



COVID-19 AIHEUTTAMAN ETÄTYÖN VAIKUTUKSET NUORTEN TILINTAR- KASTAJIEN TYÖHÖN

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

Kauppätieteiden pro gradu -tutkielma

2021

Kirsi-Maria Pajula

Tarkastajat: Professori Satu Pätäri

Tutkijatohtori Timo Leivo

TIIVISTELMÄ

Lappeenrannan–Lahden teknillinen yliopisto LUT

LUT-kauppakorkeakoulu

Kauppätieteet

Kirsi-Maria Pajula

COVID-19 aiheuttaman etätyön vaikutukset nuorten tilintarkastajien työhön

Kauppätieteiden pro gradu -tutkielma

2021

93 sivua, 6 kuvaa, 1 taulukko ja 1 liite

Tarkastajat: Professori Satu Pätäri ja Tutkijatohtori Timo Leivo

Avainsanat: Tilintarkastus, tilintarkastusprosessi, tilintarkastusriskit, etätyö, itsensä johtaminen, itsensä johtamisen strategiat

Pro Gradu -tutkielman tavoitteena oli selvittää COVID-19 pandemian aiheuttaman etätyön vaikutuksia nuorten tilintarkastajien työhön ja tilintarkastustyön käytännön toteuttamiseen. Tutkielman tavoitteena oli kartoittaa muutoksia, joita etätyö on tuonut nuorten tilintarkastajien arkeen. Tutkielman tavoitteena oli lisäksi kartoittaa itsensä johtamisen strategioiden toteutumista nuorten tilintarkastajien etätyöarjessa. Tutkimus on toteutettu laadullisena tutkimuksena ja aineistonkeruumenetelmänä tutkimuksessa hyödynnettiin puolistrukturoituja teemahaastatteluita. Tutkimusta varten haastateltiin viittä nuorta tilintarkastajaa.

Tutkimustulokset osoittavat etätyön vaikuttaneen tilintarkastusprosessin jokaiseen vaiheeseen. Suurimmat muutokset kohdistuvat toteuttamis- ja päättämisvaiheisiin. Riskimäärittelyiden tekeminen ja toiminnan jatkuvuuden arviointi ovat vaikeutuneet, mutta toisaalta toteuttamisvaihe on tehostunut uusien tarkastustoimenpitein. Tilintarkastuksen kokonaisriski on kasvanut ja havaitsemisriski on noussut näkyvyyden heikentymisen myötä. Myös toimintariski on kasvanut asiakasyritysten toiminnan muuttuttua COVID-19 pandemian seurauksena. Käytännön tilintarkastuksen toteuttaminen on muuttunut kommunikaation vähentymisen myötä, tiimityö on vähentynyt ja työote on itsenäisempi. Tutkimustulokset osoittavat etätyön myös edesauttaneen uusien toimintatapojen implementointia niin sisäisesti kuin myös asiakasrajapinnassa. Itsensä johtamisen merkitys on kasvanut etätyöarjessa. Nuoret tilintarkastajat hyödyntävät etätyöarjessa itsensä johtamisen strategioista itsearviointia, itsensä palkitsemista ja rakentavan ajattelun ajatusmalleja. Tutkimustulosten mukaan etätyöhön siirtyminen on korostanut tilintarkastuksessa avoimen ja kannustavan kulttuurin merkitystä. Myös johtaminen ja tuki ovat avainasemassa tehokkaan tilintarkastuksen toteuttamisessa. Tulevaisuudessa nuoret tilintarkastajat haluavat työskennellä hybridimallissa etätyötä ja lähityötä vuorotellen.

ABSTRACT

Lappeenranta–Lahti University of Technology LUT

School of Business and Management

Business Administration

Kirsi-Maria Pajula

COVID-19 driven remote work effects on work of young auditors

Master's thesis

2021

93 pages, 6 figures, 1 table and 1 appendix

Examiners: Professor Satu Pätäri and Post-doctoral researcher Timo Leivo

Keywords: Audit, Audit process, Audit risk, Remote work, Self-Management, Self-Management Strategies

Purpose of this Master's thesis was to examine the effects of COVID-19 pandemic to work of young audit professionals and audit in practice in remote work environment. Purpose was to clarify the changes caused by remote work in everyday work of young auditors. Also, objective was to research the realisation of self-management in work of young auditors during pandemic and in remote work environment. The research of this thesis was conducted with qualitative methods and research material was collected with semi-structured interviews. Five young auditors were interviewed for this study.

Results of this study are showing that working remotely impacts every phase of audit. Most severe changes are related to execution and closing phases. Performing risk assessments and going concern analyses have become more difficult, but on the other hand, the execution phase has become more efficient as new audit procedures are deployed. Audit risk level as a whole has increased, and especially detection risk has grown due to limited visibility caused by remote work. Also, operational risks have increased since client's business environment has had major impacts from COVID-19. Conducting everyday audit has changed as level of communication has decreased, therefore, teamwork has declined and working mode has shifted towards more independent by nature. Results show that working remotely has supported the implementation of new procedures internally as well as externally with clients. Significance of self-management has grown in remote work environment. Young auditors are utilising multiple strategies of self-management while working remotely including self-evaluation, self-rewarding and models of constructive thinking. Based on results of this study the shift into remote work has emphasised the significance of open and supportive culture while conducting audit. Also, management and support are in key roles to perform efficient audits. In the future young audit professionals are willing to work in hybrid mode combining remote and office work.

LYHENNELUETTELO

Lyhenteet

FSA	Financial Services Authority
IFAC	International Federation of Accountants
KPL	Kirjanpitolaki 1997/1336
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
TTL	Tilintarkastuslaki 141/2015
WHO	World Health Organization

Sisällysluettelo

Tiivistelmä

Abstract

Lyhenneluettelo

1.	Johdanto.....	1
1.1.	Tutkielman aihepiiri ja tausta.....	1
1.2.	Tutkimuskysymykset, -tavoitteet ja rajaukset.....	2
1.3.	Aikaisempi tutkimus	4
1.4.	Tutkimusmenetelmät ja aineistonkeruu	7
1.5.	Teoreettinen viitekehys	8
1.6.	Keskeiset käsitteet.....	9
1.7.	Tutkielman rakenne.....	11
2.	Tilintarkastusprosessi ja tilintarkastusriskit	13
2.1.	Tilintarkastusprosessi	13
2.1.1.	Tilintarkastuksen suunnittelu	14
2.1.2.	Tilintarkastuksen toteutus	16
2.1.3.	Tilintarkastuksen päättäminen	18
2.2.	Tilintarkastusriskit ja tilintarkastusriskimalli.....	19
2.2.1.	Olellaisen virheellisuuden riski.....	21
2.2.2.	Toimintariski.....	21
2.2.3.	Kontrolliriski.....	22
2.2.4.	Havaitsemisriski.....	24
2.2.5.	Tilintarkastusriskimallin luotettavuus.....	24
3.	Tilintarkastuksen käytännön toteuttaminen.....	26
3.1.	Asiakastyö ja siinä huomioitavat tekijät	26
3.2.	Tilintarkastustiimin jäsenten välinen suhde	28
3.3.	Tiedon jakamisen merkitys tilintarkastuksessa	31
4.	Etätyö ja itsensä johtaminen	39
4.1.	Etätyön edellytykset ja ominaispiirteet	39
4.2.	Etätyön rajoitteet COVID-19 ympäristössä	41

4.3.	Etätöön autonomia	42
4.4.	Etätöön liittyvä itsensä johtaminen	43
4.5.	Itsensä johtamisen strategiat ja hyödyt	45
5.	Tutkimusmenetelmät ja aineisto	48
5.1.	Tutkimusmenetelmät	48
5.2.	Tutkimuksen toteutus	49
5.3.	Tutkimusaineisto ja sen analysointi	51
5.4.	Tutkimuksen luotettavuus	53
6.	Empiirisen tutkimuksen tulokset	56
6.1.	Tilintarkastusprosessi ja tilintarkastusriskit etätöjärjessä	56
6.1.1.	Tilintarkastusprosessin muutokset	56
6.1.2.	Tilintarkastusriskit	62
6.2.	Tilintarkastuksen käytännön toteuttaminen etätöjärjessä	65
6.2.1.	Kommunikaatio ja tiimityö	65
6.2.2.	Uudet toimintatavat	68
6.2.3.	Tiimin johtaminen ja organisointi	69
6.2.4.	Nuorempien ohjaaminen	71
6.2.5.	Palautteen saaminen ja tuki	72
6.3.	Itsensä johtaminen tilintarkastuksen etätöjärjessä	74
6.3.1.	Itsensä johtamisen strategioiden hyödyntäminen	75
6.3.2.	Työresurssit etätöjärjessä	78
6.4.	Tulevaisuuden näkymiä	82
6.5.	Yhteenveto tutkimustuloksista	83
7.	Yhteenveto ja johtopäätökset	85
7.1.	Johtopäätökset ja vertailu aikaisempaan tutkimukseen	85
7.2.	Jatkotutkimusehdotukset	93
	Lähteet	94

Liitteet

Liite 1. Haastattelurunko

Kuvaluettelo

Kuva 1: Teoreettinen viitekehys

Kuva 2: Tilintarkastusprosessin vaiheet (Horsmanheimo & Steiner 2017, 235)

Kuva 3: Tilintarkastusriskimalli (mukaillen Akresh 2010, 68)

Kuva 4: Tiedonjakamisen elementit (Mukaillen Vera-Munoz et al. 2006)

Kuva 5: Itsensä johtamisen viitekehys (Mukaillen Houghton & Neck (2002), Manz (1986), Wang et al. (2021), Breevaart et al. (2014))

Kuva 6: Itsensä johtamisen strategiat (Mukaillen Houghton & Neck 2002, 680)

Taulukkuuettelo

Taulukko 1: Haastateltavien taustatiedot

1. Johdanto

Työelämä koki mittavan muutoksen vuoden 2020 maaliskuussa, kun COVID-19 pandemia puhkesi ja lukuisat toimistotyötä tekevät työntekijät siirtyivät työskentelemään kotoa käsin – etätyöstä tuli hetkessä uusi normaali. Etätyöhön siirryttiin, koska viruksen leviäminen pyrittiin hillitsemään ja tämä johti eristäytymiseen (lockdown) ja muihin kokoontumisrajoituksiin. (Hallman et al. 2021, 1; Bolisani et al. 2020, 459.) Pandemia on osoittautunut hyvin poikkeavaksi ilmiöksi. Pandemia on aiheuttanut odottamattomia kriisejä kansallisissa terveydenhuolto-, talous-, koulutus-, kulttuuri-, urheilu- ja sosiaalijärjestelmissä ympäri maailman. Nämä kriisit ovat yhteydessä ihmisiin ja niiden kehitys riippuu voimakkaasti ihmisten käyttäytymisestä ja poliittisista päätöksistä. Lukkiutumiset monilla talouden sektoreilla ja ihmisten liikkuvuutta koskevat ankarat rajoitukset ovat johtaneet dramaattisiin seurauksiin kansainvälisen liiketoiminnan saralla. (Bratianu 2020, 411.)

1.1. Tutkielman aihepiiri ja tausta

Tilintarkastajalla on tärkeä rooli taloudellisen raportoinnin luotettavuudessa. Tilintarkastajan työllä on merkitystä niin tarkastettavan yhtiön hallitukselle, sijoittajille kuin myös muille ulkopuolisille ja sisäisille sidosryhmille. (Lapalme, Kabiwa & Tardif, 2019). Tilintarkastajat työskentelevät tyypillisesti hierarkisissa tiimeissä, joissa tilintarkastustiimien alemmalla hierarkiatasolla työskentelevät henkilöt suorittavat suurimman osan tilintarkastustyöstä ja hankkivat tarvittavan tilintarkastusevidenssin. Tiimin kokeneemmat jäsenet käyvät tehtyä työtä läpi ja varmistavat kokonaistasolla, että tarkastus toteutetaan standardien mukaisesti. Tiedon jakamisella on olennainen rooli tehokkaan, tuloksellisen ja onnistuneen tilintarkastuksen kannalta. (Nelson, Proell & Randel, 2016, 1; Vera-Munoz et al. 2006, 145). Tiimityöskenteilyllä ja kommunikaatiolla on kiistaton rooli tilintarkastajan työssä ja täten myös taloudellisen raportoinnin oikeellisuudessa (Chang 2004, 1).

COVID-19 pandemialla on ollut merkittävä vaikutus työntelemiseen kaikilla mantereilla (Prochazka et al. 2020). Pandemia on vaikuttanut työn suorittamiseen, asenteisiin, tunteisiin

ja työn tuottavuuteen. Lisäksi pandemia on vaikuttanut suoraan työssä suoriutumiseen, organisatorisen sitoutumiseen, työtyytyväisyyteen ja yleiseen mielialaan työntekemistä kohden. (Prochazka et al. 2020.) COVID-19 pandemian puhkeaminen vaati miljoonia ihmisiä siirtymään etätöihin. Etätöistä tuli pandemian myötä ”uusi normaali”. Etätöihin siirryttiin vailla laajempaa kokemusta etätöistä ja ilman organisaatioiden luomia malleja tai toimintaohjeita. (Wang, Liu, Qian, & Parker, 2021).

Ruotsissa Hallman et al. (2021, 1, 8–9) ovat tutkineet COVID-19 vaikutuksia akateemisten toimistotyöntekijöiden saralla ja tulokset osoittavat sekä etätöiden tuomia positiivisia että negatiivisia seuraamuksia. Etätö on toisaalta koettu terveyttä edistäväksi, mutta toisaalta etätöiden on todettu heikentäneen yksilön hyvinvointia ja suorituskykyä sekä kasvattaneen työkuormaa. Asiantuntijatyönä tilintarkastus ei ole välttynyt COVID-19 pandemian seuraamuksilta. Tilintarkastajat ovat siirtyneet muiden akateemisten ja toimistotyötä suorittavien työntekijöiden lailla suurimmaksi osaksi etätöihin. Tämän tutkielman teoriaosuudessa tutustutaan tilintarkastuksen toteuttamiseen, etätöihin ja itsensä johtamiseen sekä itsensä johtamisen strategioihin, joiden voidaan nähdä linkittyvän voimakkaasti COVID-19 pandemian seuraamuksiin ja pandemian aikaansaamiin muutoksiin (esim. Hallman et al. 2021.)

1.2. Tutkimuskysymykset, -tavoitteet ja rajaukset

Tutkielman päätavoitteena on selvittää COVID-19 pandemian vaikutuksia nuorten tilintarkastajien työhön ja työskentelyssä tapahtuneisiin muutoksiin. Tutkimus on kohdistettu nuoriin tilintarkastajiin, jolloin tutkittava joukko pysyy homogeenisena ja johtopäätöksiä on mahdollista tehdä. Mikäli tutkittava joukko olisi tilintarkastajat, voisi kokemusvuosien myötä näkemykset muutoksista poiketa olennaisesti, jolloin johtopäätöksiä ei olisi mielekästä tehdä. Nuoret tilintarkastajat on raamitettu työskentelevän uratasolla ”senior” tai sen alapuolella, kuten esimerkiksi Nelson et al. (2016) ovat tilintarkastajien käyttäytymistä tutkiessaan rajanneet. Tutkimuksen pääkysymyksenä on;

”Miten COVID-19 pandemian aiheuttama etätö on muokannut nuorten tilintarkastajien työtä ja työntekemistä?”.

Lisäksi tutkimukselle on määritetty 3 tarkentavaa alakysymystä, jotta pääkysymykseen on mahdollista saada vastauksia. Alakysymykset ovat luokiteltavissa kahteen osa-alueeseen; 1) tilintarkastukseen liittyvät ja 2) itsensä johtamiseen liittyvät. Ensimmäiset alakysymykset ovat:

”Miten etätyö on vaikuttanut tilintarkastusprosessin suorittamiseen ja tilintarkastusriskeihin?”

”Miten tilintarkastuksen toteutus ja tiimityöskentely on muuttunut käytännössä COVID-19 pandemian myötä?”

Tutkimuksessa selvitetään pandemian vaikutuksia sekä työn fyysiseen että työn substantiiviseen suorittamiseen. Lisäksi viimeisenä alakysymyksenä on:

”Miten nuoret tilintarkastajat kokevat itsensä johtamisen strategioiden toteutuneen etätyöaikoina?”

Näin ollen tutkimuksen tavoitteena on kartoittaa tilintarkastuksessa tapahtuneita muutoksia, jotka johtuvat poikkeusolojen aiheuttamasta etätyöstä. Tavoitteena on selvittää muutoksesta johtuneita hyötyjä ja haittoja. Tutkielman tavoitteena on lisäksi kartoittaa johtamisen näkökulmasta itsensä johtamisen strategioiden toteutumista nuorten tilintarkastajien etätyöarjessa.

Tutkielma on rajattu koskemaan etätyön vaikutusta työn tekemiseen ja työtehtäviin, hyötyihin ja haittoihin. Tutkielman ulkopuolelle on rajattu COVID-19 pandemian vaikutukset ihmismieleen ja mielenterveyteen, joiden välinen yhteys on todennettu muun muassa Buenotivol et al. (2021, 1) tekemässä tutkimuksessa. Tutkielman teoria on rajattu käsittämään tilintarkastusprosessin vaiheita ja tilintarkastusriskejä sekä tilintarkastuksen käytännön suorittamista empiirisen osion kannalta olennaisin osin. Tilintarkastuksen käytännön kannalta käsitellään muun muassa tiimidynamiikkaa ja kommunikaatiota. Etätyön ja itsensä johtamisen osalta käsitellään etätyön edellytyksiä, autonomiaa sekä tietotyöhön linkittyviä itsensä johtamisen strategioita, jotka ovat tilintarkastuksessa olennaisessa roolissa COVID-19 pandemian vallitessa.

Tutkimuksen ulkopuolelle on jätetty käsitteistö tilintarkastuksen laadusta, muuten kuin tutkimuksen kannalta olennaisilta osin. Tutkielman ulkopuolelle on myös rajattu tilintarkastukseen vaikuttaneet data-analytiikan kehitys sekä digitalisaatio.

1.3. Aikaisempi tutkimus

Tämän tutkimuksen aiheena on tutkia tyypillisesti tiimityöskentelynä toteutettavaan tilintarkastukseen COVID-19 aiheuttaman etätyön tuomia muutoksia, hyötyjä ja haittoja. Aihe on ajankohtainen, eikä siitä ole aikaisempaa tutkimusta. Sivuvaavaa tutkimusta on tehty COVID-19 pandemian vaikutuksista asiantuntijatyöhön, hoitoalaan sekä tehokkaaseen etätyöhön spesifeillä sektoreilla (Hallman et al. 2021; Kaye et al. 2021; Wang et al. 2021). Aiheen tutkimattomuus luo tälle tutkielmalle ja tutkimukselle oivan tutkimusongelman.

Tutkielman kannalta olennaista aikaisempaa tutkimusta on tehty tilintarkastuksen suorittamiseen, tilintarkastusriskeihin, tilintarkastuksen tiimidynamiikkaan, kommunikaatioon, etätyöhön sekä itsensä johtamiseen liittyen (esim. Akresh 2010; Banker et al. 2002; Brazel et al. 2004; Blokdijk 2004; Chang 2004; Fukukawa & Mick 2006; Houghton & Neck 2006, Lopes et al. 2014; Manz 1986; Nakrošienė et al. 2019; Nelson et al. 2016; Riahi-Belkaoui 2017; Stewart et al. 2010 & Vera-Munoz et al. 2006). Toisaalta relevanttia aikaisempaa tutkimusta on myös tehty aikaisemmista merkittävistä yhteiskuntaan ja tilintarkastajiin vaikuttaneista sosio-, poliittis- ja taloudellista kriiseistä, jollaiseksi myös COVID-19 pandemia voidaan luokitella (Sikka 2009; Yeoh 2009). Seuraavassa käsitellään aikaisempaa tutkimusta tämän tutkimuksen kannalta relevanttien seikkojen osalta. Ensimmäisenä käsitellään tilintarkastukseen, etätyöhön ja itsensä johtamiseen liittyvää aikaisempaa tutkimusta ja lopuksi aikaisempia merkittäviä kriisejä ja niiden vaikutuksia tilintarkastukseen.

Aikaisemman tutkimuksen valossa tilintarkastus on todettu tiimityönä toteutettavaksi työksi, jossa korostuu hierarkiset roolit sekä tilintarkastustiimin jäsenten välinen vuorovaikutus (Chang 2004, 1; Nelson et al. 2016, 1 & Vera-Munoz et al. 2006, 145). Tilintarkastusprosessin vaiheista korostuu suunnitteluvaihe, joka määrittää koko tarkastuksen luonteen. Fukukawa & Mick (2006) ovat omassa tutkimuksessaan esittäneet suunnitteluvaiheessa tunnistettujen riskien vaikuttavan koko tilintarkastusprosessin luonteeseen tarkastustoimenpiteitä myöten. Liiketoimintariskin merkitystä korostavat puolestaan Chandler & Swartz (2012), he esittävät sen olevan riskiperusteisen tilintarkastuksen perusta. Tilintarkastuksen suunnittelun tärkeyttä korostavat myös IFAC (2018) sekä Horsmanheimo & Steiner (2018).

Aikaisempi tutkimus osoittaa tilintarkastusta ohjaavan tilintarkastusriskimalli (Akresh 2010, 65), jota hyödyntämällä voidaan arvioida tilintarkastusevidenssin riittävyttä suhteessa tarvittavan testauksen määrään (Dusenbury, Reimers & Wheeler 2000, 107). Fukukawa &

Mick (2006) mukaisesti tilintarkastusriskiä tulee arvioida toimintariskin, kontrolliriskin ja havaitsemisriskin suhteita arvioimalla. Aikaisempi tutkimus osoittaa kokonaisriskin arvioinnin edellyttävän kokonaisvaltaista ammatillisen harkinnan hyödyntämistä (Ritchie & Khorwatt 2007, 42). Tilintarkastajan tulee arvioida asiakasyritysten sisäisiä toimintoja, kontroleja ja henkilöstön kompetenssia tunnistaa mahdolliset toimintariskit (von Wielligh 2004, 196). Aikaisemman tutkimuksen perusteella tilintarkastajan tulee kiinnittää erityistä huomioita kontrolliriskeihin toimintaympäristön muuttuessa (Blokdijs 2004, 189).

Käytännön toteuttamisen osalta Chang (2004), Nelson et al. (2016), Riahi-Belkaoui (2017) ja Vera-Munoz et al. (2006) korostavat tiimin jäsenten välisen kommunikaation merkitystä tehokkaan tilintarkastuksen varmistamiseksi. Tilintarkastus edellyttää aikaisemman tutkimuksen valossa aktiivista johtamista ja avointa kommunikaatiota. Banker et al. (2002) ja Brazel et al. (2004) ovat esittäneet toiminnan tehostamisen näkökulmasta tutkimustuloksia teknologisten ratkaisujen hyödyntämisestä, niin substanssi- kuin viestintätasolla. Aikaisemman tutkimuksen perusteella tilintarkastusprosessin jouhevuuutta lisäävät avoin organisaatiokulttuuri, selkeät roolit ja palautteen saaminen (Riahi-Belkaoui, 2017; Vera-Munoz et al., 2006). Vastaavasti sitä heikentävät esimerkiksi rooliristiriidat (Bamber et al. 1989).

Aikaisempi tutkimus osoittaa etätyön motivoivan työntekijöitä, mutta samalla laskevan keskinäistä luottamusta (Nakrošienė et al. 2019, 90). Luottamuksen merkitys kasvaa virtuaalisessa työskentelyssä (Henttonen & Blomqvist 2005, 117) ja tilintarkastuksessa sen merkitys on tärkeä toiminnan jouhevuuden kannalta (Nelson et al., 2016). Aikaisempi tutkimus osoittaa etätyön aiheuttavan sosiaalista eristäytymistä ja vaikuttavan negatiivisesti urakehitykseen (Baruch 2001, 120; Nakrošienė et al. 2019, 88). Toisaalta muun muassa Anderson et al. (2020), Baruch (2000), Nakrošienė et al. (2019) ja Riahi-Belkaoui (2017) korostavat etätyön positiivisia seikkoja; etätyö mahdollistaa työntekijälle paremman keskittymisen, helpottaa työn ja vapaan tasapainottelua ja lisää työntekijän tuottavuutta. Aikaisempi tutkimus esittää etätyöstä sekä toimintaa tehostavia että sitä sakkauttavia vaikutuksia. Autonomian on puolestaan todettu olevan etätyön (Wang et al. 2021) ja tilintarkastuksen (Riahi-Belkaoui 2017) edellytys.

Itsensä johtamisen osalta aikaisempi tutkimus osoittaa itsensä johtamisen strategioiden hyödyntämisen kasvattavan työntekijän tyytyväisyyttä ja tuotteliaisuutta. Strategioiden implementointi kasvattaa motivaatiota ja vaikuttavaa positiivisesti itsensä kehittämiseen (Houghton & Neck 2006, Lopes et al. 2014, Manz 1986, Müller & Niessen, 2019 & Stewart et al.

2010). Aikaisempi tutkimus osoittaa autonomian ja sosiaalisen tuen olevan avainasemassa etätyön onnistumisesta (Wang 2021) ja työntekijän tyytyväisyyttä (Breevaart et al. 2014) arvioidessa. Seuraavassa tuodaan esille aikaisempaa tutkimusta liittyen aikaisempiin kriiseihin.

Vuonna 2007 alkanutta globaalia finanssikriisiä voidaan pitää yhtenä suurimpana kriisinä sitten 1950-luvun kriisien. Finanssikriisi kehittyi neljässä vaiheessa aiheuttaen mittavaa tuhoa rahoitussektorilla. Finanssikriisi aiheutti valtavia vahinkoja kiinteistö-, pääoma- ja rahoitusmarkkinoilla ja sen pelättiin aiheuttavan koko maailmanlaajuisen rahoitusjärjestelmän pettämisen. Finanssikriisi johti maailmanlaajuiseen taantumaa ja pankki- sekä rahoitusjärjestelmien luottamuksen musertumiseen. (Yeoh 2009, 42–43.)

Tilintarkastajat ja talousviranomaiset saivat osansa arvosteluista finanssikriisiin syntymiseen liittyen. Tilintarkastajien kyvykkyyttä kyseenalaistettiin muun muassa riskienhallinnan varmistamisen ja riippumattomuuden ylläpitämisen osalta. Tilintarkastajalla on mahdollisuus tarjota myös muita kuin tilintarkastuspalveluita tilintarkastusasiakkaalleen ja tätä on pidetty yhtenä rahoituksen tarkastamisen ongelmana. Tilintarkastajia on kyseenalaistettu riittävän rahoituksen varmistamisen ja rahoitusriskien hallitsemisen tarkastamisesta. (Yeoh 2009, 58.) Tilintarkastajien asiantuntemus, riippumattomuus ja objektiivisuus kokivat kolauksen finanssikriisin aikaan. Useat rahoituslaitokset romahtivat, vaikka annetut tilintarkastuslausunnot eivät olisi antaneet näin ymmärtää. (Sikka 2009, 872–873.) Suurten ja kansainvälisten rahoituslaitosten toiminnan kaatumisen vuoksi, on koko tilintarkastuksen arvoa ja roolia kyseenalaistettu (Sikka 2009, 872; Yeoh 2009, 59). Vastaavasti talousviranomaisia, kuten SEC ja FSA, on kritisoitu riittämättömästä valvonnasta ja huolimattoman toiminnan sallimisesta pankki- ja rahoitussektorilla. Erityistä kritiikkiä toimijat ovat saaneet osakseen puutteistaan tunnistaa epäpäteviä rahoitusjärjestelyitä sekä tehottomien seurantojen ylläpitämisestä sekä järjestelmäriskien sallimisesta. (Yeoh 2009, 60.)

Organisaatiotutkimus on ollut pitkään kiinnostunut kriiseistä ja kriisinhallinnasta. Kriisit ovat odottamattomia ja uhkaavia ilmiöitä, jotka voivat aiheuttaa taloudellista menetystä ja mainehaittaa. Yritystasolla kriisit voivat aiheuttaa ristiriitoja myös työntekijöiden, asiakkaiden ja hallituksen välille, mutta toisaalta kriiseillä on myös uudistava vaikutus, monet kriisit aikaansaavat toiminnan kyseenalaistamista ja kehittämistä. Kriisien tutkimus on usein taustatutkimuskohtaista, jolloin tutkimustulokset eivät ole yleistettävissä. (Bundy et al. 2017, 1661–1662.) COVID-19 pandemiaa voidaan pitää tämän aikakauden kriisinä, jota tullaan

tutkimaan lähivuosina merkittävästi. Osaltaan tämä tutkielma tulee konkretisoimaan COVID-19 pandemian vaikutuksia yhteiskuntaan.

1.4. Tutkimusmenetelmät ja aineistonkeruu

Tutkimuksen tavoitteena on kartoittaa COVID-19 pandemian aiheuttaman etätyön vaikutuksia nuorten tilintarkastajien työhön ja tilintarkastuksen käytännön toteuttamiseen. Tarkoituksena on kartoittaa muutoksia, joita etätyö on tuonut mukanaan nuorten tilintarkastajien arkeen. Tarkoituksena on myös selvittää, minkälaisia kokemuksia etätyön järjestäytymisestä kullakin haastateltavalla on ollut tai minkälaisia kokemuksia etätyöstä on koettu. Tutkimuksen tavoitteena on täten tutkia ilmiöitä, jolloin se suoritetaan laadullisena kvalitatiivisin tutkimusmenetelmin. Kvalitatiiviselle tutkimukselle ominaisena, ei hypoteeseja ole etukäteen määritetty (Eskola & Suoranta 2003, 18–20).

Laadulliselle tutkimukselle on tunnusomaista, että tutkimukselle valikoidaan tarkkaan tutkittava joukko. Metsämuuronen (2008, 8) korostaa, että laadullisen tutkimuksen otos tulee valita tarkoin, jotta tutkittavalla joukolla on riittävästi kokemusta ja tietoa tutkittavasta ilmiöstä. Tämän tutkimuksen tutkittavan joukon koostaa uratasolla ”senior” tai sen alapuolella työskentelevät tilintarkastajat, jotka täyttävät erikseen määritetyt ja luvussa 4 kuvatut ominaispiirteet. Näin tutkimuksella on mahdollista saada kattava kokonaiskuva tutkittavasta aiheesta.

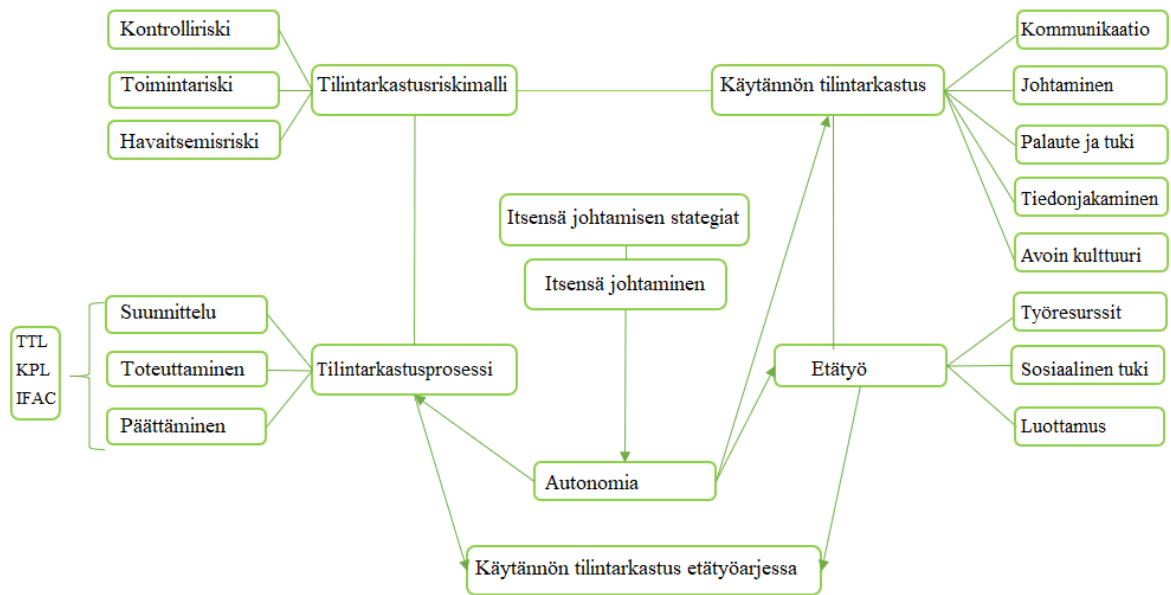
Aineistonkeruumenetelmänä tutkimuksessa hyödynnetään puolistrukturoituja teemahaastatteluita. Aineistonkeruumenetelmä sopii tutkimukselle, sillä sen tarkoituksena on tutkia ilmiöitä. Teemahaastattelussa prosessi etenee etukäteen valittujen teemojen ja niihin linkittyvien kysymysten varassa. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 74–75.) Aineistonkeruun jälkeen aineisto analysoitiin sisällönanalyysin keinoin, joka on usein laadullisissa tutkimuksissa hyödynnetty menetelmä. Sisällönanalyysia voidaan hyödyntää yksittäisenä metodina tai teoreettisena kehyksenä, joka voidaan yhdistää analyysikokonaisuuksiin. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 91.) Tässä tutkimuksessa sisällönanalyysia hyödynnettiin yksittäisenä metodina.

1.5. Teoreettinen viitekehys

Tutkielman teoreettinen viitekehys rakentuu tilintarkastuksen prosessin ja riskien teoriaan, tilintarkastuksen käytännön toteuttamiseen ja siinä tarvittaviin ominaispiirteisiin sekä etätyön ja itsensä johtamisen teoriaan. Tilintarkastukseen liittyvässä teoriaosuudessa käydään läpi viranomaislähteisiin (IFAC) ja tilintarkastuksen toimintaa ohjaavaan lainsäädäntöön, lähinnä tilintarkastus- ja kirjanpitolakiin, sekä kirjallisuuslähteisiin liittyvää teoriaa. Tilintarkastusriskien osalta käydään läpi puolestaan jo laajasti hyödynnettyjä teoreettisia malleja, joista mainittakoon Fukukawa & Mick'n (2006, 50) havainnoima tilintarkastusriskimalli. Tilintarkastusriskejä koskevassa teoriaosuudessa käydään läpi sekä viranomaislähteitä (IFAC) että tieteellisiä julkaisuja, joista huomionarvoinen on esimerkiksi Blokdijk'n (2004) kattava esitys kontrolliriskeistä. Tilintarkastuksen käytännön suorittamisen teoriassa käydään puolestaan läpi tieteellisiä julkaisuja ja tutkimuksia tilintarkastusyhteisöissä todetuista käytännöistä.

Työelämän muutoksen, eli tämän tutkielman kontekstissa etätyön ja itsensä johtamisen teoriaosuudessa läpikäydään tieteellisiä julkaisuja. Etätyö on laajalti tutkittu aihe ja sen edellytyksiä sekä ominaispiirteitä johdattelee tutkielmassa muun muassa Nakrošienė et al. (2019, 90) tutkimus. Etätyön tuoreempaa tieteellistä julkaisua kuvastaa esimerkiksi Wang et al. (2021), joita teoriaosuudessa on hyödynnetty niin poikkeamien kuin autonomian käsittelyn ohessa. Itsensä johtamisen teoriaosuutta viitoittaa pitkälti Manz (1986) luoma teoreettinen jako kolmeen osa-alueeseen; työkontekstiin, omaan suoritukseen ja ajatusmalleihin.

Itsensä johtamisen tarkemmat strategiat on puolestaan esitetty Houghton & Neck (2006, 673) esittämän kategorisoinnin kautta - 1) käyttäytymiseen keskittyvät strategiat, 2) luontevaan palkitsemiseen keskittyvät strategiat ja 3) rakentavaan ajatteluun keskittyvät strategiat. Myös COVID-19 suorina vaikutuksia on teoriaosuuteen sisällytetty teemoittain, vaikkakin tutkimusta ei paikoittain ole vielä paljoa saatavilla. Tutkielman teoreettinen viitekehys ja keskinäiset suhteet on havainnollistettu kuvaan 1.



Kuva 1. Teoreettinen viitekehys

Kuvaan 1 on havainnollistettu tämän tutkielman viitekehys ja käsiteltävät aihealueet. Kuvaan on selkeytetty eri osa-alueiden välisiä suhteita ja riippuvuuksia.

1.6. Keskeiset käsitteet

Tässä kappaleessa kuvataan lyhyesti tutkimuksen keskeisimpiä käsitteitä. Tutkimuksen keskeisimmät käsitteet ovat COVID-19, tilintarkastusprosessi, tilintarkastusriski, tilintarkastuksen käytännön toteuttaminen, etätö, itsensä johtaminen sekä itsensä johtamisen strategia. Käsitteet ovat olennaisia sekä tutkielman teoreettisen että empiirisen osion kannalta.

COVID-19

Käsitteellä *COVID-19* viitataan pandemiaan, jonka aiheuttajana toimii koronavirus nimeltä SARS-CoV-2. COVID-19 pandemia sai alkunsa loppuvuodesta 2019 Wuhanissa Kiinassa ja pandemia on levinnyt maailmanlaajuisesti tähän päivään asti. (WHO 2021.) Pandemia on aiheuttanut maailmanlaajuisen terveys-, talous- ja sosiaaliskriisin, joka on vaikuttanut työnteekoon merkittävästi. Lukuisat toimistotyöhön tottuneet henkilöt ovat siirtyneet pandemian leviämisen estämiseksi koko- tai osa-aikaiseen etätööhön. (Bratianu 2020; Matli 2020.)

Tilintarkastusprosessi

Tilintarkastusprosessi koostuu kolmesta työvaiheesta, jotka ovat tilintarkastuksen suunnittelu, toteuttaminen ja päättäminen (Horsmanheimo & Steiner 2017, 235). Suunnitteluvaiheessa tutustutaan asiakkaaseen ja asiakkaan liiketoimintaan, rakennetaan tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tehdään tilintarkastussuunnitelma. Toteutusvaiheessa tarkastetaan tilintarkastuslain (TTL 3:1.1) mukaisesti tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto (TTL 3:1.1 & Horsmanheimo & Steiner 2017, 246). Päättämisvaiheessa tilintarkastus kootaan yhteen ja kartoitetaan tarkastustoimenpiteiden johtopäätökset ja laaditaan asianmukaiset raportit, kuten esimerkiksi tilintarkastuskertomus. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 235.)

Tilintarkastusriski

Tilintarkastusriski tarkoittaa riskiä siitä, että tilintarkastaja antaa tarkastettavasta kohteesta epäasianmukaisen tilintarkastuslausunnon, tilanteessa kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. Tilintarkastusriski koostuu kahdesta elementistä, joita ovat: 1) olennaisen virheellisuuden riski ja 2) havaitsemisriski. (IFAC 2018, 285.)

Tilintarkastuksen käytännön toteuttaminen

Tilintarkastuksen käytännön toteuttamisella viitataan tapaan ja muotoon, jolla tilintarkastusta suoritetaan. Tilintarkastusta tehdään sosiaalisessa ja samalla hierarkisessa muodossa – useimmiten tiimeissä. Onnistuakseen tilintarkastuksen toteuttaminen edellyttää tehokasta tiedonkulkua ja kommunikaatiota tiimin jäsenten välillä. (Chang 2004, 1 & Vera-Munoz et al. 2006, 133–134.)

Etätyö

Etätyöllä viitataan vaihtoehtoon suorittaa työtä vaihtelevista työtekopaikoista käsin. Kehittynyt teknologia ja viestintäteknikat ovat keskeisimpiä tekijöitä, jotka ovat mahdollistaneet tehokkaan etätyön. (Perez Perez, Martinez Sanchez & De Luis Carnicer 2002, 733.) Etätyö on vaihtoehtoinen tapa järjestää yrityksen työntekijöille käytännön työn suorittaminen. Se eroaa toimistotyöskentelystä paitsi työn suorittamisen, myös edellytysten näkökulmasta.

Etätyössä yksilöltä edellytetään taitoa aikatauluttamiseen ja autonomiaan, minkä vuoksi etätyössä työntekijällä on suurempi vastuu omasta tuotteliaisuudesta. (Nakrošienė et al. 2019, 90.) Tieteellisessä kontekstissa etätyölle on annettu useampia määritelmiä, jolloin se ei ole täysin yksiselitteisesti kuvattavissa (Matli 2020). Tässä tutkimuksessa hyödynnetään Nakrošienė et al. (2019) määritelmää etätyöstä.

Itsensä johtaminen

Itsensä johtamisella viitataan yksilön kykyyn suoriutua työstänsä itsenäisesti tilannetta analysoiden, itsekontrollia harjoittaen ja itsenäisiä päätöksiä tehden. Itsensä johtamisella kuvataan kokonaisuutta, jossa yksilö tekee itsenäiset valinnat työhön liittyen sen suorittamiseen ja merkityksellisyyteen. (Stewart et al. 2010, 187–188.) Itsensä johtaminen on välttämätöntä autonomian onnistumisen kannalta (Amundsen & Martinsen 2014, 489). Itsensä johtaminen voidaan Manz (1986, 591–595) mukaisesti jakaa kolmeen eri osioon, joita ovat: 1) Työkontekstiin liittyvät käytännöt, 2) Strategiset oman suorituksen johtamisen työkalut ja 3) Itsensä johtamisen ajatusmallit.

Itsensä johtamisen strategia

Itsensä johtamisen strategioilla tarkoitetaan strategisia keinoja, joita hyödyntämällä pyritään haluttuun lopputulemaan. Itsensä johtamisen strategioiden keskiössä on valinta siitä, kuinka jokin työ suoritetaan. (Manz 1986, 585.) Itsensä johtamisen strategiat koostuvat kolmesta kategoriasta: 1) käyttäytymiseen keskittyvät strategiat, 2) luontevaan palkitsemiseen keskittyvät strategiat ja 3) rakentavaan ajatteluun keskittyvät strategiat (Houghton & Neck 2006, 673).

1.7. Tutkielman rakenne

Tämä Pro Gradu -tutkielma koostuu seitsemästä pääluvusta. Ensimmäisessä luvussa eli johdannossa käsitellään tutkimuksen aihetta, taustaa, tutkielman rajauksia, rakennetta ja olennaisia käsitteitä. Johdannossa esitetään myös tutkimuksen tavoitteet ja tutkimuskysymykset, sekä esitetään tutkimusmenetelmät tiivistettynä.

Seuraavissa kolmessa luvussa käsitellään tutkielman teoriaosiot. Ensimmäisessä teoriaosiossa eli tutkielman toisessa kappaleessa käsitellään tutkimuksen kannalta olennaisia tilintarkastukseen liittyviä teorioita tilintarkastusprosessista ja tilintarkastusriskeistä. Seuraavassa eli kolmannessa luvussa käsitellään tilintarkastuksen käytännön toteuttamista ja kommunikation merkitystä. Viimeisessä teoriaosiossa eli tutkielman neljännessä luvussa käsitellään puolestaan etätyötä ja itsensä johtamista sekä itsensä johtamisen strategioita.

Tämän jälkeen viidennessä luvussa käydään lävitse tutkimusmenetelmät, tutkimusaineisto, aineiston analyysi, tutkimuksen toteutus sekä arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta. Tämän jälkeen kuudennessa luvussa esitetään tutkimustulokset yksityiskohtaisesti ja esitetään sitaatteja tutkimusaineistosta.

Viimeisessä eli seitsemännessä luvussa tutkielma vedetään yhteen ja esitetään johtopäätökset. Viimeisessä osiossa analysoidaan tutkimustuloksia, tehdään niistä johtopäätöksiä ja vertaillaan tuloksia aikaisempaan tutkimukseen. Viimeisessä luvussa esitetään myös tutkimuksen rajoitukset ja jatkotutkimusehdotukset.

2. Tilintarkastusprosessi ja tilintarkastusriskit

Tässä luvussa käsitellään tutkimukseen liittyvää teoriaa tilintarkastuksesta. Aluksi käydään läpi tilintarkastusprosessin vaiheita vaiheelta ja tämän jälkeen pohditaan tilintarkastusriskkejä.

2.1. Tilintarkastusprosessi

Tilintarkastusprosessi koostuu kolmesta työvaiheesta, jotka ovat tilintarkastuksen suunnittelu, toteuttaminen ja päättäminen. Suunnitteluvaiheessa tehdään tilintarkastustoimeksiannon alustavia toimenpiteitä, joita ovat asiakassuhteen ja toimeksiannon hyväksyntä, toimeksiannon jatkamista koskevat toimenpiteet, vahvistetaan riippumattomuus tarkastettavasta kohteesta sekä muodostetaan käsitys ehdoista, joilla toimeksianto suoritetaan. Suunnitteluvaiheessa tutustutaan myös asiakkaaseen ja asiakkaan liiketoimintaan, rakennetaan tilintarkastuksen kokonaisstrategia ja tehdään tilintarkastussuunnitelma. Tilintarkastajan on tutustuttava asiakkaaseen ja tämän toimintaan, jotta tilintarkastajan on mahdollista tunnistaa keskeiset tapahtumat, joilla voi mahdollisesti olla olennainen vaikutus tilinpäätökseen. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 235.) Suunnitteluvaiheen jälkeen toteutetaan tarkastus tilintarkastussuunnitelman mukaisesti. Toteutusvaiheessa tarkastetaan tilintarkastuslain (TTL 3:1 §) mukaisesti tilikauden kirjanpito, tilinpäätös sekä hallinto (TTL 3:1 § & Horsmanheimo & Steiner 2017, 246). Päättämisvaiheessa tilintarkastus kootaan yhteen ja kartoitetaan tarkastustoimenpiteiden johtopäätökset ja laaditaan asianmukaiset raportit, kuten esimerkiksi tilintarkastuskertomus (Horsmanheimo & Steiner 2017, 235). Prosessi on havainnollistettu kuvaan 2.

Tilintarkastusprosessi

Suunnittelu	Toteutus	Päätäminen
<ul style="list-style-type: none"> • Toimeksiannon alustavat toimenpiteet • Toimeksiannon hyväksyntä • Eettisten vaatimusten arviointi • Tilintarkastuksen kokonaisstrategian laatiminen • Tilintarkastussuunnitelman laatiminen 	<ul style="list-style-type: none"> • Tarkastustoimenpiteet; Kirjanpidon, hallinnon ja tilinpäätöksen tarkastus 	<ul style="list-style-type: none"> • Tulokset ja johtopäätökset • Tilintarkastuskertomuksen antaminen • Tilinpäätösmerkintä

Kuva 2. Tilintarkastusprosessin vaiheet (Horsmanheimo & Steiner 2017, 235)

Tilintarkastusprosessi on kolmivaiheinen ja siihen sisältyy suunnittelu-, toteutus- ja päättämisen vaihe. Tilintarkastusprosessin jokaisessa vaiheessa on erikseen määritellyt tehtävät. Seuraavissa alakappaleissa käydään lävitse yksityiskohtaisesti kussakin vaiheessa huomioivat seikat.

2.1.1. Tilintarkastuksen suunnittelu

Tilintarkastuksen suunnittelua ohjaa tilintarkastusstandardi ISA 300. ISA 300 mukaisesti suunnittelulla on olennainen rooli osana tilintarkastusprosessia ja siihen kuuluu sekä tilintarkastussuunnitelman että kokonaisstrategian luominen. Kattava suunnittelu helpottaa tilintarkastuksen suorittamista usealla tavalla, suunnittelu auttaa tilintarkastajaa kohdistamaan huomiota tilintarkastuksen kannalta olennaisiin alueisiin, tunnistamaan mahdolliset ongelmat jo alkuvaiheessa, johtamaan toimeksiantoa järjestelmällisesti, tehokkaasti ja taloudellisesti, valitsemaan toimeksiantotiimiin asianmukaiset tiiminjäsenet sekä lisäksi koordinoimaan mahdollisten konsernitarkastajien tai erityisasiantuntijoiden tekemää työtä. (IFAC 2018, 526–527.)

Suunnittelu vaikuttaa myöhempänä tehtävään toteutusvaiheeseen, joten suunnitteluun on kiinnitettävä erityistä huomiota. Osana suunnittelua on hyvä laatia riskienarvioinnin tueksi

analyttisiä toimenpiteitä, muodostaa käsitys yhteisöä koskevasta lainsäädännöstä ja lainsäädännön noudattamisesta, määrittää olennaisuus, harkita erityisasiantuntijoiden käyttämistä. Lisäksi tilintarkastaja voi käydä johdon kanssa keskusteluja. (IFAC 2018, 531.)

Tilintarkastuksen kokonaisstrategian laatiminen helpottaa tilintarkastajaa tekemään päätöksiä tarvittavista resursseista ja niiden määrästä. Kokonaisstrategiaan kuuluu muun muassa päätökset siitä, kuinka paljon tilintarkastuksen yksittäisiin alueisiin tulee varata resursseja ja onko toimeksiannossa tarpeellista käyttää erityisasiantuntijoita (IFRS-asiantuntija, monimutkaisten rahoitusjärjestelyiden asiantuntija, veroasiantuntija). Tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laadittaessa on myös tarpeen arvioida korkean riskin erien tarkastuksen toteuttamista, budjetointia ja aikataulullista suorittamista. Olennaista on lisäksi pohtia, kuinka resursseja johdetaan, opastetaan ja valvotaan. (IFAC 2018, 532–533.)

Tilintarkastuksen kokonaisstrategian laatimista seuraa yksityiskohtaisemman tilintarkastussuunnitelman laatiminen. Tilintarkastussuunnitelmalla pyritään kartoittamaan, kuinka tilintarkastuksen tavoitteet saavutetaan strategiassa määritellyjä resursseja hyödyntäen. (IFAC 2018, 533.) Huomattavaa kuitenkin on, että sekä strategiaan että suunnitelmaan voi tulla vielä muutoksia myöhempien riskienarviointitoimenpiteiden myötä. Usein riskienarvioinnin ajatellaan olevan jatkuva ja koko tarkastuksen läpi kestävä prosessi. Strategiaa ja suunnitelmaa on syytä muokata, mikäli riskienarviointitoimenpiteiden tulokset ovat merkittävästi oletusta poikkeavia. Muutokset tunnistetuissa riskeissä vaikuttavat suunnitteluun ja lopulta myös suoritettaviin tarkastustoimenpiteisiin (Fukukawa & Mick 2006, 60). Riskienarviointitoimenpiteiden tulosten myötä voidaan tilintarkastussuunnitelmassa määrittää tilintarkastustoimenpiteiden luonne, ajoitus ja laajuus. (IFAC 2018, 533.)

Liiketoimintariskin arvioinnilla on olennainen rooli tilintarkastuksen suunnitteluvaiheessa. Liiketoimintariskin arvioinnin voidaan käsittää kuuluvan tilintarkastajan velvollisuuteen perehtyä toimeksiantajaan ja tämän toimintaympäristöön. Liiketoimintariskin arviointi on olennainen osa riskiperusteisen tilintarkastuksen suorittamista. (Chandler & Schwartz 2012, 397–398.)

2.1.2. Tilintarkastuksen toteutus

Tilintarkastuksen suunnittelua seuraa tilintarkastuksen toteuttamisvaihe, jolloin tehdään ja dokumentoidaan varsinainen tarkastustyö. Tilintarkastuksen toteutuksen voi hahmottaa kolmena osa-alueena, joita ovat kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon tarkastus (TTL 3:1 §). Tilintarkastuksen toteuttamisvaiheesta ei tilintarkastuslaissa ole tarkempia säädöksiä, mutta tilintarkastus tulee toteuttaa hyvää tilintarkastustapaa (TTL 4:3 §) ja kansainvälisiä tilintarkastusstandardeja (TTL 3:3 §) noudattaen.

Kirjanpidon tarkastuksen sisältö määräytyy toimeksiantokohtaisesti tilintarkastussuunnitelman perusteella. Tarkastuksen laajuutta ohjaavat toimeksiannon olosuhteet ja tilintarkastajan ammatillinen harkinta. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 245.) Hyvän tilintarkastustavan noudattamisvelvollisuuden ohella tilintarkastajan tulee huomioida myös yhtiömiesten sekä yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen mahdollisesti antamia erityisiä ohjeita. Tilintarkastajan saamiin erityisiin ohjeisiin liittyen on kuitenkin aina syytä arvioida, että ohjeet eivät ole ristiriidassa lain, yhtiöjärjestyksen, sääntöjen, yhtiösopimuksen, kansainvälisten tilintarkastusstandardien, hyvän tilintarkastustavan tai ammattieettisten periaatteiden kanssa. (TTL 4:3 §.)

Kirjanpidon tarkastuksen tavoitteena on varmentua siitä, että tarkastettavan yhteisön kirjanpito on tehty kirjanpitolain säännöksiä noudattaen ja kirjanpito tuottaa oikeellista tietoa tilinpäätöksen laadintaa varten. Kirjanpidon tarkastusta on tämän takia hyvä tarkastella kirjanpitolain 2 luvun keskeisten kohtien näkökulmasta. Kirjanpitolain mukaisesti kirjanpidon tapahtumat tulee voida todentaa, eli esimerkiksi liiketapahtumista, menoista, tuloista ja rahoitustapahtumista tulee löytyä asianmukainen olemassaolon todentava peruste. Keskeistä on myös kirjausketjun todennettavuus. Kirjanpitokirjausten tulee perustua päivättyyn ja numeroituun tai muuten yksilöitävään tositteseen, joka on todennettavissa liiketapahtumaan. Kirjanpito tulee järjestää tavalla, jolloin yhteys tositteiden, liiketapahtumien ja kirjausten, osakirjanpitojen ja pääkirjanpidon sekä tilinpäätöksen välillä on ongelmitta todennettavissa. Tilintarkastajan näkökulmasta kirjanpidon tarkastus kattaa täten kirjausketjun todennettavuuden varmistamisen osana tarkastusta. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 245–246.)

Tilintarkastuksen toteuttamisvaiheeseen kuuluu hyvää tilintarkastustapaa noudattaen myös velvollisuus muodostaa käsitys taloudellisen raportoinnin näkökulmasta olennaisista tieto-

järjestelmistä ja niihin liittyvistä prosesseista. Tilintarkastajan tulee täten kartoittaa taloudellisen raportoinnin prosessi ja siihen liittyvät kirjanpidolliset arviot ja manuaaliset viennit, jotka sisältyvät tilinpäätöksen laatimiseen. Lisäksi tilintarkastajan tulee selvittää (keskeiset) kontrollit, jotka koskevat epätavanomaisia pääkirjanpitovientejä. Toteuttamisvaiheessa tilintarkastajan tulee hankkia tilintarkastukselle kattava ja riskimäärittelyyn perustuva tarkastusevidenssi kirjanpidon oikeellisuuden varmistamiseksi. (Horsmanheimo & Steiner 2017, 246–247.)

Tilinpäätöksen tarkastus perustuu pitkälti kirjanpitolain 3 lukuun sekä kyseistä tilintarkastusasiakasta ohjaavaan lainsäädäntöön (Horsmanheimo & Steiner 2017, 247). Tilinpäätöksen vaatimuksista ja sisällöstä säädetään kirjanpitolaissa. Tilintarkastuksen kannalta tilintarkastajan on pystyttävä toimenpiteillään varmistamaan, että tilinpäätös on laadittu asianmukaisesti ja se sisältää kaiken tarvittavan informaation. Tilinpäätöksen tarkastus johtaa tilintarkastuskertomuksen antamiseen, jossa lausutaan TTL 3:5 § mukaisesti muun muassa seuraavista seikoista; antaako tilinpäätös noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikean ja riittävän kuvan yhteisön tai säätiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta; täyttääkö tilinpäätös lakisääteiset vaatimukset; onko toimintakertomus laadittu toimintakertomuksen laatimiseen sovellettavien säännösten mukaisesti ja ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot yhdenmukaisia. (TTL 3:5 §.) Tilinpäätöksen tarkastuksella on näin ollen suora vaikutus annettavaan kertomukseen.

Hallinnon tarkastus vaatii kirjanpidon ja tilinpäätöksen tarkastukseen verraten enemmän harkintaa, sillä hallinnon tarkastuksen sisältöä ei ole kuvattu säännösten avulla, eikä siitä ole annettu kansallista taikka kansainvälistä tilintarkastusstandardia (Horsmanheimo & Steiner 2017, 254). Tilintarkastuslain 3:5 § mukaisesti tilintarkastajan on huomautettava yhteisöä koskevassa tilintarkastuskertomuksessa, mikäli yhtiömies, hallituksen, hallintoneuvoston jäsen, puheenjohtaja, varapuheenjohtaja, toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on syyllistynyt sellaiseen tekoon tai laiminlyöntiin, josta voi koitua vahingonkorvausvelvollisuus tarkastettavaa kohdetta kohtaan. Vastaavasti tilintarkastajan on huomautettava, mikäli vastuuvollinen on rikkonut yhteisöä tai säätiötä koskevaa lakia, yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai yhteisön tai säätiön sääntöjä. (TTL 3:5 §.) Hallinnon tarkastuksessa on näin ollen hankittava tarkastusevidenssiä ja tehtävä tarkastustoimenpiteitä, joilla varmennetaan lakien noudattaminen ja vastuuvollisten toiminnan asianmukaisuus.

2.1.3. Tilintarkastuksen päättäminen

Tilintarkastuksen päättäminen on kolmas tilintarkastukseen liittyvä osa-alue. Tilintarkastuksen päättämiseen liittyy olennaisesti tilikaudelta annettava tilintarkastuskertomus ja siihen viittaava tilinpäätösmerkintä. Tilintarkastuskertomuksen sisältöä ohjaa TTL 3:5 §. Tilintarkastuskertomuksessa yksilöidään kertomuksen kohteena olevan yhteisön tilinpäätös ja kuvataan mitä tilinpäätössäännöstöä tilinpäätöksen laatimiseksi on noudatettu. Tilintarkastuskertomuksella on myös mainittuna noudatetut tilintarkastusstandardit. Lisäksi kertomuksella tulee ilmoittaa tilintarkastajan toimipaikka. (TTL 3:5 §.) Tilintarkastuksen suorittamisen myötä tilintarkastaja antaa kertomuksen ja lisää yhteisön tilinpäätökseen tilinpäätösmerkinnän, joka osoittaa tilintarkastuksen suoritetuksi (TTL 3:4 §).

Ennen tilintarkastuskertomuksen antamista tilintarkastajan tulee kansainvälistä tilintarkastusstandardia ”ISA 560 Tilinpäätöspäivän jälkeiset tapahtumat” noudattaen hankkia riittävästi tilintarkastusevidenssiä tilikauden jälkeisistä olennaisista yhtiön toimintaan vaikuttaneista tapahtumista. Keskeistä on arvioida tilinpäätöspäivän ja tilintarkastuskertomuksen antamispäivän välisiä tapahtumia. Tilintarkastajan tulee varmistaa, että tapahtumat, jotka voisivat edellyttää tilinpäätöksen oikaisemista tai lisätietojen esittämistä, on otettu tilinpäätöksessä asianmukaisesti huomioon sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Kyseisillä tapahtumilla voi olla vaikutusta esimerkiksi toiminnan jatkuvuuden arviointiin (ISA 570), joka voi vaikuttaa annettavaan tilintarkastuskertomukseen. (IFAC 2018, 838.)

Tilintarkastuskertomus annetaan joko vakiomuotoisena, ehdollisena tai kielteisenä lausuntona (TTL 3:5§). Tilintarkastuskertomukselle voidaan listata myös mahdolliset lisätiedot, mikäli tilintarkastaja kokee niiden ilmoittamisen tarpeelliseksi (Porter et al. 2014). Tilintarkastuskertomuksella tilintarkastajan on lisäksi mainittava mahdollisista olennaisista virheellisyyksistä liittyen toimintakertomukseen ja oheen on syytä kuvata kyseisten virheellisyyksien luonne. Vastaavasti kertomuksella mainitaan lisätiedot seikoista, joihin tilintarkastaja on kiinnittänyt erityistä huomiota. (TTL 3:5 §.)

Lisäksi tilintarkastajan on toimittava asianmukaisella tavalla sellaisten seikkojen suhteen, jotka tulevat hänen tietoonsa vasta tilintarkastuskertomuksen antamispäivän jälkeen. Tilintarkastajan tulee toimia ja peilata tapahtumia sellaisesta näkökulmasta, että mikäli ne olisivat tulleet tilintarkastajan tietoon kertomusta annettaessa – olisivatko ne mahdollisesti johtaneet erilaiseen tilintarkastuskertomukseen. (IFAC 2018, 825–826.)

2.2. Tilintarkastusriskit ja tilintarkastusriskimalli

Tilintarkastusriski tarkoittaa riskiä sellaisesta tilanteesta, että tilintarkastaja antaa tarkastettavasta kohteesta epäasianmukaisen tilintarkastuslausunnon, kun tilinpäätös on olennaisesti virheellinen. Tilintarkastusriski koostuu IFAC (2018) mukaisesti kahdesta elementistä, joita ovat: 1) olennaisen virheellisyyden riski ja 2) havaitsemisriski. (IFAC 2018, 285.)

Osana tilintarkastusta on hyödynnetty jo 40 vuoden ajan tilintarkastusriskimallia. Malli on havaittu tehokkaaksi varsinkin riskien arvioimisessa ja analysoimisessa. Edellä mainittujen lisäksi keskeisiä hyötyjä on tutkimuksissa noussut esiin tilintarkastustoimenpiteiden laajuuden, luonteen ja ajoituksen määrittämiseen liittyen. (Akresh 2010, 65.) Teoreettisuutensa (Akresh 2010, 65) ja vaikean käytännön hyödyntämisen (Blokdijsk 2004, 186) vuoksi malli on saanut myös merkittävää kritiikkiä. Tilintarkastusriskimalli toimii kuitenkin riskiperusteisen tilintarkastuksen perustana osoittaen riittävän tarkastettavan määrän, jotta tilintarkastus voidaan suorittaa tehokkaasti. Yksityiskohtainen testaus on yhtiöille poikkeuksetta kallista, joten tilintarkastajan tulisi riskimallia hyödyntäen pyrkiä hankkimaan riittävä varmuus mahdollisen vähäisellä testauksella. (Dusenbury, Reimers & Wheeler 2000, 107.)

Tilintarkastajan tulee ISA 200 ”Riippumattoman tilintarkastajan yleiset tavoitteet” standardiin perustuen hankkia lausuntonsa perustaksi kohtuullinen varmuus siitä, sisältääkö tilinpäätös väärinkäytöksestä tai virheestä johtuen olennaista virheellisyyttä (IFAC 2018, 331, 332–333). Olennaista virheellisyyttä käsitellään myöhemmin kappaleessa 2.2.1. Kohtuullinen varmuus on korkea varmuustaso. Kohtuullinen varmuus perustuu siihen, että tilintarkastukseen liittyy aina erilaisia rajoitteita, joiden takia ei ole mielekästä tavoitella ehdotonta varmuutta ja täydellistä oikeellisuutta. Yleinen lähestymistapa kohtuullisen varmuuden perustelemiseksi on lisätarkastuksesta syntyvien kustannusten ja siitä saatavien hyötyjen välisen suhteen arviointi. Tämän vuoksi johtopäätökset ja lausunto pohjautuvat vakuuttavaan tarkastusevidenssiin, jonka tarkoituksena ei ole antaa täydellistä ja ehdotonta varmuutta. (IFAC 2018, 333.)

Kohtuullinen varmuus saavutetaan, kun tilintarkastaja on omaksunut riittävän määrän tilintarkastusevidenssiä tarkoituksenaan alentaa tilintarkastusriski tasolle, jolla se on hyväksyttävän alhainen. Vakuuttavan ja riittävän tilintarkastusevidenssin arviointi on osa tilintarkastajan ammatillista harkintaa. Riskien ja riittävän tilintarkastusevidenssin arviointi ei ole tarkasti mitattavissa. (IFAC 2018, 346, 348–349.)

Fukukawa & Mick (2006, 50) ovat havainnollistaneet tilintarkastusriskin muodostuvan toimintariskin, kontrolliriskin ja havaitsemisriskin keskinäisestä suhteesta. Fukukawan & Mickin (2006, 50) esittämän kaavan mukaisesti tilintarkastusriski on arvioitavissa kolmen eri komponentin välisistä suhteista. Suhteet on esitetty seuraavasti:

$$AR = IR \times CR \times DR$$

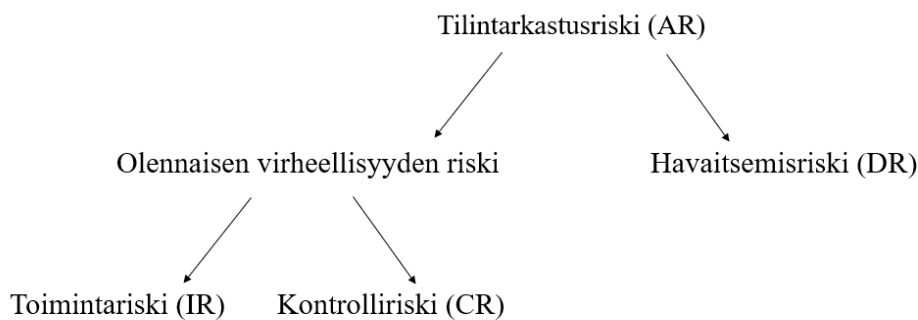
AR = tilintarkastusriski

IR = toimintariski

CR = kontrolliriski

DR = havaitsemisriski

Tilintarkastusriski on selvitettävissä toimintariskin, kontrolliriskin ja havaitsemisriskin suhteita arvioimalla. IFAC (2018, 349) mukaisesti toimintariski ja kontrolliriski muodostavat yhdessä olennaisen virheellisyyden riskin. Tilintarkastusriski muodostuu puolestaan kahdesta komponentista, joita ovat olennaisen virheellisyyden riski ja havaitsemisriski (IFAC 2018, 285). Tilintarkastusriskimalli on havainnollistettu alla kuvassa 3.



Kuva 3. Tilintarkastusriskimalli (mukaiillen Akresh 2010, 68)

Seuraavissa alakappaleissa käydään tarkemmin lävitse tilintarkastusriskin eri komponentteja ja niihin liittyviä erityispiirteitä.

2.2.1. Olennaisen virheellisuuden riski

Olennainen virhe määritellään sellaiseksi virheeksi, jolla olisi ilmi tullessaan vaikutusta yhtiötä koskevaan taloudelliseen päätöksentekoon. Olennaisen virheellisuuden riskejä voi ilmetä joko koko tilinpäätöksen tasolla tai vaihtoehtoisesti kannanottotasolla. Kannanottotasolla riski voi olla liiketapahtumien lajien, kirjanpidon tilien saldojen tai tilinpäätöksellä esitettävien tietojen kohdalla. Koko tilinpäätöksen tasolla olennaisen virheellisuuden riskit kohdistuvat kattavasti tilinpäätökseen kokonaisuutena ja vaikuttavat useaan erilliseen kannanottoon. (IFAC 2018, 349.)

Kannanottotasolla olevat olennaisen virheellisuuden riskit arvioidaan tilintarkastustoimenpiteiden luonteen, laajuuden ja ajoituksen kautta, jotta saavutetaan riittävä määrä tilintarkastusevidenssiä. Evidenssin myötä tilintarkastusriski saadaan hyväksyttävän matalalle tasolle. Kannanottotasolla olennaisen virheellisuuden riski koostuu toimintariskistä ja kontrolliriskistä. (IFAC 2018, 349.) Toimintariskiä ja kontrolliriskiä arvioidessaan tilintarkastaja hyödyntää ammatillista harkintaa (professional judgement) perustuen aikaisemmin hankkimaansa tietoon ja kokemukseen (Ritchie & Khorwatt 2007, 42).

2.2.2. Toimintariski

Toimintariski kuvastaa tilin saldon tai kannanoton luontaista alttiutta virheellisyydelle olettaen, että sisäistä kontrollia ei ole olemassa (von Wielligh 2004, 196). Toimintariskin ymmärtämiseksi tilintarkastajat arvioivat yrityksen työntekijöiden osaamista, valvonnan tasoa ja kontrolliympäristöä. Jos toimintariski on korkea, tulisi tarkastettavan yhtiön olla implementoinut vahvat sisäiset kontrollit estääkseen, havaitakseen ja korjatakseen mahdolliset virheellisyydet. Tätä vastoin matalampi toimintariski vähentää tarvetta sisäisten kontrollien implementoinnille. (Akresh 2010, 73.)

Kaikki toimintariskit ovat myös liiketoimintariskejä, mutta kaikkia liiketoimintariskejä ei voida lukea toimintariskeiksi. Liiketoimintariskeistä voidaan toimintariskeiksi kuvata vain riskit, jotka voivat aiheuttaa olennaisen virheellisuuden tilinpäätökseen. Liiketoimintariskien tunnistaminen edesauttaa toimintariskien tunnistamista. (Von Wielligh 2004, 200.)

Toimintariskin arvioinnilla on olennainen rooli tilintarkastuksen suunnitteluvaiheessa. Toimintariskin arvioinnin epäonnistuminen johtaa mitä suuremmalla todennäköisyydellä tilintarkastuksen tehottomuuteen. (Von Wielligh 2004, 199.) Toimintariskeihin vaikuttavat myös liiketoimintariskejä aiheuttavat ulkoiset olosuhteet, kuten esimerkiksi tekninen kehitys. Lisäksi toimintariskien tasoa voivat nostaa muun muassa monimutkaiset ja arvionvaraiset laskelmat. (IFAC 2018, 349.)

2.2.3. Kontrolliriski

Kontrolliriskillä tarkoitetaan riskiä siitä, että tilintarkastusasiakkaan implementoimat kontrollit eivät havaitse tai estä esimerkiksi kontrollien noudattamatta jättämistä, niiden teho tonta toimintaa tai muita olennaisia virheellisyyksiä. Vaihtoehtoisesti on myös mahdollista, että kontrolleja ei ole lainkaan. (Colbert & Alderman 1995, 39.) Kontrolliriski on puhtaasti sisäinen, eikä tilintarkastaja voi vaikuttaa kontrolliriskiin. Kontrolliriski määräytyy johdon tekemistä päätöksistä, jotka ovat johtaneet sisäisten kontrollien asetettuun tasoon. Tilintarkastajan roolina on arvioida sisäisten kontrollien tasoa, jotta hän voi määrittää muutoin vaadittavan tarkastusmäärän niin, että vastaavasti havaitsemisriski saadaan asetettua hyväksyttävälle tasolle. Kontrolliriski sisältää mallin (design), olemassaolon (existence) ja kontrollin implementoinnin sekä hyödyntämisen (the actual operation of the controls). (Blokdiijk 2004, 185.) Tilintarkastaja voi lausuntonsa tueksi suorittaa riskiarviointi- ja aineistotarkastustoimenpiteiden lisäksi kontrollien testausta (IFAC 2018, 675).

Blokdiijk (2004) on tutkinut kontrollien testaamista laajalti ja arvioinut kontrollitestauksen tuottaman hyödyn ja testauksen vaatiman työmäärän keskinäistä suhdetta. ISA 400 mukaisesti tilintarkastajan tulee muodosta ymmärrys sisäisen kontrollin ja siihen liittyvien järjestelmien ja osa-alueiden ”mallista” ja lisäksi testata sisäisten kontrollien toimivuus. Muodostaakseen käsityksen toiminnasta ja varmistaakseen kontrollien tehokkuuden tilintarkastaja voi muun muassa tehdä läpikulkutestejä. Läpikulkutestauksessa valitaan satunnaisia otoksia ja käydään näiden kautta lävitse prosessin ja kontrollipisteiden asianmukaisuutta. Kontrollitestausta on myös varmistaa, että kontrollissa hyödynnettävät järjestelmät tai ohjelmistot ovat asiallisesti olemassa ja käytössä. (Blokdiijk 2004, 187–188.)

Sisäisten kontrollien olemassaolo tulisi pystyä todistamaan erilaisin menetelmin. Kontrolli tulisi todeta esimerkiksi leimoilla, nimikirjaimilla vai vastaavilla kuittauksilla. Lisäksi kontrollin suorittajan tulee olla asianmukainen (riittävä kompetenssi) ja järjestelmiin tulee olla rakennettuna asianmukaiset käyttöoikeudet. Edellä mainittujen tehokkuutta on sellaisenaan kritisoitu, sillä sisäisten kontrollien toiminnallisuus voi heikentyä mm. inhimillisestä virheestä, väärinkäytöksestä tai johdon halusta ohittaa kontrollit, eikä tilintarkastaja välttämättä pysty näitä havaitsemaan. Tämän takia kontrollien tehokkuutta ja toimivuutta tulee testata toistamalla kontrolli. (Blokdiik 2004, 189.)

Tilintarkastajan voi olla hankalaa vastata kontrolliriskiin, sillä kaikki sisäiset kontrollit eivät ole toistettavissa. Usein myös kaikista tärkeimmät kontrollit ovat juuri niitä, joita tilintarkastaja ei voi testata suorittamalla niitä uudelleen. Se, että tilintarkastaja ei voi suorittaa kontroleja uudelleen, voi Blokdiikin (2004, 199) mukaan johtua kolmesta eri seikasta: 1) Tilintarkastajalla ei välttämättä ole tarpeeksi asiantuntijuutta määrittääkseen esimerkiksi myynti- tai ostohintoja, 2) Tilintarkastaja ei voi olla fyysisesti läsnä ja varmistua kaikkien tapahtumien oikeellisesta kirjausketjusta ja ylipäättänsä olemassaolosta, ja 3) Tilintarkastajalla ei ole oikeutta käyttää kaikkia käytössä olevia tekniikoita kontrollien suorittamiseksi. Tilintarkastajien kyvyttömyys suorittaa kontroleja uudelleen rajoittaa olennaisesti niiden toiminnallisen tehokkuuden varmistamista ja näin ollen kontrolliriskiin vastaamista. (Blokdiik 2004, 189–190.)

Blokdiik (2004) esittää, että tilintarkastusriskimalli ei ole kontrollien osalta käytännön tasolla täysin toimiva, sillä sisäisten kontrollien testaaminen on hankalaa, eikä se tuota kontroleista välttämättä riittävää evidenssiä. Kontrollien toimivuuden testaamisen sijaan yksittäiset läpikulkutestit ja aineistotarkastustoimenpiteet nähdään tehokkaina ja toimivina tarkastusmenetelminä, joihin tulisi monissa tapauksissa allokoida enemmän resursseja. (Blokdiik 2004, 189–190.) Tilintarkastajan on kuitenkin huomioitava ISA 540 mukaisesti, että mikäli kontroleja ei toimeksiannossa testata, ei kannanottotason olennaisen virheellisuuden riskiä ole enää mahdollista pienentää sillä perusteella, että kontrollit toimivat tehokkaasti kyseisen kannanoton suhteen. (IFAC 2018, 1322.)

Tilintarkastusriskimallia käyttäessään tilintarkastaja tiedostaa, että edellä käsitellyt toiminta- ja kontrolliriskiarviot vaikuttavat havaitsemisriskin suuruuteen. Toiminta- ja kontrolliriski määräytyvät asiakkaan toiminnan mukaan, eikä tilintarkastaja pysty niihin omalta puoleltaan

suoranaisesti vaikuttamaan. Tilintarkastajan roolina onkin arvioida toiminta- ja kontrolliriskien tasoa ja sitä kautta määrittää havaitsemisriskin suuruus. (Blokdijsk 2004, 185, 187; Colbert & Alderman 1995, 41.) Seuraavassa käsitellään havaitsemisriskiä.

2.2.4. Havaitsemisriski

Colbert & Alderman (1995, 41) ovat määrittäneet havaitsemisriskin riskiksi siitä, että tilintarkastaja ei havaitse olennaista virheellisyyttä toimenpiteillä, jotka hän suorittaa tilintarkastusriskin alentamiseksi hyväksyttävän alhaiselle tasolle. Havaitsemisriskin perusteella tilintarkastaja määrittää substantiivisen tarkastuksen luonteen, ajoituksen ja laajuuden. (Colbert & Alderman 1995, 41.) Havaitsemisriski on tilintarkastajalähtöinen, jolloin sitä ei voi asettaa missään tilanteessa nolaksi. Havaitsemisriski on aina olemassa, mutta sitä voidaan alentaa ja siihen voidaan vastata asiantuntevalla työllä. Havaitsemisriskiä voi pienentää huolellisella suunnittelulla, asiantuntevalla tilintarkastustiimillä, ammatillisen skeptisyyden ylläpitämisellä, tiimin sisäisellä ohjaamisella ja kommunikaatiolla sekä työn läpikäymisellä laatustandardeja noudattaen. Riskiä puolestaan kasvattavat sopimattomien tarkastustoimenpiteiden valitseminen sekä oikeiden toimenpiteiden väärin soveltaminen tai tulosten väärin tulkitseminen. (Graham & Messier 2006, 119.)

Hyväksyttävä havaitsemisriskin taso on keskinäisessä suhteessa tilintarkastajan arvioimiin olennaisten virheellisyyden riskeihin kannanottotasolla. Mitä suurempia toiminta- tai kontrolliriskejä tilintarkastaja arvioi esiintyvän, sitä pienemmän havaitsemisriskin hän voi hyväksyä ja sitä kattavampaa tilintarkastusevidenssiä hän muuten tarkastuksessaan tarvitsee. (IFAC 2018, 350.)

2.2.5. Tilintarkastusriskimallin luotettavuus

Tilintarkastusriskimallia hyödynnetään maailmanlaajuisesti tilintarkastuksen toteuttamisessa (Blokdijsk 2004, 185; Akresh 2010, 65). Riskimalli on kuitenkin saanut osakseen kritiikkiä, sillä se jättää esimerkiksi huomiotta tilintarkastajalähtöisiä puutteita (Fearnley et al. 2005, 40, 66) ja jossain tapauksissa aliarvioi tilintarkastusriskiä (Kinney 1983, 22).

Fearnley et al. (2005, 67) ovat todenneet, että tilintarkastusriskimalli ei sellaisenaan hyödynnettynä huomioi uhkia tai seikkoja, jotka nousevat tilintarkastusyhteisöstä itsestään tai johtuvat asiakasyhtiön painostuksesta. Malli ulottuu vain ongelmien ja virheellisyyksien havaitsemiseen, mutta ei ota kantaa asiakasyhtiön johtamisen motivaatioon. On esitetty, että riskimalliin tulisikin lisätä motivaatoriski, joka olisi avain johtajien käyttäytymisen ymmärtämiseen. Motivaatoriskin lisääminen alentaisi tilintarkastajan itsenäisyyteen ja riippumattomuuteen liittyviä riskejä, kuten esimerkiksi pelkoa asiakkaan menettämisestä. Tämä voisi alentaa riskiä virheellisen lausunnon antamisesta. (Fearnley et al. 2005, 67-66.) Mallia on esitetty myös muutettavan lähestymään riskejä asiakasyhtiöstä ja tilintarkastusyhteisöstä erikseen, jolloin asiakasriskiin lukeutuisivat riskit toiminta-, motivaatio- ja kontrolliriskistä, ja tilintarkastusyhteisörisktiin puolestaan riskit havaitsemisesta, osaamisesta ja riippumattomuudesta (Fearnley et al. 2005, 89).

3. Tilintarkastuksen käytännön toteuttaminen

Ammattitaitoinen työvoima on tilintarkastusyhteisöjen tärkein voimavara. Yritysten menestys on riippuvainen niiden kyvystä motivoida, kouluttaa ja pitää työntekijät tyytyväisinä. Tilintarkastusyhteisöissä haasteeksi on koettu työtyytyväisyyden, organisaatiokulttuurin, suorituksen arvioinnin, vaihtuvuuden, motivaation sekä henkilökohtaisen elämän yhdistämiseen liittyviä seikkoja. Tämän takia tilintarkastusyhteisöissä tulisi kiinnittää erityistä huomioita johtamiseen, jotta työlle olisi mahdollisimman ideaali ympäristö ja kulttuuri. (Riahi-Belkaoui 2017, 2.)

Tässä kappaleessa käsitellään tilintarkastuksen käytännön toteuttamista ja kommunikaation merkitystä tilintarkastuksessa. Aluksi aihetta käsitellään asiakastyön näkökulmasta ja seuraavaksi tilintarkastustiimin näkökulmasta. Myöhempanä käsitellään tiedon jakamisen merkitystä tilintarkastusprosessin onnistumisen kannalta.

3.1. Asiakastyö ja siinä huomioitavat tekijät

Asiakastyytyytyväisyys linkittyy positiivisesti tilintarkastuksen laadun kanssa. Tilintarkastuksen laatua puolestaan määrittävät seuraavat seikat: 1) tilintarkastusyhteisön aikaisempi kokemus tilintarkastusasiakkaan tilintarkastuksesta, 2) tilintarkastusyhteisön ja asiakkaan tarpeiden kohtaaminen, 3) riippumattomuus ja 4) tilintarkastusyhteisön sitoutuneisuus tilintarkastuksen laatuun. Tilintarkastusasiakkaan tyytyväisyys kasvaa, kun tilintarkastajalla on kokemusta tilintarkastusasiakkaasta, tilintarkastaja pystyy vastaamaan asiakkaan tarpeisiin, tilintarkastaja sitoutuu laadukkaaseen tilintarkastukseen ja osoittaa toimivansa riippumattomasti. Tilintarkastusasiakkaiden huolenaiheeksi on tunnistettu tilintarkastuksen suorittaminen aikataulussa. Tämän takia asiakkaat suosivat tilintarkastajia, joilla on riittävä aikaisempi kokemus yhtiön tilintarkastuksesta, mutta myös tilintarkastajia, jotka ovat pitäneet asiakassuhdetta yllä. Aikaisemman tilintarkastuksen tuoma ymmärrys yhtiön liiketoiminnasta ja luonteesta edesauttavat merkittävästi tarkastuksen tehokasta toteutusta, jota asiakkaat arvostavat. Entuudestaan tutulla tilintarkastajalla ei kulu samalla tavalla aikaa yrityksen liiketoi-

minnan, järjestelmien, haasteiden tai spesifien tarpeiden tunnistamiseen. Yhtä lailla asiakkaat arvostavat tilintarkastukseen suorittamista riippumattomina laadusta tinkimättä. Toisaalta on kuitenkin havaittu, että asiakastyytyväisyyden ja erityisen toimialaosaamisen välillä ei ole vahvaa yhteyttä. Asiakkaat suosivat kustannustehokasta tarkastusta, mutta eivät edellytä tilintarkastajilta ehdotonta toimialaosaamista. (Iskandar, Ismail & Rahmat 2010, 171–172.)

Asiakkaat arvottavat tilintarkastuspalveluita myös tilintarkastustiimin kokonaistoiminnan kautta. Tällä viitataan siihen, että asiakas arvioi koko tarkastustiimin kyvykkyyttä ja osaamista. Tiimin jäsenten aikaisemmalla tilintarkastuskokemuksella, riippumattomuudella ja eettisten ohjeistusten noudattamisella, toimeksiantovastaavan tarkastukseen osallistumisella, kenttätyön organisoinnilla sekä kirjanpidon ja tilintarkastuksen substanssiosaamisella on merkittävä yhteys asiakastyytyväisyyteen. Asiakastyytyväisyys linkittyy positiivisesti edellä mainittujen kasvun kanssa. Vaikka toimialaosaamista ei arvoida ehdottomaksi, arvotetaan jokaisen tiimin jäsenen substanssiosaamista, jotta varsinainen tarkastustyö (kenttätyö) voidaan suorittaa asianmukaisesti standardeja noudattaen. (Iskandar et al. 2010, 173–174.) Tilintarkastustehtävien jakautuessa tiimin jäsenten kesken (Chang 2004, 1; Nelson et al. 2016, 1781) edellyttää riittävän substanssiosaamisen varmistaminen tiimin tehokasta johtamista sekä hyvää sisäistä kommunikaatiota, jotta asiakkaan tarpeisiin ja odotuksiin voidaan vastata odotustenmukaisesti. Tiimin nuorempien vastuulla on joissain tilanteissa myös sellaisia tarkastustehtäviä, joiden onnistunut suorittaminen edellyttää asiakastyytyväisyyden varmistamiseksi kokeneempien tukea.

Kyselyitä (inquiry) voidaan pitää yhtenä tilintarkastajan vakiintuneimpana menetelmänä hankkia tilintarkastusevidenssiä ja ymmärrystä tilintarkastettavan yhtiön liiketoiminnasta. Kyselyillä tarkoitetaan sekä muodollisia kirjallisia että epäformaaleja suullisia tiedusteluita. Muodollisia ja kirjallisia kyselyitä edustavat muun muassa johdon vahvistuskirjeet ja lakiasiainvahvistukset. Suurin osa kyselyistä suoritetaan kuitenkin epämuodollisesti ja suullisesti epävirallisessa ympäristössä. Tilintarkastajat kohtaavat heti uransa alkuvaiheilla tilanteita, joissa tilintarkastusevidenssin hankkiminen edellyttää asiakasyritykselle tehtäviä kyselyitä haastatteluiden muodossa. Haastatteluilla pyritään hankkimaan informaatioita niin tilintarkastuksen suunnittelussa, toteuttamisessa kuin myös päättämävaiheessa. Kyselyillä tilintarkastaja pyrkii omaksumaan tietoa toimeksiantoyrityksestä, merkittävistä muutoksista, kilpailuympäristöstä, vallitsevan taloustilanteen vaikutuksista toimintaan sekä tulevaisuuden

näkymistä. Kyselyillä hankitaan myös ymmärrystä yrityksen ydinprosesseista, taloudellisesta tiedonkulusta ja sisäisistä kontroleista sekä kontrollien tehokkuudesta. Lisäksi kyselyitä suoritetaan, jotta saataisiin käsitys arvionvaraisista kirjauksista ja kirjausten perusteista sekä kaikista olennaisista epäjohtonmukaisuuksista, joita tilintarkastaja tarkastusta suorittaessaan kohtaa. Toisaalta kyselyt voivat myös liittyä väärinkäytös- tai petosepäilyihin ja niiden selvittelyihin. (Lindberg & Seipp 2012, 26–27.)

Tilintarkastajan yhtenä tärkeimpänä tehtävänä haastatteluprosessin osalta on luoda ja ylläpitää yhteys asiakasyrityksen edustajan kanssa. Yhteyden luominen edesauttaa luottamuksen ja sitä kautta ymmärryksen syntymistä osapuolten välille. Tavoitteena on luoda ystävällinen ja kunnioittava ilmapiiri, sillä monesti haastateltavien näkökulmasta tilintarkastaja on ulkopuolinen, joka arvioi prosesseja ja toimintaa, mutta myös kyseenalaistaa työntekijän tekemiä päätöksiä. Haastateltavan näkökulmasta tilintarkastaja saattaa etsiä kritisoitavaa kohdetta, varsinkin kuin kyseessä on kontrollien ja niiden toiminnallisen tehokkuuden arviointi. Mainitun vastakkainasettelun takia tilintarkastajan roolissa korostuu avoimen ja ystävällisen asiakassuhteen luominen. Jotta tilintarkastaja voi suoriutua haastattelusta hyvin, tulee haastattelu suunnitella ennalta riittävän tarkoin. Tilintarkastajan tulee aikatauluttaa haastattelu asiakkaalle sopivaan hetkeen ja luontevaan ja rauhalliseen ympäristöön. Lisäksi tilintarkastajan tulee suunnitella kysymyksensä loogiseen järjestykseen yleisestä yksityiskohtaisempaan. Ensisijaisen tärkeätä on tarkkaavainen kuunteleminen. Tilintarkastajan tulee arvioida mitä haastateltava toteaa, mutta myös havainnoitava kuinka hän asian toteaa. Esimerkiksi epäröinti voi osoittaa tietojen salaamista tai aihepiirin välttelyä. Lisäksi olennaista on esittää kysymykset puolueettomasti, jolloin tilintarkastaja ei ota kantaa oikeaan ja väärään, vaan antaa haastateltavan kertoa aiheesta omasta näkökulmastaan. Haastattelun loputtua tilintarkastajan tulee dokumentoida tehty työ mahdollisimman pian, jotta mahdolliset epäjohtonmukaisuudet tulevat esille ja ne voidaan selvittää haastateltavan kanssa relevantissa aikataulussa. (Lindberg & Seipp 2012, 27, 30–31.)

3.2. Tilintarkastustiimin jäsenten välinen suhde

Tilintarkastajat työskentelevät tiimeissä, joissa vastuut jakautuvat nuorempien ja heitä ohjaavien kokeneempien tiimin jäsenten kesken. Alemmalla tasolla työskentelevät henkilöt

ovat avainasemassa tilintarkastusevidenssin hankkimisessa ja tehokkaan tarkastuksen toteuttamisessa. Aiemmissa tutkimuksissa onkin havaittu, että tiedonkulku ja avoin kommunikatio kaikkien tiimin jäsenten kesken on yksi toiminnan keskeisimpiä edellytyksiä. (Chang 2004, 1; Nelson et al. 2016, 1781; Vera-Munoz et al. 2006, 145.)

Nelson et al. (2016, 1781) ovat tutkineet tilintarkastustiimin nuorempien jäsenten halukkuutta jakaa tilintarkastuksessa havaittuja potentiaalisia havaintoja suhteessa toimeksiantomanagerin käytökseen tiimin johdossa. On havaittu, että toimeksiantomanagerin fokuoiminen toimeksiannon tehokkaaseen edistämiseen ja hänen intressinsä painottaa etenkin tiimin onnistumista oman henkilökohtaisen menestymisensä sijaan, vaikuttavat merkittävästi nuorempien tiiminjäsenten halukkuuteen nostaa havaittuja seikkoja esille. Tilintarkastuksen tehokkuus ja standardien noudattaminen ovat siten alttiita tiimin jäsenten välisiin suhteisiin ja tiimin johtamiseen. (Nelson et al. 2016, 1781.)

Nelson et al. (2016, 1782) tutkivat käyttäytymistä monin eri metodein ja suurella otoskoolla. Tutkimukseen osallistui 197 nuorempaa (urataso senior tai alempi) tilintarkastajaa, joilta tiedusteltiin toimeksiantovastaavan erilaista käyttäytymistä ja tiimiorientoituvuutta, sekä heidän itsensä (nuorempien tilintarkastajien) halukkuutta nostaa esille näkemyksiä tehdystä tilintarkastuksesta. Tutkimukset osoittavat selkeän positiivisen yhteyden tiimiorientoituneen johtamisen ja alemman tason henkilöstön tiedonjakamisen välillä. Toisaalta varsinaista syyseuraussuhdetta kyseinen tutkimus ei tunnista.

Aihetta on konkretisoitu vaihto-omaisuuden arvostuksen skenaariolla, jossa tiimin nuorempi jäsen on havainnut potentiaalisen havainnon arvostuksen virheellisyydestä. Skenaariossa tutkittiin asian esille tuomista ympäristössä, jossa toimeksiantovastaava on huolissaan toimeksiannon kustannustehokkuudesta ja jossa myös toimeksiantovastaavan tiimiorientoituneisuutta tutkittiin. Tutkimuksessa kartoitettiin, kuinka luontevaksi nuorempi tilintarkastaja kokee havainnon esiin tuomisen, kun sen nähdään joko kasvattavan tai vaihtoehtoisesti laskevan toimeksiantoon kohdistuvia kustannuksia. Lisäksi skenaarioon sisällytettiin toimeksiannon päävastuullisen partnerin korostus siitä, onko kyseessä korkean tilintarkastusriskin vai matalamman tilintarkastusriskin toimeksianto. Korkeamman riskin toimeksiannossa tilintarkastuksen laadulla on suurempi merkitys ja matalamman riskin toimeksiannossa puolestaan tilintarkastuksen kustannuksilla. Näin ollen skenaarioon sisällytettiin myös toimeksiantomanagerin preferenssit olennaisista asioista. Tutkimustulokset osoittavat merkittävän yhteyden jakaa huolia ennemmin tiimi- kuin yksilöorientoituneen toimeksiantomanagerin

kanssa. Toisaalta tutkimustulokset osoittavat kuitenkin epäröintiä tiimikeskeisyydestä huolimatta, mikäli esiin tuotava seikka ei ole nuoremman tilintarkastajan käsityksen mukaan toimeksiantovastaavan näkökulmasta relevantti. Tapauksissa, joissa toimeksiantomanageri suosii tehokasta ja kustannustehokasta tarkastusta, voi nuoremman olla haasteellista nostaa esille ongelmia, joiden ratkaiseminen kasvattaa toimeksiantoon kohdistuvia kustannuksia tarkastuksen laadun säilyttämiseksi. (Nelson et al. 2016, 1782.)

Tilintarkastus on jatkuvasti muuttumassa yhä enemmän prosessimuotoon, jossa kokeneemmat tiimin jäsenet käyvät nuorempien työtä lävitse reaaliaikaisesti työpapereiden valmistuttua. Tämä on johtanut siihen, että nuoremmat tilintarkastajat saavat käsityksen harkinnasta, jolla kokeneempi suorittaa läpikäynnin. Tällä tietämyksellä on taasen todettu olevan vaikutusta siihen, mitä nuoremmat jatkossa työpapereillaan korostavat. Toimeksiantovastaavat omaavat usein kattavan käsityksen yhtiön toiminnasta, mutta toisaalta he odottavat kuitenkin nuorempien käyttävän omaa harkintaa esimerkiksi prosessien läpikäynnissä, vaikka lopputuloksena olisikin eriävä johtopäätös. Näin ollen työpapereiden ohjaaminen toimeksiantomanagerin odotusten suuntaan on riskialtista ja saattaa altistaa vakaville virheellisille johtopäätöksille. Toiminta tulisi ohjata ennemmin esimerkiksi materiaalin läpikäynnin arvioimiseen. (Wilks 2002, 51, 66.)

Tiimikeskeisen johtamisen voidaan nähdä olevan suorastaan edellytys tilintarkastuksen onnistumisen kannalta. Tiimiorientoituvuus kasvattaa luottamusta ja sitä kautta nuorempien on luontevampaa jakaa tarkastuksessa vastaan tulleita haasteita. Toisaalta Nelsonin et al. (2016) tutkimus osoittaa, että nuorempien on helpompi jakaa ajatuksia, jotka vastaavat toimeksiantomanagerin kiinnostuksen kohteita. Haasteena sen sijaan koetaan toimeksiantomanagerien kiinnostuksen kohteista eriävien seikkojen esiin tuominen. (Nelson et al. 2016, 1783, 1801.) Vastaavasti Gold et al. (2014, 322) korostavat avoimen kommunikaation merkitystä, sillä tilintarkastajien on todettu olevan vähemmän halukkaita tunnistamaan sisäisesti tehdyn työn virheellisyyksiä, mikäli vallitseva organisaatiokulttuuri korostaa syyllistämistä avoimuuden sijaan.

3.3. Tiedon jakamisen merkitys tilintarkastuksessa

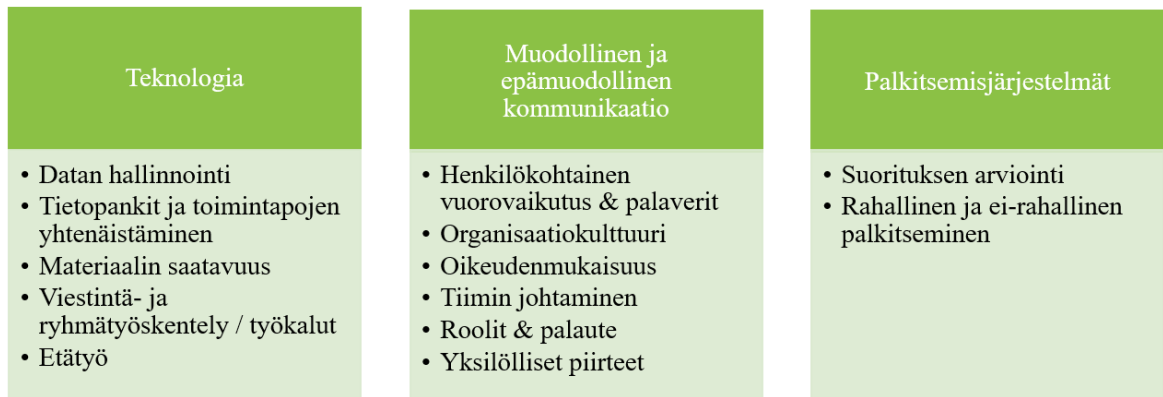
Tiedon jakaminen työntekijöiden kesken on merkittävä aineeton etu, joka edistää yrityksen kilpailuetua, talouskasvua ja yritysarvoa. Samanaikaisesti tiedon jakaminen on kuitenkin todettu varsin rajalliseksi voimavaraksi. Tilintarkastusyhteisöissä tiedon jakamiseen on kiinnitettävä erityistä huomioita kahdesta eri syystä. Ensinnäkin nykyinen sääntely ja uudet tilintarkastusstandardit painostavat yhä laadukkaampaan ja kattavampaan tilintarkastukseen. Toisekseen tilintarkastus toteutetaan useimmiten tiimeissä, joissa jokaisen tiimin jäsenen vastuulla on jokin tai jotkin erilliset osat tarkastusprosessista. Onnistuakseen nämä edellyttävät toimivaa tiedonkulkua. (Vera-Munoz et al. 2006, 133–134.)

Tilintarkastusta tehdään sosiaalisessa, mutta hierarkisessa muodossa. Hierarkia on ominaista käytännön tilintarkastukselle – tarkastustehtävät on jaettu tiiminjäsenten kesken eri uratasoille, jotta tilintarkastus voidaan suorittaa tehokkaasti ja taloudellisesti kannattavasti. Toimintamallin onnistuminen edellyttää tiimin jäsenten välistä kommunikaatiota, jotta kaikki tarvittava tieto on saatavilla ennen lausunnon antamista. Kommunikaation voi todeta olevan tilintarkastuksen onnistumisen perusta. (Chang 2004, 1.)

Tarkentunut sääntely on johtanut siihen, että tilintarkastusyhteisöjen on kilpailuedun säilyttämiseksi luotava, integroitava, jaettava ja käytettävä tietoa asiakkaidensa kontrolleista ja hallinnoinnista. Tietopohjaisten toimien tehokas implementointi tekee tarkastamisesta myös monessa määrin kustannustehokkaampaa. Tiimityö puolestaan edellyttää tarkastuksen aikana tiedon ja asiantuntemuksen jakamista asiakkaan ympäristöön, toimialaan ja liiketoimintamalliin liittyen. Tiedonjakaminen on tärkeässä roolissa, sillä usein tilintarkastustiimit rakentuvat eritasoisista henkilöistä, jotka ovat työskennelleet mahdollisesti myös täysin eri toimialoilla. Työnmuoto ja tiimiytyminen ovat johtaneet siihen, että tiimin jäsenten tulee jakaa tietämyksensä paitsi toimialaspesifeistä seikoista, myös kirjanpitoon, tilintarkastukseen ja sääntelykysymyksiin liittyvistä aiheista. Kommunikaatio koskee yhtä lailla myös parhaiden toimintatapojen jakamista. On todettu, että teknologialla, muodollisella ja epämuodollisella kommunikaatiolla sekä palkitsemisjärjestelmillä pystytään myötävaikuttamaan tiedonjakamiseen. Tilintarkastusyhteisöissä tiedonjakaminen edellyttää organisaatiokulttuuria, joka palkitsee tiedon jakamista ja estää tietämyksen panttaamisen. Lisäksi eri-

laiset teknologiset ratkaisut ja synergiat tiimin jäsenten välillä nähdään kasvattavan tiedonjakamisen onnistumista. (Vera-Munoz et al. 2006, 134–135.) Tiedonjakamisen eri elementit on havainnollistettu kuvassa 4.

Tiedonjakaminen tilintarkastusyhteisöissä



Kuva 4. Tiedonjakamisen elementit (Mukaiillen Vera-Munoz et al. 2006)

Seuraavassa käydään tarkemmin läpi tiedonjaon elementtien ominaispiirteitä. Aluksi käsitellään teknologian roolia, josta päästään muodolliseen ja epämuodolliseen viestintään, ja lopuksi palkitsemisjärjestelmiin.

Teknologian rooli tiedonjakamisessa

Tilintarkastusyhteisöt hyödyntävät tietotekniikkaa laajalti toiminnassaan. Tietotekniikkaa ja sen tarjoamaa analytiikkaa hyödynnetään jatkuvasti enenevässä määrin esimerkiksi datan hankinnassa, hallinnoinnissa ja käsittelyssä. Työntekijöillä on saatavillaan viimeisin tutkimustieto, tietokannat, tilastot ja erityisasiantuntijoiden tietämys. Vastaavasti teknologia mahdollistaa sen, että tilintarkastajilla on käytettävänä asiakasspesifiä dataa myös edellisvuosien tarkastuksista. Tilintarkastusyhteisöissä hyödynnetään tietokantoja, joihin on dokumentoitu ns. mallipohjia, joita pystytään hyödyntämään niin tarkastustyön suunnittelussa, toteuttamisessa kuin päättämisvaiheessa. Malleilla pyritään tehostamaan ja yhtenäistämään toimintatapoja. Malleja on laadittu sujuvoittamaan niin substantiivista, analyttistä kuin

kontrollien ja prosessien tarkastusta. (Vera-Munoz et al. 2006, 136–139.) Teknologisten ratkaisujen on todettu tehostavan tilintarkastusyhteisöjen toimintaa, niin yksilö-, ryhmä- kuin prosessitasolla (Banker et al. 2002, 209, 220).

Teknologian kehitys ja uudet järjestelmät parantavat tärkeiden materiaalien saatavuutta, mikä vaikuttaa positiivisesti työtehoon ja päätösten tekemiseen. Tekniset ratkaisut, kuten erilaiset viestintä- ja ryhmätyöskentelytyökalut, mahdollistavat myös tilintarkastajien toiminnan virtuaali-tiimeissä aikaan ja paikkaan katsomatta. Vastaavasti ne mahdollistavat sähköisten kokousten järjestämisen ja tehostavat tämän myötä toimintaa. (Vera-Munoz et al. 2006, 139.) Tekniset ratkaisut ovat mahdollistaneet myös erilaisten tilintarkastustoimenpiteiden suorittamisen täysin etänä (Brazel et al. 2004, 961).

Teknologiset ratkaisut eivät kuitenkaan tarkoita automaattisesti tehokasta tiedonkulkua. Ensinnäkin tilintarkastusyhteisöissä ja niiden työntekijöillä on paljon aineetonta osaamista, jota on hyvin vaikea dokumentoida ja tuoda esiin kirjallisesti. Esimerkiksi parhaiden käytäntöjen tunnistaminen ja myöhempänä hyödyntäminen voi olla hankalaa, sillä teoreettinen ja prosessinomainen tehtävänkulku saattaa erota todellisuudessa merkittävästi suoritettavasta työstä. Vastaavasti haasteita tuottaa yksilöiden omat käsitykset siitä, mitä he ajattelevat tekevänsä ja mitä he todellisuudessa tekevät. Todelliset työntekotilanteet ovat täynnä hiljaista tietoa ja improvisointia, jota työntekijä ei edes itse välttämättä työtään suorittaessa noteeraa. Toisekseen tilintarkastusta tehdään aina toimeksiantokohtaisesti, jolloin laajoista tietokannoista huolimatta tilintarkastajan on aina arvioitava, onko saatavilla oleva tieto hyödynnettävissä juuri kyseisessä tilanteessa. (Vera-Munoz et al. 2006, 139–140.) Arviointi taas edellyttää ammatillisen harkinnan käyttämistä ja oman osaamisen kehittämistä (Banker et al. 2002, 212).

Teknologiset ratkaisut edistävät liiketoimintaa, mutta ne eivät sellaisenaan takaa saatavilla olevan tiedon tehokasta hyödyntämistä. Tiedon jakaminen on ilmiö, jossa sekä yksilöllä että yhteisöllä on oma roolinsa onnistumisen kannalta. Tiedonjakamiseen liittyy olennaisesti organisatorinen haaste yksilöiden omista toimintatavoista ja tiedosta sekä taidosta hyödyntää saatavilla olevaa tietämystä. (Douglas 2002, 77.)

Muodollisen ja epämuodollisen viestinnän rooli tiedonjakamisessa

Tilintarkastusyhteisöissä suuri osa tiedonjakamisesta toteutuu henkilökohtaisen vuorovaikutuksen kautta. Vuorovaikutus voi olla muodollista tai epämuodollista, esimerkiksi sovituin palaveroin tai epävirallisin keskusteluin. (Vera-Munoz et al. 2006, 140.) Kommunikaatioon vaikuttaa kuitenkin monet seikat, joita seuraavassa käsitellään Vera-Munoz (2006) esittämän teoreettisen mallin mukaisesti.

Organisaatiokulttuuri edustaa sanomattomia normeja sekä yhteisiä arvoja, uskomuksia ja päivittäisiä käytänteitä, jotka ohjaavat työntekijöiden välistä vuorovaikutusta. Tilintarkastusyhteisöissä organisaatiokulttuuriin tulisi kiinnittää merkittävää huomiota, koska sillä on suuri vaikutus työntekijöiden asenteisiin ja käytökseen (Riahi-Belkaoui 2017, 4.) Organisaatiokulttuurilla on yrityksen kilpailuetua kasvattava vaikutus. Sillä voidaan tehostaa johtamista ja sitouttaa työntekijöitä. (Salilew 2019, 18.) Tilintarkastusyhteisöissä organisaatiokulttuuri voi johtaa joko merkittävään tiedon jakamisen mahdollisuuteen tai sen estämiseen. Mikäli kulttuuri kannustaa tiedon haalimiseen ja sen omana tietona pitämiseen, voi tilintarkastuksen tehokkuus laskea. Tilanteessa tilintarkastajat pidättäytyisivät alalle ominaisesta tiedon jakamisesta. Sitä vastoin, avoimuutta ja tiimityötä korostava kulttuuri ja käytännöt voivat tehdä tiedonjakamisesta hyvinkin onnistunutta. Mikäli organisaatiossa osoitetaan avoimuuden kulttuuria, esimerkiksi arkaluontoisempien asioiden esilletuomisella, kokevat alemmilla uratasoilla työskentelevät tilintarkastajat organisaatiossa olevan vähemmän kritiisointia, joka taas kasvattaa heidän valmiuttaan tiedon jakamiseen. Toisin sanoen avoin kulttuuri lisää nuorten tilintarkastajien luottamusta, joka taas lisää tiedonkulkua. (Vera-Munoz et al. 2006, 140–141.)

Oikeus ja luottamus viittaavat yhteisön päätöksenteon oikeudenmukaisuuteen, joka johtaa työntekijöiden keskinäiseen luottamukseen. Oikeudenmukaisuus rakentuu sitoutumisen, selvitysten ja odotusten selkeyden palasista. Sitoutuminen tarkoittaa yksilöiden mahdollisuutta osallistua päätöksentekoon omien ideoidensa kautta. Sitä pidetään johdon keinona osoittaa kunnioitusta yksilöitä kohtaan. Selvityksellä viitataan puolestaan siihen, että yksilöille avataan lopulliset johtopäätökset ja selvitetään näiden perusteet. Selvitysten myötä yksilöllä on myös mahdollista kehittyä työntekijänä. Odotusten selkeys kuvastaa puolestaan selkeiden pelisääntöjen ja ohjeistusten laatimista. Oikeudenmukainen prosessi rakentaa luottamusta, sitouttaa ja edesauttaa niin kutsuttu vapaaehtoista kommunikaatiota. Vapaaehtoinen yhteistyö edistää suorituskykyä ja ohjaa yksilöitä jakamaan tietoja ja tekemään luovia ratkaisuja.

Tilintarkastusyhteisöissä sisäiset prosessit kehittävät oikeudenmukaisina toimintaa ja luovat luottamusta. (Vera-Munoz et al. 2006, 141.)

Rooliristiriidat ja roolien epäselvyydet vaikuttavat negatiivisesti työtyytyväisyyteen (Jackson & Schuler 1985, 155). Rooliristiriitoja pääsee syntymään, kun keskenään yhdessä työskentelevillä on eriävät näkemykset kunkin käyttäytymisestä ja odotuksista. Tilintarkastusyhteisöissä rooliristiriidat linkittyvät viestimisen, auktoriteetin, sopeutumiskyvyn sekä työnkulun koordinoinnin riittämättömyyden seikkoihin (Bamber et al. 1989). Tilintarkastaja on tyypillisesti varattu usealle toimeksiannolle, mikä edellyttää huolellista koordinointia ja toimeksiantojen aikataulutusta. Aikataulut ovat tyypillisesti tiukkoja, jolloin huomattavia rooliristiriitoja tulisi pyrkiä välttämään. Usein odottamattomat ja tilintarkastajasta riippumattomat viivästyksset, kuten materiaalin puuttuminen ja lisäselvitykset aiheuttavat kuitenkin aikatauluihin haasteita. Vastaavat yksittäisiin toimeksiantoihin kohdistuvat viivästyksset voivat aiheuttaa tilintarkastajien myöhästymistä muista tärkeistä määräajoista. (Vera-Munoz et al. 2006, 142.)

Roolien epäselvyydet viittaavat työntekijöiden kokemaan epävarmuuteen liittyen heidän työtehtäviensä keskeisistä vaatimuksista. Tilintarkastuksessa roolien epäselvyydet korostuvat tilanteissa, jolloin nuorempi tilintarkastaja on työllistetty useampaan toimeksiantoon samanaikaisesti eri toimeksiantomanagereiden alaisuuteen. Kyseisissä tilanteissa epäselvyyksiä aiheutuu herkästi erilaisista ja joskus myös ristiriitaisista johtamistyyleistä tai ohjeista. Nuoremmat tilintarkastajat voivat kokea roolinsa epäselväksi, mikäli heillä ei ole selkeää käsitystä työnjaosta taikka työnsuorittamisen metodeista. Epäselvyys korostuu tilanteissa, jolloin nuorempi ei ole tietoinen siitä, kuinka hänen tulisi hankkia tehtävänsä suorittamiseen tarvittavat tiedot. Rooliristiriitojen ja epäselvyyksien on todettu heikentävän tiedonjakamisen kulttuuria merkittävästi. (Vera-Munoz et al. 2006, 142.)

Tiimin johtaminen ja palautteen antaminen ovat avainasemassa rooliristiriitojen ja epäselvyyksien ennaltaehkäisemisessä. Johtamisen on todettu vaikuttavan merkittävästi nuorempien tilintarkastajien kommunikaation laajuuteen (Chang 2004, 8). Tilintarkastuksessa tiimin johtaminen näkyy selkeimmin nuoremmille kohdistuvana kommunikaationa, joka käsittää niin ohjeistamisen, tavoitteiden asetannan kuin myös alustavien suunnitelmien laatimisen. Myös tilintarkastusstandardit itsessään edellyttävät tarkastustiimin johtamista valvontaan liittyvien vaatimusten myötä. Käytännön tasolla tiimin johtaminen näkyy esimerkiksi sisäisin aloituspalaverien, toimeksiannon tavoitteiden ja odotusten asettamisella sekä

toimeksiannon päätyttyä onnistumisen arvioinnilla. Palautteen saamisella on suora yhteys nuoremman tilintarkastajan tyytyväisyyteen, urakehitykseen ja tuottavuuteen. (Vera-Munoz et al. 2006, 142.)

Tiimin johtamiseen panostaminen kasvattaa myös toimeksiantovastaavan tietämystä toimeksiannon etenemisestä ja mahdollisista haasteista. Keskinäinen kommunikaatio kasvattaa luottamusta nuorempien ja kokeneempien tilintarkastajien välillä, ja tutkitusti parantaa tiedonkulkua. Tiivis yhteistyö tehostaa tilintarkastusta myös helpottamalla hiljaisen tiedon jakamista. Tiimiorientoitunut johtamistyyli kehittää luottamusta ja edesauttaa nuorempia tilintarkastajia kysymään rohkeammin apua ja vastaavasti tuomaan epäsuotuisia havaintoja esille. Johtamisen aspekti korostaa palautteen antamisen myötä merkitystään myös siinä, että se mahdollistaa paitsi nuoremman arvioimisen ja sitä kautta kehittämisen, mutta myös kaksisuuntaisen tiedonjakoprosessin, jossa myös nuorempi voi esittää toimeksiantovastaavalle kysymyksiä. Parhaassa tapauksessa kaksisuuntainen tiedonjakoprosessi kasvattaa toimeksiantokohtaista ymmärrystä ja todennäköisesti parantaa tulevien kausien tarkastusta. (Vera-Munoz et al. 2006, 143.) Johtamistyyli vaikuttaa myös nuorempien tilintarkastajien viestintäkäyttäytymiseen. Aloitteellisen johtamisotteen on todettu vaikuttavan positiivisesti nuorempien työotteeseen ja tyytyväisyyteen esimiehiä kohtaan. Tilintarkastuksen kontekstissa aloitteellinen johtamisote yhdistyy auktoriteettiin ohjata tiimiä ja kykyyn arvioida työntuloksia. (Chang 2004, 8.)

Palautteen saaminen on edellytys henkilöstön kehittymiseen, motivoimiseen ja tyytyväisyyteen. Palautteen välityksellä henkilöstö saa informaatiota onnistumisista, kehittymiskohteista ja odotusten tasosta. Tilintarkastusyhteisöissä palautetta annetaan usein eri henkilöiden toimesta, jolloin organisaatioiden tulisi kiinnittää huomioita vuorovaikutustaitojen ylläpitämiseen. On esitetty, että tilintarkastusyhteisöissä tulisi erityisesti kehittää esimiesten ja toimeksiantovastaavien vuorovaikutustaitoja. (Riahi-Belkaoui 2017, 23–24.)

Yksilölliset piirteet ja ominaisuudet, kuten motivaatio, tiedot, kyvykkyys, itsensä johtaminen ja kokemus, ovat seikkoja, joilla on vaikutusta tiedonjakamisen tehokkuuteen. On arvioitu, että niillä on yhdessä ja erikseen vaikutusta myös tiedonjakamiseen tilintarkastusyhteisöissä. Fargher et al. (2005, 99) ovat havainneet senioreiden käyttävän suhteessa managereita enemmän aikaa alaistensa työpapereiden läpikäyntiin. Tämä osoittaa kokemuksen vaikutuksen suoritettaviin käytännön työtehtäviin. Vastaavasti korkean organisatorisen sitoutumisen on todettu linkittyvän yrityksen tavoitteiden ja arvojen uskomiseen. Tämä viittaa siihen,

että tilintarkastajat, jotka uskovat yhteisön tavoitteisiin ja toimivat niiden mukaisesti, ovat sitoutuneempia avoimeen kommunikaatioon. (Vera-Munoz et al. 2006, 144.) Vastaavasti Riahi-Belkaoui (2017, 18) on tunnistanut yksilöllisten piirteiden, kuten henkilökohtaisten kiinnostuksen kohteiden, tunteiden ja tavoitteiden vaikuttavan tilintarkastusyhteisöissä sitoutuneisuuteen, uranäkymiin ja työstressiin.

Palkitsemisen vaikutus tiedonjakamisessa

Palkitsemisjärjestelmät vaikuttavat positiivisesti nuorempien työntekijöiden kommunikaatioon (Vera-Munoz et al. 2006, 144). Organisaatioteoriat osoittavat sisäisen motivaation ratkaisevan tärkeäksi tiedonjakamisen onnistumisen kannalta (Deci 1975, 105). Työntekijät ovat luontaisesti motivoituneita, mikäli he ryhtyvät toimintaansa omasta tahdostaan ja toisaalta ulkoisesti motivoituneita, mikäli he saavat välillisesti tarpeensa tyydytetyiksi. Varsinkin rahallinen palkitseminen on koettu ulkoisen motivaation lähteeksi. (Calder & Staw 1975, 599.) Palkitsemisjärjestelmät ovat sidottuna suorituskyvyn arviointiin, joka toimii paitsi ulkoisena motivaattorina, myös työntekijän oman kehittymisen tukena (Riahi-Belkaoui 2017, 10).

Tiimin jäsenten väliset suhteet lisäävät itsemääräämisoikeutta, autonomiaa ja tiimihenkeä, joiden on puolestaan todettu kasvattavan työntekijän sisäistä motivaatiota toimia tiimin yhteisen edun mukaisesti. Sisäistä motivaatiota kasvattavat myös tiimipohjaiset kannustimet sekä sosiaaliset ei-rahalliset tunnustukset. Vera-Munoz et al. (2006, 145) esittävätkin, että tilintarkastusyhteisöissä tulisi välttää yksinomaan ulkoisten motivaatiokeinojen hyödyntämistä ja panostaa sisäisten motivaatiokeinojen edistämiseen, kuten tiimihengen luomiseen. Sisäisten ja ulkoisten motivaatiokeinojen hyödyntämistä tulisikin harkita myös synergisesti. Synergisesti ajateltuna tilintarkastusyhteisöissä voisi implementoida tiimikohtaista palkitsemista, joka perustuu tiimin kollektiiviseen suoritukseen. Kollektiivisen suorituksen arviointi lisää tiimin jäsenten välistä yhteistyötä, omistautumista sekä sitoutumisen tunnetta.

Palkitseminen näkyy organisaatiossa myös epävirallisen palautteen annon välityksellä. Epävirallinen palaute nuoren tilintarkastajan työnsuoriutumisesta kasvattaa paitsi asiantuntijuutta, mutta tuo myös osaamisen ja onnistumisen tunteita. Oikeudenmukainen ja kannustava palkitseminen kasvattavat nuorten tilintarkastajien luottamusta organisaatiota kohtaan. Luottamus on puolestaan perusta tehokkaalle ja avoimelle kommunikaatiolle ja siten koko

tilintarkastuksen prosessille. (Vera-Munoz et al. 2006, 145.) Tilintarkastusyhteistöissä tulisi taten kiinnittää erityistä huomiota johtamiseen, palkitsemiseen, organisaatiokulttuurin ylläpitämiseen ja osaamisen kehittämiseen, jotta tilintarkastusyhteistöissä paikoin ongelmaksikin muodostunutta merkittävää työntekijöiden vapaaehtoista vaihtuvuutta saataisiin hillittyä (Riahi-Belkaoui 2017, 2, 13; Chang 2004, 8).

4. Etätyö ja itsensä johtaminen

Tässä luvussa käsitellään etätyötä ja etätyöhön olennaisesti liittyvää itsensä johtamista sekä itsensä johtamisen strategioita. Aluksi käsitellään etätyötä ja sen edellytyksiä ja ominaispiirteitä. Seuraavana käsitellään COVID-19 vaikutuksia etätyöhön ja tämän jälkeen etätyön autonomiaa. Autonomian jälkeen käsitellään etätyöhön liittyvää itsensä johtamista ja itsensä johtamisen strategioita.

4.1. Etätyön edellytykset ja ominaispiirteet

Nakrošienė et al. (2019, 90) ovat tutkineet etätyön ominaispiirteitä ja edellytyksiä vaatimusten sekä resurssien kautta. Tutkimuksen perusteella kattavammat resurssit kasvattavat motivaatiota ja tämän välityksellä työntekijöiden tuottavuutta. Etätyö eroaa toimistotyöskentelystä työn suorittamisen ja edellytysten näkökulmasta. Etätyössä edellytetään yksilön taitoa aikatauluttamiseen sekä autonomiaan ja etänä työskennellessä työntekijällä on itsellään suurempi vastuu omasta tuotteliaisuudestaan. Etätyö toisaalta kuitenkin mahdollistaa työntekijälle työskentelyn hänelle tuotteliaimpaan ajankohtaan – työntekijä voi autonomisesti päättää oman työskentelyrytmensä ja täten kontrolloida omaa työtilanettaan ja mieltymyksiä paremmin.

Luottamuksella on merkittävä rooli työelämässä ja etätyössä luottamuksen rooli korostuu entisestään. Etätyössä työntekijöiden näkyvyys heikkenee, sillä työntekijällä ei ole välttämättä päivittäistä tai edes viikoittaista kontaktia esimieheen tai muihin työkavereihin. Etätyö voi täten laskea keskinäistä luottamusta työyhteisön välillä. Myös esimiehen tuki saattaa heikentyä. (Nakrošienė et al. 2019, 91.) Etätyö ei kuitenkaan tarkoita automaattisesti luottamuksen puutetta, sillä luottamuksen voi osoittaa omilla kyvyillensä. Luottamuksen rooli korostuu virtuaalisessa tiimityöskentelyssä – etätyöntekijöiden aktiivinen osallistuminen ja kommunikointi, lupauksen pitäminen ja tavoiteaikatauluissa pysyminen ovat avainasemassa luottamuksen rakentamisessa (Henttonen & Blomqvist 2005, 117). Vastaaviin tutkimustuloksiin on päädytty myös tilintarkastuksen saralla tutkittaessa tiimiorientoitunutta johta-

mista, avointa kommunikaatiota ja niiden kautta tilintarkastuksen onnistumista. Luottamuksen myötä tilintarkastustiimin toiminta on tehokkaampaa, koska kommunikaatio on avointa ja asiat tulevat ajankohtaisesti käsitellyiksi. (Nelson et al. 2016, 1801.)

Etätyötä tarkastellessa nousee esille myös aspekti sosiaalisesta eristäytymisestä ja kommunikaation vähentymisestä. Sosiaalinen eristäytyminen tunnistetaan yhdeksi etätyön suurimmaksi haasteeksi. (Baruch 2001, 120.) Yhdessä koettuna eristäytyminen ja kommunikaation puute johtavat herkästi siihen, että työntekijältä hämärtyy organisaation arvot ja tavoitteet. Tämä on myös tilintarkastusalan haaste, sillä organisatorisen sitoutumisen on todettu linkittyvän yrityksen tavoitteiden ja arvojen uskomiseen. Tilintarkastajat, jotka uskovat yhteisön tavoitteisiin ja toimivat niiden mukaisesti, ovat sitoutuneempia avoimeen kommunikaatioon. (Vera-Munoz et al. 2006, 144.) Lisäksi tutkimukset ovat osoittaneet eristäytymisen johtavan helposti työtytymättömyyteen, joka taas vaikuttaa negatiivisesti ajatuksiin urakehityksestä (Nakrošienė et al., 2019, 88). Toisaalta kommunikaation vähentymisestä on eriäviä tutkimustuloksia. Tutkimustulokset osoittavat vähentyneen kommunikaation johtaneen myös tehokkaampaan työskentelyyn, kun ylimääräiset keskeytykset ja epärelevantit keskustelut ovat etätyössä jääneet vähemmälle (Baruch, 2000, 40).

Perinteisesti tutkittuna etätyö toimii loistavana vaihtoehtona työelämän ja vapaa-ajan tasapainottamiseen. Etätyöskentely säästää aikaa ja helpottaa päällekkäisten velvollisuuksien hoitamista, kuten myös monissa määrin parantaa työhön keskittymistä (Anderson et al. 2020, 678). Etätyön on lisäksi todettu parantavan tuottavuutta (Allen et al. 2015; Golden & Shockley 2015). Baruchin (2000, 40) mukaan etätyöntekijät ovat usein myös tyytyväisempiä ja tuottavampia kuin perinteiset työntekijät, mutta toisaalta he kokevat uramahdollisuudet heikommiksi huonomman näkyvyyden takia (Maruyama & Tietze, 2012, 450; Nakrošienė et al. (2019, 88). Tilintarkastuksen saralla etätyö antaa mahdollisuuden parantaa työn ja muun elämän yhdistämistä, joka on koettu yhdeksi merkittävämmäksi haasteeksi suuremmissa tilintarkastusyhteisöissä (Riahi-Belkaoui 2017, 2).

Vastaavasti Nakrošienė et al. (2019, 91) ovat tunnistaneet yhteyden etätyön ja muun elämän sovittamisessa. Etätyön luoma perhe-elämän yhdistämisen mahdollisuus nähdään positiivisena ja työtyytyväisyyttä kasvattavana tekijänä. Etätyö antaa myös toimistotyöhön verraten mahdollisuuden työskennellä lähestulkoon tilanteessa kuin tilanteessa. Toisaalta etätyö kuitenkin edellyttää hyviä tietoliikenneyhteyksiä, joita ei välttämättä ole aina saatavilla. (Nakrošienė et al. 2019, 91.) Myös Choi (2018, 26) on tutkimuksessaan tunnistanut vastaavia

edellytyksiä toimivaan etätyöhön liittyen. Perinteiseen toimistotyöhön verraten, on etätyössä luottamuksella, tietoliikenneyhteyksillä ja työntekijästä itsestään riippuvaisia edellytyksiä etätyön onnistumisen kannalta. Teknologian kehitys on tehnyt etätyöstä huomattavasti yleisempää. (Choi 2018, 26.)

Aikaisempi tutkimus on nostanut ajatuksia myös etätyön negatiivista yhteydestä suorituskykyyn – etätyö rajoittaa työntekijöiden välistä vuorovaikutusta, tiedon jakamista, tiimityöskentelyä ja luovuutta (Allen et al. 2015). Tilintarkastuksen kontekstissa edellä mainitut saattavat aiheuttaa haasteita työn suorittamiseen, sillä kommunikaatio on edellytys tilintarkastuksen tehokkaalle suorittamiselle (Vera-Munoz et al. 2006, 133–134). Vastaavasti työntekijöiden sitoutumisesta organisaatioon etätyön kautta on havaittu risteävää tutkimustulosta (Choi, 2018). Choi (2018, 45) on todennut tuloksellisuuden ja sitoutumisen olevan myös negatiivisesti suhteessa etätyöhön – työntekijät eivät välttämättä koe työyhteisön tai esimiehen tukea ja saattavat harkita tämän seurauksena työpaikan vaihtoa. Vaikka etätyön on tutkittu monessa määrin helpottavan työn ja muun elämän yhteensovittamista, voi etätyöllä taten olla myös negatiivisia seurauksia.

4.2. Etätyön rajoitteet COVID-19 ympäristössä

Etätyötä tutkittu paljon, mutta tutkimus on monessa määrin kohdistunut työntekijän vapaaehtoiseen valintaan tehdä etätyötä, jolloin tutkimuksellinen konteksti ei ole täysin verrattavissa tämän tutkimuksen kanssa. COVID-19 pandemian myötä etätyötä on kuitenkin ehditty jo hieman tutkimaan toisesta näkökulmasta. Tämä on hyvä tiedostaa, sillä ennen pandemian puhkeamista, ei etätyötä vastaavasti tunnettu tai työntekemuotona yhtä laajasti käytetty. (Wang et al. 2021, 17.)

Tarkastelun kannalta on olennaista huomioida, että vaikutukset ja kokemukset poikkeavat vapaaehtoisen valinnan ja pakotetun etätyön yhteydessä (Wang et al. 18). Sitoutuminen työnantajaan ei välttämättä parane pakotetun etätyön yhteydessä (Anderson et al. 2020, 679). Wang et al. (2021, 50) ovat myös havainneet poikkeavana tekijänä itsekurin, jolla on todettu olennainen merkitys etätyön onnistumisen kannalta. He toteavat itsekurin olevan ominaisuus, joita COVID-19 pandemian myötä tehokas etätyö edellyttää. Toisin sanoen etätyö ei

välttämättä sovi kaikille työntekijöille ja itsekurin arvioinnin myötä voidaan etätyöhön so-pivat henkilöt tunnistaa. On tärkeää tunnistaa kurinalaiset henkilöt, jotka pystyvät toimimaan tehokkaasti myös ilman esimiehen valvontaa. (Wang et al. 2021, 31, 50.) Tutkimusta CO-VID-19 vaikutuksista on kuitenkin vielä niukasti, jolloin tuloksia on analysoitava kriittisem-min, eikä yleistyksiä ole tutkimuksen puutteellisuuden vuoksi tehtävissä. Anderson et al. (2020, 681) esittävätkin lisätutkimuksen tarpeen niin yleisesti uusien olosuhteiden ja pakol-lisen etätyön saralla, kuin myös organisaatiokohtaisesti toimivien etätyöprotokollien suh-teen. Tässä yhteydessä lienee myös sijansa lisätutkimukselle tilintarkastuksen sektorilla, jota tämä tutkimus osaltaan auttaa täydentämään.

4.3. Etätyön autonomia

Autonomialla on merkittävä vaikutus etätyön onnistumisen kannalta. Autonomia mahdollis-taa sen, että työntekijä on kykeneväinen työskentelemään vaihtoehtoisessa työntekopaikassa käsin. Autonomia viittaa siihen, että työntekijä voi itse määrittää milloin ja miten hän työ-tehtävänsä suorittaa. On tutkittu, että autonomialla on positiivisia vaikutuksia yksilöiden suorituskykyyn ja hyvinvointiin, sillä suuremman autonomian työntekijät pystyvät tasapai-nottamaan työn ja vapaa-ajan ja täten maksimoimaan tehokkaimmat työntekotavat. (Wang et al. 2021, 29, 33.)

Autonomialla on selkeä yhteys onnistuneeseen etätyöhön ja sen on havaittu jopa vähentävän etätyössä havaittua sosiaalista eristäytyneisyyttä. Autonomiata sallimalla työnantaja pystyy näin ollen myös omalla toiminnallaan vaikuttamaan tekijöihin, jotka voivat edesauttaa työ-tehoa. (Wang et al. 2021, 33, 46.) Gerards et al. (2018, 526) ovat tutkineet etätyön ja auto-nomian vaikutuksia tyytyväisyyteen sekä sitoutuneisuuteen ja havainneet vastaavia tutki-mustuloksia. Autonomian nähdään tehostavan työtä sekä ennen kaikkea sitouttavan työnte-kijää yritykseen. Autonomialla on myös tutkitusti olennainen ja merkittävä rooli tilintarkas-tuksen arjessa. (Riahi-Belkaoui 2017, 8.)

Autonomialla on selkeä vaikutus myös vuoroviikoin etätyötä tekevien arjessa. Müller & Niessen (2019, 883, 994) tutkivat itsensä johtamista ja etätyötä päivätasolla, ja tulokset osoit-tavat korkeamman autonomian etäpäivien olevan itsensä johtamisen kannalta tehokkaampia.

Itsensä johtamisen strategioista etätyöhön yhdistettiin itsensä palkitseminen, tavoiteasetanta, optimistisen suorituksen kuvitteleminen ja omien olettamusten sekä uskomusten tarkastelu.

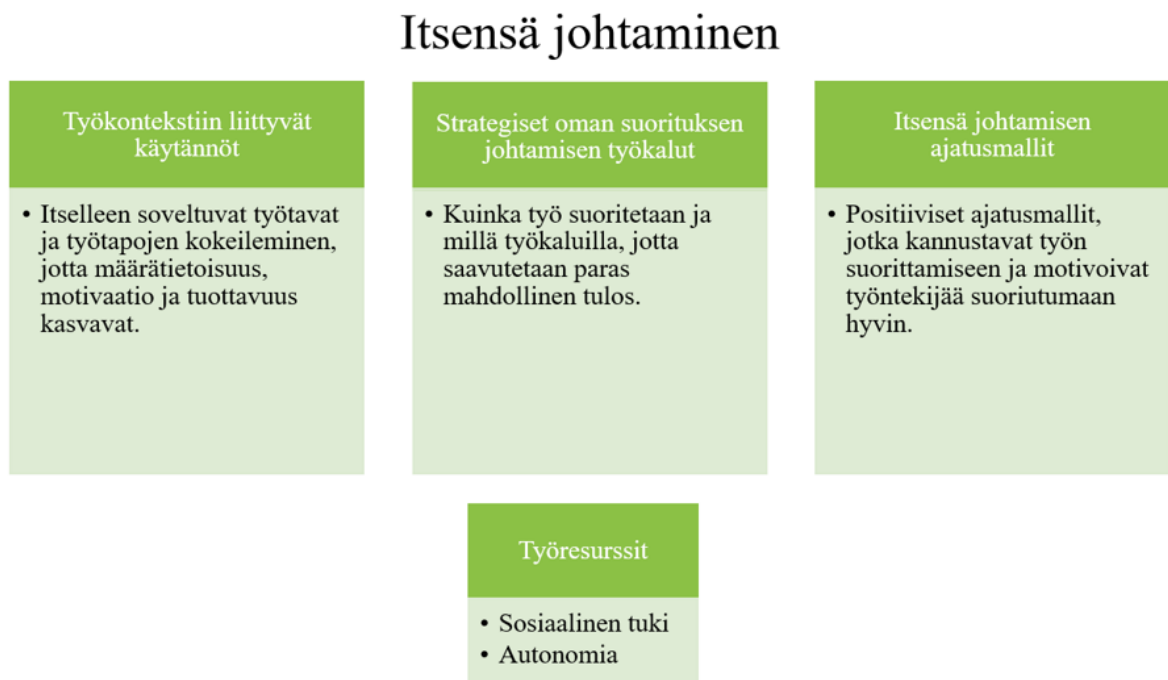
4.4. Etätyöhön liittyvä itsensä johtaminen

Itsensä johtamisella viitataan yksilön kykyyn suoriutua työtehtävistä itsenäisesti tilannetta analysoiden, itsekontrollia harjoittaen ja itsenäisiä päätöksiä tehden. Itsensä johtamisella kuvataan kokonaisuutta, jossa yksilö tekee itsenäiset valinnat työn suorittamiseen liittyen. (Stewart et al. 2010, 187–188.) Itsensä johtaminen linkittyy autonomiaan ja sitä kautta etätyöhön merkittävästi. Itsensä johtaminen on välttämätöntä autonomian onnistumisen kannalta, eli toisin sanoen, autonomia voi toteutua vain, jos työntekijällä on itsensä johtamisen taidot. (Amundsen & Martinsen 2014, 489.) Tämä linkittyy olennaisesti tilintarkastukseen, jossa autonomialla on merkittävä vaikutus työn onnistumisen kannalta. Etätyökontekstissa tilintarkastajan itsensä johtamisen taidot korostuvat entisestään. Itsensä johtaminen voidaan Manz (1986, 591–595) mukaisesti jakaa kolmeen eri osioon, joita ovat: 1) Työkontekstiin liittyvät käytännöt, 2) Strategiset oman suorituksen johtamisen työkalut ja 3) Itsensä johtamisen ajatusmallit. Seuraavassa käydään tarkemmin lävitse Manz (1986) esittämää jakoa.

Työkontekstiin liittyvillä käytänteillä viitataan siihen, että työntekijä suorittaa työnsä tavoilla, jotka hän kokee itselleen parhaiten sopiviksi. Vastaavasti käytänteillä viitataan mahdollisiin kokeiluihin, joita työntekijä työssään mielenkiinnosta kokeilee. Nämä tekijät kasvattavat työntekijän määrätietoisuutta, motivaatiota työtä kohtaan sekä lisäksi näiden välityksellä työnantajan kannalta tuottavuutta. Strategisten työkalujen osiossa keskitytään puolestaan konkreettisesti siihen, kuinka työ tehdään ja millä työkaluin. Tässä osiossa pohditaan palkitsemista luovia tekijöitä, joita voi edempänä hyödyntää. Ajatusmallien osiossa on puolestaan tarkoitus tunnistaa työhön liittyvät positiiviset ja negatiiviset ajatusmallit. Työn kannalta positiiviset ajatusmallit tukevat työn suorittamisesta ja antavat onnistumisen tunnetta. Negatiiviset puolestaan laskevat motivaatiota ja hankaloittavan työn suorittamista. (Manz 1986, 591–595.)

Itsensä johtamisen malliin kytkeytyvät olennaisesti myös työresurssit. Työresurssit tukevat yksilöä johtamaan itseään ja suoriutumaan tehokkaasti. Wang et al. (2021, 45) ovat havainneet tehokkaan etätyön kannalta sosiaalisen tuen ja autonomian kriittisiksi resursseiksi, jotta

etätyön koetuilta haitoilta, kuten yksinäisyyden tunteelta ja tehottomuudelta, välttyään. Tilintarkastuksen osalta työresurssit näkyvät toimeksiantomanagerin tukena, säännöllisenä kommunikaationa sekä luottamuksena nuoremman tilintarkastajan osaamiseen. Myös Breevaart et al. (2014, 45) puoltavat suuremman autonomian ja sosiaalisen tuen merkitystä työntekijöiden sitoutumiseen muutosjohtamisen ja palkitsemisen sekä palautteen antamisen kautta. Työntekijän yksilöllisen osaamisen hyödyntäminen, palautteen antaminen sekä potentiaalın huomioiminen työresursseina lisää työntekijän itsensä johtamisen kyvykkyyttä ja mahdollistaa myös niiden konkreettisen hyödyntämisen työnteon saralla. Työresursseja työntekijä voi hyödyntää esimerkiksi palautekeskustelun ja sitä kautta osaamisen kehittämisen muodossa. (Breevaart et al. 2014, 144–145.) Tilintarkastuksessa työresursseina voidaan nähdä esimerkiksi palaute. Palautteen antamisella ja saamisella on positiivinen yhteys sekä substanssi- että toimeksiantokohtaiseen kehittymiseen (Vera-Munoz et al. 2006, 143). Itsensä johtamista ja työresursseja on havainnollistettu kuvassa 5.



Kuva 5. Itsensä johtamisen viitekehys (Mukaiillen Houghton & Neck (2002), Manz (1986), Wang et al. (2021), Breevaart et al. (2014))

Itsensä johtaminen on perusteltua niin työntekijän kuin työnantajan näkökulmasta. Manz (1986) puoltaa ajatusta työnantajan kokemista hyödyistä. Itsensä johtamisella vaikutetaan työntekijän itsekuriin, itsearviointiin ja tuloksellisuuteen, joilla voidaan nähdä olevan selkeä vaikutus työn tuottavuuteen. Toisesta näkökulmasta, itsensä johtaminen säätelee yksilön omaa käyttäytymisestä ajatusmallien ja kokemuksen kautta, kannustaen positiiviseen lähestymistapaan. Toisaalta on huomioitava, että erilaiset roolit, tehtävät ja toimiala aiheuttavat sitä, että itsensä johtaminen ei ole hyödynnettävissä kaikissa tilanteissa. Itsensä johtamisen on todettu soveltuvan parhaiten kulttuuriin ja työyhteisöön, jossa yksilöt ovat muutenkin itseohjautuvia ja ottavat mielellään vastuuta. (Stewart et al. 2010.) Itsensä johtamisen on todettu soveltuvan kasvaneen autonomian myötä erinomaisesti tietotyöhön. Lopes et al. (2014, 318) ovat todenneet kasvavan autonomian hyödyttävän eniten juuri heitä, joiden työssä autonomialla on jo entuudestaan olennainen rooli työn onnistumisen kannalta. Tilintarkastuksen saralla autonomian on taas tutkittu olevan edellytys työn suorittamiselle (Riahi-Belkaoui 2017, 8), jolloin itsensä johtaminen soveltuu tilintarkastustyöhön luontevasti.

4.5. Itsensä johtamisen strategiat ja hyödyt

Itsensä johtamisen strategioilla tarkoitetaan strategisia keinoja, joita hyödyntämällä pyritään haluttuun lopputulemaan. Itsensä johtamisen strategioiden keskiössä on valinta siitä, kuinka työ suoritetaan. (Manz 1986, 585.) Itsensä johtamisen strategiat ovat jaettavissa kolmeen kategoriaan: 1) käyttäytymiseen keskittyvät strategiat, 2) luontevaan palkitsemiseen keskittyvät strategiat ja 3) rakentavaan ajatteluun keskittyvät strategiat. (Houghton & Neck 2006, 673.) Seuraavassa käydään lävitse kunkin strategisen osion ominaispiirteitä.

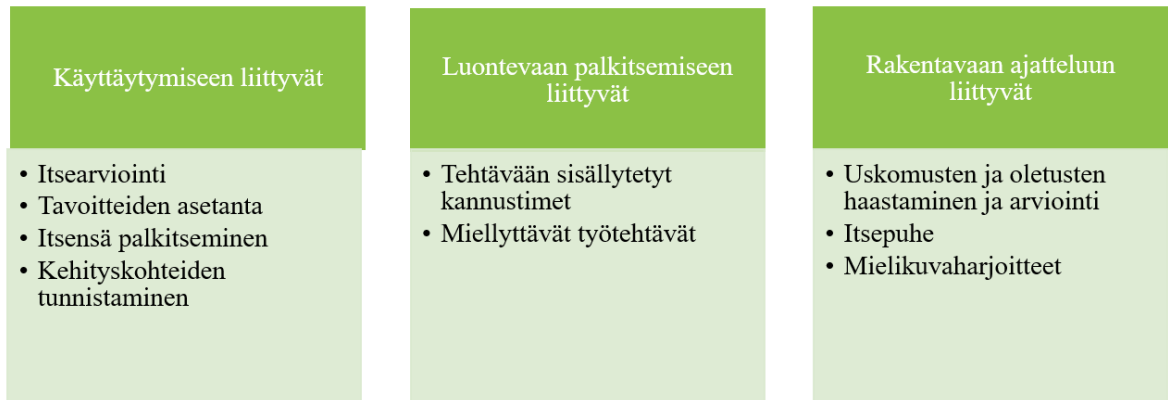
Käyttäytymiseen liittyvät strategiat kasvattavat itsetietoisuutta. Ne sisältävät muun muassa itsearviointia, omien tavoitteiden asetantaa, itsensä palkitsemista, omien kehittämiskohteiden arviointia, palautetta ja harjoittelua. Itsearvioinnin ja itsetietoisuuden seurauksena yksilö pystyy asettamaan itselleen henkilökohtaisia tavoitteita parempaa suorituskykyä tavoitellen. Tilintarkastusyhteisöissä tavoitteiden asetanta onkin yleisesti käytetty työkalu osana henkilökohtaista kehittämistä ja suorituksen arviointia. Useat tutkimukset ovat osoittaneet määritettyjen tavoitteiden vaikuttavan yksilön suorituskykyyn ja vastaavasti itsensä palkitseminen on yhdistetty toivotun käyttäytymisen vahvistumiseen ja tavoitteiden saavuttamiseen. Myös

omien kehitysalueiden arvioiminen ja palaute johtavat itsensä palkitsemisen lailla kohti toivottua käytöstä itsetietoisuuden kasvattamisen myötä. Itsensä johtamisen strategioiden teorialat korostavat myös positiivisesti kehystetyn negatiivisen käyttäytymisen tai epäonnistumisen tutkimista, sillä tämän on todettu olevan suorituskyvyn kasvattamisen kannalta hyödyllisempää kuin tavanomainen syyllisyyteen tai itsekriittisyyteen perustuva itsensä rankaisu. Yhteenvedollisesti käyttäytymiseen liittyvät itsensä johtamisen strategiat rohkaisevat positiiviseen ja toivottuun käytökseen, joka johtaa edelleen onnistumisiin. (Houghton & Neck 2006, 673.)

Luontevaan palkitsemiseen liittyvät strategiat korostavat tehtävien miellyttäviä puolia. Luontainen hyöty syntyy, kun itse tehtävään on sisällytetty kannustimia, jolloin tehtävän suorittaminen motivoi yksilöä. Luontaisten palkitsemisstrategioiden hyödyntämisen on todettu lisäävän osaamisen, itsekontrollin ja tarkoituksen tunteita. Tämän lisäksi palkitsemisen strategiat pyrkivät muuttamaan aktiivisuutta koskevia käsityksiä enemmän suuntaan, joka ymmärtää yksilön suorituskyvyn parantumisen olevan suoraan yhteydessä luontevasti palkitseviin työtehtäviin. Palkitsemisstrategiat pyrkivät nostamaan yksilön suoriutumista miellyttävien työtehtävien ja kannustimien välityksellä. (Houghton & Neck 2006, 673–674.) Tilitarkastuksessa luontevaan palkitsemiseen soveltuu esimerkiksi rahallinen tai ei-rahallinen tunnustus, mutta lisäksi kannustin siitä, että hyvin suoriutuminen edesauttaa uralla etene- mistä (Vera-Munoz et al. 2006, 145).

Rakentavan ajattelun strategiat liittyvät erilaisten ajattelumallien luomiseen ja hyödyntämi- seen. Strategiaan kuuluu uskomusten ja oletusten arviointia ja haastamista, onnistumisten kuvittelemista ja positiivisävyistä itsepuhetta. Itsepuheella tarkoitetaan tässä yhteydessä itselleen puhumista, joko ääneen tai mielessä, tarkoituksena helpottaa keskittymistä tai haas- tavasta tehtävästä suoriutumista. Vastaavasti mielikuvaharjoitteilla pyritään helpottamaan haastavien tilanteiden käsittelyä ja oletusten arvioinnilla esimerkiksi punnitsemaan omien ajatusten poikkeavuutta. (Houghton & Neck 2006, 674.) Seuraavassa on tiivistetty itsensä johtamisen strategiat kuvamuodossa.

Itsensä johtamisen strategiat



Kuva 6. Itsensä johtamisen strategiat (Mukaillen Houghton & Neck 2002, 680)

Itsensä johtamisen strategioiden hyödyntämisellä on tutkitusti monia positiivisia vaikutuksia yksilön toimintaan. Strategioiden hyödyntämisen on todettu lisäävän työntekijän tehokkuutta ja tuottavuutta (Manz 1986, Stewart et al. 2010), sillä strategiat ohjaavat työntekijää toimimaan mahdollisimman hyvin. Strategiat kannustavat positiiviseen ajatteluun, itsensä motivoimiseen ja itsensä kehittämiseen (Manz 1986). Itsearvioiminen parantaa ymmärrystä omista vahvuuksista ja kehityskohteista ja pitkällä tähtäimellä tämä parantaa myös oppimiskykyä (Lopes et al. 2014, 320). Palkitsemisen keinot lisäävät myös onnistumisen tunteita, kasvattavat motivaatiota ja lisäävät täten tyytyväisyyttä ja yleistä hyvinvointia (Müller & Niessen 2019, Lopes et al. 2014). Edellä mainituilla on olennainen rooli tilintarkastusyhteisöissä, sillä motivoitunut ja tyytyväinen henkilöstö on toiminnan perusta. Itsensä johtamisen strategioiden merkitystä ja implementointia tulee edistää, jotta tilintarkastusyhteisöissä koettuja haasteita mm. työtyytyväisyyteen, organisaatiokulttuuriin, arviointiin ja vaihtuvuuteen liittyen saataisiin minimoitua. (Riahi-Belkaoui 2017, 2.)

5. Tutkimusmenetelmät ja aineisto

Tässä luvussa käsitellään tutkimusmenetelmiä. Aluksi käydään läpi tutkimusmenetelmiä ja tutkimuksen toteuttamista, seuraavaksi tutkimusaineistoa ja sen analyysia ja lopuksi käsitellään tutkimukseen liittyvän luotettavuuden arviointia kirjallisuuden näkökulmasta sekä arvioidaan tämän tutkielman luotettavuutta.

5.1. Tutkimusmenetelmät

Tutkimus on toteutettu laadullisin tutkimusmenetelmin. Laadullinen tutkimus pyrkii todellisen elämän kuvantamiseen, johon sisältyy ajatus elämän moninaisuudesta. Voisi sanoa, että laadullinen tutkimus tosiasiallisesti löytää ja paljastaa tosiasioita, eikä pelkästään todenna jo olemassa olevia väittämiä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 161.) Laadullisen tutkimuksen yleisimpiä aineistonkeruumenetelmiä ovat kysely, haastattelu, erilaisiin dokumentteihin perustuva informaatio ja havainnointi. Aineistonkeruumenetelmiä voi käyttää joko yhdessä tai erikseen, riippuen tutkittavasta ongelmasta ja käytettävistä resursseista. Aineistonkeruumenetelmän valintaan vaikuttaa myös tutkimusasetelman muoto – havainnointi ja keskustelu sopivat vapaampaan ja kokeet sekä kyselyt formaaliin ja järjestelmälliseen. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 71.)

Haastatteluilla on paljon etuja. Etuna voidaan pitää sitä, että haastatteluun voidaan valita henkilöt, joilla on kokemusta ja näkemystä tutkimuksen kohteena olevasta ilmiöstä. Haastatteluiden etuna voidaan pitää myös niiden joustavuutta. Haastatteluissa haastattelijan on mahdollista oikaista väärinymmärryksiä, selventää ilmaisua ja käydä keskustelua aiheesta. Haastatteluissa kysymykset on myös mahdollista esittää tutkimuksen kannalta järkevässä järjestyksessä. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 73–74.)

Tässä tutkimuksessa on hyödynnetty teemahaastatteluja eli puolistrukturoituja haastatteluja. Haastatteluiden pohjana toimi liitteessä 1 esitetty haastattelurunko. Aineistonkeruumenetelmä sopii tutkimukselle, sillä sen tarkoituksena on tutkia ilmiötä. Teemahaastattelussa prosessi etenee etukäteen valittujen teemojen ja niihin linkittyvien kysymysten varassa.

(Tuomi & Sarajärvi 2009, 74–75.) Teemahaastattelulle on ominaista, että haastattelun aihepiirit ovat tiedossa, mutta kysymysten järjestystä ja tarkkaa muotoa ei ole määritetty (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 208).

Laadullisen tutkimuksen tavoitteena on ensisijaisesti pyrkiä kuvaamaan ilmiötä tai tapahtumaa ja ymmärtämään toimintaa tai tutkimuskohdetta mahdollisimman syvällisesti (Tuomi & Sarajärvi 2009, 85; Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 181). Laadullisella ei pyritä tilastollisiin yleistyksiin. Tämän takia laadullisessa tutkimuksessa on olennaista, että henkilöt, joilta informaatiota kerätään, omaavat tutkittavasta kohteesta riittävästi kokemusta tai tietoa. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 85.) Edellä mainittuihin seikkoihin perustuen, tämän tutkimuksen otos on lukumääräisesti pieni (5), mutta tutkittava joukko on valittu tarkoin. Jokainen haastateltava omaa 3–4 vuoden kokemuksen tilintarkastuksesta ja ovat myös työskennelleet alalla ennen COVID-19 pandemian puhkeamista. Näin ollen he omaavat kokemusta työstä ennen kuin myös jälkeen pandemian, mikä antaa suotuisat lähtökohdat tutkimuksen tekemiselle.

Laadullisen tutkimuksen analyysimenetelmänä toimii useimmiten sisällönanalyysi. Sisällönanalyysin keinoin voidaan toteuttaa monenlaista tutkimusta – sitä voidaan hyödyntää yksittäisenä metodina, mutta myös teoreettisena kehyksenä, joka voidaan yhdistää analyysikonaisuuksiin. (Tuomi & Sarajärvi 2009, 91)

5.2. Tutkimuksen toteutus

Kaikki haastattelut toteutettiin elo-syyskuussa 2021 viikoilla 34 ja 35. Viidestä haastattelusta yksi pidettiin kasvotusten ja neljä Teamsin välityksellä. Haastatteluille varattiin aikaa tunnista kahteen tuntiin, sillä näin haastateltavat saivat kertoa asiasta rauhassa. Haastattelut kestivät 45 minuutista hieman alle kahteen tuntiin. Kasvotusten pidetty haastattelu oli kestoaltaan pisin, kestoaltaan yhden tunnin ja 45 minuuttia. Haastatteluille varattiin reilusti aikaa, sillä näin vältyttiin siltä, että aikataulujen takia tutkimuksen kannalta tärkeitä asioita olisi jäänyt tuomatta esille. Haastatteluille tulee varata reilusti aikaa, koska Hirsjärven, Remeksen ja Sajavaaran (2009, 211) mukaisesti haastattelijan on varauduttava sekä puheliaksiin että niukkasnaisiin haastateltaviin ja yleisesti ottaen teemahaastatteluissa kestää tunnista pariin tun-

tia. Haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin, eli kirjoitettiin puhtaaksi samana päivänä. Haastattelut nauhoitettiin yhdellä nauhurilla, eikä haastatteluiden nauhoittamisessa tullut lainkaan ongelmia. Litteroinnin voi tehdä joko aineistosta kokonaisuudessaan tai valikoiden esimerkiksi teemoittain (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 223). Tässä tutkimuksessa koko aineisto litteroitiin, lukuun ottamatta tutkijan esittämiä lauseita, jotka eivät ole analyysin kannalta merkittäviä. Litterointeihin ei sisällytetty sellaisia organisaatiokohtaisia nimiä tai nimityksiä, joita käytetään tietyistä toiminnoista, työvaiheista, prosesseista tai järjestelmistä, joista organisaatio olisi ollut tunnistettavissa. Vastaavat termit on korvattu yleisesti tilintarkastusalalla ymmärrettävissä olevilla termeillä, kuten esimerkiksi ”työpaperien sign off” ja ”työpaperien review”. Lisäksi muut selkeät kuhunkin organisaatioon linkittyvät nimet neutralisoitiin, jotta organisaatio ei ole tunnistettavissa. Litteroinnista on myös jätetty ulkopuolelle epäolennaiset täytesanat ja tekstiä on osin muutettu kirjakieleen sen ymmärrettävyyden parantamiseksi.

Tutkimuksen ulkopuolelle on jätetty mahdollisuus havainnoida haastateltavien eleitä, sillä havainnoinnilla voi olla häiritsevää ja tilanteen kulkua muuttava negatiivinen vaikutus. Havainnointi voi myös johtaa tutkimuksen objektiivisuuden heikkenemiseen. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 213.)

Tutkittava joukko, eli nuoret tilintarkastajat valikoituvat sen yksilöitävyyden perusteella. Tutkimuksen tavoitteena oli selvittää nimenomaan nuorten tilintarkastajien kokemuksia tutkittavasta ilmiöistä. Haastateltavat valittiin tarkoin määritetyin raja-arvoin, joita olivat:

- 1) heillä on kokemusta tilintarkastuksesta vähintään 3 vuoden ajalta, eli he ovat työskennelleet tilintarkastuksen parissa ennen COVID-19 pandemian puhkeamista,
- 2) he työskentelevät edelleen haastatteluiden hetkellä tilintarkastuksen parissa,
- 3) he työskentelevät samalla uratasolla,
- 4) he omaavat kokemusta ja tietoa tutkittavasta ilmiöistä tilintarkastuksen kannalta tarkastellen ja
- 5) heidän pääsääntöinen työskentelypaikkansa oli ennen COVID-19 pandemian puhkeamista Helsinki.

Raja-arvot asetettiin kuvastusti, sillä mahdollinen hajauma esimerkiksi maantieteellisen sijainnin tai uratason osalta voisi tuottaa tuloksia, joita ei voi verrata keskenään. Lisäksi tutkimuksen aiheen kannalta edellytyksenä oli, että jokaisella haastateltavalla on ymmärrys ilmiöstä ja näkemystä tilintarkastuksesta myös ennen pandemian puhkeamista. Raja-arvojen varassa laadulliselle tutkimukselle valikoitui 5 nuorempaa tilintarkastajaa kolmesta Big Four -tilintarkastusyhteisöstä pääkaupunkiseudulta. Tutkittava joukko hajautettiin eri tilintarkastusyhteisöihin, sillä se tuottaa kattavampaa käsitystä tutkittavasta ilmiöstä. Haastateltaviin oltiin yhteydessä henkilökohtaisesti ja jokainen kysytty henkilö suostui osallistumaan tutkimukseen. Yhteydenotto suoritettiin kolmen haastateltavan osalta kasvotusten ja kahden haastateltavan osalta viestitse. Haastateltavien valintaan vaikuttivat yllä mainitut raja-arvot.

Taulukko 1. Haastateltavien taustatiedot

Taulukko 1.

Haastateltava	Päiväys	Kesto	Rooli	Työkokemus	Koulutus
1	28.8.2021	1h 45 min	Senior	3v	KTM
2	28.8.2021	50 min	Senior	3v	KTM
3	29.8.2021	1h	Senior	4v	KTM
4	1.9.2021	45 min	Senior	3v	KTM
5	5.9.2021	1h	Senior	4v	KTM

Taulukossa on tiivistetty haastateltavien taustatiedot. Kaikki haastateltavat ovat koulutukseltaan kauppatieteiden maistereita ja työskentelevät haastatteluiden hetkellä senior -tasolla ja työkokemusta jokaisella on kolmesta neljään vuotta.

5.3. Tutkimusaineisto ja sen analysointi

Haastatteluista saatu materiaali toimii tämän tutkimuksen aineistona. Haastattelut suoritettiin teemahaastatteluina ja aihe jaettiin kolmeen varsinaiseen sekä neljanteen tulevaisuutta käsittelevään teemaan. Kolme pääteemaa olivat; 1) Tilintarkastusprosessi ja tilintarkastusriskit etätyöarjessa, 2) Tilintarkastuksen käytännön toteuttaminen etätyöarjessa, sekä 3) Tilintarkastus ja itsensä johtaminen etätyöarjessa. Teemat ovat jaoteltuna edellä mainitusti, sillä tällöin ne vastaavat tutkielman teoriaosuutta ja tutkimustulosten esittäminen seuraa teorian järjestystä.

Tutkimuksen aihepiiriin on tutustuttu laajalti tutkijan toimesta ennen haastatteluiden pitämistä, jotta teemat ja kysymykset tuottaisivat relevanttia aineistoa tutkimusongelman ratkaisemiseksi. Jokaiselle teemalle määritettiin etukäteen kysymykset, joiden tarkoituksena oli varmistaa, että keskustelu etenee, mikäli näin ei olisi luonnollisesti tapahtunut. Haastattelu-runko (liitteessä 1) lähetettiin haastateltaville lisäksi etukäteen, jotta heidän oli mahdollista tutustua tutkimuksen aiheisiin jo ennen haastattelua. Puolistrukturoidulle teemahaastattelulle ominaisesti kysymykset olivat avoimia ja haastateltavat saivat kuvata ilmiötä vapaamuotoisesti. Kysymykset esitettiin vapaamuotoisessa järjestyksessä haastatteluiden etenemisen myötä. Näin toimimalla vältettiin riski haastattelijan johdattelusta ja vastausten objektiivisuuden heikkenemisestä.

Kaikki haastattelut etenivät luontevasti ja teemat osoittautuvat loogisesti jaotelluiksi. Haastattelut olivat keskustelunomaisia ja ne etenivät teema kerrallaan. Haastattelut olivat ilma- piiriltään avoimia ja ne tuottivat tutkimuksen kannalta relevanttia aineistoa. Haastattelut sujuivat kaiken kaikkiaan hyvin ja haastateltavilla oli näkemyksiä jokaiseen teemaan. Itsensä johtamisen teemassa kahdella haastateltavalla oli pieniä haasteita tunnistaa strategioiden implementointia omassa arjessaan. Näissä tilanteissa kävimme yhdessä haastateltavan kanssa lävitse itsensä johtamisen strategioita ja niiden ominaispiirteitä, jonka jälkeen haastateltavat tunnistivatkin implementoivansa näitä myös omassa tekemisessään.

Haastatteluaineisto analysoitiin litteroinnin jälkeen sisällönanalyysin keinoin. Analyysi toteutettiin aineistolähtöisenä sisällönanalyysinä. Ensimmäisenä litteroituun materiaaliin tutustuttiin huolellisesti ja tämän jälkeen materiaalista muodostettiin yhtäläisyyksiä ja eroavaisuuksia teemoittain. Litteroinnista tunnistetut teemat värikoodattiin, jotta eri haastatteluista pystyttiin tunnistamaan toisiaan tukevat ja eriävät ajatukset. Sisältöä analysoitiin muodostamalla erillinen tiedosto, johon listattiin teemoittain ensin toisiaan tukevat ja tämän jälkeen toisistaan eroavat vastaukset. Analyysi suoritettiin teema kerrallaan, jonka jälkeen empiirisen tutkimuksen tuloksia aloitettiin kirjoittamaan puhtaaksi. Laadulliselle tutkimukselle ominaisesti, ei vastauksiin ole oikeita tai väriä vastauksia, vaan tarkoituksena on tutkia ilmiötä ja kokemuksia, jonka myötä myös eriävien tulosten analysointi ja esille tuominen on relevanttia.

5.4. Tutkimuksen luotettavuus

Kaikessa tutkimuksessa tulee lähtökohtaisesti välttää virheitä, jonka takia jokaisessa tutkimuksessa on pyrittävä arvioimaan tehdyn tutkimuksen luotettavuutta (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 231; Sarajärvi & Tuomi 2009, 134). Laadullisen tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa nousee esille seikat tutkimuksen totuudesta ja objektiivisesta tiedosta (Sarajärvi & Tuomi 2009, 134).

Tutkimuksen luotettavuuden arvioinnissa hyödynnetään käsitteitä reliabelius ja validius. Reliabelius viittaa tulosten toistettavuuteen ja validius puolestaan tutkimusmenetelmän kykyä mitata juuri kyseistä mitattavaa seikkaa. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 231.) Laadullisen tutkimuksen piirissä kyseisiä käsitteitä on kritisoitu, sillä ne ovat syntyneet määrällisen tutkimuksen arviointia varten ja jonka takia ne eivät vastaa laadullisen tutkimuksen tarpeita (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 232; Sarajärvi & Tuomi 2009, 136). Koska luotettavuutta on kuitenkin arvioitava, perustuu laadullisen tutkimuksen luotettavuuden arviointi totuusteorioihin ja tutkijan omiin selostuksiin tutkimuksen eri vaiheista (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 232).

Tietoteoreettisessa eli epistemologisessa pohdinnassa on tunnistettu neljä erillistä totuusteoriaa luotettavuuden, totuuden ja objektiivisuuden arviointiin. Totuusteoriat liikkuvat eri tieteen alueilla ja ovat jaettuna seuraavasti; 1) totuuden korrespondenssiteoria, 2) totuuden koherenssiteoria, 3) pragmaattinen totuusteoria ja 4) konsensukseen perustuva totuusteoria. Korrespondenssiteoria kuvastaa ehdotonta ja todellista totuutta. Koherenssiteorian mukaan väite on puolestaan totta, mikäli se on yhtä pitävä tai johdonmukainen muiden todeksi todettujen kanssa. Pragmaattinen puoltaa sen sijaan käytännöllistä näkökulmaa – väite on tosi, mikäli se on hyödyllinen ja toimiva. Konsensukseen perustuva teoria painottaa puolestaan yhteisymmärryksessä totuuden luomista. Laadullisen tutkimuksen voi todeta oleva totta konsensukseen perustuvan ja pragmaattiseen totuusteoriaan perustuen. (Sarajärvi & Tuomi 2009, 134–135.)

Objektiivisuuden arvioinnissa on laadullisessa tutkimuksessa tutkimushavaintojen luotettavuuteen ja puolueettomuuteen liittyvät seikat eroteltava toisistaan. Puolueettomuutta arvioitaessa on hyvä pohtia tutkijan omien näkemysten vaikutusta tuloksiin – ymmärtääkö tutkija

kuulemaansa itsenään vai suodattaako hän omat näkemyksensä vastausten ulkopuolelle. Toisaalta laadullisessa tutkimuksessa tutkija on aina tutkimusasetelman luoja ja itsenäinen tulokitsija. (Sarajärvi & Tuomi 2009, 135–136.)

Laadullisen tutkimuksen luotettavuuden arviointiin ei ole suoraviivaisia ohjeita, jolloin luotettavuutta tulee arvioida sisäisen johdonmukaisuuden eli koherenssin täyttymisen näkökulmasta. Tämän mukaan laadullisen tutkimuksen on hyvä sisältää seuraavat osa-alueet ja niiden tulee olla linjassa keskenään. (Sarajärvi & Tuomi 2009, 140–141.) Sarajärven ja Tuomen (2009) mukaisesti laadullisen tutkimuksen sisältöön tulisi kuulua muun muassa seuraavia seikkoja:

- 1) Tutkimuksen kohde ja tarkoitus
- 2) Tutkijan omat sitoumukset tutkimukseen
- 3) Aineiston keruu ja sen kuvaus
- 4) Tutkimuksen tiedonantajat ja heidän valintaperusteensa ja taustatiedot, anonymiteetti huomioiden
- 5) Tutkijan ja tiedonantajan keskinäinen suhde
- 6) Tutkimuksen kesto
- 7) Tutkimusaineiston analyysi
- 8) Tutkimuksen luotettavuus
- 9) Tutkimuksen raportointi

Laadullisessa tutkimuksessa tutkijan on kuvattava tutkittava kohde, tutkimuksen toteuttaminen, tutkimusaineiston hankkiminen ja sen analysointi, jotta lukija voi muodostaa selkeän käsityksen tutkimuksen kulusta. Toisin sanoen näin toimimalla tutkija antaa lukijalle riittävästi tietoa, jotta tutkimuksen luotettavuutta voi arvioida. (Sarajärvi & Tuomi 2009, 141.) Kvalitatiivisen tutkimuksen luotettavuutta edesauttaa tarkka selostus tutkimuksen kaikkien vaiheiden toteuttamisesta ja johtopäätösten perusteista – mihin tutkija päätelmänsä perustaa. Luotettavuutta lisäävät muun muassa autenttiset ja suorat lainaukset haastatteluista. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2009, 232–233.)

Tämän tutkimuksen reliabelius ja validius on hyvä, sillä tutkimus on kohdistettu hyvin rajattuun tutkimusjoukkoon, jolloin tutkimustulokset ovat keskenään vertailtavissa. Tutkimustuloksista on tehtävissä johtopäätöksiä, mutta koska tavoitteena oli tutkia ilmiötä, ovat myös poikkeamat tuloksissa luonnollisia. Tutkimuksen reliabiliteettia on mahdollista kasvattaa kasvattamalla tutkittavan joukon määrää. Kokonaistasolla tämän tutkimuksen luotettavuus on hyvällä tasolla. Seuraavassa käsitellään tutkimuksen tuloksia.

6. Empiirisen tutkimuksen tulokset

Tässä luvussa käydään läpi empiirisen tutkimuksen tulokset. Empiirisen tutkimuksen tulokset esitetään teemoittain noudattaen samaa järjestystä kuin missä haastattelut ja tutkielman teoriaosuus on esitetty. Ensimmäisessä alaluvussa käsitellään etätyön tuomia muutoksia tilintarkastusprosessiin ja tilintarkastusriskeihin. Toisessa alaluvussa esitetään käytännön tilintarkastukseen ja tiimityöhön etätyön myötä tulleita muutoksia. Kolmannessa alaluvussa käsitellään tilintarkastuksessa toteutuvaa itsensä johtamista etätyöarjessa. Neljännessä alaluvussa käsitellään tilintarkastuksen tulevaisuutta etätyöarjen muutosten myötä. Viimeisessä alaluvussa esitetään keskeisiä tuloksia. Empiirisen tutkimuksen tuloksia ja aineistositaatteja esitettäessä on haastateltavat anonymisoitu käyttämällä numeroitua järjestystä H1, H2, H3, H4 ja H5. Suorat aineistositaatit on esitetty lainausmerkkien sisällä.

6.1. Tilintarkastusprosessi ja tilintarkastusriskit etätyöarjessa

Tämä kappale käsittelee etätyön tuomia muutoksia tilintarkastusprosessin vaiheiden suorittamiseen ja tilintarkastusriskien tarkastamiseen. Kappaleessa tuodaan esille muutoksia, hyötyjä ja haittoja, joita etätyö on edellä mainittuihin tuonut. Ensimmäisenä käydään lävitse tilintarkastusprosessia ja seuraavana tilintarkastusriskejä.

6.1.1. Tilintarkastusprosessin muutokset

”Kyllähän se (etätyö) väkisinkin muuttaa tilintarkastusprosessin suorittamista, aiemmin etätyötä ei ihan superpaljon tai ainakaan tässä laajuudessa tehty tilintarkastuksessa.” (H3)

Etätyö on vaikuttanut nuorten tilintarkastajien keskuudessa tilintarkastusprosessin suorittamiseen. Muutokset linkittyvät vahvasti tilintarkastuksen päättämisvaiheeseen, mutta myös varsinaisessa toteuttamisvaiheessa ja sitä edeltävässä suunnitteluvaiheessa nähdään tapahtuneen muutoksia. Muutokset linkittyvät tiettyjen tilinpäätöserien tarkastamiseen, kuten

vaihto-omaisuuden olemassaolon varmistamiseen, päättämisvaiheessa toiminnan jatkuvuuden arviointiin sekä yleisesti hallinnon tarkastukseen. Myös asiakassuhteen ylläpitämisen haaste nousee esille. Monet muutokset linkittyvät myöhempänä erikseen käsiteltävään kommunikaation määrään ja laadun muutokseen.

”Sanoisin että, tilintarkastusprosessi on muuttunut aika paljon etätyön myötä, kun kaikki tehdään etänä niin ei siinä oo samanlaista kommunikaatiota asiakkaan tai oman tiimin kanssa.” (H5)

”No siis etätyö vaikuttaa toki olennaisesti kaikkiin noihin kolmeen vaiheeseen, niin kuin jo kommunikoinnin kautta, kun ollaan nykyään Teamsissa ja ennen oltiin face to face, mutta en näe merkittävää muutosta, enemmän se, että miten kommunikoidaan ja missä työtä tehdään.” (H4)

Käytännön tasolla kommunikaatio on suurin muuttunut tekijä, joka vaikuttaa taas tilintarkastusprosessin suorittamiseen. Tilintarkastusprosessin suorittaminen on vaikeutunut materiaalin saamiseen liittyvien haasteiden vuoksi. Aikaisemmin materiaalia on voinut käydä nopeasti kysymässä asiakkaalla työskennellessä, mutta pandemian myötä materiaalin saamisen nähdään vaikeutuneen.

”Ainakin suunnitteluvaiheessa on muutoksia, materiaalin saaminen on muuttunut siinä, että ennen jos on oltu asiakkaalla, niin sitä on vaan voinut kävellä sen vastuuhenkilön luokse ja käydä pyytämässä voisiko laittaa, niin yleensä ne on siinä tapauksessa saanut aika välittömästi, että siinä ei oo tullut viivettä eikä oo tarvinnut jännittää saako niitä materiaaleja ja vai ei.” (H1)

Materiaalin saamisen haasteiden voidaan nähdä kohdistuvan prosessin jokaiseen vaiheeseen. Suunnitteluvaiheessa riskimäärittysten tekeminen on vaikeutunut, kun materiaalia ei ole saatu aikataulun mukaisesti. Vastaavasti riskimäärittelyt nähdään poikkeavan vaikeina, jos pandemialla on ollut merkittäviä vaikutuksia yhtiön liiketoimintaan.

”Kyllä mä koen että suunnitteluvaihe on muuttunut, nykyään pitää tehdä paljon tarkemmin kaikki riskimäärittelyt. Varsinkin semmoisissa asiakkuuksissa, joissa korona on vaikuttanut siihen toimintaan, niin ne riskit on saattanut muuttua merkittävästikin.” (H5)

Materiaalin saamisen osalta erityisenä haasteena nousevat esille hallinnon tarkastuksen materiaalit. Haasteita on varsinkin hallituksen kokousten ja varsinaisten yhtiökokousten pöytäkirjojen toimittamisessa sekä itsessään niiden asianmukaisuudessa. Haastateltavat nostivat selkeästi esille haasteen asianmukaisten ja allekirjoitettujen pöytäkirjojen toimittamisen suhteen. Toisaalta tämä on seurauksena hyvin looginen toiminnan muututtua etätyöskentelyyn.

”Esimerkiksi pöytäkirjat, ne on välillä ollut niin, että niitä ei oo allekirjoitettu ja tietenkin se on joissain firmoissa ollut aika haastavaa saada kerättyä niitä nimiä ja vähän asiakkaan mukaan.” (H3)

Materiaalin saaminen on merkittävä haaste, sillä se vaikuttaa suoraan aikatauluihin. Tilintarkastus on alana hektinen, jolloin viivästykset aiheuttavat töiden kasaantumista ja tarkastusten venymistä. Materiaalin pyytäminen on myös hitaampaa, sillä aikaisemmin materiaalia on voinut mennä reaaliaikaisesti kirjanpitäjältä pyytämään tarpeen niin vaatiessa.

”Ylipäättään se, että saako materiaaleja ajoissa niin se on haaste, ja se vaikuttaa aikatauluihin ja kaikkeen, tarkastukset venyvät.” (H2)

”Materiaalin saaminen on ollut haastavampaa, koska ei vaan voi kävellä siihen viereiseen huoneeseen kirjanpitäjän tai talouspäällikön luokse ja pyytää ”hei voitko vielä laittaa nämä materiaalit tulemaan.”.” (H5)

Toteuttamisvaiheen muutokset linkittyvät puolestaan pitkälti käytännön työn ja työnjärjestämisen muutokseen. Tilintarkastusprosessin toteuttamisvaihe on kuitenkin muuttunut vaihto-omaisuuden olemassaolon varmentamisen osalta. Inventointeihin on kehitetty uusia toimintatapoja, joiden myötä fyysiselle läsnäololle ei välttämättä ole jokaisessa inventoinnissa tarvetta. Inventointeja on alettu suorittamaan joissain toimeksiannoissa etäyhteyksin Teamsia hyödyntäen. Seikka nousi esille useammassa haastattelussa, joten tätä voidaan pitää yhtenä merkittävänä uutena toimintatapana etätyön myötä. Toisaalta todettakoon, että myös perinteiset inventoinnit ovat yhä rinnalla vaihto-omaisuuden olemassaolon tarkastamisessa.

”Eräissä toimeksiannoissa me tehtiin videon välityksellä Teamsissa inventointi ja kyllä se ihan sujui siinä, mutta oli vähän erityyppinen. Tosiaan asiakas kuvasi varastoa ja me sitten siellä videolla, minä ja toinen, kaksi tilintarkastajaa siellä valvomassa, laskettiin yhdessä asiakkaan kanssa niitä.” (H2)

”Inventointien suorittaminen on kyllä muuttunut, että siihen on just keksitty meillä ainakin virtuaalisia tapoja, käytetään Teamsia ja sitten sitä kautta hoidetaan se inventointi.” (H5)

Inventoinnit on keksitty virtuaalisesti toteutettaviksi, mutta haasteen luo väärinkäytöksen mahdollisuuden kasvaminen, joka taas kasvattaa tilintarkastuksen kokonaisriskiä. Haastateltava 1 pohtii inventoinnin muuttumista seuraavasti;

”Meillä on esimerkiksi ollut käytössä virtuaalinen inventointi, Teams palaverin läpi käydään läpi varastonimikkeitä. Siellä toisessa päässä kaveri näyttää, että täältä näitä löytyy ja monta niitä on. Ja se sitten vähän kasvattaa tilintarkastusriskiä, koska siinä se kuitenkin mahdollistaa asiakkaalle hieman helpommin sen huijaamisen siinä laskennassa. Niin myös toi vaikuttaa kokonaisuudessaan tilintarkastukseen ja riskeihin.” (H1)

Uusia toimintatapoja on siten keksitty, mutta ne vaikuttavat selkeästi tilintarkastusriskiä ja painottavat täten riskimäärittelyn tärkeyttä. Väärinkäytöksen riski nousee virtuaalisissa inventoinneissa, jolloin suunnitteluvaiheessa tulee kiinnittää erityistä huomioita vaihto-omaisuuden riskitasojen määrittämiseen.

Päätämismuutosten haasteelliseksi nousee puolestaan toiminnan jatkuvuuden arviointi. Toiminnan jatkuvuuden arvioiminen koetaan haasteelliseksi, sillä pandemia on vaikuttanut monessa määrin asiakasyritysten liiketoimintaan niin merkittävästi, että yrityksillä on haasteita laatia ennusteita ja budjetteja. Tämä taas suoraan vaikuttaa tilintarkastajien työhön vaikeuttaen toiminnan jatkuvuuden edellytysten varmistamista. Tilintarkastajan haasteena on selvittää täyttääkö yhtiö toiminnan jatkuvuuden edellytykset, jos yhtiön on itsekin haastavaa suunnitella toimintaa pidemmälle vallitsevan epävarmuuden vuoksi.

”Päätämismuutosten muuttamiseen on vaikuttanut eniten korona omasta mielestä, just sitä toiminnan jatkuvuutta on välillä ollut vaikeata tarkastaa, jos korona on vaikuttanut sen asiakkaan toimintaan paljon. Asiakkaalle itselleen on vaikeaa arvioida sitä, tehdä budjetteja ja se heti heijastuu meidän työhön. Miten me varmistutaan toiminnan jatkuvuudesta, jos asiakas itsekään ei ole oikein pystynyt arvioimaan sitä.” (H5)

”Toiminnan jatkuvuuden arviointi on vaikeata, kun jollain asiakkailla menee niin huonosti, niin sitten se heijastuu omaan työhön.” (H2)

Toisaalta mainittakoon myös haastateltava 1 nostaman seikan – pandemia on myös osaltaan kasvattanut liiketoimintaa tietyillä sektoreilla, jolloin myöskään toiminnan jatkuvuuden arvioinnin haasteet eivät ole yleistettävissä. Tilintarkastajan on olennaista pystyä arvioimaan jatkoa objektiivisesti tosiasiat huomioiden.

”Yleisellä tasolla going concern ajattelu on vaikeutunut. Toki se on yhtiökohtaista, jollakin yhtiöillä menee paremmin koronan takia ja jollain sitten taas homma huonontui ja se kaikki näkyvyys eteenpäin, ennustaminen, arvioiden luominen ja budjettien tekeminen, niin on huomattavasti hankalampaa semmoisilla aloilla, minne korona vaikuttaa enemmän. Sitten just se going concern pitää ottaa huomioon siinä tarkastuksen päättämävaiheessa ja jos se ei sitten niin hyvin toteudu siinä, että se on paljon haastavampaa arvioida sitä tavallaan objektiivisesti.” (H1)

Toisaalta toiminnan jatkuvuuden tarkastamisessa korostuu myös tilintarkastajan oma asennoituminen ja uusien tarkastusmenetelmien käyttöönottoaminen. Haastateltava 3 tunnistaa toiminnan jatkuvuuden haasteen, mutta tuo esille myös uusien tarkastusmenetelmien näkökulman ja sitä kautta haasteiden selvittämisen.

”Joidenkin erien tarkastamisessa on ollut muutoksia ja esimerkiksi budjettien saaminen on vaikeampaa, koska yhtiöt ei itsekään tiedä, miten korona tulee näkymään, vaikka seuraavan puolen vuoden aikana. Tietenkin se on paljon vaikeampaa tämän tyyppisessä ympäristössä ja vaikuttaa siihen, miten me voidaan sitten tarkastus toteuttaa. Mutta sitten samaan aikaan on erityyppisiä uusia tarkastusmenetelmiä pyritty kehittämään, joilla sitten saataisiin noita haasteita taklattua mahdollisimman hyvin.” (H3)

Etänä työskennellessä haasteeksi on muodostunut myös osaltaan prosessien ja kontrollien tarkastaminen. Haasteen tuottaa se, että asiakasyritysten sisäiset prosessit ovat saattaneet muuttua merkittävästikin etätyön myötä, eivätkä prosessit välttämättä ole yhtä suoraviivaisia kuin ennen pandemian puhkeamista. Osaltaan prosessit ovat saattaneet muuttua huomattavastikin, joka on johtanut prosessien tarkempaan läpikäyntiin. Vastaavasti kontrollit ovat muuttuneet etätyön myötä ja niiden implementoinnin ja tehokkuuden tarkastamisessa on koettu haasteita. Kontrollien ja prosessien muutosta käsitellään tarkemmin seuraavassa kappaleessa 6.1.2.

”Kontrollitestaukseen liittyen niin se on muuttunut aika olennaisesti, että jos aiemmin oltiin siellä toimistolla sen kontrollin suorittajan kanssa, niin nykyisin kun ei pysty samalta ruudulta kattamaan, niin se on muuttunut vaikeammaksi.” (H1)

”Kun asiakkaan kontrollit on saattanut muuttua tämän etätyön myötä ja se, että miten niitä suoritetaan edes, niin se heijastuu suoraan tilintarkastajan työhön.” (H2)

Mainittujen näkökulmien lisäksi etätyö on haastanut myös asiakassuhteen ylläpitämistä. Kommunikaatio keskittyy pitkälti substanssiin, jolloin epämuodollisemmat, mutta inhimilliset aiheet jäävät vähemmälle. Etätyön takia tilintarkastajan tulee kiinnittää erityistä huomiota keinoihin, joilla asiakassuhdetta voi edistää myös etänä työskennellessä.

”On vaikeampaa se asiakassuhteen ylläpitäminen, kun kommunikaatio keskittyy vain tai lähestulkoon vain substanssiin.” (H3)

Yhteenvedollisesti etätyö on muokannut tilintarkastusprosessia, mutta muutokset ovat selkeästi kohdistuneet tiettyihin edellä käsiteltyihin osa-alueisiin. Varsinainen työ on sinällään pysynyt ennallaan, mutta joidenkin tarkastustoimenpiteiden, kuten toiminnan jatkuvuuden tarkastamisen ja toimintaympäristön ymmärryksen kartoittamisen, roolit ovat kasvattaneet merkitystään ja joidenkin erien, kuten vaihto-omaisuuden, osalta on kehitetty uusia tarkastustoimenpiteitä olemassa olevien tarkastustoimenpiteiden rinnalle. Varsinaiset työpaperit ovat pitkälti pysyneet ennallaan, mikä onkin loogista, sillä tilintarkastusta ohjaavat standardit eivät ole pandemian myötä muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta muuttuneet. Muutokset liittyvät enemmässä määrin tapoihin, joilla tarkastusta nykyisin käytännön tasolla toteutetaan.

”Jos miettii toteutusta niin ainakin omat työtehtävät on aika samanlaista kun aiemminkin, substanssi on pysynyt pitkälti samanlaisena ja työpaperit ei oo juurikaan muuttunut siitä aiemmasta.” (H3)

”Kyllähän ne työpaperit on sinällään aika samanlaisia kuin ennenkin, että ei tuu mieleen mitään erää, joka tarkastettaisiin ihan täysin eritavalla, vaan koronan takia, että eihän kuitenkaan se tilintarkastusta koskeva sääntely ole erityisesti muuttunut.” (H5)

Haastatteluiden perusteella tilintarkastusprosessin suorittaminen on muokkautunut pandemian myötä. Muutokset kohdistuvat tilintarkastusprosessin jokaiseen vaiheeseen, mutta

melko kapealle sektorille. Pandemia on tehostanut tilintarkastusprosessia uusilla tarkastustoimenpiteillä, mutta myös osaltaan sakkauttanut materiaalin saamisen haasteellisuuden ja toiminnan jatkuvuuden arvioinnin haasteellisuuden myötä. Seuraavassa käsitellään vaikutuksia tilintarkastusriskeihin.

6.1.2. Tilintarkastusriskit

Etätyö on muokannut tilintarkastusasiakkaiden prosesseja ja kontroleja, jolla on suora vaikutus tilintarkastusriskeihin. Havaitsemisriski, eli tilintarkastajalähtöinen riski, on noussut merkittävästi etätyön myötä. Etätyö on vähentänyt havaitsemisen mahdollisuuksia ja vaikeuttanut kontrollien toiminnallisen tehokkuuden varmistamista. Etätyön koetaan myös kasvattaneen kokonaisriskiä ja hankaloittaneen riskiarvioiden tekemistä. Toimintariskin nähdään myös kasvaneen yhtiöissä, joissa liiketoiminta on pandemian takia radikaalisti muuttunut.

”Riskit on muuttuneet koronan myötä ja myös niiden tarkastus on muuttunut, koska just kun hoidetaan kaikki etänä, niin ei silleen samalla tavalla pysty niitä riskejä havaitsemaan, kun ei tiedä, miten se asiakkaan toiminta on muuttunut tai miten esimerkiksi jotain prosesseja hoidetaan. Toki ne käydään prosessi- ja kontrollihaastatteluissa läpi, mutta just se, että voiko kaikkia riskejä havaita, niin se on kasvanut ja sitä kautta se kokonaisriski on kasvanut ja just ne riskiarvioiden tekemiset, niin se on kyllä vaikeutunut.” (H5)

Prosessien kartoittaminen ja kontrollien tunnistaminen on selkeästi vaikeutunut. Kontroleista manuaalisten kontrollien suorittaminen tunnistetaan yhdeksi riskisimmäksi tarkastettavaksi kohteeksi, joita nuoret tilintarkastajat etätyöarjessaan kohtaavat. Vastaavina voidaan pitää esimerkiksi manuaalisia kuittauksia ja puumerkkejä. Nuorten tilintarkastajien on hankala saada varmistusta siitä, onko kontrolli suoritettu tosiasiallisesti vai haetaanko kuittaukset vain tapauskohtaisesti tilintarkastuksen takia. Vastaavasti haasteena nähdään se, että onko kontrolli suoritettu ajallaan. Osaltaan haasteeksi nousee myös kontrollien suorittamisen dokumentointi sähköiseen muotoon. Etätyön voidaan todeta kasvattavan selkeästi tilintarkastuksen kokonaisriskiä.

”Monissa firmoissa manuaaliset kontrollit on ainakin osittain muuttuneet ja ne voidaan tehdä hyvinkin eri tavalla verrattuna aiempaan, mikä sitten väkisinkin vaatii tilintarkastajalta ammattitaitoa ja osaamista ja ainakin uudenlaisen näkökulman siihen tarkastukseen.”
(H3)

”Eniten ongelmia tulee sellaisissa kontrolleissa, joissa puumerkataan dokumentti käsin, niin voihan se olla, että asiakas voi sitten lisätä liitteen siihen jälkikäteen ja skannata sitten sen dokkarin meille. Se että, onko se sitten oikeasti toiminut siinä kontrollivaiheessa noin, niin on aika hankala todentaa.” (H4)

Havaitsemiseen liittyvät seikat nousevat haasteiksi, mutta etätyön nähdään tuoneen myös hyötyjä. Haastateltava 4 mainitsee esimerkiksi kontrollien tarkastamisen sinänsä helpottuneen, kun kontrollin suorittamista pystyy seuraamaan etänä Teamsin välityksellä useamman näytön avustamana. Toisaalta kuitenkin tekniset haasteet aiheuttavat toisinaan haasteita ja pitkittävät prosesseja.

”Jotkut riskit on hankalampi tarkastaa etänä, mutta toisaalta tilanne on oikeastaan sama, että ei vaan istuta siinä koneen vieressä vaan seurataan Teamsin välityksellä, että ehkä jopa kenties helpompi. Voi itse seurata siinä koneella ja on kaksi näyttoa. Ja sitten muita hyötyjä ja haittoja, niin itse koen sen hyödyllisenä että, ei tarvitse mennä asiakkaan luo, kun saman voi käydä Teamsinkin kautta läpi, mutta sitten taas toisaalta jossain tapauksissa face to face olisi helpompi, jos ollut vaikka jotain teknisiä ongelmia, niin onhan se vähän säätämistä.”
(H4)

Havaitsemisriski nousee selkeästi etätyön aiheuttamana haasteena. Etänä tilintarkastajan on vaikeampaa tunnistaa kaikkia olemassa olevia riskejä ja yhtä lailla mahdollisuus havaita asiakkaanedustajan tai johdon eleitä, ilmeitä ja reaktioita on heikentynyt merkittävästi etänä työskenneltäessä. Teamsin välityksellä työskenneltäessä kameran käyttäminen korostuu. Kameran käyttäminen kannustaa asiakasyrityksen henkilöstöä kameran käyttöön ja näin ollen reaktioita ja ilmeitä on edes jollain tasolla mahdollista analysoida.

”Havaitsemisriski on nykyään vaikea, kun ei välttämättä pysty havaitsemaan kaikki eleitä ja toimia.” (H2)

”Teamsissa ei oo välttämättä aina kameroita päällä, niin sen ilmeen ja eleen tulkitseminen, niin ne häviää etätyön myötä, että se kyllä hankaloittaa tilintarkastuksen suorittamista ja varmasti kasvattaa riskiä.” (H1)

Havaitsemisriskiin linkittyy voimakkaasti riski siitä, että asiakasyrityksen prosessit ja kontrollit ovat muuttuneet merkittävästi, jolloin tilintarkastaja ei välttämättä kaikkia muutoksia pysty havaitsemaan. Toisaalta havaitsemisriskiä alentaa tilintarkastajan toimialaosaaaminen ja prosessien- sekä kontrollien kokonaisvaltainen tarkastaminen. Etätyön ja pandemian aikaansaamat muutokset asiakasyritysten toiminnassa edellyttävät tilintarkastukselta suurempaa resursointia. Jo vakiintuneet kontrollit ovat saattaneet muuttua olennaisesti, jolloin edeltävän vuoden dokumentaatio ei ole samalla tavalla hyödynnettävissä ja uusien toimintatapojen kartoittamiseen menee luonnollisesti enemmän aikaa. Haastateltava 3 tuo esille tilanteen olevan verrattavissa lähestulkoon kuin uuden asiakkaan kontrollien tarkastamiseen, viitaten vaadittavan työmäärän muutokseen.

”Kontrollien tarkastaminen on muuttunut, asiakkaat on joutuneet miettimään kuinka ne kontrolleja suorittaa ja dokumentoi. Kaikilla ei ole skannereita kotona, että kuinka sitten joku puumerkki tai allekirjoitus, hyväksyntä, esimerkiksi dokumentoidaan etämoodissa. Ja se jalkautuu suoraan tarkastukseen, että se pitää saada kerättyä siinä prosessi- ja kontrollihaastatteluiden aikana, päivitettyä kuinka se toimii ja ei voi suoraan käyttää vanhoja työpapereita.” (H1)

”Sitten havaitsemisriskin lisäksi, sanoisin että kontrolliriski on muuttunut ja kohonnut, kun asiakkaiden kontrollit on saattanut muuttua etätyön myötä ja se on sitten asia mikä tilintarkastajan tulee selvittää. On lisännyt työmäärää, koska aiemmin on voitu tarkastaa yhtiötä kolme-neljä vuotta ja kontrollit on pysynyt samana tai suunnilleen samana ja sitten onkin etätyön takia muuttunut ihan kokonaan niin se, ei oo ihan sama kuin menisi ihan uudelle asiakkaalle mutta melkein.” (H3)

Toisaalta myös toimintariskin kasvu tunnustetaan pandemian myötävaikuttavana. Toimintariski linkittyy voimakkaasti yhtiöihin, jotka operoivat pandemian runtelemilla toimialoilla. Haastateltava 3 korostaa toimintariskin kasvua esimerkiksi ravintola- ja matkustusaloilla, joilla liiketoiminta on sakkautunut merkittävästi. Vastaavilla toimialoilla tilintarkastusriskit on arvioitava entistä tarkemmin ja myös toimintaympäristön ymmärrys kasvattaa merkitystään. Myös yhä moninaisempi teknisten välineiden hyödyntäminen edesauttaa tilintarkastuksen laadukasta suorittamista etätyöstä huolimatta.

”Just näissä kaikissa toimintariski on siinä, kun on tiettyjä firmoja, vaikka ravintola- tai matkustusalalla, missä asiakkaiden toiminta on kokonaan muuttunut tai pysähtynyt tai jopa

loppunut väliaikaisesti, niin se täytyy pitää mielessä. Mutta tää on ennen kaikkea asenneky-symys ja nykypäivänä kun tekniikka ja digitaaliset työkalut on niin edistyneitä, niin niitä käyttämällä saa tarkastuksia edelleen hoidettua asiallisesti eteenpäin, että se tekemisen laatu ei kuitenkaan kärsinyt, se on vaan vähän erilaista tekemistä.” (H3)

Etätyö on hankaloittanut tilintarkastusriskeihin vastaamista. Havaitsemisriski on kasvanut merkittävästi etänä työskentelyn myötä. Tilintarkastajalla ei ole vastaavia mahdollisuuksia havaita asiakkaan toimia tai tunnistaa kaikki toiminnan muutoksia. Vastaavasti kokonaisriski on kasvanut myös kontrolli- ja toimintariskien kasvun kautta. Toisaalta tarkastus on myös tehostunut teknisten sovellusten tehokkaamman hyödyntämisen myötä. Seuraavassa aihetta pohditaan enemmän käytännön toteuttamisen näkökulmasta.

6.2. Tilintarkastuksen käytännön toteuttaminen etätyöarjessa

Tämä kappale käsittelee etätyön tuomia muutoksia käytännön tilintarkastuksen suorittamiseen. Kappaleessa tuodaan esille kokemuksia kommunikaation riittävydestä ja uusista toimintatavoista, tiimityöstä, tiimin johtamisesta, nuorempien ohjaamisesta, tuesta ja palautteesta.

6.2.1. Kommunikaatio ja tiimityö

Kommunikaation merkitys nousi jokaisessa haastattelussa esille. Nuoret tilintarkastajat kokevat kommunikaation vähentyneen merkittävästi verrattuna aikaan ennen pandemian puhkeamista. Kommunikaation vähentyminen on vaikuttanut olennaisesti työssä suoriutumiseen ja viihtymiseen, mutta toisaalta se on myös mahdollistanut työrauhan verrattuna aikaisempaan. Kommunikaation taso on lähtökohtaisesti koettu riittäväksi ja sosiaalisen yhteisöllisyyden ylläpitämiseksi on kehitetty uusia toimintatapoja. Vastaavasti tiimiytämiseen on keksitty uusia ja toimivia keinoja. Nuoret tilintarkastajat kokevat tekevänsä yhä tiimityötä, mutta merkittävästi vähemmässä määrin kuin aikaa ennen pandemiaa.

”Kommunikointi on muuttunut huomattavasti, kun kaikki on mennyt etämoodiin, niin siinä hän joutuu miettimään kommunikointia ihan eri kantilta, kun ei olla kaikki samassa huoneessa asiakkaalla tai toimistolla.” (H1)

Etätyö on luonnollisesti vähentänyt epäformaalia keskustelua tiimin jäsenten välillä. Haastateltava 3 kuvailee tämän olleen yhtenä syynä yksintekemisen korostumisen kanssa. Epäformaalien kuulumisten vähentyminen itsessään vähentää tutustumista ja tiimiytymistä, jolloin se linkittyy negatiivisesti yhdessä tekemiseen.

”On tämä edelleen tiimityötä, mutta kun ei olla siellä samassa työhuoneessa asiakkaan luona, niin jää ne tietyt tiimiytymiseen liittyvät kokonaan pois; sellainen epäformaalimpi jutteleminen, viikonloppukuulumisten vaihtelevuus, niin totta kai se tekee tästä enemmän yksintekemistä.” (H3)

Toisaalta vaikka kommunikointi on vähentynyt, on yhteydenpitoon ja toimeksiannon etenemisen seurantaan otettu käyttöön uusia toimintatapoja. Haastateltava 2 tuo esille tiimiytymistä edistävänä viikkopalaverit ja päivittäiset palaverit, joiden tarkoituksena on jakaa tietoa toimeksiannon etenemiseen liittyen ja mahdollisesti uudelleenjärjestää työtehtäviä.

”Kommunikointi tiimin kesken on hankaloitunut ja vähentynyt, mutta pidetään me viikkopalavereja, että missä mennään. Tiimi tietää, että onko hommat edistyneet ja käydään läpi sitä työtilannetta. Sitten sitä työtaakkaa voidaan jakaa, jos jollain on enemmän tai vähemmän hommaa.” (H2)

Haastateltava 4 tuo esille kommunikaation määrän vaihtelevan tiimien kesken, mutta kokee kuitenkin kommunikaation olevan yleisesti riittävällä tasolla. Hän kokee kysymiselle matalan kynnyksen ja toteaa statuspalavereita olevan paikoittain jopa liikaa.

”Kommunikaation määrä vaihtelee tiimeittäin, mutta kyllä koen, että matalalla kynnyksellä voi kysyä. Sanoisin, että kommunikaatio on ihan riittävää, että joskus on ehkä jopa vähän liikaakin niitä statuspalavereja nykyään.” (H4)

Kuten muutkin haastateltavat, myös haastateltava 5 tuo esille työnmuodon muutoksen kohti itsenäisempää työtettä. Toisaalta tilanteeseen vaikuttaa myös toimeksiannon koko, jossain tapauksissa työ tehtäisiin etätyöstä huolimatta itsenäisesti. Pienemmissä toimeksiannoissa etätyö ei ole muuttanut työnmuotoa. Etänä työskennellessä kommunikaatio ja tiimityön yl-

läpittäminen näkyvät kuitenkin jo aikaisemminkin esille nousseina säännöllisinä statuspalavereina sekä Teams-chatteina, aloituspalavereina ja työohjelmien läpikäymisenä. Edellä mainituilla pyritään ylläpitämään ympäristöä, jossa tiimin jokaisella jäsenellä on matala kynnys avun pyytämiseen.

”Tämä on muuttunut huomattavasti enemmän siihen, että kaikki tehdään yksin. Toki riippuu toimeksiannon koosta, että olisiko se muutenkaan tiiminä tehtävänä. Mutta näkyy se (tiimityö) edelleen siinä, että on statuspalavereita ja yleensä managerit laativat työohjelmaa ja käydään aloituspalavereita, niin kyllä se tiimityö näkyy siinä ja sitten välillä on Teams-chatteja perustettu, niin voi sitten kysyä tarvittaessa vähän matalammalla kynnyksellä.” (H5)

Myös haastateltava 4 tuo esille näkökulman siitä, että työskentely ei ole muuttunut pienemmissä toimeksiannoissa, sillä ne joka tapauksessa hoidettaisiin itsenäisesti. Näin ollen etätyöllä ei ole ollut vaikutusta vastaavanlaisissa toimeksiannoissa työskenteleville henkilöille. Suuremmissa toimeksiannoissa etätyöllä on ollut negatiivinen vaikutus toiminnan jouhevutusta tarkastellessa. Etänä kommunikoidessa kynnys avun ja tuen kysymiseen on noussut, eikä etänä työskennellessä välttämättä uskalleta kysyä jokaista mieltä askarruttavaa asiaa. Tämä on osaltaan hidastanut tilintarkastusprosessin suorittamista, sillä ennen samassa tilassa työskennellessä tiimin jokaisella jäsenellä oli hyvin matala kynnys nostaa esille epäselviä asioita, pyytää tukea tai yhdessä sparrailla tarkastukseen liittyvistä asioista.

”Mulla on ollut niitä toimeksiantoja, missä oon ollut yksin vastuussa, eli näiden osalta ei oo juurikaan muutosta, koska tekisin sen toimistolta, jos en olisi etätöissä. Toki isommissa toimeksiannoissa huomaa, että kun oltiin ennen samassa neukkarissa, niin pysty kysyy nopeastikin ja nyt ehkä kynnys siihen kysymiseen on vähän suurempi.” (H4)

Kommunikaation ja tiimityön muutos on toimeksiantokohtaista, mutta yleisellä tasolla se on vaihtunut virtuaaliseen ympäristöön toteutettavaksi. Tiimityön uudet toimintatavat on hiljalleen opittu käytäntöön ja tilintarkastusta on saatu yhä jouhevammaksi toteuttaa työskentelypaikasta riippumatta. Seuraavassa käydään tarkemmin lävitse etätyön aikaansaamia uusia toimintatapoja.

6.2.2. Uudet toimintatavat

Etätyö on edesauttanut keksimään uusia keinoja tilintarkastuksen tehokkaaseen suorittamiseen. Etätyön myötä muutoksia on tehty tiimin sisäisten ja asiakaspintaan ulottuvien toimintatapojen suhteen. Perinteisen kommunikaation on todettu vähentyneen merkittävästi, mutta etätyön myötä on kehitetty virtuaalisia keinoja ylläpitää tiimityötä ja yhteisöllisyyttä. Teamsin hyödyntäminen on kasvanut merkittävästi etätyön myötä. Teamsin välityksellä on pyritty luomaan ympäristö, jossa tilintarkastusta on mahdollista suorittaa myös paikasta riippumatta.

”Hyödynnetään teknologiaa parhaan mukaan ja yritetään luoda sellainen vastaava ilmapiiiri kuin ennen koronaa, että kyllä teknologia ja Teams mahdollistaa sen” (H1)

Tilintarkastustiimin sisäisesti kommunikaatio on siirretty pitkälti Teams ympäristöön ja tiimityötä ylläpidetään nykyisin enemmissä määrin statuspalaverien ja muiden viestintätyökalujen välityksellä. Ennen pandemian puhkeamista kommunikaatio on ollut samassa tilassa työskennellessä helpompaa, mutta haastateltavan 4 sanoin, on kommunikaatio myös ”virtuaalisessa Teams-neukkarissa” toimivaa, eikä se loppuen lopulta poikkeaa merkittävästi samassa tilassa työskentelyyn verraten.

”Niitä on paljon niitä statuspalavereja, aloituspalavereja ja Teams chatteja, että kyllä mä silleen koen tämän jollain tasolla tiimityönä, toki vähemmässä määrin, kuin ennen... Monesti se työ asiakkaallakin oli kuitenkin pääasiassa näpyttelyä neukkarissa, ei se oo merkittävissä määrin muuttunut. Toki on helpompi kysyä, jos on samassa neukkarissa, mutta nyt ollaan sitten tällaisessa virtuaalisessa Teams neukkarissa.” (H4)

Teamsin hyödyntäminen ulottuu monessa määrin myös asiakasrajapintaan. Teamsia hyödynnetään laajalti erilaisissa tarkastustoimenpiteissä ja sillä on merkittävä rooli asiakaskommunikaatiossa. Teamsin käyttäminen mahdollistaa näkyvyyden niin asiakkaan kuin tilintarkastajankin suuntaan ja Teamsin kautta aikataulutetut palaverit on koettu prosessia tehostaviksi. Aikataulutetut palaverit ovat selkeästi muokanneet toimintaa, palavereihin osallistuvat osapuolet ovat valmistautuneet palavereihin paremmin, jotta asiat saataisiin käsiteltyä kerralla kuntoon. Etänä työskennellessä ei ole samanlaista mahdollisuutta käydä kysymässä epäselväksi jääneitä asioita yhtä vaivattomasti kuin asiakkaalta työskennellessä. Etätyö on

johtanut tehokkaaseen palaverikäyttäytymiseen ja tämä on ilmiö, jonka toivotaan jatkossakin jatkuvan.

”Kun Teams palaverit lyödään kalentereihin, niin se on johtanut siihen, että kaikki osapuolet ovat varautuneet paremmin palavereihin. Se on tavallaan ainut tilaisuus tai pitää buukata kokonaan uusi juttu, se on pakko saada kerralla kuntoon. Siitä tulee paljon tehokkaampaa ja sitä kautta tämä on positiivinenkin asia ja tämä on just sellainen asia mitä jatkossakin voisi miettiä, vaikka palattaisiinkin lähityöhön.” (H3)

Teamsin hyödyntäminen on tullut osaksi toimintaa yhä laajemmin. Teamsia hyödynnetään niin sisäisesti kuin myös asiakkaan kanssa. Sisäisesti haasteena koetaan edelleen korkeampi kynnys kysymiseen, mutta toisaalta asiakastyössä Teamsin hyödyntäminen on koettu toimintaa tehostavaksi.

6.2.3. Tiimin johtaminen ja organisointi

Tiimin johtaminen ja työn organisointi ovat seikkoja, jotka koetaan nuorten tilintarkastajien keskuudessa hyvin toimeksiantokohtaisesti. Etätyö on korostanut johtamisen merkitystä ja nuoremmat tilintarkastajat kokevatkin toimeksiantomanagerin käytöksen olevan avainasemassa paitsi työn sujuvuuden, myös heidän oman viihtyvyytensä ja tyytyväisyytensä kannalta. Tiimin johtaminen on pandemian myötä muuttunut ja nuoret tilintarkastajat ovat kokeneet johtamisesta sekä positiivisia että negatiivisia kokemuksia.

*”Tiimin johtaminen on muuttunut, siinä on managerikohtaisia eroja. Toiset yrittävät tiimiyt-
tää myös etänä ja just perustetaan noita chatteja, kysellään miten sujuu ja ollaan kiinnostu-
neita. Sitten on myös sellaista, että tuntuu että ei oo mitään, tai että olisi vähän niin kuin
sama asia, että sitä manageria ei edes olisi, koska se ei oo millään tavalla yhteydessä tai ei
oikein kysele.” (H5)*

Nuoret tilintarkastajat kokevat, että etätyö on korostanut johtamisessa ja managereiden käytöksessä näkyviä eroja. Toisaalta erot käytöksessä selittyvät jo sillä, että ihmiset ovat yksilöitä ja toiset ovat luonnollisesti sosiaalisempia kuin toiset. Yleisesti ottaen sosiaaliset ja osallistuvat managerit on koettu etätyöaikoina kannustaviksi ja osaltaan myös liian tarkoiksi.

Toisena ääripäänä tunnustetaan managerit, jotka eivät ole etätyöaikoina osoittaneet nuorempien tilintarkastajien näkökulmasta tukea tai minkäänlaista osallistumista käytännön työhön tai sen johtamiseen. Nuoret tilintarkastajat ovat tästä johtuen kokeneet olleensa etätyön myötä toisinaan haastateltavien sanoin ”oman onnensa nojassa”, mutta painottaen toimeksi-antokohtaisuutta. Kukaan haastateltavista ei korostanut jääneensä täysin itsekseen etätyöstä huolimatta. Haastateltava 3 toi esille myös tämän teeman osalta oman aktiivisuuden merkityksen – kun nuorempi osoittaa kiinnostuksensa tai tarpeensa sparrailuun, on johtamista ja omaa käytöstä myös managerin näkökulmasta mahdollista edelleen kehittää.

”On tosi paljon kiinni managerista, jotkut managerit ovat tosi tarkkoja, eli he haluavat olla koko ajan kartalla mitä kukin tiimiläinen tekee ja mikä on status. Toki usein he antavat paremmin tukea ja sparrailuapua. Sitten taas toinen ääripää, eli managerit, jotka ei ohjaa ollenkaan ja sitten on ihmisiä, jotka tulee näiden väliin. En tietenkään haluisi, että on aivan oman onnensa nojassa, mutta sitten sellainen, että pitää koko ajan päivittää statusta, niin ei sekään ole optimia... ja ainakin itse uskallan kysyä ihan rohkeasti managereilta ja partnereilta aikaa, jos koen sille tarvetta.” (H3)

Johtamista ja siihen linkittyviä haasteita konkretisoi myös tiimiläisten tuntemukset tiimiin kuulumisesta. Haastateltava 1 tuo esille sen, kuinka managerin käytös ja halu organisoida toimintaa heijastuu nuorempien kokemuksiin. Se kuinka aktiivisesti manageri on tavoitettavissa, tarjoaa tukea ja ylipäättänsä kysyy kuulumia, heijastuu suoraan nuorempien tyytyväisyyteen.

”Korona aikoina se tunne siitä, että kuuluu tiimiin on vähentynyt, että tiimityön tunne puuttuu, niin se managerin tapa, kuinka se esittää asiat - kuinka se toimintaa haluaa organisoida, niin sillä on paljon isompi merkitys. Ja se on sitten aika pitkälti tiimikohtaista, että jotkut kiinnostavat huomioita. Managerit ovat erilaisia, että kuinka niitä kuulumisia kysyy, kuinka on tavoitettavissa, kuinka nopeasti vastaa, kuinka tavallaan valmis on auttamaan, ei hylkää sinne oman onnensa nojaan.” (H1)

Johtamisen merkitys on kasvanut etänä työskennellessä. Nuoremmat tilintarkastajat kokevat johtamisen tason poikkeavan merkittävästi managereiden välillä, toisinaan johtaminen koetaan positiivisena ilmiönä ja toisinaan negatiivisena ilmiönä. Positiivisesti korostuu managerien aktiivinen osallistuminen, mutta samalla vastuun nuoremmalle antaminen. Negatiivi-

sena korostuu puolestaan minimaalinen tukeminen ja pelkkä toimeksiannon nimellinen johtaminen. Organisointi on puolestaan koettu melkoisen positiivisesti, sillä etänä työskennellessä työtehtävien jakaminen ja yleisesti ottaen selkeät työnjaot ovat työn edellytys. Organisointia osaltaan edustavat jo edellä käsitellyt statuspalaverit ja muut keinot, joilla seurataan toimeksiannon edistymistä. Toisaalta on kuitenkin huomioitava, että myös organisoinnissa on havaittavissa toimeksiantokohtaisia eroja, vaikka se olisikin pääosin hyvin hoidettu.

”Työtehtävät jaetaan selkeämmin, koska ollaan etämoodissa, kenellekään ei jää epäselvyyksiä siitä, mitä pitäisi tehdä.” (H5)

”Organisointi on nykyään ihan hyvää, mutta tosi toimeksiantokohtaista.” (H2)

Johtamiseen ja organisointiin linkittyy olennaisesti myös entistä nuorempien ohjaaminen, johon puolestaan perehdytään seuraavassa tarkemmin.

6.2.4. Nuorempien ohjaaminen

Tutkimuksessa kartoitettiin myös kokemuksia nuorempien, esimerkiksi tilintarkastusharjoittelijoiden, ohjaamisesta etätyöaikoina. Nuorempien ohjaaminen on koettu monessa mielessä haastavammaksi etänä työskennellessä. Haaste nähdään etenkin järjestelmiin perehdyttämisessä ja ajankäytössä. Etänä työskennellessä perehdyttäminen ja sosiaalisten suhteiden luominen on hitaampaa, ja etenkin jälkimmäisen nähdään vaikuttavan negatiivisesti ohjaamiseen.

”Etänä kun jää se kaikki epämuodollinen kommunikointi pois, kuulumisten kysely pois, niin ei tunne toisia tai toisten osaamista, työtapoja, niin siitä tulee haastetta tässä etämoodissa...” (H1)

Etänä työskennellessä kokeneemman on haastavampaa arvioida uusien työntekijöiden osaamista, ajatuksen kulkua ja työtapoja, mikä hidastaa prosessin kulkua. Vastaavasti etänä työskennellessä uusien työntekijöiden voi olla vaikeampaa pyytää apua. Aikaisempaan verrattuna ohjeistaminen on hankalampaa, sillä se vaatii aina vähintään viestintäapua, kun aikaisemmin ohjeistaminen onnistui saman pöydän ääressä. Nykyinen toimintatapa edellyttää suurempaa panostusta sekä ajallisesti, että laadullisesti.

”Nuorempien ohjaaminen on kyllä mennyt haastavammaksi. Ei välttämättä osata käyttää kaikki järjestelmiä vielä niin hyvin, niin joutuu ihan perusasioista paljonkin aikaa käyttämään etämoodissa, minkä sitten vanhassa tilanteessa olisi voinut nopeasti vierestä huikata.”
(H1)

Etänä työskennellessä nuorempien ohjaamisessa korostuu entisestään kokeneemman vastuu yhteydenpidosta ja avoimen kulttuurin luomisesta. Haastateltava 3 tuo esille kannustavan roolin tärkeyden. Kokemattomalla työntekijällä on etänä työskennellessä korkeampi kynnys kysyä apua, jolloin kokeneemman tehtävänä on luoda kannustava ja avoin kulttuuri, jossa kysymykset uskalletaan tuoda esille.

”Oon pyrkinyt kannustaa, että jos tulee mitään kysyttävää, niin ottaa ihmeessä yhteyttä Teamsin kautta tai sähköpostitse tai soittaa rohkeasti. Ymmärrän et heillä on korkeampi kynnys tehdä se, kuin jos oltaisiin samassa tilassa ja voisi vaan helposti kysyä asioita. Se on sellainen mihin on joutunut kiinnittää huomiota.” (H3)

Vastaavasti myös haastateltava 5 tuo esille oman aktiivisuuden nuorempien työn ohjaamisessa ja työtehtävien etenemisen seuraamisessa. Ohjaamisen koetaan vaikeutuneen varsinkin suuremmissa toimeksiannoissa.

”Varsinkin jossain isommissa toimeksiannoissa, kun ohjeistaa noita nuorempia, niin olisi-han itselle helpompaa auttaa, jos oltaisiin samassa tilassa, eikä niin, että tässä vähän mietiskelee, että onkohan se trainee nyt saanut tehtyä niitä hommia. On pitänyt itse ottaa koppia siitä, että kyselee niiltä aktiivisemmin, että miten etenee.” (H5)

Nuorempien ohjaamisessa nähdään haasteita, koska kynnys kysymiseen on kasvanut etänä työskennellessä. Avoimen ja luottamuksellisen kulttuurin luominen korostuu myös tämän näkökulman osalta etätyöarjessa.

6.2.5. Palautteen saaminen ja tuki

Nuoret tilintarkastajat kokevat saavansa etätyöstä huolimatta palautetta suhteellisen hyvin. Palautetta saadaan virallisesti useamman kerran vuodessa ja myös heti toimeksiantojen päätymisen jälkeen. Palautetta pyydetään organisaatiosta riippuen vähintään kahdesta kolmeen kertaan vuodessa, jonka yhteydessä suoriutumista arvioidaan.

”Meillä käydään kolme kertaa vuodessa esimiehen kanssa läpi ylemmiltä tahoilta, yleensä managereilta, saatuja palautteita ja kyllä mä oon korona arjessa saanut palautetta, yleensä niiltä, joilta on pyytänyt.” (H2)

Palautteen saamisessa korostuu oma aktiivisuus, eli se, että kysyy itse palautetta reaaliaikaisesti ja proaktiivisesti toimeksiantojen ollessa käynnissä ja niiden päättymisen jälkeen. Nuorten tilintarkastajien tulisi pyrkiä tuomaan esille omaa osaamistaan aktiivisesti ja kehittää itseään pyytämällä säännöllisesti ja oma-aloitteisesti palautetta.

”Jos itse pyytää palautetta oma-aloitteisesti niin kyllä sitä sitten tyypillisesti myös saa. On meillä nämä virallisetkin palautteenannot, kun joku isompi toimeksianto loppuu tai tulee kehityskeskusteluiden aika.” (H3)

”Kyllä mä koen saavani tarpeeksi palautetta, että toki se on itsestäänkin kiinni aika paljon, että kysyy sitä.” (H5)

Haastateltavat H2, H3 ja H5 mainitsevat kaikki saaneensa palautetta hyvin ja aina sitä itse kysyessään. Kukaan edellä mainituista ei todennut jääneensä ilman palautetta, mikäli oli sitä itse oma-aloitteisesti kysynyt. Haastateltava 4 mainitsee myös seikan siitä, että palautetta tulisi muistaa pyytää enemmän.

”Oon saanut tarpeeksi tukea ja palautetta, ja varmaan aina itse pitäisi tajuta kysellä niitä enemmän, kun vasta sitten kun pitää pyytää virallisia palautteita, mutta kyllä mä oon kokenut saaneeni ihan ilman kysymistä.” (H4)

Edellisiin tutkimustuloksiin poikkeavana, haastateltava 1 kokee palautteen saamisen heikentyneen etätyön myötä. Palautteen saamisen heikentyminen linkittyy näkyvyyden heikentymiseen ja siihen, että haastateltava ei koe pystyvänsä osoittamaan omaa osaamistaan managereille vastaavasti kuin aikaan ennen pandemiaa. Hän kokee saavansa palautetta nykyisin lähinnä review notejen kautta, ilman suullista ja laajempaa palautetta. Hän myös korostaa tämän olevan yksi kommunikaation vähentymisen negatiivinen seuraus.

”Kun näkyvyys ja kommunikaatio on vähentynyt, niin se liittyy palautteen saamiseen. Palautetta on hankalampi saada ja sitten tavallaan reflektoida sitä saatua palautetta siihen omaan tekemiseen. Ja kuinka tulevaisuudessa aikoo hommia tehdä ja kuinka voi itse kehittyä työntekijäkin, koska ei välttämättä pysty tuomaan omaa osaamistaan niin hyvin esille. Tässä nykytilanteessa se tapahtuu valmiiden työpapereiden kautta, että ei yhdessä käydä läpi mitä

sinne työpaperille on dokumentoitu, vaan palautetaan se paperi review'tä varten ja se palaute tulee vaan review notejen kautta, eikä laisinkaan suullisesti.” (H1)

Tuen saamisessa korostuu puolestaan toimeksiantokohtaisuus. Nuoret tilintarkastajat kokevat saavansa tukea, mutta tämä on hyvin manageri- ja toimeksiantokohtaista. Jossain toimeksiannoissa tukea saadaan päivittäisen sparrailun myötä, mutta kaikissa toimeksiannoissa ei tukea koeta saavan.

”Se on toimeksiantokohtaista, jotkut managerit ovat enemmän kiinni päivittäisessä tekemisessä, kyselee ja sparrailee, mutta sitten jotkut managerit on vähän silleen että, niin kuin sanoin, vähän sama kun niitä ei olisi siinä toimeksiannossa, niissä tapauksissa ei ehkä valitettavasti koe saavansa sitä tukea samalla tavalla.” (H5)

”Ainakin itse uskallan kysyä ihan rohkeasti managereilta ja partnereilta aikaa... ja sitten kun on näitä nuorempia, joita ohjaa, niin heille sitten vuorollaan tarjoa oma-aloitteisesti tarpeeksi aikaa.” (H3)

Kokemukset tuen saamisesta vaihtelevat, mutta tuen saamisessa korostuu myös yhtä lailla oman aktiivisuuden merkitys. Haastateltava 3 ottaa esille seikan tuen aktiivisesta pyytämisestä, eikä oletta sen tapahtuvan vain ylhäältä päin annettuna. Vastaavasti hän tuo esille oman aktiivisuuden myös vielä nuorempien ohjaamisessa. Tuen saamisen tarve ja riittävän tuen määrä ovat hyvin yksilöllisiä asioita, jolloin yleistyksiä ei tuen riittävästä määrästä ole tehtävissä. Yhteenvedollisesti nuoret tilintarkastajat kokevat variaatiota palautteesta ja tuesta, mutta tunnistavat oman aktiivisuuden merkityksen niiden saamisen taustalla. Osaltaan myös henkilökohtaiset tarpeet ja luonteenpiirteet vaikuttavat kokemuksiin riittävästä tuesta ja palautteen saamisesta. Seuraavassa pohditaan aihealuetta itsensä johtamisen näkökulmasta.

6.3. Itsensä johtaminen tilintarkastuksen etätyöarjessa

Tämä kappale käsittelee itsensä johtamista tilintarkastuksen etätyöarjessa. Tässä osiossa tuodaan esille kokemuksia itsensä johtamisen strategioiden hyödyntämisestä, työresursseista sekä esitellään kokemuksia sosiaalisesta eristäytymisestä ja etätyön vaikutuksista urakehitykseen ja luottamukseen.

6.3.1. Itsensä johtamisen strategioiden hyödyntäminen

Itsensä johtamisen strategioista **itsearviointi** korostui jokaisen haastateltavan vastauksissa. Nuoret tilintarkastajat arvioivat omaa työtänsä entistä enemmän suorittaessaan työnsä etänä. Toisaalta työnluonne itsessään korostaa jo itsearvioinnin roolia. Nuoret tilintarkastajat kokevat itsearvioinnin toteutuvan päivittäin työpaperien valmistumisen ja toimeksiannon etenemisen myötä. Itsearviointi tapahtuu monessa määrin automaattisesti työn laatua ja onnistumista miettiessä. Konkreettisesti oman työn arvioiminen ja itsearviointi näkyvät hetkellä, jolloin tehty työ signataan ja siirretään eteenpäin review'ta varten. Tilanteessa työn valmiutta ja laadukkuutta pohditaan, kun työ laitetaan eteenpäin kokeneemman läpikäyntiä varten.

”Kyllä itsearviointia, oman suoriutumisen arviointia ja oman työn seuraamista tekee. Se on sellaista mitä käytännössä päivittäin tekee ja vähän automaattisestikin, kun saa työpaperin palautettua ja sitten siihen tehdään review, niin sitä omaa suoriutumista saa jatkuvasti arvioida.” (H1)

”Itsearviointia tässä työssä tekee koko ajan, kun ne työpaperit signataan, niin kyllä siinä vaiheessa oikeasti arvioi, että se työ on valmis, että sen voi laittaa silleen eteenpäin sille, joka tekee review'n siihen.” (H5)

Itsearviointi ulottuu työpaperien laadukkuuden lisäksi myös kannattavuuteen, aikataulujen pitämiseen ja managerin odotuksien täyttämiseen. Itsearviointia suoritetaan työpaperien valmistumisen lisäksi toimeksiannon päättymisen yhteydessä kokonaisvaltaisemmin oman suorituksen arvioinnilla. Itsearvioinnin koetaan olevan läsnä päivittäisessä tekemisessä, mutta toisaalta se linkittyy kokonaiskuvassa myös oman osaamisen kehittämiseen.

”Itsearviointia teen koko ajan, jotenkin sitä automaattisesti arvioi itseänsä työpäivän jälkeen, onko tehnyt ne hommat hyvin tai kun saa työpapereita valmiiksi, että vastaako ne nyt sitä mitä se manageri odottaa. Kyllä omaa onnistumistansa tulee mietittyä. Ja siis sekä päivittäin että myös sitten kun saa tietyn asiakkaan työt tehtyä valmiiksi. Mietti, että tekikö tarpeeksi ja pysyikö aikataulussa ja pysyikö budjetissa.” (H2)

”Koko ajan käy mielessäni läpi sitä, että toimiiko parhaalla mahdollisella tavalla, onko tämä se mitä tässä kannattaa tehdä vai voiko tehdä jotain eri tavalla. Eli esimerkiksi kun työstää työpapereita, niin miettii et onko tämä nyt oikeasti se paras tapa tehdä työpaperi vai voiko tämän tehdä paremmin.” (H3)

Itsearviointiin nähdään linkittyvän voimakkaasti tilintarkastajan työhön, mutta kuten haastateltavan 3 vastauksesta ilmenee, on itsearviointi myös työkalu itsensä varsinaisessa kehittämisessä, eikä niinkään pelkästään linkittynyt siihen, että työpaperit siirretään eteenpäin review'tä varten. Itsensä johtamisen strategioista muutama haastateltava korostaa lisäksi oman työnsä reflektointia ja sitä kautta oman osaamisensa kehittämistä. Itsearviointiin lisäksi useampi haastateltava tunnistaa hyödyntävänsä **itsensä palkitsemisen strategioita**, jotka korostuvat varsinkin etätyöarjessa. Haastateltavat nostavat esille palkitsemisen keinot liittyen työn tauottamiseen, työstä irrottautumiseen ja itsensä motivoimiseen. Haastateltava 4 tuo esille miellyttävien työtehtävien aikaansaavan palkitsevan motivaation:

”Tykkään ottaa vastuuta noista pienemmistä toimeksiannoista ja se on ainakin vaikuttanut mulla motivaatioon, kun pääsee tekemään itselleen mieluista hommaa. Se on aika paljon vaikuttanut motivaatioon.” (H4)

Vastaavasti haastateltava 3 korostaa itsensä palkitsemisen konkreettista roolia tilintarkastajan etätyöarjessa. Haastateltava tuo esille riskin työtehon laskusta, joka saattaa olla monessa määrin estettävissä itsensä palkitsemisen keinoin. Vastaavasti itsensä palkitseminen toimii aikataulutuksen ja motivoimisen tukena etätyöarjessa.

”Itsensä palkitseminen on sellainen mistä tunnistin itseni heti eli, vaikka se vähän hassulta tuntuukin, niin kyllä mä oon kokenut sen varsinkin etätyössä hyödylliseksi. Voi asettaa sellaisia tiettyjä palkintoja, mitä sitten saa, kun saavuttaa jonkun asian. Se voi olla ihan joku lenkille lähteminen tai päiväunet, jos saa hommat hoidettua. Näen kyllä, että se kannustaa ja auttaa etätyö aikoina, kun ollaan yksin kotona ja siinä on joillakin ihmisillä varmasti ainakin se riski, että työteho laskee.” (H3)

”Tohon itsensä palkitsemiseen, niin kyllä mä välillä sitä teen että, mielessäni ajattelen, että sitten kun saan hommat tehtyä, niin sitten lähdän lenkille.” (H5)

Itsensä palkitsemisen keinot ovat etätyössä tavalla tai toisella korostuvia, mutta sitä vastoin **rakentavan ajattelun malleja** eivät haastateltavat samalla tasolla tunnista. Haastateltavat 1, 2, 4 ja 5 tuovat esille kuitenkin aspektin vaikeiden erien tarkastamiseen liittyen ja tunnistavat ajatusmallien ja itsepuheen linkittyvän näiden tarkastamiseen. Ajatusmallien luominen helpottaa työpapereiden suunnittelua ja auttaa huomioimaan kaiken tarpeellisen, mitä työpapereiden tekemiseen vaaditaan. Haastateltava 1 korostaa ajattelumallien tarpeen kasvaneen erityisesti etätyön myötä.

”Kyllä sitä alkaa luomaan mielikuvaa ja suunnittelemaan mielessään, voisi sanoa jopa mielikuva harjoitteenomaisesti, mitä kaikkea siinä työpaperilla pitää ottaa huomioon. Varsinkin noissa vaikeammissa tehtävissä tätä tulee käytettyä nykyään yhä enemmän... Tämä ehkä muuttunut siinä, että nyt ottaa enemmän vastuuta itse, kun se vastuu on lisääntynyt tässä koronan myötä.” (H1)

”Miettii, että miltä se onnistunut suoriutuminen, vaikka se valmis työpaperi näyttää ja mitä kaikkea haluaa siinä olevan, että sen oon kokenut hyväksi varsinkin vaikeissa erissä.” (H2)

”Kyllä sitä vaikeammissa työpapereissa tulee mietittyä, että mitäs siinä työpaperilla voisi olla tai mihin muotoon niitä laittaisi, että kyllä sellaista tulee tehtyä, vähän hahmottaa mitä lähtee rakentamaan.” (H5)

Haastateltava 3 tuo esille myös seikan eri itsensä johtamisen strategioiden synergisistä eduista ja toisiaan tukevasta vaikutuksesta etätyöarjessa. Hän mainitsee ajatusmallien helpottavan haastavien tehtävien suunnittelua ja oman työn ohjaamista, mutta myös luovan tavoitteita, joita voi arvioida ja niistä tilanteen mukaan itseään myöhempänä palkita.

”Kyllä sitä aina sisäisesti pohtii että, kun aloittaa uutta työpaperia, että miltä tämä tulee sitten lopuksi näyttämään. Varsinkin jos se on joku haastavampi työpaperi tai analyysi, että mitä työvaiheita siihen kuuluu, mitä ne sisältävät, eli siinä mielessä tietynlaista sisäistä keskustelua käy itsensä kanssa. Kyllä sen varsinkin etätöissä kokee hyödylliseksi ja helpottaa myös oman työn ohjaamista ja arviointia. Ja sitten kun on tavoitteena tällainen työpaperi ja jos onnistun, niin saan tällaisen palkinnon siitä, että näen, että nämä tukevat toisiaan nämä itsensä johtamisen strategiat.” (H3)

Yhteenvedollisesti itsensä johtamisen strategiat näkyvät nuorten tilintarkastajien etätyöarjessa suhteellisen paljon. Haastateltavat tunnistavat itsearviointin, oman työn reflektointin ja itsensä palkitsemisen keinojen olevan käytössä. Itsearviointi korostuu entisestään etänä työskennellessä ja vastaavasti ajatusmallien hyödyntämisen nähdään korostuvan tilanteessa, jolloin päätökset tehdään itsenäisesti. Ajattelumallit tehostavat työn suunnittelua ja ohjaavat oman työn suorittamista. Seuraavana pohditaan työresursseja.

6.3.2. Työresurssit etätyöarjessa

Työresursseilla viitataan tässä tutkielmassa autonomiaan ja sosiaaliseen tukeen. Työresurs-sien riittävydestä haastateltavat olivat montaa mieltä. Autonomia tunnustetaan olennaiseksi ja tilintarkastukseen jo muutenkin linkittyväksi resurssiksi, mutta etätyön myötä autonomian roolin on todettu kasvaneen entisestään. Autonomia koetaan riittäväksi, mutta sen nähdään myös aiheuttaneen vastuun kasvamista.

”Autonomian osalta, kyllä sitä saa, että saa kyllä valita milloin ne työt tekee, mutta toisaalta on enemmän vastuuta ja paineet on kasvaneet enemmän.” (H2)

”Lähinnä tästä autonomiasta, että nykyisessä ympäristössä, kun ne staffaukset on häilyvämpiä ja managerit edellyttävät eri toimeksiantojen välillä pomppimista, niin se autonomia sen oman työn hallinnassa ja itsensä johtamisessa ja kuinka priorisoi eri asioita, niin tässä on tullut nykyaikana huomattava muutos. Oma vastuu on kasvanut verrattuna entiseen.” (H1)

Etätyö on myös kasvattanut työn sirpaleisuutta, sillä toimeksiantoja tehdään enemmän päällekkäin kuin ennen pandemian puhkeamista. Etätyö mahdollistaa managerit edellyttämään useampien toimeksiantojen samanaikaista edistämistä. Tämän koetaan aiheuttavan haasteita priorisointiin ja itsensä johtamiseen. Autonomialla voisi todeta olevan myös negatiivinen vaikutus nuorten tilintarkastajien etätyöarjessa. Toisaalta vaikka autonomian kasvun ja vastuun nähdään tuovan paineita, niin sen osaltaan nähdään kuuluvan jo kyseiselle uratasolle luontevasti. Haastateltava 5 korostavaa tilintarkastuksen jo itsessään edellyttävät autonomista lähestymistapaa ja toisaalta etätyön ja autonomian nähdään kuitenkin myös lisänneen vapautta aikatauluttaa oman työnsä suorittaminen itselle mielekkääseen ajankohtaan.

”Tämä on mennyt enemmän yksilöpeliksi, tai ainakin vähemmän tiimityöksi, kun aiemmin, niin kyllä sitä autonomiaa saa. Esimerkiksi just liittyen siihen, että aloitanko työt monelta ja pidänpö taukoja. Mutta sitten, jos miettii mun roolia, aletaan lähestymään pikkuhiljaa seuraavaa ylennystä, niin kyllähän sen kuuluukin olla autonominen rooli. Eli sanotaan, että autonomia on ollut oikein riittäväällä tasolla tässä etätyöajanakin.” (H3)

”Saan ihan riittävästi autonomiaa ja sosiaalista tukea, riippuu toki vähän toimeksiannosta. Autonomia nyt ainakin, mutta se nyt on ihan perushomma tilintarkastuksessa. Sosiaalinen tuki on taas tosi toimeksiantokohtaista. Mutta vielä autonomiaan, niin kyllähän just se, että

saa valita vapaammin, milloin aloittaa työt, niin kyllä se näkyy tosi vahvasti tässä arjessa.”
(H5)

Kuten aiempaan on jo mainittu, on etätyö vähentänyt sosiaalista kanssakäymistä ja muokannut tilintarkastusta enemmän yksilösuoriutumiseen. Sosiaalisen kanssakäymisen ja kommunikoinnin vähentyminen on vaikuttanut työssä viihtymiseen ja osaltaan hankaloittanut työssä suoriutumista. Etätyö on laskenut tuntemuksia tiimiin kuulumisesta ja vaikeuttanut työhön liittyvän avun saamista. Etätyön on koettu aiheuttavan jonkin verran sosiaalista eristäytymistä työyhteisöstä ja tämän taas laskevan työssä viihtymistä. Haastateltavat 1 ja 2 kokevat etätyön vaikuttaneen negatiivisesti heidän viihtyvyyteensä ja tiimiin kuulumiseen:

”Yleisesti ottaen sosiaalinen kanssakäyminen on vähentynyt koronan myötä eikä edes niin hyvin tunne omia tiimiläisiä tai muita kollegoita, joita toimistolla normaalisti näkisi. Se kaikki epämuodollinen keskustelu puuttuu, niin se on hankaloittanut työtä ja työssä viihtymistä, että kokee olevansa enemmän yksin, että se yksinäisyyden tunne on lisääntynyt koronan myötä.” (H1)

”Tämä työ on muuttunut yksilösuorittamiseksi, niin vaikka niitä palavereja pidetään, niin ei koe saavansa sellaista sosiaalista tukea verrattuna siihen että, istuu siellä neukkarissa asiakkaan luona tiimin kesken. Se on kyllä hyvin erilaista, tai silloin ennen tunsivat kuuluvansa siihen tiimiin paremmin ja sai tukea ja apua paremmin.” (H2)

Toisaalta on kuitenkin huomioitava, että myös omat henkilökohtaiset luonteenpiirteet vaikuttavat kokemuksiin sosiaalisesta eristäytymisestä. Itsenäisiksi ihmisiksi itsensä tunnistavat henkilöt näkevät etätyön toimineen hyvin ja lähinnä edesauttaneen työhön keskittymistä. Itsenäiset henkilöt eivät koe jatkuvalla kommunikaatiolle tarvetta, jolloin etätyö on oikeastaan tarjonnut paremmat mahdollisuudet työhön uppoutumiseen. Haastateltavat 3, 4 ja 5 eivät koe etätyön aiheuttaneen sosiaalista eristäytymistä. Etätyön nähdään jossain määrin jopa korostaneen tehokkuutta työrauhan parantumisen myötä. Osaltaan myös jo tilanteeseen totuminen on vaikuttanut ajatuksiin sosiaalisesta eristäytymisestä. Tuntemuksen sosiaalisesta eristäytymisestä ovat korostuneet pandemian alkuaikoina.

”Pidän enemmän siitä, että voin itse tehdä rauhassa töitä ja kuunnella vaikka musiikkia, kuin että kollegat puhuisivat ympärillä samassa neukkarissa. Tietysti joskus olisi kiva nähdä työkavereita, mutta en ainakaan mitään sellaista sosiaalista eristäytymistä koe ja tuntuu että etänä oon oikeastaan paljon tehokkaampi.” (H4)

”En ole kokenut sosiaalista eristäytymistä oikein, tähän on jo ehtinyt tottumaan. Silloin alkuun oli vähän harmitusta, kun ei koskaan näe työkavereita.” (H5)

”Jos miettii sosiaalista tukea, niin itse oon aika itsenäinen ihminen, enkä kaipaa sellaista jatkuvaa sosialisointia, vaan mulle palaverit on oikein hyvin riittäneet. Sitten sen tietyn sosiaalisen tarpeen pystyn täyttämään työn ulkopuolisten kontaktien kautta, että totta kai välillä kaipaa sitä, että vois käydä työkavereiden kanssa lounaalla, mutta ei se ole välttämätöntä työssä viihtymisen kannalta.” (H3)

Yhtenäisenä seikkana haastatteluista nousee keskittymisen parantuminen. Etätyö selkeästi helpottaa nuorten tilintarkastajien työhön keskittymistä, etätyö luo rauhallisemman työympäristön, jossa epäolennaiset häiriötekijät minimoituvat verraten aikaan ennen pandemiaa. Haastateltava 3 korostaa lisäksi ajatusta siitä, että työn ulkopuoliset sosiaaliset kontaktit täyttävät sosiaalisten tarpeiden täyttämisen.

Viimeisenä näkökulmana pohditaan suhtautumista urakehitykseen ja luottamukseen. Nuorten tilintarkastajien nähdään suhtautuvan melko positiivisesti urakehitykseen etätyöympäristöstä huolimatta. Suurin osa haastateltavista toteaa oman aktiivisuuden ja konkreettisen työn olevan suuremmassa merkityksessä urakehityksen kannalta. Työpapereiden sisällön ja esimerkiksi palaveriin osallistumisen nähdään olevan suuressa roolissa urakehityksen kannalta. Vain yksi haastateltavista (H1) tuo esille haasteen etätyön ja urakehityksen välillä.

”Kyllä urakehityksen sakkautumista alkaa miettimään, koska se näkyvyys ylöspäin managerille ja sitten myöskin alaspäin ohjattaville heikkenee. Niin sitten miettii, että kuinka tämä vaikuttaa urakehitykseen, että kuinka ne omat kyvyt ja oma osaaminen noteerataan, niin siinä on kyllä tullut merkittävä muutos, että varmasti enemmän miettii nykyisin, että mistä sen seuraavan uraportaan saavuttaminen, miten sen pystyn osoittamaan.” (H1)

Etätyö vähentää työntekijän näkyvyyttä, joka koetaan urakehitystä heikentävänä tekijänä. Aikaisemmin omat kyvykkyydet oli helpompaa osoittaa samassa tilassa työskennellessä, mutta nykyään kyvykkyyksiä ja osaamista tulee haastateltavan 1 mielestä todistella enemmän. Haastateltava 1 korostaa oman työn noteeraamisen merkitystä ja kokee tämän laskeeneen etätyön myötä. Tätä vastoin muut haastateltavat kokevat oman työn tulosten kuitenkin vaikuttavan urakehitykseen eniten, jolloin haastetta näkyvyyden tai noteeraamisen kanssa ei samalla tavalla tunnistettu. Oma aktiivisuus on tekijä, joka koetaan vaikuttavan etätyöarjessa urakehitykseen ja luottamukseen positiivisesti.

”Kuitenkin sen työn, että mitä tekee sinne työpaperille ja miten osallistuu niissä statuspalaverissa, niin sehän on se mikä merkitsee. En koe, että kenenkään tarvitsisi olla vahtimassa mua. Kyllä tämä toimii ihan hyvin etänäkin, koska työpapereillahan on se suurin merkitys. Jos on tehty hyvin ja huolella ja on sitten kysynyt, jos on ollut jotain ongelmia.” (H5)

”Urakehitykseen liittyen vähän sama juttu, että jos ei koskaan olo aktiivinen eikä tuo esille omaa osaamistaan, niin joillain se saattaa vaikuttaa urakehitykseen negatiivisesti. Se on itsestä kiinni pitkälti, miten sitä omaa tekemistä ja toimintaa ohjaa tai miten päättää toimia eri tilanteissa.” (H3)

Luottamus on tekijä, jolla on merkittävä rooli etätöön onnistumisen suhteen. Nuorten tilintarkastajien arjessa luottamuksella on merkitystä niin ylöspäin managereiden ja partnereiden suuntaan, mutta myös alaspäin ohjattavien harjoittelijoiden suuntaan. Etätöarjessa korostuu luottamus työtehtävien suorittamisesta ajallaan ja itsenäisesti, mutta myös luottamus siitä, että harjoittelijoiden työtä ohjataan asianmukaisesti. Etätöön ei sinällään nähdä vaikuttaneen jo luotuun luottamukseen, joka korostuu varsinkin ylöspäin, mutta haasteeksi nähdään alaspäin kohdistuvan luottamuksen rakentaminen.

”Luottamuksen puutekaan ei päde muhun, varsinkin kun mieltii niitä, että muhun on kuitenkin luotettu ja annettu niitä pienempiä toimeksiantoja hoidettavaksi.” (H4)

”Luottamuksen rakentaminen alaspäin on vaikeampaa tässä ympäristössä, kun ei tunne henkilökohtaisesti niin hyvin kollegoja.” (H1)

Alaspäin luottamuksen rakentaminen on hankalampaa, sillä uusiin työntekijöihin ei välttämättä tutustu etätöaikoina samalla tavalla kuin ennen ja kommunikaation vähentymisen myötä myös yksinkertaisten asioiden esille tuominen on vaivalloisempaa yleisen kommunikaation vähentymisen myötä. Etätöarjessa harjoittelijoiden kyvykkyyksiä ja osaamista joutuu laajemmin pohtimaan ja myös huomioimaan omassa toiminnassaan. Nuorempien tilintarkastajien, jotka toimivat myös ohjaavassa roolissa, on huomioitava omassa toiminnassaan helposti lähestyttävyyys ja avoimeen kulttuuriin kannustava käyttäytyminen. Luottamuksen luominen on osaltaan haastavaa, sillä työkavereita ei vastaavasti välttämättä tunne, jolloin henkilökohtainen yhteys ja sen luoma luottamus jää syntymättä. Ohjaavassa roolissa tilintarkastajien tulee kiinnittää entistä enemmän huomioita omaan käytökseensä, jotta nuoremmalle tulee positiivinen käsitys ympäristöstä ja tämän myötä työn kannalta olennainen uskalletaan nostaa mitä luultavimmin esille.

6.4. Tulevaisuuden näkymiä

Tämä kappale käsittelee tilintarkastuksen tulevaisuuden näkymiä ja kokemuksia siitä, kuinka haastateltavat haluavat tulevaisuudessa työskennellä. Tässä kappaleessa tuodaan esille lisäksi käytänteitä, joiden toivotaan jatkuvan, vaikka jatkuva etätyö päättyisikin.

Kokemukset etätyön vaikutuksista tilintarkastukseen vaihtelevat haastateltavien kesken, osa kokee etätyön vaikuttaneen positiivisesti mutta osa sitä vastoin. Kokemukset pohjautuvat paitsi kokemuksiin työntekeemisestä, mutta myös etätyön aikaansaamista ajallisista säästöistä. Etätyö on järkeistänyt tilintarkastusta ja tehnyt prosessista tehokkaamman teknologian paremman hyödyntämisen myötä. Aikataulutetut palaverit kannustavat valmistautumaan palavereihin paremmin ja työtehtävät saadaan ajallaan suoritetuiksi. Toisaalta etätyö on jossain määrin hankaloittanut työtehtävistä suoriutumista. Etätyön on todettu toimivan hyvin toimeksiantokohtaisesti, jossain tapauksissa etätyö on toiminut hyvin ja tämän taustalla nähdään usein toimeksiantomanagerin aktiivinen osallistuminen. Toisaalta jossain määrin työn koetaan vaikeutuneen, sillä kynnyks kommunikaatioon on kasvanut.

”Etätyö on vaikuttanut sekä positiivisesti että negatiivisesti, aikataulutetut palaverit on paljon tehokkaampia.” (H5)

”Ei mee työmatkoihin aikaa ja teknologiaa hyödynnetään enemmän.” (H2)

”Kommunikaatio on vähentynyt, niin joissain toimeksiannoissa se on vaikuttanut tosi pahasti... Toivoisin, että managerit olisivat enemmän sparrailevia myös etämoodissa.” (H5)

Tulevaisuudessa nuoremmat tilintarkastajat haluavat työskennellä hybridimallissa, toiset painottaen toimistoa ja toiset etätyötä. Preferensseinä nähdään kunkin omat mieltymykset työskennellä joko toimistolla tai etänä. Sosiaalisemmat ja tiimityötä mielellään suorittavat suosivat enemmissä määrin toimistolla työskentelyä, sillä sen nähdään parantavan työviihtyvyyttä. Toimistolla tai asiakkaalla työskentely nähdään myös osaltaan pakolliseksi, mikäli työtehtävät sitä edellyttävät laadukkaan työn varmistamiseksi.

”Hybridimalli on se kaikkein todennäköisin vaihtoehto, itse kun kokee olevansa tiimipelaaja, ja se tiimityö tulee kyllä parhaiten ilmi sitten, kun on tiimi fyysisesti samassa paikassa.” (H1)

”Varmaan sellainen hybridimalli, mutta on kuitenkin tiettyjä asiakkaita, toimeksiantoja, työtehtäviä, ajanjaksoja milloin on hyödyllistä olla paikan päällä asiakkaan luona tai toimistolla, ja silloin sinne tietenkin mennään koska kuitenkin se tarkastus työn laatu ja asiakkaan etu on kaikista tärkeintä.” (H3)

Yhteenvedollisesti nuoret tilintarkastajat haluavat jatkaa etätöissä, mutta suhtautuvat positiivisesti myös toimistolla tai asiakkaalla työskentelyyn työtehtävien niin edellyttäessä. Toisaalta työskentelyn on havaittu onnituvan myös etänä, jolloin mahdollisuus etätöihin halutaan säilyttää. Variaatiota luovat henkilökohtaiset ominaisuudet ja mieltymykset työskentelyä kohtaan.

6.5. Yhteenveto tutkimustuloksista

Tässä kappaleessa esitetään yhteenveto empiirisen tutkimuksen tuloksista. Tutkimustulosten perusteella nuorten tilintarkastajien arki on muuttunut etätöihin siirtymisen myötä. Kommunikaation vähentyminen ja näkyvyyden heikentyminen ovat vaikuttaneet tilintarkastusprosessin suorittamiseen ja tilintarkastusriskin arvioimiseen. Toisaalta etätö on edesauttanut uusien toimintatapojen käyttöönottoa ja tehnyt tilintarkastusprosessin suorittamisesta osaltaan tehokkaamman. Etätö on tuonut mukanaan ajankäytöllisiä säästöjä Teamsin hyödyntämisen myötä niin tilinpäätöserien tarkastamisessa kuin myös asiakaspalavereissa ja sisäisessä ohjaamisessa ja työn seurannassa. Tutkimustulokset osoittavat etätöön myös nostaneen tilintarkastajien toimialaosaamisen merkitystä tilintarkastusriskin ja toiminnan jatkuvuuden arvioinnin näkökulmasta.

Tutkimustulokset osoittavat nuorten tilintarkastajien suhtautuvan etätöihin kommunikaation vähentymisestä huolimatta suhteellisen positiivisesti. Tiimitymiseen ja työn johtamiseen on kehitetty uusia toimintatapoja ja yllättävää onkin, kuinka vähän nuoret tilintarkastajat kokevat sosiaalista eristäytymistä tai muita negatiivisia seurauksia. Tutkimustulokset osoittavat kuitenkin kokemusten vaihtelevan toimeksiantojen kesken. Organisointi korostuu etätöarjessa ja tutkimustulokset esittävät myös johtamisen olevan olennaisessa roolissa nuorempien tyytyväisyyden kannalta. Tutkimustulokset korostavat etänä työskennellessä omaa aktiivisuutta ja avointa kulttuuria.

Tutkimustulokset korostavat itsensä johtamisen merkitystä etätyöarjessa. Nuoret tilintarkastajat hyödyntävät yllättävän paljon itsensä johtamisen strategioita. Tutkimustulosten perusteella itsensä johtamisen strategioiden hyödyntäminen auttaa arvioimaan työssä suoriutumisesta, työn suunnittelua, itsensä motivoimista ja oman työn aikatauluttamista. Strategioiden hyödyntäminen korostuu entisestään etänä työskennellessä, jolloin myös tutkimuksen mukaan autonomia ja vastuu ovat kasvaneet. Tulevaisuudessa nuoret tilintarkastajat haluavat työskennellä hybridimallissa, joka osoittaa tilintarkastuksen luonnistuvan myös etänä.

7. Yhteenveto ja johtopäätökset

Tässä luvussa esitetään tutkielman yhteenveto ja johtopäätökset, vertaillaan tutkimustuloksia aikaisempaan tutkimukseen sekä esitetään jatkotutkimusehdotukset. Ensimmäisenä käydään läpi johtopäätökset ja verrataan niitä aikaisempaan tutkimukseen ja lopuksi esitetään tutkimuksen rajoitukset ja jatkotutkimusehdotukset.

7.1. Johtopäätökset ja vertailu aikaisempaan tutkimukseen

Tutkielman päätavoitteena oli selvittää COVID-19 pandemian aiheuttaman etätyön vaikutuksia nuorten tilintarkastajien työhön ja työskentelyssä tapahtuneisiin muutoksiin. Tutkimukselle määritettiin päätutkimuskysymys ja kolme alatutkimuskysymystä, jotta päätutkimusongelma on mahdollista ratkaista. Tutkimuksen pääkysymykseen: *”Miten COVID-19 pandemian aiheuttama etätyö on muokannut nuorten tilintarkastajien työtä ja työnteke- mistä?”* on saatu monipuolisia ja kattavia vastauksia alakysymysten avulla.

Seuraavassa esitetään johtopäätökset ensimmäisen alakysymykseen; *”Miten etätyö on vaikuttanut tilintarkastusprosessin suorittamiseen ja tilintarkastusriskeihin?”*. Myöhempänä esitetään seuraavien alakysymysten johtopäätökset.

Tutkimuksen mukaan etätyö on muokannut tilintarkastusprosessin suorittamista ja riskien tarkastamista melko paljon. Tutkimustulosten perusteella etätyö muokannut tilintarkastusprosessin jokaista eli, suunnittelu-, toteutus- ja päättämisvaihetta. Suunnitteluvaihe on hankaloitunut riskimäärittelyiden osalta, johtuen sekä asiakasyritysten toimintaympäristön muutoksesta, kuin myös materiaalin saamisen heikentymisestä. Riskimäärittelyiden vaikeutuminen korostaa entisestään suunnitteluvaiheen merkitystä, sillä riskimäärittelyt vaikuttavat suoritettaviin tarkastustoimenpiteisiin. Tämä löydös tukee Fukukawa & Mickin (2006) sekä Chandler & Swartzin (2012) tutkimustuloksia suunnitteluvaiheen tärkeydestä koko tilintarkastuksen ja valittavien tarkastustoimenpiteiden kannalta. Toteuttamisvaihe on puolestaan muuttunut sekä yleisesti kommunikaation vähentymisen myötä kuin myös tiettyjen tarkastustoimien osalta. Hallinnon tarkastus on muuttunut haastavaksi, sillä etätyö on aiheuttanut

haasteita allekirjoitettujen ja asianmukaisten pöytäkirjojen saamisen suhteen. Toisaalta toteuttamisvaihe on myös kehittynyt ja teknologiaa hyödynnetään entistä enemmän, esimerkiksi perinteisten inventointien rinnalle on kehitetty virtuaalisia inventointeja ja yhteistyötä ylläpidetään virtuaalisesti. Näitä löydöksiä tukevat Brazel et al. (2004) ja Vera-Munoz et al. (2006) tutkimukset teknologian hyödyntämisestä tilintarkastuksessa. Brazel et al. (2004) ovat havainneet joidenkin tilintarkastustoimenpiteiden suorittamisen luonnistuvan myös täysin etänä teknologiaa hyödyntäen ja Vera-Munoz et al. (2006) ovat puolestaan todenneet teknisten ratkaisujen, kuten esimerkiksi viestintätyökalujen, mahdollistavan tilintarkastustiimin jäsenten välisen yhteistyön myös etänä työskennellessä. Tutkimustulosten perusteella tilintarkastusprosessin suorittamisen kannalta erityiseksi haasteeksi on noussut toiminnan jatkuvuuden arviointi, joka kuuluu tilintarkastuksen päättämävaiheeseen. Nuorten tilintarkastajien näkökulmasta toiminnan jatkuvuuden arviointi on hankaloitunut merkittävästi sellaisissa toimeksiannoissa, joissa pandemia on vaikuttanut merkittävästi yrityksen toimintaan ja tulevaisuuden toimintaedellytyksiin. Vastaavasti tilintarkastusprosessin suorittaminen on muuttunut prosessien ja kontrollien tarkastamisen osalta, sillä monien asiakasyritysten prosessit ja kontrollit ovat etätyön takia muuttuneet. Etänä työskennellessä on myös tilintarkastajan haastavampaa tarkastaa muuttuneita prosesseja, mikä kasvattaa tilintarkastajan toimeksianto- ja toimialakohtaisen osaamisen tarvetta.

Tutkimuksen perusteella etätyö on vaikuttanut myös tilintarkastusriskeihin. Vaikutukset ulottuvat niin havaitsemis-, kontrolli- kuin myös toimintariskiin. Tutkimustulosten perusteella havaitsemisriski on noussut merkittävästi etätyön myötävaikuttamana. Tilintarkastajan on etänä vaikeampaa tunnistaa kaikkia toimintaan sisältyviä riskejä ja myös eleiden, toimien sekä reaktioiden havaitseminen on haastavampaa. Tähän osittaisena ratkaisuna toimii Teamsissa kameran käyttäminen ja myös asiakkaan kameran käyttöön kannustaminen. Etätyö on monessa määrin muokannut myös asiakasyritysten toimintoja ja kontroleja, jolla on taas vaikutusta kontrolliriskin kasvamiseen. Nuorten tilintarkastajien näkökulmasta on kontrollien tunnistaminen ja tarkastaminen selkeästi vaikeutunut. Tutkimuksessa nousi esille haaste manuaalisten kontrollien tosiallisen suorittamisen arvioinnista. Asiakasyritysten toimintaympäristön muutokset ovat vaikuttaneet myös tutkimustulosten perusteella toimintariskiä kasvattavana. Nuorten tilintarkastajien näkökulmasta toimintariski kohdistuu voimakkaasti sellaisten yhtiöiden toimintaan, jotka operoivat pandemiasta pahiten kärsineillä toimialoilla. Tilintarkastajan työ on vastaavilla toimialoilla vaikeutunut merkittävästi, jolloin

myös tarve toimialaosaamiselle on luonnollisesti noussut. Etätyö on nostanut tilintarkastuksen kokonaisriskiä ja tämä tutkimuksen perusteella vaikuttanut merkittävästi nuorten tilintarkastajien suorittamiin tehtäviin. Tämän tutkimuksen tulokset ovat linjassa Blokdjikin (2004) ja Graham & Messier (2006) tutkimustuloksiin verraten. Blokdjikin (2004) tutkimustulosten mukaisesti etenkin kontrolliriskiinkin tulee kiinnittää huomiota toimintaympäristön muuttuessa ja Graham & Messier (2006) ovat puolestaan todenneet riskin kasvavan tilintarkastajalähtöisesti sopimattomien tarkastustoimenpiteiden myötä. Riski sopimattomien tarkastustoimenpiteiden valintaan on kasvanut etätyön myötä.

Seuraavana käsitellään toisen alakysymyksen; ”Miten tilintarkastuksen toteutus ja tiimityöskentely on muuttunut käytännössä COVID-19 pandemian myötä?” johtopäätöksiä.

Tutkimuksen perusteella tilintarkastuksen käytännön toteuttaminen on muuttunut merkittävästi verrattuna aikaisempaan. Nuorten tilintarkastajien näkökulmasta kommunikaatio on vähentynyt ja tämä on vaikuttanut työssä suoriutumiseen, siinä viihtymiseen, tuntemuksiin tiimiin kuulumisesta sekä myös kokemuksiin johtamisesta. Tutkimustulos kommunikaation vähentymisen ja tyytyväisyyden vähentymisen yhteydestä tukee Chang (2004), Nelson et al. (2016) ja Vera-Munoz et al. (2006) tutkimustuloksia siitä, että tiedonkulku ja avoin kommunikaatio on yksi tilintarkastuksen keskeisimmistä edellytyksistä. Chang (2004) ja Nelson et al. (2016) ovat todenneet tiimin jäsenten riittävän substanssiosaamisen varmistamisen edellyttävän tehokasta johtamista sekä kommunikaatiota tiimin jäsenten välillä, jotta myös asiakkaan tarpeisiin voidaan vastata. Mikäli kommunikaatio täten vähenee, tiimin jäsenten tyytyväisyys laskee ja tämä voi vaikuttaa myös asiakkaan odotusten täyttämiseen. Vastaavia yhtäläisyyksiä kommunikaation vähentymisen ja negatiivisen suorituskyvyn suhteesta on myös havaittu esimerkiksi Allen (2015) tutkimuksessa, jonka mukaan etätyö rajoittaa työntekijöiden välistä vuorovaikutusta ja alentaa luovuutta. Nuoret tilintarkastajat kokevat etätyön vähentäneen tiimityötä ja kokevatkin tekevän tiimityötä merkittävästi vähemmissä määrin kuin aikaa ennen pandemiaa. Työote on muuttunut selkeästi kohti itsenäisempää työotetta. Toisaalta tutkimuksen perusteella kommunikaatioon ja tiimityöskentelyyn on kehitetty uusia toimivia ratkaisuja, kuten Teamsin välityksellä järjestettäviä statuspalavereita ja viikkopalavereita. Tämä taas tukee esimerkiksi Brazel et al. (2004) tutkimustuloksia teknologian luomista mahdollisuuksista suorittaa tarkastustoimenpiteitä myös etänä. Pienemmissä toimeksiannoissa ei puolestaan tutkimuksen perusteella ole ollut merkittäviä muutoksia ver-

rattuna aikaisempaan, sillä työ tehtäisiin tutkimustulosten perusteella joka tapauksessa itsenäisesti. Kommunikaation ja tiimityön muutos on ollut hyvin toimeksiantokohtaista ja nuoret tilintarkastajat kokevat ympäristön olevan pitkälti sellainen, jossa on mahdollista kysyä matalalla kynnyksellä. Toisaalta kynnyks kysymiseen on kuitenkin suurempi kuin aikaisemmin. Tutkimuksen mukaan etätyö on edesauttanut keksimään uusia keinoja tehokkaan tilintarkastuksen suorittamiseen. Tiimityötä, työn edistymisen seurantaa sekä asiakastyötä toteutetaan yhä enemmän Teamsin välityksellä. Teamsin välityksellä työskenneltäessä työ on tehostunut ja aikataulutetut palaverit on koettu erittäin positiivisesti. Tutkimustulokset kannustavat etäpalaverien käyttöön myös jatkossa, niin sisäisesti kuin myös asiakasrajapinnassa. Nämä tulokset tukevat Banker et al. (2002) ja Vera-Munoz (2004) löydöksiä teknologisten ratkaisujen prosesseja tehostavasta vaikutuksesta. Banker et al. (2002) ovat havainneet teknologisten ratkaisujen vaikuttavan positiivisesti tilintarkastusyhteisöjen prosesseihin ja toimintaan yksilö- ja ryhmätasolla.

Tiimin johtaminen on yksi merkittävimmistä seikoista, joita nuoret tilintarkastajat työtyytyväisyyttään pohtiessa arvioivat. Tutkimuksen mukaan johtamisessa on merkittäviä eroja eri toimeksiantojen välillä. Nuoret tilintarkastajat suosivat managereita, jotka ovat aktiivisia ja osoittavat kiinnostusta, tukea ja sparrailevat tarpeen mukaan. Tutkimustulokset osoittavat myös negatiivisia kokemuksia – nuoret tilintarkastajat ovat kohdanneet myös johtamista ilman varsinaista osallistumista käytännön työn johtamiseen. Tutkimustulokset osoittavat toimeksiantomanagerien käytöksen olevan avainasemassa paitsi työn sujuvuuden, myös nuorempien viihtyvyyden ja työtyytyväisyyden kannalta. Toisaalta tutkimustulokset tuovat aikaisempaan tutkimukseen verraten uutena tutkimustuloksena esille nuorempien tilintarkastajien oman aktiivisuuden tärkeyden, mikäli sparrailuapua kokee tarvitsevansa. Johtamisella on tutkimuksen perusteella merkittävä vaikutus nuoremman kokemuksiin tiimin kuulumisesta ja etätyössä myös managerin tavoitettavuus ja valmius auttaa, heijastuvat suoraan nuoremman tyytyväisyyteen. Nämä tulokset ovat linjassa muun muassa Nelson et al. (2016) tutkimuksen kanssa, joka korostaa tiimiorientoituneen johtamisen positiivisia vaikutuksia. Vastaavasti tutkimustulokset tukevat Chang (2004) ja Vera-Munoz et al. (2004) ajatuksia johtamisen ja kommunikaation merkityksestä tilintarkastustiimin jäsenten välisen yhteistyön onnistumisen kannalta.

Organisointi liittyy olennaisesti johtamiseen ja tutkimuksen perusteella etänä työskennellessä sen vaikutus korostuu entisestään. Organisointi on koettu lähtökohtaisesti toimivaksi,

mutta myös tämän osalta ovat toimeksiantokohtaiset erot olemassa. Tutkimuksessa selvitettiin myös kokemuksia tilintarkastusharjoittelijoiden ohjaamisesta etätyöaikoina. Tutkimuksen perusteella nuorempien ohjaaminen on haastavampaa etänä työskennellessä. Kokeenemman on haastavampaa arvioida harjoittelijoiden osaamista ja työtapoja sekä reippautta kysyä. Etänä suhteiden luominen on hankalampaa, jolloin nuorempien ohjaamisessa korostuu kokeenemman vastuu yhteydenpidosta ja avoimen kulttuurin luomisesta. Nämä tulokset ovat linjassa esimerkiksi Chang (2004) ja Nelson et al. (2016) avointa toimintakulttuuria tukevien tutkimustulosten kanssa.

Käytännön toteutuksen viimeisenä osiona tutkimuksessa selvitettiin kokemuksia palautteen ja tuen saamiseen liittyen. Tutkimustulokset osoittavat palautetta saatavan suhteellisen hyvin ja säännöllisesti, palautetta annetaan sykleissä muutaman kerran vuodessa. Palautteen saamisessa nuoret tilintarkastajat ymmärtävät oman aktiivisuuden merkityksen ja palautetta todettiin saatavan aina sitä pyytäessä. Vain yksi haastateltavista koki saaneensa palautetta huonosti ja koki tämän linkittyvän näkyvyyden ja kommunikaation heikentymiseen. Tutkimuksen perusteella tukea saadaan puolestaan hyvin toimeksiantokohtaisesti ja se linkittyy pitkälti johtamisen tasoon. Huomion arvoisena myös tuen saamisessa korostuu oma aktiivisuus. Tutkimustulokset myös painottavat tuen riittävän määrän olevan hyvin riippuvainen yksilön henkilökohtaisista tarpeista. Tuen ja palautteen vaikutus tyytyväisyyteen tukee Riahi-Belkaouin (2017) tutkimustuloksia, jotka osoittavat palautteen saamisen olevan edellytys henkilöstön osaamisen kehittämisen ja motivoimisen kannalta. Tutkimustulokset yksilöllisten tarpeiden ja tuen riittävän määrän suhteesta nousivat yllättävän paljon esille uutena tutkimustuloksena aikaisempaan tutkimukseen verraten.

Seuraavana käsitellään kolmannen eli viimeisen alakysymyksen; ”Miten nuoret tilintarkastajat kokevat itsensä johtamisen strategioiden toteutuneen etätyöaikoina?” johtopäätöksiä.

Tutkimuksen mukaan itsensä johtamisen strategioista itsearviointi, itsensä palkitseminen ja rakentavaan ajatteluun sisältyvät ajatusmallit ovat nuorten tilintarkastajien käytössä. Itsearviointi näkyy nuorten tilintarkastajien arjessa jo yleisesti työnluonteen vuoksi, mutta päivittäin työpapereiden valmistumisen ja toimeksiannon etenemisen myötä nuoret tilintarkastajat arvioivat tehdyn työn valmiutta ja laadukkuutta. Osaltaan itsearviointi näkyy myös kokonaisvaltaisena kannattavuuden ja managereiden odotusten täyttämisen arvioimisena. Itsearviointi linkittyy voimakkaasti oman työn reflektointiin ja osaamisen kehittämiseen. Edellä mainitut tutkimustulokset ovat linjassa muun muassa Houghton & Neck (2006), Lopes et al.

(2014) sekä Manz (1986) tutkimustulosten kanssa. Houghton & Neck (2006) korostavat käyttäytymiseen liittyvien strategioiden, kuten itsearvioinnin, parantavan tavoitteiden asianta ja täten myös ohjaavan kohti parempaa suorituskkyä, joka tukee tämän tutkimuksen tutkimustuloksia itsearvioinnin merkityksestä. Manz (1986) puolestaan osoittaa itsearvioinnin linkittyvän voimakkaasti tapaan, jolla työ tehokkaimmin suoritetaan. Lopes et al. (2014) ovat taas todenneet itsearvioinnin parantavan käsitystä omista vahvuuksista ja kehityskoh-teista, mikä pidemmällä tähtäimellä tukee osaamisen kehittämistä, kuten myös tämän tutki-muksen tutkimustulokset osoittavat.

Nuoret tilintarkastajat tunnistavat hyödyntävänsä itsearvioinnin lisäksi yllättävän paljon itsensä palkitsemisen strategioita. Itsensä palkitsemisen strategioiden hyödyntäminen on sel-västi korostunut etätyöarjessa – strategioita hyödynnetään oman työn aikatauluttamiseen, tauottamiseen, motivoimiseen sekä työstä irrottautumiseen. Tutkimuksen perusteella itsensä palkitseminen kasvattaa tehokkuutta ja osaltaan ennaltaehkäisee riskiä työtehon laskemista. Edellisten lailla tutkimustulokset osoittavat nuorten tilintarkastajien hyödyntävän myös ra-kentavan ajattelun malleja etätyöarjessaan. Rakentavan ajattelun malleja ei kuitenkaan tun-nettu yhtä laajalti kuin itsearviointia ja itsensä palkitsemista. Toisaalta rakentavan ajattelun malleista mielikuvaharjoitteita ja itsepuhetta hyödynnetään kuitenkin tutkimustulosten pe-rusteella yllättävän paljon haastavien erien tarkastamisen tukena. Ajatusmallien avulla luo-daan mielikuvia työpaperien sisällöstä ja niiden avulla tehostetaan työpaperien suunnittelua. Ajatusmallien käyttö on korostunut etätyön myötä, koska työtä tehdään huomattavasti itse-näisemmin kuin aikaisemmin. Tutkimustulokset osoittavat ajatusmallien toimivan myös sy-nergisesti itsearvioinnin ja itsensä palkitsemisen kanssa, mikä korostuu nimenomaan etänä työskennellessä. Nämä tutkimustulokset itsensä johtamisen positiivisista vaikutuksista tuke-vat Houghton & Neck (2006), Lopes et al. (2014), Müller & Niessen (2019) sekä Stewart et al. (2010) tutkimustuloksia itsensä johtamiseen, palkitsemiseen ja rakentavaan ajatteluun liittyen. Houghton & Neck (2006) sekä Lopes et al (2014) ovat tunnistaneet itsensä johtami-sen strategioiden hyödyntämisen yhteyden suorituskvyn parantumiseen ja osaamisen ke-hittämiseen. Müller & Niessen (2019) ovat puolestaan todenneet tämän tutkimuksen tuloksia tukien itsensä palkitsemisen strategioiden kasvattavan onnistumisen tunteita ja motivaatiota. Stewart et al. (2010) ovat taas todenneet ajatusmallien ohjaavan yksilön käyttäytymistä kan-nustaen positiiviseen lähestymistapaan, joka tukee ajatusmallien hyödyntämistä tämän tut-kimuksen osalta juuri vaikeiden erien tarkastamisen yhteydessä.

Itsensä johtamiseen liittyy olennaisesti myös työresurssit. Työresursseilla tässä tutkimuksessa viitattiin autonomiaan ja sosiaaliseen tukeen. Autonomia on tilintarkastukseen olennaisesti liittyvä työresurssi ja sen rooli on tutkimuksen perusteella kasvanut etätyön myötä entisestään. Autonomia koetaan riittäväksi, mutta se on kasvattanut vastuun määrää ja työn sirpaleisuutta. Autonomia mahdollistaa työskentelyn itselleen mielekkäänä ajankohtana ja sen toisaalta todetaan liittyvän oletusarvioisesti senior -tason tilintarkastajan rooliin. Tutkimustulokset autonomian tuomasta valinnan vapaudesta tukevat Wang et al. (2021) tutkimustuloksia autonomian mahdollistamista tehokkaimmista työtavoista. Autonomian vastuuta kasvattavat tulokset vaikuttavat puolestaan yhtenevän Nakrošienė et al. (2019) tutkimustulosten kanssa, jotka osoittavat vastuun kasvavan autonomian ja etätyön myötä. Työresursseista sosiaalisen tuen riittävyys on koettu etätyöaikoina sekä riittäväksi että riittämättömäksi. Tutkimuksen perusteella sosiaalisen tuen kokemuksiin vaikuttavat henkilökohtaiset tarpeet. Kommunikaation ja sosiaalisen kanssakäymisen vähentyminen on alentanut työssä viihtymistä, vaikuttanut siinä suoriutumiseen ja aiheuttanut sosiaalista eristäytymistä jossain määrin. Tämä osaltaan tukee Baruch (2001) tutkimustuloksia etätyön riskistä aiheuttaa sosiaalista eristäytymistä. Baruchin (2001) mukaan sosiaalinen eristäytyminen on yksi etätyön suurimmista haasteista. Toisaalta tämän tutkimuksen perusteella sosiaalista eristäytymistä on kuitenkin koettu yllättävän vähän etätyöstä huolimatta, jolloin Baruchin (2001) tutkimustuloksia myös haastetaan. Etätyö on myös mahdollistanut paremman keskittymisen ja tehoston nuorten tilintarkastajien työskentelyä, joka taas näyttäisi yhtenevän esimerkiksi Anderson et al. (2020) tutkimustulosten kanssa, jotka osoittavat etätyön edesauttavan keskittymistä ja lisäävän työntekijän tuottavuutta. Tutkimustulokset työresurssien tärkeydestä yhtenevät osaltaan myös Breevaart et al. (2014) tutkimustuloksiin autonomian ja sosiaalisen tuen merkityksestä työntekijän tyytyväisyyden varmistamiseksi.

Tutkimuksessa selvitettiin myös etätyön vaikutuksia urakehitykseen ja luottamukseen. Tutkimustulosten perusteella etätyön ei koeta vaikuttaneen olennaisesti urakehitykseen, nuoret tilintarkastajat kokevat oman aktiivisuuden ja konkreettisen työn olevan edelleen suuremmissa merkityksessä urakehitystä miettiessä. Toisaalta eräs haastateltava toi kuitenkin esiin näkyvyyden heikentymisen ja sitä kautta kokemuksen urakehityksen sakkautumisesta. Ajatukset heikentyneen näkyvyyden ja urakehityksen sakkautumisen yhteydestä yhtenevät Nakrošienė et al. (2019) tutkimustuloksiin, jotka osoittavat eristäytymisen johtavan herkästi tyytymättömyyteen ja tämän taas negatiivisiin ajatuksiin urakehityksestä. Luottamukseen

etätyön ei yllättäen puolestaan koeta merkittävästi vaikuttaneen, vaikka aikaisemman tutkimuksen perusteella etätyössä luottamuksen rooli korostuu entisestään (Henttonen & Blomqvist 2005). Toisaalta aikaisemman tutkimuksen perusteella sekä Henttonen & Blomqvist (2005) että Nelson et al. (2016) ovat todenneet, että etätyö ei suoraan tarkoita luottamuksen heikentymistä. Nuoret tilintarkastajat eivät ole kokeneet haasteita ylöspäin kohdistuvan luottamuksen kanssa, mutta haasteeksi on syntynyt alaspäin kohdistuvan luottamuksen rakentaminen. Tutkimuksen mukaan kommunikaation vähentyminen on hidastanut tutustumista ja sitä kautta luottamuksellisen suhteen luomista. Tämä tutkimustulos korostaa helposti lähestyttävyyden ja avoimen kulttuurin merkitystä, joka on jo aikaisemmassa tutkimuksessa, esimerkiksi Chang (2004), Gold et al. (2014), Nelson et al. (2016) ja Vera-Munoz et al. (2006) useasti todettu.

Viimeisenä tutkimuksessa otettiin kantaa etätyön aikaansaamiin käytäntöihin ja ajatuksiin tulevasta. Tutkimuksen perusteella etätyö on vaikuttanut nuoriin tilintarkastajiin ja heidän arkeensa sekä positiivisesti että negatiivisesti. Etätyö on tehostanut ja järkeistänyt toimintaa yllättävän paljon esimerkiksi aikataulutetuin palaverein ja uusien tarkastustoimenpitein, mutta toisaalta vaikuttanut negatiivisesti vähentäen kommunikaatiota ja hidastaen toimeksiantojen edistymistä. Positiiviset tutkimustulokset etätyön vaikutuksista tukevat aikaisempaa tutkimusta muun muassa Allen et al. (2015), Anderson et al. (2020) ja Golden & Shockley (2015) tutkimusten osalta. Etätyön on edellä mainittujen tutkimusten perusteella todettu parantavan tuottavuutta ja edesauttavan työhön keskittymistä. Puolestaan kommunikaation vähentyminen on aikaisemmassa tutkimuksessa todettu sekä työtä tehostavaksi (Baruch 2000), että sitä heikentäväksi (Nelson et al. 2016). Baruch (2000) on todennut etätyön vähentävän epärelevanttia kommunikaatiota ja täten tehostaneen työskentelyä ja Nelson et al. (2016) ovat puolestaan todenneet kommunikaation olevan edellytys tehokkaan tilintarkastuksen suorittamiseksi, jolloin sen vähentyminen hankaloittaa koko tilintarkastusprosessin suorittamista. Tulevaisuudessa nuoret tilintarkastajat haluavat työskennellä hybridimallissa toimeksiantokohtaiset reunaehdot huomioiden, mikä osoittaa tilintarkastuksen suorittamisen onnistuvan tuloksellisesti myös etänä.

Tutkimuksen pääkysymykseen ”*Miten COVID-19 pandemian aiheuttama etätyö on muokannut nuorten tilintarkastajien työtä ja työntekemistä?*” vastaten, etätyö on vaikuttanut merkittävästi nuorten tilintarkastajien työhön ja työn suorittamiseen. Etätyö on vähentänyt olennaisesti kommunikaatiota ja tunteuksia tiimiin kuulumisesta ja hankaloittanut riskien

tunnistamista sekä kasvattanut kokonaisriskiä, mutta samalla edesauttanut uusien tarkastustoimenpiteiden ja toimintatapojen implementointia, lisännyt itsensä johtamisen strategioiden hyödyntämistä, tehostanut tilintarkastusta ja korostanut erityisesti avoimen ja kannustavan kulttuurin merkitystä.

7.2. Jatkotutkimusehdotukset

Tämän tutkimuksen tarkoituksena on ollut selvittää nuorten tilintarkastajien kokemuksia etätyön aiheuttamista muutoksista käytännön tilintarkastukseen ja tiimidynamiikkaan, sekä tarkastella aihetta myös itsensä johtamisen näkökulmasta. Tutkimuksen osalta tulee huomioida, että tutkittava joukko oli uratasolla ”senior” tai sen alapuolella työskentelevät tilintarkastajat ja haastateltavien lukumäärä oli viisi. Tämä luo tutkimukselle rajoituksia. Tutkittava joukko on tämän tutkimuksen kannalta riittävä, mutta laajempien ja yleistettävien tutkimustulosten saavuttamiseksi tulisi tutkittavaa joukkoa laajentaa myös muilla uratasoilla työskenteleviin tilintarkastajiin.

Esitän jatkotutkimusehdotuksena, että etätyön vaikutuksia tilintarkastukseen tutkittaisiin toimeksiantomanagerien ja tilintarkastusharjoittelijoiden näkökulmasta. Toimeksiantomanagerien näkökulmasta olisi mielenkiintoista selvittää, kuinka paljon managerin työtaakka ja vastuut ovat muuttuneet verrattuna aikaisempaan. Tilintarkastusharjoittelijoiden näkökulmasta olisi mielenkiintoista puolestaan selvittää, kuinka etätyö on vaikuttanut kokemuksiin työyhteisöön sisälle pääsemiseen ja selvittää onko etätyöllä ja siihen liittyvillä järjestelyillä ollut vaikutusta työntekijän halukkuuteen joko jatkaa tai lopettaa työsuhteessa tilintarkastuksen harjoittelujakson jälkeen.

Lähteet

- Akresh A. D. (2010) A Risk Model to Opine on Internal Control. *Accounting Horizons*, 24, 1, 65-78.
- Allen, T.D., Golden, T.D. and Shockley, K.M. (2015) “How effective is telecommuting? assessing the status of our scientific findings”, *Psychological Science in the Public Interest*, Vol. 16 No. 2, pp. 40-68.
- Amundsen, S. and Martinsen, ØL. (2014) Empowering leadership: Construct clarification, conceptualization, and validation of a new scale. *The Leadership quarterly*, 25, 3, 487-511.
- Anderson, D. & Kelliher, C. (2020) Enforced remote working and the work-life interface during lockdown. *Gender in Management: An International Journal*. Vol. 35 No. 7/8, 2020. pp. 677-683.
- Banker, R., Chang H. & Kao, Y-C. (2002) Impact of information technology on public accounting firm productivity. *Journal of Information Systems* (Fall): 209–222.
- Baruch, Y. (2000), “Teleworking: benefits and pitfalls as perceived by professionals and managers”, *New Technology, Work, and Employment*, Vol. 15 No. 1, pp. 34-49.
- Baruch, Y. (2001) “The status of research on teleworking and an agenda for future research”, *International Journal of Management Reviews*, Vol. 3 No. 2, pp. 113-129.
- Blokdijs, J. H. (2004) Tests of Control in the Audit Risk Model: Effective? Efficient? *International Journal of Auditing*, Vol. 8 (2), 185-194.
- Bolisani, E., Scarso, E., Ipsen, C., Kirchner, K. and Hansen, J.P. (2020) Working from home during COVID-19 pandemic: lessons learned and issues. *Management & marketing, Challenges for the Knowledge Society*, Vol. 15, 458-476.
- Bratianu, C., (2020) Toward understanding the complexity of the COVID-19 crisis: a grounded theory approach. *Management & marketing (Bucharest, Romania)*, 15, 1, 410-423.
- Brazel, J., Agoglia, C. & Hatfield, R. (2004) Electronic versus face-to-face review: The effects of alternative forms of review on auditors’ performance. *The Accounting Review* 79 (October): 949–966.

- Breevaart, K., Bakker, A.B. & Demerouti, E. (2014) Daily self-management and employee work engagement. *Journal of vocational behavior*, 84, 1, 31-38.
- Bueno-Notivol, J., Gracia-García, P., Olaya, B., Lasheras, I., López-Antón R. & Santa-Bárbara, J. (2021) Prevalence of depression during the COVID-19 outbreak: A meta-analysis of community-based studies. *International Journal of Clinical and Health Psychology*. pp. 1-11.
- Bundy, J., Coombs, W., Pfarrer, M. & Short, C. (2017) Crises and Crisis Management: Integration, Interpretation, and Research Development. *Journal of Management* Vol. 43 No. 6, 1661–1692.
- Calder, B., & Staw, B. (1975) The self-perception of intrinsic and extrinsic motivation. *Journal of Personality and Social Psychology* 31: 599–605.
- Chandler, J. & Schwartz, R. (2012) An instructional note on business risk and audit implications: Seasonality at Mattel. *J. of Acc. Ed.* 30 (2012) 397–415.
- Chang, R-D. (2004) The Effect Of Leadership Style Perception On Auditors' Communication Behavior: A LISREL Analysis. *Journal of Business & Economics Research*. Vol. 2, No. 1, pp.1-10.
- Deci, E. (1975) *Intrinsic Motivation*. New York, NY: Plenum Press.
- Choi, S. (2018) “Managing flexible work arrangements in government: testing the effects of institutional and managerial support”, *Public Personnel Management*, Vol. 47 No. 1, pp. 26-50.
- Colbert, J. & Alderman, C. (1995) A risk-driven approach to the internal audit. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 10 (2), 38–44.
- Douglas, P. (2002) Information technology is out—Knowledge sharing is in. *The Journal of Corporate Accounting & Finance* (May/June): 73–77.
- Dusenbury, R., Reimers, J. & Wheeler, S. (2000) The Audit Risk Model: An Empirical Test for Conditional Dependencies among Assessed Component Risks. *A Journal of Practice & Theory*, Vol. 19 (2), 105-117.
- Eskola, J. & Suoranta, J. (2003) *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. 6. p. Tampere, Vastapaino.

- Fargher, N., Mayorga, D. & Trotman, K. (2005) A field-based analysis of audit workpaper review. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 24 (November): 85–110.
- Fearnley, S., Beattie, V. & Brandt, R. (2005) Auditor Independence and Audit Risk: A Re-conceptualization. *Journal of International Accounting Research*, Vol. 4 (1), 39-71.
- Fukukawa, H. & Mock, T. J. (2006) Audit Programs and Audit Risk: A Study of Japanese Practice. *International Journal of Auditing*, 10, 1, 41-65.
- Gerards, R., de Grip, A. & Baudewijns, C. (2018) Do new ways of working increase work engagement? *Personnel review*, 47, 2, 517-534.
- Gold, A., Gronewold, U. & Salterio, S. (2014) Error management in audit firms: Error climate, type, and originator. *The Accounting Review* 89 (1): 303–330.
- Graham, L. & Messier, W. F. (2006) Audit Risk and Materiality in Conducting an Audit. *Journal of Accountancy*, Vol. 201 (5), 116-125.
- Hallman, D., Januario, L., Mathiassen, S., Heiden, M., Svensson, S. & Bergström, G. (2021) Working from home during the COVID-19 outbreak in Sweden: effects on 24-h time-use in office workers. *BMC Public Health*.
- Henttonen, K. & Blomqvist, K. (2005), “Managing distance in a global virtual team: the evolution of trust through technology-mediated relational communication”, *Strategic Change*, Vol. 14 No. 4, pp. 107-119.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2009) *Tutki ja kirjoita. 15., uud. p.* Helsinki, Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Horsmanheimo, P. & Steiner M.L. (2017) *Tilintarkastus – asiakkaan opas. 5p.* Helsinki: Alma Talent Oy.
- Houghton, J. & Neck, C. (2002) The revised self-leadership questionnaire: Testing a hierarchical factor structure for self-leadership. *Journal of Managerial Psychology*, 17, 8, 672-691.
- Int. Journal of Economics and Management* 4(1): 155 – 180.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2018) *Kansainväliset tilintarkastusalan standardit.* Helsinki: ST-Akatemia.

Iskandar, T., Ismail, H. & Rahmat, M. (2010) The Relationship Between Audit Client Satisfaction and Audit Quality Attributes: Case of Malaysian Listed Companies.

Jackson, S., & Schuler, R. (1985) A meta-analysis and conceptual critique of research on role ambiguity and role conflict in work settings. *Organizational Behavior and Human Decision Processes* 36: 16–78.

Kaye, A., Okeagu, C., Pham, A., Silva, R., Hurley, J., Arron, B., Sarfraz, N., Lee, H., Ghali, G., Jack W. Gamble J, Liu H., Urman R., Cornett E. (2021). Economic impact of COVID-19 pandemic on healthcare facilities and systems: International perspectives. *Best Practice & Research Clinical Anaesthesiology* 35 (2021) 293 – 306.

Kinney, W. (1983) A note on compounding probabilities in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 2: 13–22.

Lapalme J., Kabiwa, V. & Tardif, P. (2019) Relationship between information technology auditors and auditees and their impacts on auditors. *International Journal of Engineering Business Management*, Vol. 11, 1-16.

Lindberg, D. & Seipp, E. (2012) A Guide to Effective Audit Interviews. *THE CPA JOURNAL*. pp. 26-31.

Lopes, H., Lagoa, S. & Calapez, T. (2014) Work autonomy, work pressure, and job satisfaction: An analysis of European Union countries. *The economic and labour relations review: ELRR*, 25, 2, 306-326.

Manz, C. (1986) Self-Leadership: Toward an Expanded Theory of Self-Influence Processes in Organizations. *The Academy of Management review*, 11, 3, 585-600.

Maruyama, T. & Tietze, S. (2012), “From anxiety to assurance: concerns and outcomes of telework”, *Personnel Review*, Vol. 41 No. 4, pp. 450-469.

Matli, W., (2020) The changing work landscape as a result of the Covid-19 pandemic: insights from remote workers life situations in South Africa. *International journal of sociology and social policy*, 40, 9, 1237-1256.

Metsämuuronen, J. (2008) *Laadullisen tutkimuksen perusteet*. 3. uud. p. Helsinki, International Methelp Ky.

- Müller, T. & Niessen, C. (2019) Self-leadership in the context of part-time teleworking. *Journal of Organizational Behavior*, 40, 8, 883-898.
- Nakrošienė, A., Bučiūnienė, I. & Goštautaitė, B. (2019) Working from home: characteristics and outcomes of telework. *International journal of manpower*, 40, 1, 87-101.
- Nelson, M., Proell C. & Randel, A. (2016) Team-Oriented Leadership and Auditors' Willingness to Raise Audit Issues. *The Accounting Review*, Vol. 91, No. 6, 1781-1805.
- Perez Peres, M., Martinez Sanchez, A & de Luis Carnicer, M. (2002) The organizational implications of human resources managers' perception of teleworking. *Personnel Review*. Vol. 32, 6, 733-755.
- Porter, B. Simon, J. & Hatherly, D. (2014) *Principles of External Auditing*. Cornwall: TJ International Ltd.
- Prochazka, J., Scheel T., Pirozek, P., Kratochvil, T., Civilotti, C., Bollo, B. & Acquandro Maran, D. (2020) Data on work-related consequences of COVID-19 pandemic for employees across Europe.
- Riahi-Belkaoui, A. (2017) The organizational climate in accounting firms. University of Illinois at Chicago. pp. 1-25.
- Ritchie, B. & Khorwatt, E. (2007) The Attitude of Libyan auditors to inherent control risk assessment. *The British Accounting Review*, Vol. 39 (1), 39-59.
- Salilew, G. (2019) Culture Matters: Values and Norms in view of Organizational Performance. *The International Journal Research Publication's. Research Journal of Social Science & Management*. Vol. 08, Nro 10., pp.14-20.
- Sikka, P. (2009) Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting, Organizations and Society* 34. pp. 868–873.
- Vera-Munoz, S., Ho, J. & Chow, C. (2006) Enhancing knowledge-sharing in public accounting firms. *Accounting Horizons* 20 (2):133–155.
- Von Wielligh, SPJ. (2004) High inherent risk elements in financial statements of listed South African long-term insurers. *Meditari Accountancy Research*, Vol 12 (1), 195-217.

Wang, B., Liu, Y., Qian, J. and Parker, S.K. (2021) Achieving Effective Remote Working During the COVID-19 Pandemic: A Work Design Perspective. *Applied Psychology*, 70, 1, 16-59.

Wilks, T. (2002) Predecisional distortion of evidence as a consequence of real-time audit review. *The Accounting Review* 77 (1): 51–71.

World Health Organization, 12 October, 2020-last update, Coronavirus disease (COVID-19). <https://www.who.int/emergencies/diseases/novel-coronavirus-2019/question-and-answers-hub/q-a-detail/coronavirus-disease-covid-19>.

Yeoh, P. (2009) Causes of the global financial crisis: Learning from the competing insights. *International Journal of Disclosure and Governance* (2010) Vol 7, 1, pp. 42 – 69.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336

Tilintarkastuslaki 141/2015

Liite 1. Haastattelurunko

Haastateltavien taustatiedot:

- Koulutustausta: KTM
- Työnimike: Senior
- Työpaikka: BIG4 X
- Työntekopaikka: Helsinki
- Kuinka kauan olet työskennellyt tilintarkastuksen parissa: 3-4 vuotta
- Työskenteletkö edelleen tilintarkastajana: Kyllä
- Työskenteletkö pääsääntöisesti etänä vai toimistolla: Etänä

Teema 1. Tilintarkastusprosessi ja tilintarkastusriskit etätyöarjessa

- Koetko tilintarkastusprosessin suorittamisen muuttuneen etätyön myötä?
- Minkä prosessin vaiheen (suunnittelu, toteutus, päättäminen) koet muuttuneen ja miten?
- Oletko havainnut tilintarkastuksen suorittamisessa poikkeuksellisen vaikeita osialueita, jotka ovat nousseet COVID-19 myötä?
- Koetko tilintarkastusriskeihin liittyvän työn muuttuneen etätyön myötä?
- Minkälaisia muutoksia olet kokenut tilintarkastusriskien kartoittamisessa?
- Muut hyödyt tai haitat, joihin olet törmännyt?

Teema 2. Tilintarkastuksen käytännön toteuttaminen etätyöarjessa

- Koetko työnmuodon muuttuneen?
- Koetko tekeväsi edelleen tiimityötä, kuinka tämä näkyy tiimin kesken?
- Kuinka tilintarkastuksen suorittaminen on muuttunut, missä työtavoissa erot näkyvät?
- Millaista vuorovaikutus/yhteistyö on tiimin kesken?
- Millaista vuorovaikutus/yhteistyö on asiakkaan kanssa?
- Koetko tiimin johtamisen ja työn organisoinnin muuttuneen?

- Koetko tiimin jäsenten välisen kommunikaation riittäväksi/riittämättömäksi, kuinka tämä näkyy arjessasi?
- Koetko saavasi tarpeeksi tukea ja palautetta, kehittymisesi kannalta?

Teema 3 Tilintarkastus ja itsensä johtaminen etätyöarjessa

- Mitä itsensä johtamisen strategioita hyödynnät arjessasi?
- Kuinka hyödynnät itsensä johtamisen strategioita?
- Koetko työresurssit etätyöaikoina riittäviksi? (autonomia, sosiaalinen tuki)
- Koetko sosiaalista eristäytymistä, urakehityksen sakkautumista tai luottamuksen puutetta (etätyön aiheuttamana)?
- Muita mieleen nousevia seikkoja?

Teema 4 Muut ja tulevaisuus

- Koetko etätyön vaikuttaneen positiivisesti, negatiivisesti vai neutraalisti tilintarkastukseen?
- Aiotko työskennellä jatkossa etänä vai toimistolla/asiakkaalla?
- Tuleeko mieleen jotain muuta tutkimukseen liittyviä seikkoja: hyötyjä, haittoja, parannuksia, huonouksia, harmituksia?

