajan ja asiakkaan välisiin konfliktitilanteisiin. Haastateltava F ei kuitenkaan sano, että asiakkaat varsinaisesti vaatisivat sisäisen tarkastuksen hyödyntämistä toimeksiannoissa, mutta tietynlaista kehotusta on kyllä tullut.

Brodyn (2012) sekä Painon ja muiden (2015) mukaan menettely, jossa tilintarkastaja sivuuttaa asiakkaan tarjoaman informaation kokonaan, viittaa siihen, että tilintarkastaja todennäköisesti käyttää enemmän aktiivisempia ja hyökkäävämpiä konfliktinhallintatapoja. Painon ja muiden (2015) tutkimustuloksista on myös luettavissa, että aktiivisempia ja hyökkäävämpiä konfliktinhallintatapoja käyttävät tilintarkastajat pitävät sisäisen tarkastuksen tekemää työtä lähtökohtaisesti vähemmän hyödyllisenä kuin passiivisempia ja myöntävämpiä konfliktinhallintatapoja käyttävät tilintarkastajat.

Haastateltava F:n konflikteihin ja neuvottelutilanteisiin suhtautumisesta tulkitaan aikaisempiin tutkimuksiin (Rahim, 1983; Gibbins ja muut, 2001; Goodwin, 2002; Gibbins ja muut, 2010; Brody, 2012) nojaten, että haastateltava F käyttää eniten dominoivia sekä

integroivia konfliktinhallintatapoja, eli siis aktiivisempia ja hyökkäävämpiä konfliktinhallintatapoja. Muut haastateltavat, ja etenkin haastateltava C, jonka tulkitaan käyttävän samoja konfliktinhallintatapoja kuin haastateltava F, eivät kuitenkaan suoraan suhtaudu yhtä kielteisesti sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen tilintarkastuksessa. Muiden haastateltavien mielipiteisiin ja arvioihin hyödyntää sisäistä tarkastusta vaikuttaakin useampi eri tekijä.

Haastateltava F tuo kuitenkin esille sen, että vaikka hän ei hyödynnä sisäistä tarkastusta, kokee myös hän, että sisäinen tarkastus luo parempaa kontrolliympäristöä organisaatioihin. Aikaisempi tutkimustieto on vahvistanut sen, että tilintarkastajat kokevat sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyllisemmäksi ja luotettavammaksi, mikäli asiakkaan sisäiseen valvontaan liittyvän kontrolliympäristön on havaittu olevan tehokas ja hyvin järjestetty (Malaescu & Sutton, 2015; Quick & Henriz, 2019). Lisäksi tilintarkastajien erilaiset konfliktinhallintatavat ovat vaikuttaneet siihen, kuinka hyödyllisenä tilintarkastajat pitävät sisäisen tarkastuksen työtä, kun asiakkaan kontrolli- ja riskienhallintaympäristössä on havaittavissa puutteita (Brody, 2012; Paino ja muut, 2015).

Kaikki haastateltavat kokevat, että kontrollipuutteiden havaitseminen on pääsääntöisesti sisäisen tarkastuksen vastuulla ja että jos tilintarkastaja havaitsee kontrollipuutteita, voi se myös johtaa sisäisen tarkastuksen tekemän työn luotettavuuden kyseenalaistamiseen ja varsinkin silloin, jos sisäinen tarkastus ei ole havainnut tai raportoinut puutteista. Kontrollipuutteet koetaankin haastateltavien keskuudessa hyvin tärkeäksi sisäisen tarkastuksen työn arvioimisen mittariksi. Haastateltavien mukaan kontrollipuutteiden ja sisäisen tarkastuksen tekemän työn yhteyttä arvioitaessa on kuitenkin otettava huomioon se, että sisäisen tarkastuksen työ- tai vastuualueet eivät välttämättä kohtaa aina tilintarkastajien tekemän työn kanssa. Eli jos tilintarkastajan testaamat kontrollit eivät ole olleet sisäisen tarkastuksen tyolistalla, ei tilintarkastajalla ole tällöin edes oletuksena, että sisäisen tarkastuksen olisi pitänyt havaita kyseiset puutteet.

Selvästi kielteisillä suhtautuminen sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen haastateltava F:ää lukuun ottamatta, on haastateltava C:llä, mikäli organisaation sisäisessä valvonnassa ja varsinkin kontrolleissa, on havaittavissa puutteita. Haastateltava C:n negatiivinen suhtautuminen johtuu siitä, että sisäisen valvonnan puutteet lisäävät asiakkaan toimintaan kohdistuvien olennaisten riskien mahdollisuutta. Haastateltava C kokee, että etenkin havaitut kontrollipuutteet vaikuttavat suoraan sisäisen tarkastuksen uskottavuuteen sekä pätevyyden arviointiin, ja että tämän tyylliset tilanteet ovat äärimmäisen huolestuttavia, koska sisäisen tarkastuksen tehtävänä on nimenomaan kontrollipuutteiden havaitseminen. Haastateltava C myös jättäisi tällaisissa tilanteissa sisäisen tarkastuksen hyödyntämättä kokonaan.

”Kyllä ehdottomasti se olisi semmoinen punainen lippu tuossa, että eihän sitä voisi hyödyntää. Kuinka se voisi olla uskottava sitten.” (Haastateltava C.)

Haastateltavista A, B ja G ovat puolestaan myönteisimpiä sisäisen tarkastuksen hyödyntämistä kohtaan, vaikka asiakkaan toiminnassa on havaittavissa sisäisen valvonnan puutteita, kuten kontrollipuutteita. Haastateltava A:n ja B:n mukaan arvioitavana on se, kuinka merkittävistä puutteista on kyse ja onko sisäisellä tarkastuksella ollut edellytyksiä havaita puutteet. Haastateltava B kuitenkin vähintään laajentaa omaa testausta ja selvittää, onko kyseessä vain yksittäinen tapaus vai systemaattinen virhe sisäisen tarkastuksen työssä. Haastateltava B:n mukaan yhteistyö sisäisen tarkastuksen kanssa romuttuu melko varmasti, jos havaitaan, että esimerkiksi kontrollipuutteet ovat merkittäviä tai toistuvia. Haastateltava A:n vastauksista pitää kuitenkin muistaa, että hänellä ei ole kokemusta sisäisen tarkastuksen hyödyntämisestä tilintarkastuksessa.

”En (jättäisi huomioimatta kokonaan sisäistä tarkastusta), mutta jos sisäinen tarkastus ei ole itse huomannut niitä puutteita, niin silloin ehkä” (Haastateltava A).

”Mietin vähän, että ovatko ne niin merkittäviä ne puutteet, että ne vievät uskottavuuden. Mahdollisesti ainakin laajentaisin omaa testausta, ikään kuin saadakseni selville, onko se vain yksittäinen poikkeus vai anomalia siinä sisäisen tarkastuksen työn jäljessä, vai onko siellä sitten systemaattinen virhe ja ongelma siellä asiakkaan sisäisen tarkastuksen tiimissä.” (Haastateltava B.)

Haastateltava G on samoilla linjoilla haastateltava B:n kanssa, sillä myös G pyrkii ymmärtämään, miksi puutteita ei ole havaittu tai tuotu esille, eikä siis sivuuta saman tien sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen mahdollisuutta. Haastateltava G:n mukaan on tärkeä ymmärtää, onko kyseessä uusi riski tai puute esimerkiksi kontrolliympäristössä, joka lähtee realisoitumaan. Mikäli kyseessä on puolestaan toistuvat puutteet, johtavat ne enemmän ja enemmän sisäisen tarkastuksen työn sekä pätevyyden kyseenalaistamiseen.

”No en minä jätä (sisäistä tarkastusta hyödyntämättä), että kyllä minä pyrin ymmärtämään, että miksi jotain asiaa ei ole tuotu esille ja arvioisin muuten sitä tehtyä työtä. Että jos se muuten on hyvää ja ammattimaista ja suunnitelman mukaan tehtyä, niin ei se automaattisesti johda sen pois tiputtamiseen.” (Haastateltava G.)

Haastateltavat D ja E ovat hyvin skeptisiä sisäisen tarkastuksen hyödyntämistä kohtaan tilanteissa, joissa kontrollipuutteita ja muita sisäisen valvonnan puutteita ilmenee asiakkaan toiminnassa tilintarkastuksen aikana. Molemmat haastateltavat kuitenkin arvioivat puutteiden merkityksellisyttä ja sitä kautta tekevät lopulliset päätökset hyödyntää tai olla hyödyntämättä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä. Haastateltavat D ja E pitävät kuitenkin tämän tyyliisissä tilanteissa kynnystä hyvin matalan jättää sisäisen tarkastuksen työ kokonaan hyödyntämättä.

”Jos on ollut semmoinen tilanne, että valvonnan puutteita on, niin sisäisen tarkastajan pitäisi lähtökohtaisesti olla kartalla sellaisissa ja raportoida niitä sitten ylöspäin siellä sitten firmassa tai yhteisössä” (Haastateltava E).

”Jos siellä on puutteita siellä kontrolliympäristössä tai sisäisessä valvonnassa, niin kyllähän ne ovat omiaan kasvattamaan tilintarkastajan työmäärää kuitenkin. Mutta itse pitäisin aika alhaisena sitä rajaa, että jättäisin sen sisäisen tarkastuksen kokonaan hyödyntämättä, koska tilintarkastaja kantaa kokonaan sen riskin siitä tilintarkastuksesta ja vähän vaikea nähdä sitä, että jos siellä nähtäisiin puutteita siellä sisäisessä valvonnassa, että minkä takia sitä sitten hyödynnettäisiin, koska se on sitten omiaan kasvattamaan sitä riskiä.” (Haastateltava D.)

Haastateltava H toteaa, että hänen kohdalleen ei ole tullut tapausta, jossa asiakkaan sisäiseen valvontaan liittyvät puutteet olisivat johtaneet sisäisen tarkastuksen työn luotettavuuden arvioimiseen. Haastateltava H:n mukaan kuitenkin se, jos sisäinen tarkastus ei ole raportoinut puutteista sisäisessä valvonnassa, olisi kuitenkin vakava tilanne ja johtaisi

siihen, että sisäisen tarkastuksen luotettavuus ja käyttömahdollisuus tilintarkastuksessa kärisisi.

”Jos sisäisen tarkastus antaa jostain jutusta puhtaat paperit ja vuoden päästä me tehdään samantyyppistä ja se ei näytä samalta, niin voi olla että heräisi jotain kysymyksiä” (Haastateltava H).

Haastateltavien vastaukset ovat siis samoilla linjoilla Malaescun ja Suttonin (2015) sekä Quickin & Henrizin (2019) tutkimustulosten kanssa, joiden mukaan tilintarkastajat kokevat sisäisen tarkastuksen työn hyödyllisemmäksi silloin, kun asiakkaan kontrolliympäristössä ei ole havaittavissa puutteita, sillä hyvin moni haastateltavista mainitsee nimenomaan kontrollipuutteet tekijöiksi, joilla on merkitystä sisäisen tarkastuksen tekemän työn luotettavuuden arviointiin.

Brodyn (2012) tulosten mukaan passiivisempia ja myöntävämpiä konfliktinhallintatapoja käyttävät tilintarkastajat eivät laajenna omia tarkastustoimenpiteitään samalla tavoin kuin aktiivisempia ja hyökkäävämpiä konfliktinhallintatapoja käyttävät tilintarkastajat. Brodyn (2012) tuloksia ei kuitenkaan voida vahvistaa tämän tutkielman tulosten perusteella, koska asiakkaan toimintaan kohdistuvia puutteita havaitessaan, kaikki haastateltavat suhtautuvat varauksellisesti sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen ja kaikki haastateltavat myös tekevät vastauksien mukaan enemmän testauksia itse, jos sisäisen tarkastuksen tekemän työn arvioidaan olevan puutteellista käytetyistä konfliktinhallintatavoista riippumatta.

Paino ja muut (2015) puolestaan havaitsivat, että tilintarkastajat pitävät sisäisen tarkastuksen tekemää työtä hyödyllisempänä, kun asiakkaan riskienhallinta koetaan tehokkaaksi. Brody (2012) teki taas havainnon, että aktiivisempia ja hyökkäävämpiä konfliktinhallintatapoja käyttävät tilintarkastajat, jotka kokevat asiakkaan riskit korkeiksi, pitävät sisäisen tarkastuksen tekemää työtä vähemmän hyödyllisenä kuin passiivisempia myöntävämpiä konfliktinhallintatapoja käyttävät tilintarkastajat. Painon ja muiden (2015) tulokset ovat lähestulkoon yhteneväiset tämän tutkielman tulosten kanssa, sillä kaikki haastateltavat paitsi F kokevat sisäisen tarkastuksen työn hyödyllisemmäksi tilanteissa,

kun mahdolliset asiakkaan toimintaan kohdistuvat riskit ja puutteet ovat matalalla tasolla. Tulokset puhuvat siis sen puolesta, että tilintarkastajat hyödyntävät mahdollisesti sisäistä tarkastusta ISA 610:sä (IAASB, 2013) mainitulla tavalla, eli kun tilintarkastajat arvioivat olennaisen virheellisyyden riskit mataliksi, voidaan sisäistä tarkastusta hyödyntämällä saada tilintarkastusriski mahdollisimman matalalle tasolle, eikä tilintarkastajien tarvitse suorittaa näin ollen omia suorita tilintarkastustoimenpiteitä.

Brodyn (2012) tuloksiin nähden puolestaan voidaan todeta tämän tutkielman tulosten perusteella, että etenkin kun asiakkaan toimintaan liittyy riskejä ja sisäisen valvonnan puutteita, dominoivia/integroivia konfliktinhallintatapoja käyttävät haastateltava suhtautuvat sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen skeptisemmin kuin vain integroivia tai integroivia/sovittelevia konfliktinhallintatapoja käyttävät haastateltavat. Selvästi suurin ero hyödyntämispäätöksissä on nimenomaan dominoivia/integroiva ja integroiva/sovittelevia konfliktinhallintatapoja hyödyntävien välillä. Lisäksi, haastateltava G:tä lukuunottamatta, vain integroivia konfliktinhallintatapoja käyttävät haastateltavat suhtautuvat samassa tilanteessa kriittisemmin sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen kuin integroivia/sovittelevia konfliktinhallintatapoja käyttävät haastateltavat. Toisaalta, jos riskit ja puutteet arvioidaan korkeiksi ja olennaisiksi, ei kukaan haastateltavista ole tällöin valmis hyödyntämään sisäistä tarkastusta käytetyistä konfliktinhallintatavoista riippumatta. Etenkin sisäisen valvonnan puutteiden merkittävyyteen vaikuttanee kansainväliset tilintarkastusstandardit, sekä lisäksi sisäisen tarkastuksen rooli, sillä ISA 315:n mukaan tilintarkastajien on muodostettava käsitys organisaation sisäisestä valvonnasta ja toisaalta sisäisen tarkastuksen tehtävänä on yleensä sisäisen valvonnan arvioiminen. Tuloksista voidaan kuitenkin sanoa, että tämän tutkielman tulokset ovat samansuuntaisia, yhtä poikkeusta lukuunottamatta, Brodyn (2012) tekemiin havaintoihin nähden, kun arvioidaan tilintarkastajien havaitsemien riskien, puutteiden ja tilintarkastajien käyttämien konfliktinhallintatapojen yhteyttä.

Mitä tulee puolestaan tilintarkastuksen aikana syntyneiden muiden konfliktitilanteiden heijastumisesta sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen, niin haastateltavat eivät lähtökohtaisesti koe, että konfliktitilanteet itsessään vaikuttavat kovin paljoa heidän päätöksiinsä hyödyntää sisäistä tarkastusta, mutta näinkin voi käydä. Haastateltavat C ja G nostavat esimerkiksi esiin, että tilanteet, joissa yhteistyöongelmia syntyy organisaation operatiivisen johdon kanssa, kuten talousjohtajan tai toimitusjohtajan kanssa, voivat vaikuttaa heidän käsityksiinsä myös sisäisen tarkastuksen luotettavuudesta. Myös haastateltava D toteaa, että toistuvat korjausehdotukset esimerkiksi kontroleihin liittyen sekä se, jos toimiva johto ei reagoi tilintarkastajan korjausehdotuksiin, heijastuu osittain myös mahdolliseen sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämiseen operatiiviseen johtoon kohdistuvan luottamuspuolan takia.

”Jos me olemme sitä mieltä, että tämä toimiva johto ei välttämättä havaitsisi jotain, niin sitten me ehkä toivottaisiin enemmän sisäiseltä tarkastukselta laadukkuutta. Että jos nämä talousjohtaja, toimitusjohtaja olisi hällä väliä asenteella, niin toivoisin, että sisäinen tarkastaja olisi ainakin sen verran pätevä, että jos hekin ovat semmoisia ei niin päteviä, niin kyllähän me ollaan aikamoisessa pulassa.” (Haastateltava C.)

”Jos konflikti syntyy sen toimivan johdon kanssa, niin jos ja kun se on sisäisen tarkastuksen agendalla ollut, niin ehdottomasti pitää käydä se keskustelu sisäisen tarkastuksen kanssa” (Haastateltava G).

”Jos siellä tulee paljon näitä korjausehdotuksia, niin kyllähän se kertoo siitä kontrolliympäristön luotettavuudesta ja sisäisen tarkastuksen tekemän työn luotettavuudesta” (Haastateltava D).

Haastateltava E puolestaan toteaa, että tietyn tyyppisillä intressikonflikteilla, jotka eivät ole varsinaisesti suoria konflikteja tilintarkastajan ja asiakkaan välillä, on myös merkitystä sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen tilintarkastuksessa. Esimerkiksi tilanne, jossa organisaation sisäinen tarkastus on mukana kilpailuttamassa tilintarkastuspalveluja, tuo epäluottamuksen tunnetta tilintarkastajille.

”Semmoiset tilanteet, että jos sisäinen tarkastaja on ollut mukana kilpailuttamassa tilintarkastuspalvelujen ostoja, niin tällaiset tilanteet saattavat pitää sisällään tällaisia intressikonflikteja. Esimerkiksi tuolla julkisella puolella kunnillakin on, tai isommillakin kunnilla on sisäisiä tarkastajia, ja jos siellä on sitten sisäinen tarkastaja osallistunut esimerkiksi tilintarkastuksen kriteeristön määrittelyyn,

että minkäläinen kokemusta pitää tilintarkastajalla esimerkiksi olla, niin tällaisissa tapauksissa saattaa olla tällainen sisään rakennettu eturistiriitatilanne, konfliktitilanne.” (Haastateltava E.)

Lisäksi moni haastateltava ilmoittaa, että organisaation sisäiset konfliktit on otettava huomioon sisäisen tarkastuksen luotettavuutta arvioitaessa. Tällä haastateltavat tarkoittavat tilanteita, joissa erimielisyyksiä syntyy esimerkiksi operatiivisen johdon ja organisaation sisäisen tarkastuksen kanssa. Haastateltava G:n mukaan tämän tyylinen tilanne kuitenkin enemmänkin lisää sisäisen tarkastuksen luotettavuutta, koska sisäinen tarkastus on riippumattomasti ja objektiivisesti esittänyt omat näkemyksensä johdolle, mikä on sitten johtanut konfliktiin.

”Tietysti jos sillä (sisäisellä tarkastuksella) on paljon konflikteja johdon kanssa, niin se vaikuttaa sisäisen tarkastuksen luotettavuuteen ja minä luulen, että se on aika yleistä, että sisäisen tarkastuksen ja johdon välillä on enemmän konflikteja, kuin ulkoisen tarkastuksen ja johdon välillä.” (Haastateltava A.)

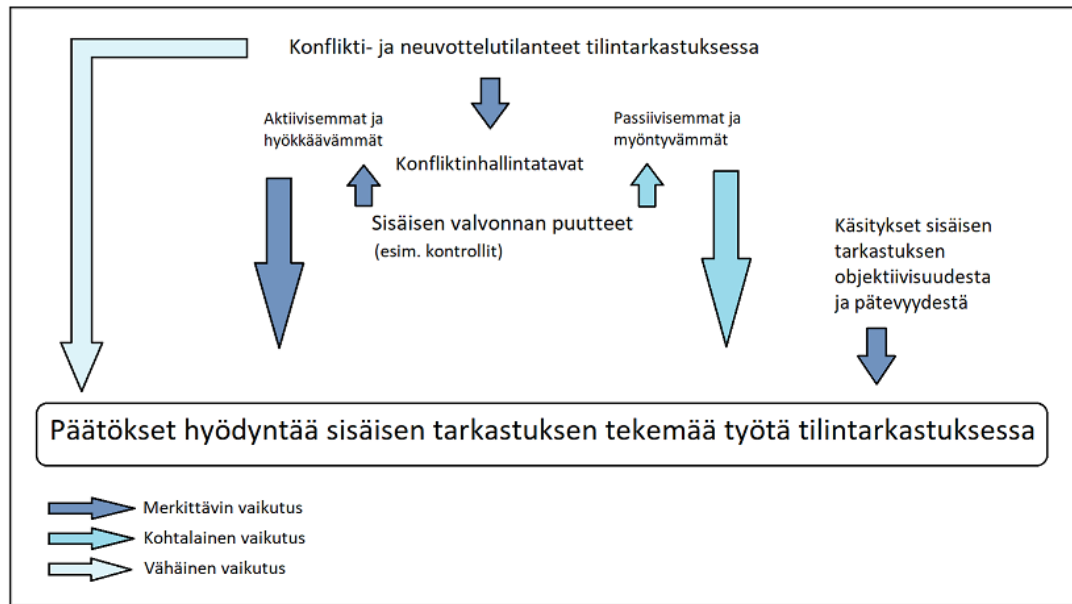
”Jos siellä on konfliktia sisäisen tarkastuksen ja muun organisaation välillä, niin on tietysti hyvä ymmärtää, mistä se johtuu ja mihin se on voinut vaikuttaa. Ei se välttämättä tarkoita, että se on täysin käyttökeltontta se sisäisen tarkastuksen työ, mutta kyllä sen vaikutukset pitäisi pystyä ymmärtämään, että onko sillä sisäisellä tarkastajalla silti edellytykset toimia.” (Haastateltava B.)

”Kyllähän niitä aina välillä joskus saattaa olla senkin tyyppisiä tilanteita, että tavallaan niin kuin toimiva johto tai operatiivinen johto ei aina tykkää siitä, mitä sisäinen tarkastus tuo esille. Mutta se sisäinen tarkastus parhaillaan tekee niitä toimenpiteitä ja raportoi sinne hallituksen suuntaan, joka vastaa sisäisestä valvonnasta, että silloinhan siitä jää pois tavallaan se operatiivisen johdon riski siitä sitten.” (Haastateltava G.)

Lähtökohtana on siis se, että syntyneiden erimielisyyksien on oltava suoraan sisäisten tarkastajien kanssa, tai sitten asiakkaan toimintaan liittyvien puutteiden on oltava hyvin lähellä sisäisen tarkastuksen tehtäväaluetta, jotta konfliktitilanteilla olisi itsessään mitään vaikutusta tilintarkastajien mielipiteisiin hyödyntää sisäistä tarkastusta tilintarkastuksen aikana. Eli esimerkiksi aikataulukonfliktit asiakkaan operatiivisen johdon kanssa eivät johda välittömästi sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen poissulkemiseen, mutta tilinpäätöksen ja kirjanpidon substanssikonfliktit voivat johtaa, jos näihin liittyvät osa-alue-

et kuuluvat sisäisen tarkastuksen tehtävä- ja vastuualueeseen. Haastateltavien vastausten mukaan kenelläkään haastateltavalla ei ole kuitenkaan ollut koskaan erimielisyyksiä suoraan sisäisten tarkastajien kanssa. Yhteistyö on tältä osin siis sujunut aina mallikkaasti. Myöskään mitään selvää yhteyttä sillä, että konfliktitilanteet johtaisivat merkittävästi useammin jonkun haastateltavan kohdalla sisäisen tarkastuksen luotettavuuden arviointiin, ei ole havaittavissa. Haastateltavien vastausten perusteella konfliktit ja niihin suhtautuminen vaikuttavat kuitenkin siihen, miten sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämiseen suhtaudutaan silloin, kun asiakkaan toiminnassa havaitaan sisäisen valvonnan puutteita tai asiakkaan toimintaan liitetään muita riskejä. Konflikteilla on siis välillinen vaikutus sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen tilintarkastuksessa konfliktinhallintatapojen kautta.

Haastateltavien vastausten perusteella voidaan sanoa, että käytetystä konfliktinhallintatavasta riippumatta, kukaan haastateltavista ei lähtökohtaisesti hyödynnä sisäistä tarkastusta, jos sisäisen tarkastuksen objektiivisuudessa tai pätevyudessa on havaittavissa puutteita. Sisäisen tarkastuksen objektiivisuus ja pätevyys ovat tämän tutkielman tulosten perusteella siis irrallisia tekijöitä tilintarkastajien käyttämistä konfliktinhallintatavoista. Toisaalta, jos sisäisen valvonnan puutteita on havaittavissa asiakkaan toiminnassa, kuten esimerkiksi kontrolleihin liittyviä puutteita, tai jos asiakkaan toimintaan oletetaan kohdistuvan muita riskejä, niin myönteisemmin sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen suhtautuvat haastateltavat, jotka käyttävät integroivia/sovittelevia konfliktinhallintatapoja ja kielteisemmin haastateltavat, jotka käyttävät dominoivia/integroivia konfliktinhallintatapoja. Lisäksi suurin osa vain integroivia konfliktinhallintatapoja hyödyntävistä haastateltavista, kokee samassa tilanteessa sisäisen tarkastuksen työn vähemmän hyödylliseksi kuin integroivia/sovittelevia konfliktinhallintatapoja käyttävät haastateltavat. Havaituilla puutteilla ja riskeillä on siis todennäköisemmin suurempi negatiivinen vaikutus sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen, mitä aktiivisempia ja hyökkäävämpiä konfliktinhallintatapoja tilintarkastajat käyttävät. Konfliktien, tilintarkastajien konfliktinhallintatapojen sekä tilintarkastajien sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevydestä tekemien käsitysten merkityssuhteita havainnollistetaan kuviossa 5.



Kuvio 5. Sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen vaikuttavat tekijät ja niiden merkityssuhteet.

Haastateltavien vastausten perusteella voidaan myös esittää, että dominovia konfliktinhallintatapoja käyttävät tilintarkastajat saattavat suhtautua sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen tätä myöntyvämpiä konfliktinhallintatapoja käyttäviä tilintarkastajia kriittisemmin yleisestikin, mutta varsinkin silloin, jos asiakkaan toiminnassa on havaittavissa sisäiseen valvontaan liittyviä puutteita. Näin voidaan esittää, sillä muita haastateltavia aktiivisempia ja hyökkäävämpiä konfliktinhallintatapoja käyttävä haastateltava F (dominoiva/integroiva) ei koe sisäisen tarkastuksen tekemää työtä ollenkaan tärkeänä tilintarkastuksen kannalta, ja samoja konfliktinhallintatapoja käyttävä haastateltava C (dominoiva/integroiva) suhtautuu kriittisemmin sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen tietyissä tilanteissa kuin muut haastateltavat. Tulokset johdattelevat tältä osin Painon ja muiden (2015) tuloksia, joissa havaittiin, että aktiivisempia ja hyökkäävämpiä konfliktinhallintatapoja käyttävät tilintarkastajat eivät pidä sisäisen tarkastuksen tekemää työtä yhtä hyödyllisenä, kuin passiivisempia ja myöntyvämpiä konfliktinhallintatapoja käyttävät tilintarkastajat. Suurempi skeptisyys ja luottamuksen puute johtuu todennäköisesti siitä, että aktiivisempia ja hyökkäävämpiä konfliktinhallintatapoja käyttävät tilintarkastajat pelkäävät tilintarkastajan riippumattomuuden ja objektiivisuuden heiken-

tyvän, jos sisäisen tarkastuksen tekemää työtä hyödynnetään tilintarkastuksessa. Haastateltavien vastausten perusteella ei voida kuitenkaan esittää, että tilintarkastajien työkokemustasolla tai tehtävänimikkeillä (partner/senior manager/aluejohtaja) olisi merkitystä sisäisen tarkastuksen luotettavuuden arviointiin ja hyödyntämisen mahdollisuuteen, toisin kuin Painon ja muiden (2015) tulokset kertoivat. Näin ei voida esittää siksi, koska vaikka kaikkein aktiivisempia ja hyökkäävämpiä (C ja F) sekä selvästi passiivisempia ja myöntyvämpiä konfliktinhallintatapoja (A ja B) hyödyntävien vastausten perusteella on selvimmät erot sisäisen tarkastuksen hyödyntämispäätöksissä, niin molemmat ääripäät koostuvat nuorimmista haastateltavista, minkä lisäksi tehtävänimikkeet jakaantuvat näiden haastateltavien kesken.

Selvää on kuitenkin se, että kaikilta haastateltavilla löytyy omia näkemyksiä niin konfliktitilanteiden hallinnoimisesta, kuin myös sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen vaikuttavien tekijöiden merkityksistä, vaikka myös samankaltaisia näkemyksiä on havaittavissa haastateltavien vastauksissa. Haastateltavista suurin osa hyödyntää sisäistä tarkastusta, mikäli se on tilintarkastuksen näkökulmasta mahdollista, riippumatta käytettävistä konfliktinhallintatavoista, mutta haastatteluista nousee lisäksi esiin se, että tilintarkastajat saattavat suhtautua sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen myös hyvin kriittisesti ja skeptisesti joko suoraan tai sisäisen tarkastuksen luottamustekijöistä ja asiakkaan toimintaan kohdistuvista puutteista ja riskeistä johtuen. Tämä puolestaan viittaa siihen, että tilintarkastajien erilaisilla konfliktinhallintatavoilla on merkitystä, kun miettii tekijöitä, jotka vaikuttavat sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen tilintarkastuksessa. Tulokset ovat siis samansuuntaisia aikaisempien tutkimustulosten kanssa, joiden mukaan tilintarkastajien henkilökohtaisilla ominaisuuksilla ja mielipiteillä on suuri rooli siinä, kuinka hyödyllisenä tilintarkastajat pitävät sisäisen tarkastuksen tekemää työtä (Morais ja Franco, 2019), ja että yhtenä tilintarkastajien henkilökohtaisena ominaisuutena ja näin ollen vaikuttavana tekijänä hyödyntää sisäistä tarkastusta ovat tilintarkastajien erilaiset konfliktinhallintatavat (Brody, 2012; Paino ja muut, 2015).

7 Johtopäätökset

Tässä tutkielmassa on tutkittu tilintarkastajien käyttämiä konfliktinhallintatapoja, niiden muodostumista sekä sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen tilintarkastuksessa vaikuttavia tekijöitä. Tutkielman tavoitteena oli selvittää, miten tilintarkastajien käyttämät konfliktinhallintatavat vaikuttavat tilintarkastajien päätöksiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tilintarkastustoimeksiannon aikana. Tutkimustavoite jaettiin rajatumpiin tutkimuskysymyksiin, jotka johdettiin aikaisempien tutkimuksien pohjalta. Tutkimuskysymykset olivat seuraavat:

- Mitä erilaisia konfliktinhallintatapoja tilintarkastajat käyttävät tilintarkastustoimeksiannon aikana?
- Vaikuttaako tilintarkastajien käyttämä konfliktinhallintatapa sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen?
- Arvioivatko tilintarkastajat sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä rinnakkain?
- Onko tilintarkastajien muodostamilla käsityksillä sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä yhteys tilintarkastajien käyttämiin konfliktinhallintatapoihin ja päätöksiin hyödyntää sisäisen tarkastuksen tekemää työtä tilintarkastuksessa?

Tutkielman aineisto kerättiin teemahaastattelemalla kahdeksaa päävastuullista KHT-tilintarkastajaa, jotka työskentelivät maailmanlaajuisesti viidessä suurimmassa tilintarkastusyhteisöissä. Haastateltavien työkokemus tilintarkastuksesta vaihteli vajaasta kymmenestä vuodesta kolmeenkymmeneen vuoteen. Haastatteluissa selvitettiin tilintarkastajien kokemia konflikteja, tilintarkastajien käyttämiä konfliktinhallintatapoja sekä sitä, miten tilintarkastajien käsitykset sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä vaikuttavat tilintarkastajien mielipiteisiinsä hyödyntää sisäistä tarkastusta ja miten tilintarkastajien vastausten perusteella tulkitut konfliktinhallintatavat heijastuvat sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen. Haastatteluiden jälkeen aineisto litteroitiin ja teemoiteltiin ja saatuja tuloksia vertailtiin aikaisempien tutkimuksien tuloksiin.

Ennen keskeisimpien tulosten läpikäyntiä, on kuitenkin nostettava esiin tuloksia koskevat rajoitteet. Ensinnäkin tutkielmaan osallistuneiden tutkittavien määrä on pieni, sillä vain kahdeksan haastateltavaa osallistui haastatteluihin. Tutkijan tavoitteena oli haastatella

kymmentä tilintarkastajaa, mutta haastatteluiden ajankohta osoittautui haasteelliseksi tilintarkastajien kannalta. Tulokset voisivat siis olla erilaisia, jos haastatteluiden lukumäärä olisi suurempi. Lisäksi se, että haastateltaville lähetettiin haastattelurunko kysymyksineen ennakkoon, sekä haastattelun aikana kysytyjen kysymysten muoto, saattoivat mahdollisesti vaikuttaa haastateltavien vastauksiin. Haastateltavista myös kahdella ei ollut kokemusta sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämisestä tilintarkastuksessa. Kaksi haastateltavaa kertoi siis omat näkemyksensä osaan käsiteltävistä asioista ilman varsinaista kokemuspohjaa.

Yhtenä merkittävimpana tuloksena voidaan pitää aikataulukonfliktien yleisyyttä, koska aikaisemmissa tutkimuksissa ei ole paljoa tietoa siitä, että aikatauluihin liittyvät syyt olisivat usein tilintarkastajan ja asiakkaan välisten konfliktien taustalla. Koronapandemian uskotaan kuitenkin vaikuttavan tämän tutkielman tuloksiin tältä osin. Varteenotettava ja hyvin ajankohtainen jatkotutkimuksenaihe olisikin sellainen, jossa tutkittaisiin koronapandemian vaikutusta tilintarkastuksen suorittamiseen esimerkiksi juuri ajankäytön ja työmäärän lisääntymisen näkökulmasta. Tilinpäätöksen ja kirjanpidon konfliktit ovat tulosten mukaan kuitenkin selvästi yleisimpiä konfliktien aiheita tilintarkastuksessa, ja ne voivat liittyä muun muassa tulouttamiseen ja arvostuskysymyksiin. Yleistä tilinpäätöksen ja kirjanpidon konflikteissa on se, että asiakkaalla on joko optimistisempi tai pessimistisempi käsitys jostain tilinpäätöksen erästä kuin tilintarkastajalla. Tämä tulos on yhteneväinen aikaisempien tutkimustulosten (Knapp, 1985; Gibbins ja muut, 2001; Commerford ja muut, 2018) kanssa, sillä niissä on havaittu, että tilintarkastusasiakkaan kirjanpidon periaatteet, kuten liikevaihdon mittaaminen ja taseen erien arvostaminen ovat merkittävimpiä syitä konflikteille tilintarkastuksessa.

Tulosten perusteella konfliktitilanteet lisäävät tilintarkastukseen kuluvaa aikaa, joka on yhteneväinen tulos aikaisempien tutkimuksien kanssa, koska esimerkiksi Gibbins ja muut (2001) havaitsivat, että konfliktitilanteet tilintarkastuksessa lisäävät tilintarkastuksen ajankäyttöä. Lisäksi tämän tutkielman tulosten mukaan konfliktit saattavat johtaa asiakkuuden päättymiseen. Asiakassuhteen päättymiseen johtavat konfliktit, mutta myös

muut pienempimuotoiset konfliktit ovat tuloksien mukaan harvinaisia, joka on yllättävää, jos miettii, että tilintarkastajilla on kuitenkin useista kymmenistä peräti kahteen sataan toimeksiantoa vuodessa. Tulokset konfliktien harvinaisuudesta ovat puolestaan Brodyn ja muiden (1998) ja Brodyn (2012) näkemyksiin verraten ristiriidassa, sillä heidän mukaansa tilintarkastajat joutuvat usein tilanteisiin, missä konfliktien mahdollisuus asiakkaan kanssa on suuri. Tulosten ristiriitaisuus voi toisaalta johtua siitä, että asiakaskunta on Suomessa verrattain pientä. Tämän tutkielman tuloksista nousikin esille se, että pienempien yhtiöiden kohdalla erimielisyydet ovat yleensä hyvin merkityksettömiä, eikä näitä välttämättä mielletä edes varsinaisiksi konflikteiksi. Tulevissa tutkimuksissa tulisikin tarkastella tarkemmin sitä, miten konflikti- ja neuvottelutilanteet tilintarkastuksessa isojen ja pienten asiakkuuksien kohdalla eroavat käytännössä toisistaan, koska tulosten mukaan tilintarkastajan valvontarooli on erilainen erikokoisten yhtiöiden kohdalla. Isoilla ja pienillä yhtiöillä havaittiin olevan myös erilainen suhtautuminen tilintarkastajan korjaus-ehdotuksiin.

Haastateltavien käyttämiä konfliktinhallintatapoja tutkittaessa tulkittiin, että kaikki haastateltavat käyttivät integroivaa konfliktinhallintatapaa, mutta tulkittavissa oli kuitenkin myös, että kahdella haastateltavalla oli dominoivan ja kahdella muulla sovittelevan konfliktinhallintatavan piirteitä. Tulokset ovat selvästi samansuuntaisia Goodwinin (2002) sekä Gibbinsin ja muiden (2010) tuloksien kanssa, koska he havaitsivat, että tilintarkastajat käyttävät eniten integroivia konfliktinhallintatapoja. Merkittävää tämän tutkielman tuloksissa oli se, että konfliktinhallintatapojen ääripäitä (dominoiva vrt. sovitteleva) käyttivät nuorimmat haastateltavat. Tämän perusteella voidaankin esittää, että kokeneemmat tilintarkastajat saattavat suhtautua erimielisyyksiin ja neuvotteluja vaativiin tilanteisiin lähtökohtaisesti vakaammin ja enemmän harkiten, kuin vähemmän kokemusta omaavat tilintarkastajat. Lisäksi voidaan esittää, että erilaisten konfliktinhallintatapojen käyttö voi vaikuttaa mihin tahansa tilintarkastuksen osa-alueeseen, joka vaatii päätöksentekoa ja reagoimista. Tulokset voivat olla näiltä osin myös merkityksellisiä käytännön kannalta. Esimerkiksi tilintarkastusyhteisöiden kannattaa huomioida varsinkin perehdy-

tyksessä ja koulutusmateriaalien laadinnassa yleiset neuvottelutaidot ja yleisimmät neuvottelujen aiheet, koska tulosten mukaan myös nuorimmilta tilintarkastajilta odotetaan jonkinasteisten neuvottelutaitojen hallintaa käytännön tilintarkastuksen suorittamisessa, ja toisaalta taas tulokset kertovat, että nuoremmat tilintarkastajat asemastaan riippumatta voivat suhtautua konfliktitilanteisiin varomattomammin.

Konfliktinhallintatapoja tutkittiin aikaisempiin tutkimuksiin nojaten ja niissä tärkeiksi havaittujen seikkojen valossa (Rahim, 1983; Brody ja muut, 1998; Gibbins ja muut, 2001; Goodwin, 2002; Gibbins ja muut, 2010; Brody, 2012). Esimerkiksi integroivan konfliktinhallintatavan käyttöä korostivat muun muassa seuraavat asiat: halua auttaa ymmärtämään, joustaminen olennaisuuden rajoissa, asiakkaan ja omien intressien huomioonottaminen, yhteistyön korostaminen, konfliktitilanteiden positiivisena pitäminen, jämäkkyys, turhien konfliktitilanteiden välttäminen ja neuvottelutaitojen tärkeänä pitäminen. Kaikki haastateltavat korostivatkin suurinta osaa edellä mainituista seikoista. Puolestaan dominoivaan konfliktinhallintatapaan viittaavat piirteet olivat selvästi harvinaisempia haastateltavien keskuudessa, mutta näitäkin löytyi. Esimerkiksi se, että tilintarkastuskerhomusta ollaan suhteessa valmiimpia mukauttamaan, kompromissiin suhtaudutaan kielteisesti, konfliktitilanteita pidetään välttämättöminä ja omista intresseistä ei luovuta, viittasivat dominoivan konfliktinhallintatavan käyttämiseen. Selvästi integroivasta ja dominoivasta konfliktinhallintatavasta myöntyvämpien tapojen käyttöä korostivat puolestaan seuraavat tekijät: kaiken tyyppisten konfliktitilanteiden välttäminen ja niiden negatiivisena pitäminen, kompromissin ja joustavuuden korostaminen konfliktien ratkaisemiseksi sekä nöyryyden ja selkeyden tärkeänä pitäminen. Näitä asioita korostavien haastateltavien tulkittiin siten käyttävän myös sovittelevaa konfliktinhallintatapaa.

Avuliaaseen tai välttelevään konfliktinhallintatapaan liittyviä piirteitä ei kuitenkaan havaittu kenenkään haastateltavan kohdalla olevan, kuten välinpitämättömyyttä konflikteja ja sen osapuolia kohtaan tai selkeää uhrautumista ja liiallista toisen osapuolen intressien vaalimista. Tulokset tältä osin eivät ole mitenkään yllättäviä, sillä esimerkiksi

Goodwin (2002) ja Gibbins ja muut (2010) tuovat esiin sen, että myöntävämmät konfliktinhallintatavat vaarantavat tilintarkastajien riippumattomuuden ja objektiivisuuden, jotka ovat kuitenkin tilintarkastajilta edellytettäviä seikkoja.

Sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen liittyvät tulokset kertovat, että organisaatioilla on odotuksia sen suhteen, että tilintarkastuksen aikana hyödynnetään sisäistä tarkastusta. Tulosten mukaan sisäistä tarkastusta ei kuitenkaan hyödynnetä kovinkaan suuressa laajuudessa, esimerkiksi sisäisen valvonnan puutteiden tai vain sen vuoksi, että sisäisen tarkastuksen tekemä työ ei palvele tilintarkastusta. Toimintojen välisen yhteistyön on tämän tutkielman ja aikaisempien tutkimuksien tulosten (Haron ja muut, 2004; Ramasawmy & Ramen, 2012) perusteella havaittu kuitenkin parhaassa tapauksessa olevan hyödyllistä kaikille tilintarkastuksen osapuolille. Tulosten merkitys käytännössä korostuukin myös organisaatioiden näkökulmasta siten, että organisaatioiden kannattaa panostaa sisäisen valvonnan ja sisäisen tarkastuksen järjestämiseen enemmän, jolloin sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen yhteistyölle olisi paremmat edellytykset ja yhteistyön tuloksista olisi mahdollisimman paljon hyötyä.

Tämän tutkielman tulokset kertovat myös, että sisäisen tarkastuksen objektiivisuus ja pätevyys ovat hyvin tärkeitä tekijöitä sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen kannalta tilintarkastuksessa. Tulosten perusteella ei voida kuitenkaan sanoa, että tilintarkastajat arvioisivat aina sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä rinnakkain, kuten Al-Sukker ja muut (2018) päättelivät omien tuloksiensa mukaan, tai että tilintarkastajien käyttämällä konfliktinhallintatavoilla ja käsityksillä sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä olisi yhteys, niin kuin Bordy (2012) ja Paino ja muut (2015) havaitsivat. Tutkielman tulokset kertovat kuitenkin, että mikäli sisäisen tarkastuksen objektiivisuudessa tai pätevyydessä on havaittavissa puutteita, niin tilintarkastajat jättävät hyvin suurella todennäköisyydellä sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämättä kokonaan, käytetyistä konfliktinhallintatavoista riippumatta. Syy tälle on todennäköisesti ISA 610, joka velvoittaa tilintarkastajia arvioimaan aina sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä ennen mahdollista sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämistä.

Tuloksista nousi kuitenkin esille, että tilintarkastajien käyttämät konfliktinhallintatavat heijastuvat sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen silloin, jos asiakkaan sisäisessä valvonnassa, kuten kontrolleissa, on havaittavissa puutteita. Sisäisen valvonnan puutteiden merkittävyys hyödyntämispäätöksiin tässä tutkielmassa johtuu todennäköisesti puolestaan ISA 315:a, jonka mukaan tilintarkastajien on muodostettava käsitys organisaation sisäisestä valvonnasta. Toisaalta, sisäisen tarkastuksen tehtävänä nähdään yleensä olevan sisäisen valvonnan arvioiminen muiden prosessien lisäksi. Näin ollen sisäisen valvonnan puutteilla ja sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämispäätöksillä näyttäisi olevan looginen yhteys.

Tulosten mukaan lähtökohtaisesti sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen suhtautuvat negatiivisemmin tilintarkastajat, jotka käyttävät muita tilintarkastajia aktiivisempia ja hyökkäävämpiä konfliktinhallintatapoja ja he myös jättävät todennäköisemmin sisäisen tarkastuksen työn huomiotta, kun asiakkaan toimintaan liitetään sisäisen valvonnan puutteita ja muita riskejä. Lisäksi voidaan esittää, että dominoivia konfliktinhallintatapoja käyttävät tilintarkastajat saattavat suhtautua sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen negatiivisemmin yleisestikin, kuin tästä myöntyvämpiä konfliktinhallintatapoja käyttävät tilintarkastajat. Kuitenkaan sitä ei voida sanoa, että konfliktit itsessään johtaisivat sisäisen tarkastuksen tekemän työn luotettavuuden arviointiin, sillä näin käy tulosten mukaan vain, jos konfliktit liittyvät johonkin sisäisen tarkastuksen työ- ja vastualueeseen. Selvää on kuitenkin se, että tilintarkastajat käyttävät erilaisia konfliktinhallintatapoja, jotka vaikuttavat sisäisen tarkastuksen työn hyödyntämiseen tilintarkastuksessa. Tutkielman tulosten yleistettävyydessä on silti rajoitteita tutkittavien määrän vähyyden vuoksi. Jotta tuloksista saataisiin paremmin yleistettäviä, tulisi tilintarkastajien käyttämien konfliktinhallintatapojen heijastumista sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen tutkia esimerkiksi laajemmalla kyselytutkimuksella ja ottaa huomioon myös muut kuin päävastuulliset tilintarkastajat.

Lähteet

- Al-Sukker, A., Ross, D., Abdel-Qader, W. & Al-Akra, M. (2018). *External auditor reliance on the work of the internal audit function in Jordanian listed companies*. International journal of auditing, 2018, Vol.22 (2), 317-328. <https://doi.org.proxy.uwasa.fi/10.1111/ijau.12122>
- Al-Twajjry, A. A. M., Brierley, J. A. & Gwilliam, D. R. (2004). *An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector*. Managerial auditing journal, 2004, Vol.19 (7), 929-944. <https://doi.org/10.1108/02686900410549448>
- Aritzeta, A., Ayestaran, S., & Swailes, S. (2005). *Team role preference and conflict management styles*. The International journal of conflict management 2005, Vol.16 (2), 157-182. <https://doi.org/10.1108/eb022927>
- Arvopaperimarkkinayhdisty ry. (2020). *Hallinnointikoodi. Corporate Governance 2020*. Noudettu 2.11.2021 osoitteesta <https://cgfinland.fi/wp-content/uploads/sites/39/2019/11/hallinnointikoodi-2020.pdf>
- Blake, R. R., & Mouton, J. S. (1964) *The managerial grid*. Houston, Texas: Gulf Publishing
- Braun, K. W. (2001). *The disposition of audit-detected misstatements: An examination of risk and reward factors and aggregation effects*. Contemporary accounting research 2001, Vol.18 (1), 71-99. <https://doi.org/10.1506/U818-CAAD-MXBE-FXMA>
- Breger, D., Edmonds, M. & Ortegren, M. (2019). *Internal audit standard compliance, potentially competing duties, and external auditors' reliance decision*. The Journal of corporate accounting & finance, 2020, Vol.31 (1), 112-124. <https://doi.org.proxy.uwasa.fi/10.1002/jcaf.22434>
- Brody, R., Golen, S. & Reckers, P. (1998). *An empirical investigation of the interface between internal and external auditors*. Accounting and business research. Vol. 28. no. 3, 160-171. <https://doi.org/10.1080/00014788.1998.9728907>
- Brody, R. (2012). *External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation*. Advances in accounting, 2012, Vol.28 (1), 11-21. <https://doi.org/10.1016/j.adiaac.2012.02.005>

- Brown, P. R. (1983). *Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions*. Journal of accounting research 1983, Vol.21 (2), 444-455. <https://doi.org/10.2307/2490784>
- Brown, H. L. & Johnstone, K. M. (2009). *Resolving Disputed Financial Reporting Issues: Effects of Auditor Negotiation Experience and Engagement Risk on Negotiation Process and Outcome*. Auditing: a journal of practice and theory 2009, Vol.28 (2), 65-92. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.2.65>
- Choi, J., Kim, C., Kim, J. & Zang, Y. (2010). *Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing*. Auditing: A Journal Of Practice & Theory, 29(1), 73-97. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.73>
- Commerford, B. P., Hatfield, R. C. & Huston, R. W. (2018). *The effect of real earnings management on auditor scrutiny of management's other financial reporting decision*. The Accounting review 2018, Vol.93 (5), 145-163. <https://doi.org/10.2308/accr-52032>
- Craswell, A. T. (1988). *The association between qualified opinions and auditor switches*. Accounting and business research 1988, Vol.19 (73), 23-31. <https://doi.org/10.1080/00014788.1988.9728832>
- Davis, R. & Franks, D. M. (2011) *The costs of conflict with local communities in the extractive industry*. First International Seminar on Social Responsibility in Mining, Santiago, Chile. Noudettu 18.11.2021 osoitteesta https://www.csr.m.uq.edu.au/media/docs/145/Cost_of_Conflict_with_Local_Communities_in_Extractive_Industry_Davis_Franks_2011.pdf
- Desai, V., Roberts, R. B. & Srivastava, R. (2010). *An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions: An Analytical Model for External Auditor Evaluation*. Contemporary accounting research, 2010, Vol.27 (2), 537-575. <https://doi-org.proxy.uwasa.fi/10.1111/j.1911-3846.2010.01016.x>
- Eilifsen, A., Messier jr, W., Glover, S. & Prawitt, D. (2014). *Auditing & assurance services*. McGraw-Hill Education (UK) Limited. 3. painos.

- Eshraghi, H. & Salehi, L. (2010) *The effect of organizational communications system on interpersonal conflict in physical education offices of Isfahan Province, Iran*. World Academy of Science, Engineering and Technology 2010, Vol.66, 683-688.
- Eskola, J. & Suoranta, J. (2014). *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. 10. painos. Vastapaino.
- Felix Jr., W. L., Gramling, A. A. & Maletta, M. J. (2001). *The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution*. Journal of accounting research, 2001, Vol.39 (3), 513-534. <https://doi.org.proxy.uwasa.fi/10.1111/1475-679X.00026>
- Gibbins, M., Salterio, S. & Webb, A. (2001). *Evidence about auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting*. Journal of accounting research 2001, Vol.39 (3), 535-563. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00027>
- Gibbins, M., McCracken, S. & Salterio S. E. (2010). *The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship*. Accounting, organizations and society 2010, Vol.35 (6), 579-595. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2010.01.001>
- Golen, S., Looney, S. & White R. (1988). *An empirical examination of CPA perceptions of communication barriers between auditor and client*. Advances in accounting, 6, 233-249.
- Goodwin, J. (2002). *Auditors' conflict management styles: an exploratory study*. Abacus Sydney, 2002, Vol.38 (3), 378-405. <https://doi.org/10.1111/1467-6281.00114>
- Haapamäki, E. & Sihvonen, J. (2019). *Research on international standards on auditing: literature synthesis and opportunities for future research*. Journal of international accounting, auditing & taxation, 2019, Vol.35, 37. <https://doi.org/10.1016/j.intaccudtax.2019.05.007>
- Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R. & Imsail, I. (2004). *The reliance of external auditors on internal auditors*. Managerial auditing journal, 2004, Vol.19 (9), 1148-1159. <https://doi.org/10.1108/02686900410562795>

- Hay, D. C., Knechel, W. R. & Wong, N. (2006). *Audit Fees: A Meta-analysis of the Effect of Supply and Demand Attributes*. Contemporary Accounting Research, 23(1), 141-191. <https://doi.org/10.1506/4XR4-KT5V-E8CN-91GX>
- Hay, D. (2013). *Further Evidence from Meta-Analysis of Audit Fee Research*. International Journal of Auditing, 17(2), 162-176. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2012.00462.x>
- Heyrani, F., Banimahd, B. & Roudposhti, F. (2016). *Investigation of the effect of auditors' professionalism levels on their judgement to resolve the conflict between auditor and management*. Procedia economics and finance, 2016, Vol.36, 177-188. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(16\)30029-6](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(16)30029-6)
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2001). *Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. 3. Yliopistopaino. Helsinki 2001.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara P. (2009). *Tutki ja kirjoita*. Tammi 2009.
- Holopainen, A., Koivu, E., Kuuluvainen, A., Lappalainen, K., Leppiniemi, J., Mikola, M. & Vehmas, K. (2013). *Sisäinen tarkastus*. 3. painos. Tietosanoma Oy.
- Horsmanheimo, P. (2015). *Objektiivisuus tilintarkastajan työssä*. Tilisanomat. Noudettu 17.9.2021 osoitteesta <https://tilisanomat.fi/tilintarkastus/objektiivisuus-tilintarkastajan-tyossa>
- Horsmanheimo, P. & Steiner, M-L. (2016). *Tilintarkastus: asiakkaan opas*. Talentum Pro 2016. [Tritonia]. <https://tritoniam.fi/ua/Record/tria.350374>
- Horsmanheimo, P., Kaisanlahti, T. & Steiner, M-L. (2017). *Tilintarkastuslaki ja EU:n uudistunut tilintarkastussäätely: kommentaari*. Alma Talent 2017. [Tritonia]. <https://tritoniam.fi/ua/Record/tria.360337>
- IAASB. (2013). *ISA 610 (Revised 2013) Using the Work of Internal Auditors and Related Conforming Amendments*. International Auditing and Assurance Standards Board. Noudettu 13.11.2021 osoitteesta <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-610-%28Revised-2013%29.pdf>
- IAASB. (2019). *ISA 315 (Revised 2019) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised 2019)*. Interna-

- tional Auditing and Assurance Standards Board. Noudettu 13.11.2021 osoitteesta <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf>
- IIA. (2016). *Sisäisen tarkastuksen kansainväliset ammattistandardit*. The institute of internal auditors. Noudettu 22.9.2021 osoitteesta https://theiia.fi/wp-content/uploads/2016/12/standards_2017_fi.pdf
- IIA. (2018). *Eettiset säännöt*. The institute of internal auditors. Noudettu 22.9.2021 osoitteesta <https://theiia.fi/wp-content/uploads/2020/10/code-of-ethics-eettiset-saannot.pdf>
- Ishaque, M. (2019). Managing Conflict of Interests in Professional Accounting Firms: A Research Synthesis. *Journal of business ethics* 2021, Vol.169 (3), 537-555. <https://doi.org/10.1007/s10551-019-04284-8>
- Kida, T. E., Moreno, K. K. & Smith, J. F. (2001). *The influence of affect on managers' capital-budgeting decision*. *Contemporary accounting research*, 2001, Vol.18 (3), 477-494. <https://doi.org/10.1506/CPKU-R1DW-VW7M-U158>
- Knapp, M. C. (1985). *Audit conflict: an empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure*. *The Accounting review* 1985, Vol.60 (2), 202-211.
- Krishnamoorthy, G. (2002). *A Multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function*. *Auditing: a journal of practice and theory*, 2002, Vol.21 (1), 95-121. <https://doi.org/10.2308/aud.2002.21.1.95>
- Kustiene, A. & Tjurina A. (2019). *Managing conflicts in internal and external audit process*. Mykolo Romerio Universitetas. <https://doi.org/10.13165/PSPO-19-22-05>
- Laki luottolaitostoiminnasta. (610/2014). *Finlex*. Noudettu 2.11.2021 <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2014/20140610>
- Laine, R. (2020). *Tilintarkastajan analyttiset toimenpiteet*. Suomen tilintarkastajat. Noudettu 22.9.2021 osoitteesta <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/tilintarkastajan-analyttiset-toimenpiteet/>

- Lee, H. & Park, H. (2016). *Characteristics of internal audit and external audit hours: evidence from S. Korea*. *Managerial auditing journal*, 2016, Vol.31 (6/7), 629-654. <https://doi-org.proxy.uwasa.fi/10.1108/MAJ-05-2015-1193>
- Malaescu, I. & Sutton, S. G. (2015). *The Reliance of External Auditors on Internal Audit's Use of Continuous Audit*. *The Journal of information systems*, 2015, Vol.29 (1), 95-114. <https://doi.org/10.2308/isys-50899>
- Martin, K., Sanders, E. & Scalan, G. (2014). *The potential impact of COSO internal control integrated framework revision on internal audit structured SOX work programs*. *Research in accounting regulation*, 2014, Vol.26 (1), 110-117. <https://doi.org/10.1016/j.racreg.2014.02.012>
- Mat Zain, M., Zaman, M. & Mohammed, Z. (2015). *The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees*. *International journal of auditing*, 2015, Vol.19 (3), 134-147. <https://doi.org/10.1111/ijau.12043>
- Morais, G. & Franco, M. (2019). *Deciding factors in cooperation and trust between internal and external auditors in organizations: an exploratory analysis*. *International journal of auditing*, 2019, Vol.23 (2), 263-278. <https://doi.org/10.1111/ijau.12160>
- Munro, L & Stewart, J. (2011). *External auditors' reliance on internal auditing: further evidence*. *Managerial auditing journal* 2011, Vol.26 (6), 464-481. <https://doi.org/10.1108/02686901111142530>
- Mähönen, J. & Villa, S. (2019). *Osakeyhtiö. 3, Corporate governance*. Alma Talent Oy. [Tironia]. <https://tritonias.finna.fi/uva/Record/tria.377370>
- Nelson, M. W., Elliot, J. A. & Tarpley, R. L. (2002). *Evidence from Auditors about Managers' and Auditors' Earnings Management Decisions*. *The Accounting review* 2002, Vol.77 (1), 175-202. <https://doi.org/10.2308/accr.2002.77.s-1.175>
- Nieken, P. & Sliwka D. (2015). *Management changes, reputation, and "big bath" –earnings management*. *Journal of economics & management strategy*, Vol.24 (3), 501-522. <https://doi-org.proxy.uwasa.fi/10.1111/jems.12101>

- Niemi, P. (2018). *Sisäinen tarkastus käytännössä*. Alma 2018. [Tritonia]. <https://triton.fi/finna.fi/uva/Record/tria.363675#versions>
- Nixon, A.E., Mazzola, J.J., Bauer, J., Krueger, J. R. & Spector, P. E. (2011) *Can work make you sick? A meta-analysis of the relationships between job stressors and physical symptoms*. *Work and stress* 2011, Vol.25 (1), 1-22. <https://doi.org/10.1080/02678373.2011.569175>
- Omoteso, K. (2013). *Audit effectiveness: meeting the audit challenge*. Gower Publishing Limited.
- Osakeyhtiölaki. (624/2006). *Finlex*. Noudettu 2.11.2021 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2006/20060624#O2L6P2>
- Paino, H., Razali, F. M. & Jabar, F. A. (2015). *The Influence of External Auditor's Working Style, Communication Barriers and Enterprise Risk Management toward Reliance on Internal Auditor's Work*. *Procedia economics and finance*, 2015, Vol.28, 151-155. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01094-1](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01094-1)
- Patterson, K. (2010) *Effects of unresolved conflict on organizational health and performance and conflict resolution training for developing leaders and improving business success*. *Proceedings of the Northeast Business and Economics Association* 16, 542-546.
- Pavlakakis, A., Kaitelidou, D., Theodorou, M., Galanis, P., Sourtzi, P. & Siskou, O. (2011) *Conflict management in public hospitals: the Cyprus case: Conflicts in Cyprus hospitals*. *International Nursing Review* 2011, Vol.58 (2), 242-248. <https://doi.org/10.1111/j.1466-7657.2011.00880.x>
- PCAOB. (2020). *Auditing standards of the Public Company Accounting Oversight Board*. Public Company Accounting Oversight Board. Noudettu 20.9.2021 osoitteesta https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/standards/auditing/documents/auditing_standards_audits_after_december_15_2020.pdf?sfvrsn=5862544e_4
- Pietersen, C. (2014). *Interpersonal conflict management styles and emotion self-management competencies of public accountants*. *Mediterranean Journal of Social*

- Sciences, 2014, Vol.5 no. 7, 159-173.
<https://doi.org/Doi:10.5901/mjss.2014.v5n7p273>
- Pike, B. J., Chui, L., Martin, K. A. & Olvera, R. M. (2016) *External Auditors' Involvement in the Internal Audit Function's Work Plan and Subsequent Reliance Before and After a Negative Audit Discovery*. *Auditing: a journal of practice and theory*, 2016, Vol.35 (4), 159–173. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51486>
- Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2008). *Principles of external auditing*. 3. painos. John Wiley & Sons, Ltd.
- Putnam, L. & Wilson, C (1982). *Communication strategies in organizational conflict: reality and validity of a measurement scale*. *Communication Yearbook*, no. 6, 629-652. <https://doi.org/10.1080/23808985.1982.11678515>
- Quick, R. & Henrizi (2019). *Experimental evidence on external auditor reliance on internal audit*. *Review of managerial science*, 2019, Vol.13 (5), 1143-1176. <https://doi.org/10.1007/s11846-018-0285-0>
- Rahim, M. A. (1983). *A measure of styles of handling interpersonal conflict*. *Academy of management journal*, Vol, 26, no. 2, 368–376. <https://doi.org/10.2307/255985>
- Rahim, M. A. (2010). *Managing conflict in organizations*. <https://doi.org.10.4324/9780203786482>
- Raitio, J. (2020). *ISA-standardit ovat osa hyvää tilintarkastustapaa*. Suomen tilintarkastat. Noudettu 17.9.2021 osoitteesta <https://tilintarkastajat.fi/artikkelit/isa-standardit-ovat-osa-hyvaa-tilintarkastustapaa/>
- Ramasawmy, D. & Ramen, M. (2012). *An Evaluation on how External Auditors can benefit from the good work relationship with Internal Auditors for Audit Assignments*. International Conference on Applied and Management Sciences (IAMS'2012), Bangkok. Noudettu 29.9.2021 osoitteesta <http://psrcentre.org/images/ex-traimages/9%20612035.pdf>
- Randeree, K. & El Faramawy, A. T. (2011). *Islamic perspectives on conflict management within project managed environments*. *International journal of project management* 2011, Vol.29 (1), 26-32. <https://doi.org/10.1016/j.ijproman.2010.01.013>

- Ratsula, N. (2016). *Yrityksen sisäinen valvonta*. Edita Publishing Oy. [Tritonia]. <https://tritoniam.fi/finna.fi/uva/Record/tria.379185#versions>
- Riistama, V. (2006). *Tiesitkö tämän tilintarkastuksesta? Osa 3: Tilintarkastajan ja sisäisen tarkastuksen yhteistyö*. Tilintarkastus – Revision 2/2006, 51-54.
- Schneider, A. (1984). *Modeling external auditors' evaluations of internal auditing*. Journal of Accounting Research, Vol. 22, No. 2, 657-678. <https://doi.org/10.2307/2490670>
- Schneider, A. (1985a). *The reliance of external auditors on the internal audit function*. Journal of accounting research, 1985, Vol.23 (2), 911-919. <https://doi.org/10.2307/2490849>
- Schneider, A. (1985b). *Consensus among Auditors in Evaluating the Internal Audit Function*. Accounting and business research, 1985, Vol.15 (60), 297-301. <https://doi.org/10.1080/00014788.1985.9729281>
- Simunic, D. A. (1980). *The pricing of audit services: theory and evidence*. Journal of accounting research, 1980, Vol.18 (1), 161-190. <https://doi.org/10.2307/2490397>
- Sisäiset tarkastajat ry. (2021). *Ammatillinen ohjeistus*. Noudettu 22.9.2021 osoitteesta <https://theiia.fi/sisainen-tarkastus/ammattillinen-ohjeistus/>
- Suojanen, K., Korte, A., Savolainen, H. & Vanhanen, P. (2015). *Lakiopas: juridiikan perusteet*. KS-Kustannut 2015.
- Suomen tilintarkastajat ry. (2015). *Tilintarkastajan raportointi*. ST-Akatemia 2015. [Tritonia]. <https://tritoniam.fi/finna.fi/uva/Record/tria.355310>
- Suwaidan, M. S. & Qasmin, A. (2010). *External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation*. Managerial auditing journal, 2010, Vol.25 (6), 509-525. <https://doi.org/10.1108/02686901011054845>
- Thomas, K. W. (1976). *Conflict and conflict management*. In M. D. Dunnette, Handbook of industrial and organizational psychology . Chicago: RandMcNally
- Tilintarkastuslaki. (1141/2015). *Finlex*. Noudettu 15.9.2021 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2015/20151141#L3P1>
- Tomperi, S. (2018). *Tilintarkastus: normeista käytäntöön*. Edita 2018: [Tritonia]. <https://tritoniam.fi/finna.fi/uva/Record/tria.363654>

Trudel, J. & Reio Jr, T. G. (2011). *Managing workplace incivility: the role of conflict management styles—antecedent or antidote?* Human resource development quarterly 2011, Vol.22 (4), 395-423. <https://doi.org/10.1002/hrdq.20081>

Vakuutusyhtiölaki. (521/2008). *Finlex*. Noudettu 2.11.2021 osoitteesta <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/2008/20080521>

Wright, A. & Wright, S. (1997). *An examination of factors affecting the decision to waive audit adjustments*. Journal of accounting, auditing & finance 1997, Vol.12 (1), 15-36. <https://doi.org/10.1177/0148558X9701200102>

Liitteet

Liite 1. Haastattelurunko

Haastateltavan taustatiedot

- Työkokemus vuosina
- Tehtävänimike
- Työtehtävät/tehtäväkuva

Konfliktit tilintarkastustoimeksiannon aikana

- Kuinka usein tilintarkastustoimeksiannon aikana syntyy konflikteja eli merkittäviä erimielisyyksiä tai ristiriitoja asiakkaan kanssa, jotka vaativat hyviä neuvottelutaitoja?
- Mistä konfliktit yleensä johtuvat? Esim. näkemys- ja odotuserot, yhteistyöongelmat, asiakkaan kirjanpidon periaatteet, tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen, puutteet tilinpäätöksessä, tilintarkastukseen kuluva aika.
- Kenen/keiden kanssa konflikteja voi syntyä tilintarkastuksen aikana?
- Ovatko konfliktit johtaneet asiakkuuden lopettamiseen tai ylimääräisen työn tekemiseen?
- Kuinka usein analyttisten toimenpiteiden aikana havaittuihin mahdollisiin virheellisyyksiin haetaan vastauksia kommunikoimalla asiakkaan kanssa? Onko tällaisissa tilanteissa käynyt niin, ettei asiakkaalta saatu selitystä ole riittävän luotettava?

Tilintarkastajan konfliktinhallintatavat

- Kuinka tärkeänä pidät tilintarkastajan neuvottelutaitoja?
- Miten suhtaudut asiakkaan esittämiin vaatimuksiin, jotka liittyvät tilintarkastuksen suorittamiseen?
- Vaaditaanko tilintarkastajalta enemmän joustavuutta vai jämäkkyyttä neuvottelutilanteissa?
- Näetkö konfliktit asiakkaan kanssa vain negatiivisina asioina, vai mahdollisesti myös rakentavina?
- Miten pyrit ratkaisemaan syntyneen konfliktin asiakkaan kanssa?
- Pyritkö välttämään tilintarkastuksen aikana mahdollisesti syntyviä konflikteja?
- Pyritkö pääsemään asiakkaan kanssa kompromissiin konfliktin ratkaisemiseksi?
- Voiko tilintarkastajan objektiivisuus ja riippumattomuus vaarantua, jos asiakkaan kanssa syntyy konflikteja?

Sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen vaikuttavat tekijät

- ISA 610 ottaa kantaa sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen tilintarkastuksessa sekä velvoittaa tilintarkastajia arvioimaan sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja pätevyyttä. Kuinka yleistä sisäisen tarkastuksen hyödyntäminen on tilintarkastuksessa?
- Miten suhtaudut sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen, jos arvioit sisäisen tarkastuksen objektiivisuudessa ja/tai pätevyydessä olevan puutteita?
- Ovatko sisäisen tarkastuksen objektiivisuus ja pätevyys yhtä tärkeitä tekijöitä arvioitaessa sisäisen tarkastuksen luotettavuutta, vai vaikuttaako jompikumpi tekijöistä enemmän sisäisen tarkastuksen luotettavuuden arviointiin?
- Mihin muihin tekijöihin kiinnität huomiota arvioidessasi sisäisen tarkastuksen luotettavuutta ja käyttömahdollisuutta tilintarkastuksessa?

Konfliktien vaikutus sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämiseen

- ISA 315 mukaan tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys mm. organisaation sisäisestä valvonnasta. Kuinka tyypillistä on, että organisaation sisäisessä valvonnassa taloudellisen raportoinnin osalta on havaittavissa puutteita, ja voivatko ne johtaa mahdollisesti konflikteihin asiakkaan kanssa?
- Miten puutteet organisaation sisäisessä valvonnassa vaikuttavat käsityksiin sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja pätevyydestä?
- Miten suhtaudut mahdolliseen sisäisen tarkastuksen hyödyntämiseen, jos organisaation sisäisessä valvonnassa on havaittavissa puutteita? Sivuutatko esimerkiksi koko sisäisen tarkastuksen olemassaolon, vai arvioitko sisäisen tarkastuksen hyödyntämisen mahdollisuuksia puutteista huolimatta?
- Onko tilintarkastustoimeksiannon aikana syntynyt konflikteja henkilöiden kanssa, jotka ovat vastanneet organisaation sisäisen valvonnan järjestämisestä ja/tai seurannasta taloudellisen raportoinnin osalta? Jos on, mistä konfliktit ovat johtuneet?
- Koetko, että syntyneillä konflikteilla edellisessä kysymyksessä esitettyjen henkilöiden kanssa on vaikutusta sisäisen tarkastuksen tekemän työn luotettavuuden arviointiin?
- Koetko, että yhteistyöongelmat asiakkaan kanssa, jotka johtuvat esim. tilinpäätökseen liittyvien korjausehdotuksien laiminlyömisestä, heijastuvat myös käsityksiin sisäisen tarkastuksen tekemän työn luotettavuudesta?
- Mihin muihin asioihin liittyy konfliktien mahdollisuus asiakkaan kanssa, jotka voivat myös heijastua mahdollisesti sisäisen tarkastuksen luotettavuuteen sekä hyödyntämisen määrään?