

10

Suomalaiset tilintarkastusalan väitöskirjat 2010-luvulla

Heidi Alitalo, Lili-Anne Kihn ja Teija Vehmas

Tutkimuksessa muodostettiin kokonaiskuva Suomessa 2010-luvulla julkaistusta tilintarkastusalan väitöskirjatutkimuksesta ja verrattiin sitä aiempina vuosikymmeninä julkaistuu väitöskirjatutkimukseen. Kaikki 2010-luvulla laskentatoimessa tai sitä lähellä olevien tieteenalojen piirissä julkaistut tilintarkastusalan väitöskirjat kartoitettiin ja analysoitiin tutkimusstrategisten piirteiden eli 1) tutkimuksen aihepiirin ja 2) tutkimusotevalinnan suhteen. Jokaisen tutkimuksen kohdalla kartoitettiin myös keskeisimmät tulokset. Tutkimus lisää ymmärrystä yleensäkin siitä, miten tilintarkastuksen tieteellistä tutkimusta voidaan harjoittaa sekä siitä, mitä aiheita ja lähestymistapoja suomalaisissa väitöskirjoissa on jo tutkittu ja mitä on vielä tutkimatta.

Avainsanat: kirjallisuusanalyysi, tilintarkastaja, tilintarkastus, väitöskirja

Johdanto

Tämä tutkimus kohdistuu tilintarkastusaiheisiin väitöskirjoihin. Väitöskirjat ovat tärkeä osa yliopistojen tutkimusta. Niiden tulokset voivat olla hyödyllisiä tiedeyhteisölle, yrityksille ja muulle yhteiskunnalle. Väitöskirjoja on tärkeää tutkia, koska tarvitaan tietoa muun muassa siitä, miten tieteellistä tutkimusta voidaan harjoittaa, mitä aiheita ja lähestymistapoja väitöskirjoissa on jo tutkittu, ja mitä on vielä tutkimatta (ks. Kettunen 1973; Näsi & Näsi 1985; Järvenpää & Pellinen 2005; Kihn & Näsi 2010, 2011, 2017).

Ensimmäinen tilintarkastusalan väitöskirja julkaistiin Suomessa jo 1960-luvulla (Jägerhorn 1965) ja sitä seuraavat 14 väitöskirjaa julkaistiin 1990- ja 2000-luvulla. Kaikki nämä vuoteen 2009 mennessä julkaistut tilintarkastusalan väitöskirjat on kartoitettu ja analysoitu Kihnin ja Näsin vuonna 2011 julkaisemassa tutkimuksessa erityisesti niiden tutkimusstrategisten kysymysten eli tutkimuksen aiheiden ja tutkimusotteiden suhteen. Koska alalta on sittemmin myös 2010-luvulla valmistunut lukuisia uusia väitöskirjoja, aiheita on syytä tutkia myös niiden osalta. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on muodostaa kokonaiskuva Suomessa 2010-luvulla tehdystä tilintarkastusalan väitöskirjatutkimuksesta ja verrata sitä aiempina vuosikymmeninä tehtyyn tilintarkastusalan väitöskirjatutkimukseen. Väitöskirjojen tutkimusstrategiset piirteet on jälleen valittu tutkimuskohteeksi, koska ne pystyvät lyhykäisesti kertomaan tutkimuskokonaisuudesta ja sen juonesta (Näsi & Näsi 1985, 4). Jokaisen tutkimuksen kohdalla on myös kartoitettu keskeisimmät tulokset.

Tutkimus on luonteeltaan tilintarkastustutkimusta koskeva historian tutkimus ja se juurtuu aiempiin suomalaisiin laskentatoimen väitöskirjoihin kohdistuneisiin historian tutkimuksiin (ks. Näsi & Näsi 1985; Näsi, Laine, Mäkinen & Näsi 1993; Näsi & Näsi 1996; Järvenpää & Pellinen 2005; Kihn & Näsi 2010, 2011 ja 2017). Toisin kuin monissa muissa maissa väitöskirjat julkaistaan Suomessa kirjoina, ja ne ovat siten hyvin saatavissa ja tutkittavissa. Väitöskirjoista kerätyn aineiston analysoinnissa hyödynnetään laadullista teorialähtöistä sisällönanalyysiä, jossa aineiston luokittelu perustuu aikaisempaan käsitejärjestelmään (Tuomi ja Sarajärvi, 2018).

Tutkimus etenee seuraavasti. Seuraavissa luvuissa esitetään kirjallisuuskatsaus, empiirinen aineisto ja tutkimusmenetelmät, tutkimuksen tulokset, synteesi ja lopuksi johtopäätökset.

Kirjallisuuskatsaus

Eri alojen väitöskirjoja on tutkittu Suomessa jo pitkään (esim. Kettunen 1973, Näsi 1983). Myös laskentatoimen alan väitöskirjojen tutkimisella on jo pitkät perinteet.

Alan urauurtavana tutkimuksena voidaan pitää Näsin ja Näsin vuonna 1985 julkaisemaa historiallista tutkimusta ”Suomalainen laskentatoimen tutkimus 1940-luvulta nykypäiviin. Väitöskirjatuotannon tutkimusstrateginen analyysi”. Tutkimuksen kohteena olivat Suomessa ensimmäisen 40 vuoden kuluessa eli vuosina 1944–1984 julkaistujen liiketaloustieteen ja laskentatoimen väitöskirjojen tutkimusstrategiset piirteet. Vaikka kiinnostus ulkoista laskentatoimea kohtaan oli ollut vahvaa (ks. myös Näsi & Näsi 1996), vain yksi analysoiduista 77 väitöskirjasta kohdistui tilintarkastukseen. Se oli Jägerhornin vuonna 1965 valmistunut tutkimus ”Informationsvärdet hos finländska aktiebolags revisionberättelser”.

Johdon laskentatoimen väitöskirjoja on tutkittu sekä Järvenpään ja Pellisen (2005) että Kihnin ja Näsin (2010 ja 2017) artikkeleissa. Järvenpää ja Pellinen (2005) tutkivat teorian ja intervention roolia case- tai field- menetelmällä vuosina 1997–2005 tehdyissä opinnäytteissä. Väitöskirjojen tutkimusstrategisia piirteitä on tutkittu sekä 2000- ja 2010-luvuilla (Kihn & Näsi 2010) että kautta aikojen julkaistujen (Kihn & Näsi 2017) väitöskirjojen osalta.

Kihnin & Näsin (2011) tutkimus oli ensimmäinen varta vasten tilintarkastusalan väitöskirjoihin keskittynyt tutkimus. Tutkimuksessa analysoitiin yhteensä 15 Suomessa kautta aikojen (eli vuosina 1965–2009) julkaistun tilintarkastusalan väitöskirjan tutkimusstrategiset valinnat. Jägerhornin (1965) tutkimusta lukuun ottamatta työt olivat valmistuneet 1990- ja 2000-luvulla, jolloin tilintarkastuksen väitöskirjatutkimus alkoi vauhdittua Suomessa. Tutkimusotteista ja aihepiireistä on erilaisia luokitteluja. Tutkimusaiheiden luokittelussa Kihn ja Näsi (2010) käyttivät seuraavaa Niemen vuonna 2010 esittämää yksityiskohtaista ja kattavaa tilintarkastustutkimuksen aihepiirien luokittelua, jota tässäkin tutkimuksessa käytetään tulosten vertailtavuuden parantamiseksi:

Taloustieteen teorioihin ja menetelmiin nojaava valtavirtatutkimus

- a. Tilintarkastuksen rooli tilinpäätösinformaatiossa
 - i. Tilintarkastuksen arvo ja kysyntä ja niihin vaikuttavat tekijät
 - ii. Tilintarkastuskertomuksen informaationsisältö ja vaikutukset
 - iii. Tilintarkastus ja tilinpäätösinformaation laatu
 - iv. Tilintarkastajan riippumattomuus, sitä uhkaavat tekijät ja niiden vaikutus tilinpäätösinformaation laatuun
- b. Tilintarkastusmarkkinoiden toiminta
 - i. Markkinoiden kilpailullisuus ja rakenne
 - ii. Tilintarkastuksen laadun mekanismit yritystasolla
 - iii. Laadun ja hinnan välinen yhteys eri tilanteissa, kun laatua ei voi havaita.
- c. Tilintarkastuksen rooli osana hyvää hallintotapaa (corporate governancea)
 - i. Lisääkö vai vähentääkö toimiva ”corporate governance” tilintarkastuksen tarvetta?
 - ii. Miksi eri yritykset valitsevat erilaiset corporate governance-paketit?

Muita vaihtoehtoisia aihealueita käsittelevät tutkimukset ja niiden tutkimusotteet:

- a. Tilintarkastajan päätöksenteon ymmärtäminen käyttäytymistieteellisen (psykologian) tutkimuksen avulla
 - i. Tarkastuskohteen riskiarviointi (-> tilintarkastuksen toteutus)
 - ii. Aikapaineet ja/tai informaation määrä (pääöksenteko: tilintarkastussuunnitelma)
 - iii. Muistin 'valikoivuus': viimeisin havainto painaa eniten ('recency effect')
- b. Analyyttinen/teoreettinen tutkimus (peliteoria/matematiikka)
 - i. Tilintarkastuksen (optimi)edellytykset (vahingonkorvausriski, asiakasportfolion laajuus, asiakassuhteen pituus)
- c. Tilintarkastusmenetelmien ja -lähestymistapojen kehitys, pitkittäis-case-tutkimus, osallistuva havainnointi
 - i. Riskilähestymistavan omaksuminen (-> vaikutukset 'kentällä')

Kihnin ja Näsin (2011) Niemen (2010) luokittelua soveltavien tulosten mukaan vuosien 1965–2009 kuluessa julkaistut tilintarkastusalan väitöskirjat edustivat suuressa määrin taloustieteen teorioihin ja menetelmiin nojaavaa valtavirtatutkimusta. Kaikkein eniten tutkittiin tilintarkastuksen roolia tilinpäätösinformaatioissa (I.a). Seuraavaksi eniten tutkittiin sekä tilintarkastusmarkkinoiden toimintaa että tilintarkastuksen roolia osana hyvää hallintotapaa (I.b ja c). Valitut aiheet tuottivat uutta tietoa tilintarkastuskertomuksen sisällöstä sekä tilintarkastajan roolista, riippumattomuudesta, ammattieettisistä koodeista ja vahingonkorvausvastuusta. Lisäksi tutkimuksissa valotettiin tilintarkastuksen laatua, hinnoittelua, tehtäviä, organisaatiota ja toimintaa sekä sisäisen valvonnan rakennetta ja tilintarkastusvaliokunnan tehokkuutta. Vaihtoehtoisina aihealueina tutkittiin sekä hyvää tilintarkastustapaa (II.a) että tilintarkastuksen historiallista kehitystä (II.c) (Kihn ja Näsi 2011, 78–79).

Väitöskirjojen aiheiden ajallinen analyysi osoitti, että tilintarkastuskertomuksista 1960-luvulla alkanut tutkimus (Jägerhorn 1965) jatkui sittemmin myös 1990- ja 2000-luvuilla. 1990-luvulta lähtien kiinnostuksen kohteiksi tulivat myös tilintarkastajan rooli ja riippumattomuus sekä tilintarkastuksen tehtävät, organisointi ja toiminta. 2000-luvulla käynnistyneitä uusia aiheita olivat: tilintarkastuksen laatu, tilintarkastajan ammattieettiset koodit, vahingonkorvausvastuu, hyvä tilintarkastustapa, tilintarkastuksen hinnoittelu ja sisäinen valvonta.

Tutkimusotteiden luokittelussa Kihn ja Näsi (2011) käyttivät seuraavaa tässäkin tutkimuksessa käytettävää Niemen (2010) tutkimusotteiden luokittelua yksityiskohdaisempaa tutkimusoteluokittelua: käsiteanalyttinen, nomoteettinen, toiminta-analyttinen, päätöksentekometodologinen, konstrukttiivinen ja oikeusdogmaattinen tutkimusote. Ensimmäiset neljä tutkimusotetta pohjautuvat tamperelaisten tutkijoiden vuonna 1980 esittämään (Näsi 1980a ja 1980b, Neilimo & Näsi 1980) ja monissa tutkimuksissa (esim. Lukka, Majala, Paasio & Pihlanto 1984; Kasanen, Lukka & Siitonen 1993, Ferm 1994, Näsi & Näsi 1996, Kihn & Näsi 2010, 2017) sittemmin

käytettyyn luokitukseen. Kasanen, Lukka ja Siitonen (1991 ja 1993) lisäsivät em. luokitukseen konstruktiiivisen tutkimusotteen ja Kihn ja Näsi (2011) oikeusdogmaattisen tutkimusotteen.

Käsiteanalyyttistä tutkimusotetta käytetään käsitejärjestelmien konstruoinnissa. Aiemmasta käsiteanalyyttisestä ja/tai empiirisestä tutkimuksesta luodaan uusia käsitteitä ja käsitejärjestelmiä analyysin ja synteessin avulla (Näsi 1980b, 31; Neilimo & Näsi 1980, 67). *Nomoteettista* tutkimusotetta käytetään tutkittavien asioiden ja ilmiöiden erittelemiseen ja selittämiseen. Empiria on tutkimuksissa mukana laaja-alaisesti, aineistoa analysoidaan tilastollisin menetelmin ja tuloksia pyritään yleistämään. Myös *toiminta-analyyttistä tutkimusotetta* käytetään empiiriseen tutkimukseen. Pyrkimyksenä on kuitenkin tutkittavien asioiden tai ilmiöiden syvällinen ymmärtäminen ja tulkitseminen vain yhden tai muutaman kohdeyksikön tai tapauksen kautta (Näsi 1980a, 36; Pihlanto 1994, 377).

Päätöksentekometodologista tutkimusotetta käytetään ongelmanratkaisumetodien kehittämiseen lähinnä logiikan ja matematiikan avulla. Empiirinen osuus on yleensä sovellutus esimerkinomainen ja tulokset ovat ratkaisuja eksplikoituihin ongelmiin (Näsi 1980b, 31; Neilimo & Näsi 1980, 67). Case-tutkimusta ja interventionistista tutkimusta (Lukka 1999; Jönsson & Lukka 2006) edustava *konstruktiivinen* tutkimusote pyrkii rakentamaan innovatiivisen teoreettisesti perustellun toimivan ratkaisun empiirisen maailman ongelmiin. *Oikeusdogmaattisella* tutkimusotteella toteutetut väitöskirjat edustavat oikeustieteellistä tutkimusta tai muutoin pyrkivät selvittämään voimassa olevan lainsäädännön sisältöä.

Edellä esitettyä tutkimusoteluokittelua soveltaen Kihn ja Näsi (2011) osoittivat, että kaikkia tutkimusotteita oli käytetty vähintäänkin yhdessä vuosien 1965–2009 kuluessa julkaistussa tilintarkastusalan väitöskirjassa. Kahdessa työssä oli sovellettu vähintäänkin kahta tutkimusotetta. Kaikkein useimmin väitöskirjoissa oli hyödynnetty nomoteettista tutkimusotetta ($f = 7$) tai toiminta-analyyttistä tutkimusotetta ($f = 4$).

Aineisto ja menetelmät

Tätä tutkimusta varten on kerätty uusi aineisto 2010-luvulta, vuosilta 2010–2019. Tilintarkastusalan väitöstiedotteet ja -kirjat kartoitettiin kaikista Suomen yliopistoista. Aineiston keruussa käytettiin apuna Googlen hakupalvelua, yliopistojen Internet-sivuja sekä yliopistojen julkaisutietokantoja. Käytetyt hakusanat olivat: tilintarkastaja, tilintarkastus, tilint*, auditor, audit ja audit*. Näillä hakusanoilla löytyi alkuvaiheessa yhteensä 16 väitöskirjaa. Niiden tarkemman läpikäynnin yhteydessä havaittiin kuitenkin, että osa töistä ei keskittynyt tai linkittynyt tilintarkastukseen. Tässä tutki-

muksessa analysoitavan otoksen ulkopuolelle jätettiin siksi nämä varsinaisesti tarkastusvaliokuntaan (Nalikan 2012, Agyemang-Mintahin 2018), sisäiseen valvontaan (Lilja 2016) ja sisäiseen tarkastukseen (Rönkkö 2019) liittyvät työt, jotka eivät keskittyneet tarkastelemaan aihetta tilintarkastuksen näkökulmasta.

Lopulliseen otokseen valittiin loput kaksitoista selvästi tilintarkastukseen täysin tai osin liittyvää väitöskirjaa. Niiden kirjoittajista yhdeksän oli miehiä ja kolme naisia. Väitöskirjoista 10 oli englanninkielisiä ja kaksi suomenkielisiä. Väitöskirjoista neljä oli artikkeliväitöskirjoja, neljä essee-kokoelmia ja neljä monografioita. Valtaosa 2010-luvulla julkaistuista väitöskirjoista oli siten miesten kirjoittamia ja englanninkielisiä, mutta erityyppisten väitöskirjojen jakauma oli tasainen.

2010-luvulla julkaistut tilintarkastusalan väitöskirjat valmistuivat seitsemästä eri yliopistosta (ks. Taulukko 1). Eniten väitöskirjoja valmistui Vaasan yliopistosta, josta valmistui neljä väitöskirjaa eli kolmannes kaikista 2010-luvulla julkaistuista väitöskirjoista. Toiseksi eniten väitöskirjoja valmistui Svenska handelshögskolanista ja Turun yliopistosta, joista molemmista valmistui kaksi väitöskirjaa. Seuraavista neljästä yliopistosta valmistui 2010-luvulla yksi väitöskirja kustakin: Aalto yliopisto, Itä-Suomen yliopisto, Tampereen yliopisto ja Åbo Akademi. Uusina yliopistoina listalle nousivat viimeisen vuosikymmenen aikana Turun yliopisto ja Itä-Suomen yliopisto.

Myös kautta aikojen tilintarkastusaiheisia väitöskirjoja on julkaistu eniten Vaasan yliopistossa, jossa on laadittu yhteensä seitsemän väitöskirjaa vuosien 1965–2019 välisenä aikana (taulukko 1, viimeinen sarake). Toiseksi eniten väitöskirjoja on laadittu Svenska handelshögskolanissa, josta on valmistunut yhteensä kuusi väitöskirjaa. Sekä Aalto yliopistossa (ml. sitä edeltäneessä Helsingin kauppakorkeakoulussa) että Tampereen yliopistossa on julkaistu kolme tilintarkastusaiheista väitöskirjaa. Ottaen huomioon, että alan väitöskirjoja valmistui 2010-luvulla 12, 2000-luvulla 10, 1990-luvulla 4 ja 1960-luvulla 1, alan tutkimus on selvästi vauhdittunut viime vuosikymmeninä.

Taulukko 1

Kerätyn laadullisen aineiston analysoinnissa hyödynnettiin lähinnä laadullista teorialähtöistä sisällönanalyysiä (Tuomi & Sarajärvi 2018). Teorialähtöisessä sisällönanalyysissä aineiston analyysin luokittelu perustuu aikaisempaan käsitejärjestelmään, joka on muodostettu aikaisemman tiedon perusteella (Tuomi & Sarajärvi 2018). Tutkimusaiheet luokiteltiin edellä esitellyn Niemen (2010) tilintarkastustutkimuksen aiheista esittämän luokittelun pohjalta ja tutkimusotteet alun perin Näsin (1980a, 1980b) ja Neilimon ja Näsin (1980) esittämien ja sittemmin Kasasen ym. (1991 ja 1993) sekä Kihnin ja Näsin (2011) laajentamien luokittelun pohjalta. Aihealueiden ja tutkimusotteiden luokittelu pohjautuu osin tutkimuksista tehtyihin tulkintoihin.

Suomalaiset tilintarkastusalan väitöskirjat 2010-luvulla

Taulukko 1. Suomalaiset tilintarkastusalan väitöskirjat 1965–2019 yliopistoittain

Yliopisto	Väitöskirjat 1965–1999 (Kihn & Näsi 2011)	F	Väitöskirjat 2000–2009 (Kihn & Näsi 2011)	F	Väitöskirjat 2010–2019	F	F kaikki yht.
Vaasan yliopisto			Jokipii (2006) Miettinen (2008) Ittonen (2009)	3	Peni (2012) Järvinen (2012) Myllymäki (2015) Haapamäki (2019)	4	7
Svenska handelshögskolan	Jägerhorn (1965) Fant (1994)	2	Viitanen (2000) Aspholm (2002)	2	Argyrou (2013) Siekkinen (2016)	2	6
Helsingin kauppakor- keakoulu (nyk. Aalto yliopisto)	Saarikivi (1999)	1	Niemi (2003)	1	Okat (2016)	1	3
Tampereen yliopisto	Vuorinen (1995) Koskinen (1999)	2			Arola (2015)	1	3
Turun yliopisto					Torpo (2012) Satopää (2019)	2	2
Åbo Akademi			Samsonova (2006)	1	Nasution (2013)	1	2
Itä-Suomen yliopisto					Karjalainen (2011)	1	1
Jyväskylän yliopisto			Virtanen (2002)	1			1
Lappeenrannan teknillinen yliopisto			Kosonen (2005)	1			1
Oulun yliopisto			Zerni (2009)	1			1
F yht.		5		10		12	27

Tulokset

2010-luvulla julkaistiin yhteensä kaksitoista tilintarkastusalaan liittyvää väitöskirjaa. Ne olivat: Karjalaisen (2011), Penin (2010), Järvisen (2012), Torpon (2012), Argyroun (2013), Nasutionin (2013), Myllymäen (2015), Arolan (2015), Okatin (2016), Siekkisen (2016), Haapamäen (2019) ja Satopään (2019) väitöskirjat. Seuraavassa kuvataan ja analysoidaan näiden väitöskirjojen tutkimusstrategisia piirteitä ja keskeisimpiä tuloksia.

(1) Jukka Karjalainen (2011) ”*Audit Quality and Private Finnish Firms*”

Jukka Karjalaisen väitöskirja koostuu johdannosta ja neljästä artikkelista. Väitöskirjassa tutkittiin tilintarkastuksen laadun merkitystä listaamattomille yrityksille, mikä aihe liittyy Niemen (2010) luokittelussa lähinnä tilintarkastusmarkkinoiden toimintaan. Ensimmäisessä artikkelissa tutkittiin johdon omistukseen liittyvien agenttikustannusten vaikutusta tilintarkastuksen laadun kysyntään ja toisessa, miten perheomisteisuus vaikuttaa tilintarkastuksen laadun kysyntään yrityksissä. Kolman-

nessa artikkelissa tutkittiin tilintarkastuksen laadun, tilintarkastuskertomuksen ja harkinnanvaraisten jaksotusten laadun vaikutuksia velan hinnoitteluun. Neljännessä artikkelissa tutkittiin tilintarkastusyhteisön osakkaan toimialaerikoistumisen vaikutusta yritysten tuottojen laatuun.

Kahden ensimmäisen artikkelin aineisto muodostui kyselytutkimuksella kerätyistä vastauksista ja VOITTO-tietokannan vuosien 2000–2006 yrityskohtaisista talous- ja tilintarkastustiedoista. Myös kolmannessa artikkelissa hyödynnettiin suurta VOITTO-tietokannasta vuosilta 2000–2006 kerättyä aineistoa. Neljännen artikkelin aineisto hankittiin sekä vuosilta 2006–2010 mutta Bureau Van Dijkin AMA-DEUS-tietokannasta. Koska tutkimuksissa hyödynnettiin suuria empiirisiä aineistoja ja aineiston analyysissä erilaisia regressioanalyyssejä, tutkimusote on luokiteltavissa nomoteettiseksi. Kokonaisuudessaan tutkimustulokset osoittivat, että tilintarkastuspalvelun laadulle on kysyntää yritysten luotonantajien ja eri omistajaryhmien taholta.

(2) Emilia Peni (2012) *”Essays on the Effects of Female Executives and Experts on Corporate Governance and Financial Reporting Practices”*

Emilia Penin kokoomaväitöskirja muodostuu kolmesta esseestä ja kahdesta artikkelista, joista toinen liittyy tilintarkastukseen käsitellen vastuunalaisen tilintarkastajan sukupuolen vaikutusta tilintarkastuspalkkioon. Niemen (2010) luokittelun pohjalta tutkimus kohdistuu tilintarkastusmarkkinoiden toimintaan ja siinä erityisesti tilintarkastuksen hinnoitteluun.

Tilintarkastusaiheiseen artikkeliin kerätty suuri aineisto analysoitiin tilastollisesti. Tutkimusaineisto koostui 715 Tanskassa, Suomessa ja Ruotsissa vuosina 2005–2006 julkisesti listattujen yhtiöiden tilinpäätösaineistoista. Vastuunalaisen tilintarkastajan sukupuoli selvitettiin tilintarkastuskertomuksista. Tilintarkastuspalkkioiden ja vastuullisen tilintarkastajan sukupuolen suhdetta tutkittiin käyttämällä regressioanalyysia. Huomioon otettiin aiemmassa tutkimuskirjallisuudessa tunnistetut tilintarkastuspalkkioon vaikuttavat tekijät sekä toimiala-, maa- ja vuosikohtaiset tekijät. Sovellettu tutkimusote oli siten nomoteettinen. Tutkimuksen tuloksena oli, että tilintarkastuspalkkiot eroavat tilintarkastajan sukupuolen mukaan siten, että kun yhtiön tilintarkastaja on nainen, palkkio on merkittävästi korkeampi kuin jos tilintarkastaja on mies.

(3) Tuukka Järvinen (2012) *”Factors Influencing Auditors’ Information Usage: Experience, Risk, Task Structure and Information Reliability”*

Tuukka Järvinen tutki monografiamuotoisessa väitöskirjassaan, kuinka yksilöön, ympäristöön, tehtäviin ja informaatioon liittyvät tekijät vaikuttavat tilintarkastajien informaation käyttöön yksittäisessä tilintarkastustehtävässä. Valittu aihe liittyy Niemen (2010) luokittelussa lähinnä tilintarkastajan päätöksenteon ymmärtämiseen.

Empiirisiä analyyssejä varten toteutettiin kokeellinen tutkimus internetissä. Tutkimuksessa analysoitiin 271 auktorisoiduilta ja auktorisoimattomilta tilintarkastajilta sekä tilintarkastuksen opiskelijoilta kerättyä havaintoa. Järvinen mittasi ja analysoi

seuraavia tekijöitä kvantitatiivisesti: tilintarkastajan kokemusta, riskiä, tehtävän rakennetta ja informaation luotettavuutta. Suuren aineiston tilastolliseen analyysiin pohjaava tutkimusote voidaan luokitella nomoteettiseksi. Tutkimuksen tuloksena havaittiin, että kokeneet tilintarkastajat käyttävät informaatiota tehokkaammin kuin vähemmän kokeneet koehenkilöt. Tulokset osoittivat myös, että korkea riski lisää informaation yhdistelyyn ja arviointiin käytettyä työmäärää.

(4) Tapani Torpo (2012) ”*Tilintarkastusverkoston muodostuminen ja toiminta toimivan johdon vallinnassa olevassa osakeyhtiömuotoisessa yrityksessä*”

Tapani Torpon monografiaväitöskirja tarkasteli tilintarkastusprosessia pienyhtiöissä. Tutkimuksen tavoitteena oli lisätä ymmärrystä siitä, millä tavalla tilintarkastus tapahtuu toimivan johdon omistamassa osakeyhtiömuotoisessa yrityksessä. Väitöskirjan aihe, tilintarkastuskäytännön ja tilintarkastusprosessin ymmärtäminen, liittyy Niemen (2010) luokittelussa lähinnä tilintarkastajan päätöksenteon ymmärtämiseen. Aihetta käsiteltiin muun muassa tilintarkastuksen normiston, verkostoteorioiden ja käytännön tapausten analysoinnin pohjalta.

Tutkimuksen ensimmäinen havaintoaineisto kerättiin laboratorionkokeesta, jossa kymmenen tilintarkastajaa suoritti saman yrityksen saman tilikauden tarkastuksen laatien siitä omat työpaperinsa ja tilintarkastusraporttinsa. Sen lisäksi aineistoa kerättiin tilintarkastuksen osapuolten teemahaastattelulla sekä osallistumalla kahden yrityksen tilintarkastusneuvotteluun osallistuvan havainnoinnin menetelmällä. Tutkimusaineisto analysoitiin kahdentoista tilintarkastuksen ulottuvuuden suhteen. Useimmat ulottuvuudet (kuten kohde, riippumattomuus ja luotettavuus) saatiin tilintarkastuslain, osakeyhtiölain sekä kansainvälisten tilintarkastusstandardien sisällöstä. Tutkijan mukaan kyseessä on toiminta-analyttinen tutkimusote. Tulosten mukaan käytännön tilintarkastuksen tavoitteena on tilinpäätöksen luotettavuuden ja toiminnan lainmukaisuuden tarkastamisen lisäksi muun muassa omistajajohtajan taloudellisen ja muun hyödyn tavoittelu. Tutkimuksen tuloksena havaittiin myös, ettei tilintarkastus ole yksilötoimintaa, vaan eri tilanteissa erilaiseksi muodostuvaa tilintarkastajan, omistajajohtajan ja tilitoimiston yhteistyötä.

(5) Argyris Argyrou (2013) ”*Developing Quantitative Models for Auditing Journal Entries*”

Argyris Argyroun kokoomaväitöskirja muodostuu johdannosta, kolmesta julkaisusta artikkelista/kirjan luvusta sekä kahdesta esseestä. Kokonaisuudessaan väitöskirjassa tutkittiin sitä, miten pääkirjanpitovientien (eli muistiotositteiden) tarkastus voi paljastaa ja ehkäistä tilinpäätökseen mahdollisesti liittyviä väärinkäytöksiä eli tilinpäätöksen tietojen tahallista väärin esittämistä. Tutkimus on poikkitieteellinen, sillä se hyödynsi sekä tilintarkastuksen että tietojärjestelmien aiempaa tutkimusta. Väitöskirja kohdistuu Niemen (2010) luokittelussa tilintarkastuksen rooliin tilinpäätösinformaatiossa.

Argyroun tutkimuksessa sovellettiin Simonin vuonna 1969 kehittämää ja aiemmin erityisesti tietojärjestelmien ja tekniikan tutkimuksissa käytettyä niin kutsuttua design-tutkimusta (design-science research). Päätöksentekometodologisen tutkimusotteen tapaan design-tutkimuksessakin kehitetään ratkaisuja havaittuihin ongelmiin, mutta niiden ei edellytetä liittyvän nimenomaan johdon päätöksenteko-ongelmiin. Konstruktivisen tutkimusotteen tapaan, design-tutkimuksessakin tavoitellaan sekä teorian että käytännön kehittämistä. Design-tutkimus ei silti täysin vastaa kumpakaan tutkimusotetta vaan on oma lähestymistapansa. Näin ollen se luokitellaan tässä tutkimuksessa kohtaan 'muut tutkimusotteet'.

Argyrou käytti design-tutkimusta kolmen kvantitatiivisen mallin rakentamisessa ja arvioinnissa. Tutkimusmallien käsitteiden muodostamisessa käytettiin itseohjautuvia karttoja sekä ääriarvojen teoriaa (Coles, 2001). Sen jälkeen käsitteet koodattiin MATLAB:illa toimivan mallin rakentamiseksi. Lopuksi kvantitatiiviset mallit arvioitiin kuljetusalan yrityksestä hankitulla kirjanpitoaineistolla. Tutkimuksen tuloksena kehitettiin sellaisia kvantitatiivisia malleja, joita voidaan käyttää pääkirjanpitoventien tilintarkastuksessa.

(6) Damai Nasution (2013) ”*Essays on auditor independence*”

Damai Nasutionin kahdesta artikkelista ja kahdesta esseestä muodostuvassa koomaväitöskirjassa tutkitaan tilintarkastajan riippumattomuutta uhkaavia, heikentäviä, parantavia ja suojelevia tekijöitä. Ensimmäisessä paperissa tarkastellaan tilintarkastusyhteisöissä esiintyvien sosiaalisten paineiden vaikutusta tilintarkastajan harkintaan yhteiskunnassa, jossa vallitsee korkean valtaetäisyyden ja alhaisen individualismin kulttuuriset ulottuvuudet. Toisessa paperissa tutkitaan tilintarkastajan palkkiorippuvuuden sekä toimikauden aiheuttamien asianajon ja läheisyyden uhkien yhteyttä tilintarkastajan riippumattomuuteen. Kolmannessa paperissa tutkitaan tilintarkastusasiakkaiden taholta tulevan uhkailun vaikutusta tilintarkastajan riippumattomuuteen ristiriitatilanteissa. Neljännessä paperissa kehitetään mittari tilintarkastajan mainetietoisuuden mittaamiseksi ja tutkitaan tilintarkastajan mainetietoisuuden tasojen ja tilintarkastajan riippumattomuuden välistä korrelaatiota. Väitöskirjan aihe, tilintarkastajan riippumattomuus, liittyy Niemen (2010) luokittelussa tilintarkastuksen rooliin tilinpäätösinformaatiossa.

Tutkimuksessa sovellettu tutkimusote voidaan luokitella nomoteettiseksi. Tutkimuksessa testattiin tilintarkastajan riippumattomuuden ja siihen mahdollisesti vaikuttavien tekijöiden välisiä yhteyksiä suurehkoissa aineistoissa. Toisen paperin empiirinen aineisto kerättiin suomalaisten Helsinki NASDAQ OMX listalle listattujen yhtiöiden 31.12.2007 ja 31.12.2008 tilinpäätöksistä ja kolmen muun paperin aineistot Indonesiassa toimivilta tilintarkastajilta. Tulosten mukaan tottelevaisuus- ja yhdenmukaisuuspaineet vaikuttavat tilintarkastajien harkintaan yhteiskunnassa, jossa vallitsee korkean valtaetäisyyden ja alhaisen individualismin kulttuuriset ulottuvuudet. Lisäksi tilintarkastajat, jotka kokevat asiakkaan uhkailua tilintarkastuksen ristiriita-

tilanteessa, menettävät riippumattomuutensa todennäköisemmin kuin ne tilintarkastajat, jotka eivät samanlaisessa tilanteessa koe uhkailua. Tilintarkastajien affektiivisen (tunnepitoisen) ja jatkuvan ammatillisen sitoutumisen ulottuvuudet voivat kuitenkin lieventää tilintarkastajan havaittujen paineiden ja tilintarkastajan riippumattomuuden suhdetta. Vastoin yleistä uskomusta, tutkimuksessa ei löydetty todisteita siitä, että tilintarkastajan palkkiot ja pitkä toimikausi vaarantaisivat tilintarkastajan riippumattomuuden.

(7) Emma-Riikka Myllymäki (2015) *”Essays on Internal Control and External Auditing in the Context of Financial Reporting Quality”*

Emma-Riikka Myllymäen kokoomaväitöskirja koostuu kahdesta artikkelista ja kahdesta esseestä. Yhden esseen ja yhden artikkelin osalta väitöskirja kohdistuu tilintarkastuksen rooliin tilinpäätösinformaatiossa ja siinä erityisesti tilinpäätösinformaation laatuun. Myllymäen tilintarkastusaiheinen essee käsittelee sitä, lisääkö vai heikentääkö tilintarkastajana toimivan tilintarkastusyhteisön tarjoamat veropalvelut todennäköisyyttä tunnistaa asiakasyrityksen heikko taloudellisen raportoinnin laatu. Tutkimuksen kohteena olivat tilikausina 2005–2012 SOX 404 sisäisen valvonnan raportin julkaisseet yhdysvaltalaiset listatut yhtiöt. Aineistoa kerättiin tilintarkastajan palkkiosta sekä tilinpäätöstiedoista. Tutkimustulokset antavat viitteitä heikommasta tilintarkastuksen laadusta silloin, kun tilintarkastusyhteisö tarjoaa myös verotukseen liittyviä palveluita samalle asiakkaalle.

Tilintarkastusaiheinen artikkeli tarkastelee tilintarkastajan erikoistumista listattujen yhtiöiden tarkastamiseen. Tutkimusaineisto koostuu Helsingin pörssissä listattujen yhtiöiden 420 havainnosta vuosina 2002–2010. Aineisto jaoteltiin toimeksiannon vastuullisen tilintarkastajan mukaan. Testattavana hypoteesina oli, että vastuulliset tilintarkastajat, jotka ovat erikoistuneet listattujen yhtiöiden tilintarkastukseen, tuottavat laadukkaampaa tilintarkastusta. Toisena testattavan hypoteesina oli, että vastuulliset tilintarkastajat, joilla on enemmän listattuja yhtiöitä asiakkaina, kestävät paremmin asiakkaan taholta tulevaa painetta. Tuloksena havaittiin, että erikoistumisella on positiivinen vaikutus listatun asiakasyrityksen taloudellisen raportoinnin laatuun.

(8) Aksu Arola (2015) *”The Cash Flow Statement Under Scrutiny. Six problem areas that make it less useful than it could be”*

Aksu Arolan monografiaväitöskirjan tarkoituksena on kartoittaa sekä rahoituslaskelmien laatimiseen että tilintarkastukseen liittyviä ongelmia sekä arvioida niiden vaikutusta julkaistujen rahoituslaskelmien laatuun tilinpäätösten käyttäjien näkökulmasta. Osin tutkimus kohdistuu siten tilintarkastuksen rooliin tilinpäätösinformaatiossa ja siinä erityisesti tilinpäätösinformaation laatuun (ks. Niemi 2010).

Valittu tutkimusote on nomoteettinen (Neilimo & Näsi 1980). Aihetta tutkittiin hypoteettis-deduktiivisesti agenttiteoreettiseen lähestymistapaan nojaten. Suuri empiirinen aineisto on kerätty suomalaisille KLT-kirjanpitäjille, KHT- ja HTM-tilintar-

kastajille sekä yksityisille sijoittajille suunnatuilla kyselyillä sekä pörssiyritysten kasvavirtalaskelmista.

Tulosten mukaan rahoituslaskelmien valmistelusta löytyy kuusi sellaista keskeistä ongelmakohtaa, joista jokainen voi vaarantaa tai vähentää rahoituslaskelman luotettavuutta, vertailukelpoisuutta ja/tai ymmärrettävyyttä. Ongelmakohtat ovat: 1) laatija ja tilintarkastajat pitävät rahoituslaskelmaa tilinpäätöksen vähiten tärkeänä osana, 2) nykyisten säännösten aiheuttamat vertailukelpoisuusongelmat, 3) virhealtis laadintamenetelmä, 4) manipulointi, 5) laiskuus laatimisessa ja tarkastamisessa, sekä 6) laattijoiden mieltymys esittää liiketoiminnan rahavirta epäsuoralla menetelmällä. Edellä mainituista syistä johtuen, Suomessa julkaistu rahoituslaskelma voi Arolan mukaan olla vähemmän hyödyllinen lukijoille kuin mitä se voisi parhaimmillaan olla.

(9) Deniz Okat (2016) ”*Essays on Auditing, Banking, and Political Bargaining*”

Deniz Okatin väitöskirja koostuu kahdesta esseestä sekä yhdestä artikkelista, joka liittyy tilintarkastuksessa, valvonnassa ja tarkastuksessa käytettävään metodologiaan. Artikkelissa väitetään, että tilintarkastusmetodologian tehokkuus heikkenee, jos samaa menetelmää käytetään monta kertaa, koska tarkastuksen kohteena olevat henkilöt saattavat oppia hyödyntämään sen heikkouksia. Niemen (2010) luokittelun pohjalta väitöskirjan tilintarkastukseen liittyvä osa on luokiteltavissa ryhmään analyttinen/teoreettinen tutkimus kuuluvaksi.

Okatin osoittaa matemaattisen mallinnuksen avulla, että tilintarkastaja pystyy esittämään mahdolliset väärinkäytökset paremmin, kun käyttää metodologioita satunnaisesti, koska se vaikeuttaa tarkastuksen kohteena olevien henkilöiden oppimista ja lisää oppimiseen liittyviä kustannuksia. Tutkimuksessa ei ole mainintaa tutkimusotteesta, mutta matemaattista mallinnusta hyödyntävä tutkimusote on lähinnä päätöksentekometodologista tutkimusotetta.

(10) Jimi Siekkinen (2016) ”*Within and Cross-Country Differences in the Value Relevance of Fair Values*”

Jimi Siekkisen kokoomäväitöskirja koostuu kahdesta artikkelista ja yhdestä esseestä, joka liittyy tilintarkastukseen. Esseessään hän tutki, voiko riippumaton ja korkealaatuinen tilintarkastus parantaa käypien arvojen laatua. Tältä osin tutkimus on luokiteltavissa tilinpäätösinformaation laatuun liittyväksi (Niemi 2010). Tilintarkastuksen laadun indikaattoreina olivat Big 4 -tilintarkastajan valitseminen ja tilintarkastusyhteisön konsultointipalkkiot. Asiakkaan merkitys tilintarkastajalle oli tilintarkastajan riippumattomuuden indikaattori.

Suuri empiirinen aineisto kerättiin EU:n jäsenmaissa, Sveitsissä, Norjassa, Islannissa ja Liechtensteinissa sijaitsevien listattujen rahoituslaitosten 546:sta vuosien 2013–2014 tilinpäätöksestä sekä yritystietokannoista. Kerätty aineisto analysoitiin tilastollisin menetelmin. Sovellettu tutkimusote oli siten nomoteettinen. Tutkimuksen empiirisenä tuloksena havaittiin, että vakaisissa Länsi- ja Pohjois-Euroopan maissa Big4 -tilintarkastusyhteisön valinta vaikuttaa positiivisesti käypien arvojen laatuun,

mutta Itä- ja Etelä-Euroopan maissa vaikutus on negatiivinen. Sekä tilintarkastuksen laadun että tilintarkastajan riippumattomuuden havaittiin parantavan käypien arvojen relevanttiutta.

(11) Elina Haapamäki (2019) *”Essays on Financial Reporting and Auditing Regulation”*

Elina Haapamäen kolmesta artikkelista ja yhdestä esseestä koostuva kokoomäitöskirja käsittelee kansainvälisiä standardeja ja tilintarkastusta. Kansainvälisten standardien osalta tutkittiin sekä IFRS-tilinpäätös- että ISA-tilintarkastusstandardien käyttöönottoa. Tilintarkastuksen tutkimus kohdistuu sekä vapaaehtoiseen että lakisääteiseen tilintarkastukseen. ISA-standardien käyttöönoton sekä vapaaehtoisen ja lakisääteisen tilintarkastuksen osalta aiheen luokittelu on lähinnä Niemen (2010) luokkaa tilintarkastuksen rooli tilinpäätösinformaatiossa.

Ensimmäinen artikkeli käsittelee maakohtaisten tekijöiden sekä IFRS- ja ISA-standardien käyttöönoton välistä yhteyttä. Maakohtaisten tekijöiden roolia ja kansainvälisen business-kielen omaksumista analysoitiin empiirisen mallin, numeerisen datan ja tilastollisten analyysien avulla. Tutkimusaineistona käytettiin Deloitte and Touchen vuosittaista julkaisua, joka esittää IFRS-standardien käyttöönoton tilan eri maissa, sekä IFAC:in Compliance Report 2012 -julkaisua, jossa on yhteenveto ISA-standardien käyttöönoton tilasta 126 maassa. Tutkimusote oli nomoteettinen. Tutkimuksen tuloksena tunnistettiin maakohtaisia tekijöitä, jotka tukevat kansainvälisten tilinpäätös- ja tilintarkastusstandardien käyttöönottoa. Toinen artikkeli käsittelee ISA-standardeihin liittyvien tutkimusten tutkimussuuntauksia. Aineistona käytettiin 59 viimeaikaista teoreettista ja empiiristä tutkimusta ja tutkimusotteena käsiteanalyttistä tutkimusotetta. Tutkimuksen tuloksena tunnistetaan kansainvälisiin tilintarkastusstandardeihin liittyvät tutkimussuuntauksat.

Kolmas artikkeli määrittelee tutkituimmat vapaaehtoiseen tilintarkastukseen vaikuttavat tekijät. Aineistona käytettiin aiempia tutkimuksia ja tutkimusotteena käsiteanalyttistä tutkimusotetta. Tutkimuksen tuloksena tunnistettiin lukuisia vapaaehtoiseen tilintarkastukseen vaikuttavia tekijöitä, jotka luokiteltiin yritysikohtaisiin tekijöihin, omistuksen ja valvonnan eriytymiseen liittyviin tekijöihin, agenttisuhdetekijöihin, sekä johdon päätöksentekoon ja signaalointiin vaikuttaviin tekijöihin. Neljännessä esseessä tutkittiin ja arvioitiin lakisääteisen tilintarkastuksen vaatimusta koskevaa lakimuutosta analysoimalla Työ- ja elinkeinoministeriön (TEM:n) mietintöön annettuja lausuntoja. Tulkitsevan laadullisen tutkimuksen ote on toiminta-analyttinen. Tulokset osoittivat, että neo-institutionaalisen teorian avulla voidaan selittää lakisääteisen tilintarkastusvelvollisuuden kysyntää Suomessa.

(12) Rauno Satopää (2019) *”Hyvän tilintarkastustavan käsitteellistäminen ja käytännön muotoutuminen: Tutkimus pienyritysten tilintarkastuksesta”*

Rauno Satopää käsitteellisti ja jäsenteli monografiäväitöskirjassaan pienyritysten hyvän tilintarkastustavan elementtejä, tilintarkastuksessa käytettäviä tietoja ja taitoja

sekä loi kokonaisvaltaisen viitekehyksen tilintarkastusilmiön ymmärtämiselle pienyrityskontekstissa. Siten tutkimus liittyy Niemen (2010) luokittelussa lähinnä tilintarkastajan päätöksenteon ymmärtämiseen.

Laadullinen tutkimusaineisto kerättiin teemahaastatteluilla, jotka toteutettiin vuosina 2000–2005 HTM-tilintarkastajat ry:n teettämien laaduntarkastusten yhteydessä. Tutkimusote oli toiminta-analyyttinen. Tutkimuksessa havaittiin, että tilintarkastussuosituksista huolimatta tilintarkastukset eivät käytännössä toteudu yhtenäisellä tilintarkastustavalla, vaan tilintarkastajien välillä on yksilöllisiä eroja toteuttaa hyvää tilintarkastustapaa. Myös ammattiosaamisessa, tiedon soveltamisessa ja neuvonnassa voitiin havaita tilintarkastajakohtaisia eroja. Tilintarkastajat oli mahdollista tyypitellä joko asiakaskeskeisiksi (eli konsultointiin pyrkiviksi) tai dokumentointikeskeisiksi (eli pelkistettyyn tarkastukseen pyrkiviksi).

Synteesi

Aihepiirit

Taulukkoon 2 on koottu tilintarkastusalaan liittyvien väitöskirjojen aihealueet Niemen (2010) esittelemää luokittelua soveltaen. Jokaisesta väitöskirjasta on otettu mukaan keskeisimmät asiasanat. Taulukon kahdessa ensimmäisessä sarakkeissa esitetään alkuvuosikymmenien (1965–1999 ja 2000–2009) kuluessa julkaistujen väitöskirjojen aihealueet Kihnin ja Näsin (2011) tulosten pohjalta ja taulukon kolmannessa sarakkeessa 2010-luvulla julkaistujen väitöskirjojen aihealueet tämän tutkimuksen tulosten pohjalta.

Tilintarkastuksen rooli tilinpäätösinformaatiossa on ollut yleisin aihealue sekä viime vuosikymmenenä että aiemmin valmistuneissa väitöskirjoissa. 2010-luvulla kyseisestä aiheesta valmistui kuusi väitöskirjaa. Niistä kolmessa keskityttiin tilinpäätösinformaation laatuun (Arola 2015, Myllymäki 2015 ja Siekkinen 2016). Muissa tutkittiin pääkirjavientien tarkastamista (Argyroy 2013), tilintarkastajan riippumattomuutta (Nasution 2013) ja ISA-standardien käyttöönottoa sekä vapaaehtoista ja lakisääteistä tilintarkastusta (Haapamäki 2019).

Toiseksi yleisin aihealue tarkastelujakson aikana on ollut tilintarkastajan päätöksenteon ymmärtäminen käyttäytymistieteellisen tutkimuksen avulla. 2010-luvulla tämä aihealue oli suosituimpi kuin ennen. Siitä laadittiin kolme väitöskirjaa. Järvinen (2012) tutki informaation käyttöä tilintarkastajan päätöksenteossa, Torpo (2012) yhteistyötä tilintarkastusprosessissa ja Satopää (2019) hyvää tilintarkastustapaa.

Suomalaiset tilintarkastusalan väitöskirjat 2010-luvulla

Tilintarkastusmarkkinoiden toiminta ja erityisesti tilintarkastuksen hinnoittelu on ollut kolmanneksi suosituin aihealue sekä viimeisen vuosikymmenen aikana että aiemmin. Aihealueesta laadittiin kaksi väitöskirjaa 2010-luvulla. Karjalainen (2011) tutki laadun ja hinnan välistä yhteyttä ja Peni (2012) tilintarkastuksen hinnoittelua. Uutena vaihtoehtoisena analyttisenä/teoreettisena aiheena on 2010-luvulla noussut esiin tilintarkastusmetodologia, jota Okat (2016) tutki yhdessä kokoomaväitöskirjansa artikkelissa.

Taulukko 2. Suomalaiset tilintarkastusalan väitöskirjat 1965–2019 aihepiireittäin

Tutkimuksen aihepiiri	Väitöskirjan tekijä, vuosi sekä avainsana(t)		
	1965–1999 (Kihn & Näsi 2011)	2000–2009 (Kihn & Näsi 2011)	2010–2019
I Taloustieteen teorioihin ja menetelmiin nojaava valtavirtatutkimus:			
a. Tilintarkastuksen rooli tilinpäätösinformaatiossa	Jägerhorn 1965 - "tilintarkastuskertomuksen informaation sisältö" Fant 1994 - "tilintarkastajan rooli" Saarikivi 1999 - "tilintarkastajan riippumattomuus" Koskinen 1999 - "tilinpäätöksen virheet, lainmukaisuus ja tilintarkastuskertomuksen sisältö"	Viitanen 2000 - "tilintarkastajien ammattieettiset koodit" Aspholm 2002 - "tilintarkastajan vahingonkorvausvastuu" Ittonen 2008 - "mukautettu tilintarkastuskertomus"	Argyrou 2013 - "pääkirjanpitoventien tarkastus" Nasution 2013 - "tilintarkastajan riippumattomuus" Myllymäki 2015 - "tilinpäätösinformaation laatu" Arola 2015 - "tilinpäätösinformaation laatu" Siekkinen 2016 - "tilinpäätösinformaation laatu" Haapamäki 2019 - "ISA-standardien käyttöönotto, vapaaehtoinen ja lakisääteinen tilintarkastus"
b. Tilintarkastusmarkkinoiden toiminta		Niemi 2003 - "tilintarkastuksen hinnoittelu" Samsonova 2006 - "tilintarkastuksen laatu" Zerni 2009 - "tilintarkastuksen laatu"	Karjalainen 2011 - "laadun ja hinnan välinen yhteys" Peni 2012 - "tilintarkastuksen hinnoittelu"
c. Tilintarkastuksen rooli osana hyvää hallintotapaa (corporate governancea)	Vuorinen 1994 - "tilintarkastuksen tehtävät, organisaatio ja toiminta"	Jokipii 2006 - "sisäisen valvonnan rakenne ja tehokkuus" Miettinen 2008 - "tilintarkastusvaliokunnan tehokkuus ja tilintarkastuksen laatu"	
II Vaihtoehtoisia aihealueita ja niiden tutkimusotteet:			
a. Tilintarkastajan päätöksenteon ymmärtäminen käyttäytymisteollisen tutkimuksen avulla		Virtanen 2002 - "hyvä tilintarkastustapa"	Järvinen 2012 - "informaation käyttö päätöksenteossa" Torpo 2012 - "yhteistyö tilintarkastusprosessissa" Satopää 2019 - "hyvä tilintarkastustapa"
b. Analyttinen/teoreettinen tutkimus (peliteoria, matematiikka)			Okat 2016 - "tilintarkastusmetodologia"
c. Tilintarkastusmenetelmien ja -lähestymistapojen kehitys, pitkittäis- case tutkimus, osallistuva havainnointi		Kosonen 2005 - "tilintarkastuksen historiallinen kehitys"	

Aiheiden ajallinen analyysi osoittaa, että tilintarkastajan riippumattomuudesta, tilintarkastuksen hinnoittelusta ja hyvästä tilintarkastustavasta aiemmilla vuosikymmenillä alkanut tutkimus on jatkunut myös 2010-luvulla. Sen sijaan tilintarkastuksen roolista osana hyvää hallintotapaa ja tilintarkastusmenetelmien ja -lähestymistapojen kehityksestä ei julkaistu yhtään tutkimusta 2010-luvulla.

Tutkimusotteet

Taulukossa 3 esitellään tulokset tilintarkastusalan väitöskirjoissa käytetyistä tutkimusotteista. Taulukon ensimmäisessä osassa esitetään aiemmat tulokset vuosina 1965–2009 julkaistujen väitöskirjojen osalta (Kihn & Näsi 2011) ja toisessa osassa tämän tutkimuksen tulokset vuosina 2010–2019 valmistuneiden väitöskirjojen osalta.

Taulukko 3. Suomalaiset tilintarkastusalan väitöskirjat 1965–2019 tutkimusotteittain

	Käsite-analyttinen	Nomoteetinen	Toiminta-analyttinen	Päätöksentekometodologinen	Konstruktiiivinen	Oikeusdogmaattinen	Design-science
1965–2009 (Kihn & Näsi 2011)							
Jägerhorn (1965)		X					
Fant (1994)		X					
Vuorinen (1995)					X		
Saarikivi (1999)	X						
Koskinen (1999)	X		X			X	
Viitanen (2000)		X					
Aspholm (2002)				X		X	
Virtanen (2002)			X				
Niemi (2003)		X					
Kosonen (2005)			X				
Jokipii (2006)		X					
Samsonova (2006)			X				
Miettinen (2008)		X					
Ittonen (2009)		X					
Zerni (2009)		X					
2010–2020							
Karjalainen (2011)		X					
Peni (2012)		X					
Järvinen (2012)		X					
Torpo (2012)			X				
Argyrou (2013)							X
Nasution (2013)		X					
Myllymäki (2015)		X					
Arola (2015)		X					
Okat (2016)				X			
Siekinen (2016)		X					
Haapamäki (2019)	X	X	X				
Satopää (2019)			X				

Nomoteettinen tutkimusote, jossa hyödynnetään suurten aineistojen kvantitatiivista analyysia, on selvästikin ollut yleisin tutkimusote tilintarkastusalan väitöskirjoissa sekä 2010-luvulla että jo aiemmin. Yli puolet väitöskirjoista on tehty nomoteettisella tutkimusotteella sekä 2010-luvulla että aiempina vuosikymmeninä 1990-lukua lukuun ottamatta (jolloin julkaistuissa väitöskirjoissa sovellettiin enimmäkseen muita tutkimusotteita). Kahdeksassa (66 prosentissa) 2010-luvun aikana laaditussa väitöskirjassa on käytetty nomoteettista tutkimusotetta. Niitä varten on kerätty suuria aineistoja muun muassa pörssiyhtiöiden tilinpäätösjulkaisusta, yritysten tilinpäätöstietoja sisältävistä tietokannoista ja/tai kyselyin. Suurten pörssiyhtiöiden (Peni 2012; Nasution 2013; Myllymäki 2015; Arola 2015; Siekkinen 2016) lisäksi on tutkittu pienempiä listaamattomia yhtiöitä (Karjalainen 2011). Suurimmaksi osaksi analysoidut yhtiöt ovat olleet suomalaisia (Karjalainen 2011; Peni 2012; Nasution 2013; Myllymäki 2015, Arola 2015 Siekkinen 2016), mutta muutamissa väitöskirjoissa aineistoa on kerätty suomalaisten yhtiöiden lisäksi myös tanskalaisista ja ruotsalaisista (Peni 2012), yhdysvaltalaisista (Myllymäki 2015) tai eurooppalaisista (Siekkinen 2016) yhtiöistä. Empiirisiä aineistoja on myös kerätty suomalaisilta (Järvinen 2012; Torpo 2012; Arola 2015; Satopää 2019) tai indonesialaisilta tilintarkastajilta (Nasution 2013).

Toiseksi yleisin tutkimusote on molemmilla ajanjaksoilla ollut toiminta-analyttinen tutkimusote, jota on hyödynnetty kolmessa väitöskirjassa sekä 2010- että 2000-luvulla ja yhdessä työssä 1990-luvulla. 2010-luvulla julkaistuissa väitöskirjoissa tulkittiin muun muassa teemahaastatteluin hankittua aineistoa (Torpo 2012; Satopää 2019) ja TEM:n mietinnöstä annettuja lausuntoja (Haapamäki 2019). Nämä tutkimukset keskittyivät suomalaisiin aineistoihin.

Käsiteanalyttistä tai päätöksentekometodologista tutkimusotetta soveltavia väitöskirjoja on valmistunut melko vähän sekä 2010-luvulla että jo aiemmin. 2010-luvulla kyseisiä tutkimusotteita käytettiin vain yksittäisissä töissä – Haapamäen (2019) kookomaväitöskirjassa hyödynnettiin osin käsiteanalyttistä tutkimusotetta ja Okatin (2016) väitöskirja on luokiteltavissa päätöksentekometodologiseksi. Kuten taulukosta 3 nähdään, aiemmin käsiteanalyttistä tutkimusotetta oli hyödynnetty kahdessa 1990-luvulla valmistuneessa väitöskirjassa ja päätöksentekometodologista tutkimusotetta yhdessä 2000-luvun alussa valmistuneessa väitöskirjassa.

2010-luvulla ei lainkaan julkaistu konstruktiiivista tai oikeusdogmaattista tutkimusotetta soveltavia väitöskirjatutkimuksia tilintarkastuksen alalta. Kyseisten tutkimusotteiden hyödyntäminen on ollut vähäistä myös aiemmin. Uutena tutkimusotteena luokitteluun on otettu tekniikan ja tietotekniikan aloilta lainattu niin kutsuttu design science, jota hyödynnettiin yhdessä väitöskirjassa (Argyrou 2013).

Johtopäätökset

Tässä tutkimuksessa on analysoitu kaikki kaksitoista Suomessa 2010-luvulla valmistunutta tilintarkastusalan väitöskirjaa niiden tutkimusstrategisten piirteiden pohjalta ja verrattu tuloksia aiempina vuosikymmeninä valmistuneiden tilintarkastusalan väitöskirjojen tuloksiin. Luokittelimme väitöskirjojen aihealueet Niemen (2010) luokittelun pohjalta ja tutkimusotevalinnat alkujaan Näsin (1980a, 1980b) ja Neilimon ja Näsin (1980) esittämiä ja sittemmin Kasasen ym. (1991, 1993) sekä Kihnin ja Näsin (2011) täydentämiä luokitteluja soveltaen.

Saatujen tulosten pohjalta on nähtävissä, että tilintarkastustutkimus on ollut suuressa määrin taloustieteen teorioihin ja menetelmiin nojaavaa valtavirtatutkimusta myös 2010-luvulla (ks. myös Kihn & Näsi 2011). Sen puitteissa on edelleen eniten tutkittu tilintarkastajan roolia tilinpäätösinformaatiossa, mikä aihealue on kiinnostanut alan tutkijoita aina 1960-luvulta alkaen. Lisäksi on tutkittu tilintarkastusmarkkinoiden toimintaa, joka aihe herätti kiinnostusta edelliselläkin vuosikymmenellä. 2010-luvun toiseksi suosituimmaksi aihealueeksi on muodostunut tilintarkastajan päätöksenteon ymmärtäminen käyttäytymistieteellisen tutkimuksen avulla ja uutena aihealueena on tullut esille analyttinen/teoreettinen tutkimus. Näiden viimeksi mainittujen aiheiden valinta on osoittanut kasvavaa kiinnostusta vaihtoehtoisia aihealueita kohtaan.

2010-luvulla valmistuneissa tilintarkastusalan väitöskirjoissa käytettiin yhteensä viittä eri tutkimusotetta. Laajan empiirisen aineiston tilastolliseen analyysiin nojaava nomoteettinen tutkimusote on ollut suosituin tutkimusote kaikilla vuosikymmenillä 1990-lukua lukuun ottamatta. Syvällistä ymmärrystä tuottava toiminta-analyttinen case-tutkimus on edelleen ollut toiseksi suosituin. Uutena tutkimusotteena havaitsimme tekniikan ja tietotekniikan aloilta lainatun design science -lähestymistavan. Sekä sitä että muita tutkimusotteita on hyödynnetty vain vähäisessä määrin.

Vaikka tilintarkastusalan väitöskirjatutkimus on alkanut yleistyä, muun muassa seuraavat Niemen (2010) luokittelussa esitetyt aihealueet ovat vielä tutkimatta:

- Tilintarkastusmarkkinoiden kilpailullisuus ja rakenne
- Lisääkö vai vähentääkö toimiva corporate governance tilintarkastuksen tarvetta?
- Miksi eri yritykset valitsevat erilaiset corporate governance -ratkaisut?
- Tarkastuskohteen riskin arviointi
- Tilintarkastajan muistin 'valikoivuus'
- Tilintarkastuksen (optimi)edellytykset
- Tilintarkastusmenetelmien ja -lähestymistapojen kehitys
- Riskilähestymistavan omaksuminen ja sen vaikutukset kentällä.

Jatkotutkimuksissa olisi myös mahdollista käsitellä tilintarkastusalan kansainvälistymisen, sääntelyn ja tilintarkastusalan järjestöjen suositusten vaikutuksia. Sään-

telyn vaikutuksia olisi mahdollista tarkastella esimerkiksi yksittäisten tilintarkastusalan ISA-standardien, yksinkertaisten yhteisöjen tilintarkastuksen LCE-standardin, tai valmisteilla olevan EU:n kestävyysraportointidirektiivin kannalta. Suositusten vaikutuksia olisi mahdollista tutkia esimerkiksi Suomen Tilintarkastajat ry:n rahanpesun ja terrorismin estämisestä sekä hallinnon tarkastuksesta antamien suositusten kannalta.

Lähteet

- Agyemang-Mintah, P. 2018. Corporate Governance and Firm Financial Performance in UK Financial Institutions. Turku: Turun yliopiston julkaisuja, Sarja E, osa 25, *Oeconomica*.
- Argyrou, A. 2013. Developing Quantitative Models for Auditing Journal Entries. Helsinki: Hanken School of Economics, Accounting, Economics and Society 255.
- Arola, A. 2015. The Cash Flow Statement Under Scrutiny. Six problem areas that make it less useful than it could be. Tampere: Acta Universitatis Tamperensis 2065.
- Coles, S. 2001. An Introduction to Statistical Modelling of Extreme Values. London, UK: Springer-Verlag, Springer Series in Statistics.
- Ferm, T. 1994. Laskentatoimen tutkimissa käytettyjen tutkimusotteiden vertailu vuosilta 1982 ja 1992. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 3, 241–259.
- Haapamäki, E. 2019. Essays on Financial Reporting and Auditing Regulation. Vaasa: Universitas Wasaensis, Acta Wasaensia No. 429.
- Jägerhorn, R. 1965. Informationsvärdet hos finländska aktiebolags revisionsberättelser. Helsinki: Skrifter utgivna av Svenska Handelhögskolan Nr. 12.
- Järvenpää, M. & Pellinen, J. 2005. Teoria ja interventio suomalaisissa johdon laskentatoimen case tai field- menetelmällä tehdyissä akateemisissa opinnäytteissä 1997–2005. Teoksessa Laitinen, E. K. & Laitinen, T. (toim.) Contributions to Accounting, Finance, and Management, Essays in Honour of Professor Timo Salmi. Vaasa: Universitas Wasaensis, Acta Wasaensia 143.
- Järvinen, T. 2012. Factors Influencing Auditors' Information Usage: Experience, Risk, Task Structure and Information Reliability. Vaasa: Universitas Wasaensis, Acta Wasaensia 272.
- Jönsson, S. & Lukka, K. 2006. There and Back Again: Doing Interventionist Research in Management Accounting. In C.S. Chapman, A.G. Hopwood & M.D. Shields (Eds), *Handbook of Management Accounting Research* 1, 373–397.
- Karjalainen, J. 2011. Audit Quality and Private Finnish Firms. Itä-Suomen yliopisto.
- Kasanen, E., Lukka, K. & Siitonen, A. 1991. Konstruktiivinen tutkimusote liiketaloustieteessä. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja* 3, 301–325.
- Kasanen, E., Lukka, K. and Siitonen, A. 1993. The constructive approach in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research* 5, 243–264
- Kettunen, P. 1973. Yrityksen taloustieteen väitöskirjat 1964–73. Yrtti 4.
- Kihn, L. A. & Näsi, S. 2010. Research strategic analysis of the Finnish doctoral dissertations in management accounting from 1990 to 2009. *Finnish Journal of Business Economics* 59, 1, 41–85.
- Kihn, L. A. & Näsi, S. 2011. Tilintarkastusta käsittelevien väitöskirjojen tutkimusstrategiset valinnat: aihepiiri ja tutkimusote. Teoksessa Jokipii, A. & Miettinen, J. (toim.) Contributions to Accounting, Auditing and Internal Control. Contributions in Honor of Professor Teija Laitinen. Vaasa: Universitas Wasaensis, Acta Wasaensia 234, Business Administration 97, 61–87.
- Kihn, L. A. & Näsi, S. 2017. Emerging Diversity in Management Accounting Research. The Case of Finnish Doctoral Dissertations, 1945-2015. *Journal of Accounting and Organizational Change* 13, 1, 131–160.
- Lilja, M. 2016. Hyötyä vai haittaa? Kolme näkökulmaa suomalaisten sairaanhoitopiirien sisäiseen valvontaan. Tampere: Acta Electronica Universitatis Tamperensis 1742.
- Lukka, K. 1999. Case/field-tutkimuksen erilaiset lähestymistavat laskentatoimessa. Teoksessa Hookana-Turunen, Heli (toim.) Tutkija, opettaja, akateeminen vaikuttaja ja käytännön

- toimija – Professori Reino Majala 65 vuotta. Turku: Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja C-1:1999, 129–150.
- Lukka, K., Majala, R., Paasio, A. & Pihlanto, P. 1984. Accounting research in Finland. Teoksessa G. Anthony Hopwood & Hein Schreuder (toim.) *European Contributions to Accounting Research, The Achievements of the Last Decade*. Amsterdam: Free University Press.
- Myllymäki, E. 2015. *Essays on Internal Control and External Auditing in the Context of Financial Reporting Quality*. Vaasa: Acta Wasaensia 3222.
- Nalikan, A. 2012. *Essays on Information Disclosure in Company Annual Reports: Evidence from Finland and the United Kingdom*. Vaasa: Vaasan yliopiston julkaisuja.
- Nasution, D. 2013. *Essays on auditor independence*. Turku: Åbo Akademi University, School of Business and Economics, Accounting.
- Neilimo, K. and Näsi, J. 1980. *Nomoteettinen tutkimusote ja suomalainen yrityksen taloustiede: tutkimus positivismiin soveltamisesta*. Tampere: Tampereen yliopisto, Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja A-2:12.
- Niemi, L. 2010. *Tilintarkastuksen tutkimus – mitä tutkitaan ja mitä on opittu? Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunnan ja Työ- ja elinkeinoministeriön seminaari tilintarkastuksen tieteellisestä tutkimuksesta ja opetuksesta Suomessa – toimintatavat, odotukset ja hyödyt eri toimijoiden kannalta*, Helsinki 25.5.2010.
- Näsi, J. & Näsi, S. 1985. *Suomalainen laskentatoimen tutkimus 1940-luvulta nykypäiviin: väitöskirjatuotannon tutkimusstrateginen analyysi*. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Näsi, J. 1980. a) *Liiketaloustiede soveltavana tieteenä. Perusongelmain hahmotus ja analyysi*. Tampere: Tampereen yliopisto, Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A 2: Tutkielmia ja raportteja 8.
- Näsi, J. 1980. b) *Ajatuksia käsiteanalyysistä ja sen käytöstä yrityksen taloustieteessä*. Tampere: Tampereen yliopisto, Yrityksen taloustieteen ja yksityisoikeuden laitoksen julkaisuja, Sarja A 2: Tutkielmia ja raportteja 11.
- Näsi, J. 1983. *Tieteelliset tutkimusotteet ja suomalainen liiketaloustiede, hallinto: viitekehysten konstruointi ja historiallis-paradigmaattinen analyysi*. Tampere: Tampereen yliopisto.
- Näsi, S. & Näsi, J. 1996. *Accounting and business economics traditions in Finland – From a practical discipline into a scientific subject and field of research*. *European Accounting Review* 6, 2, 199–229.
- Okat, D. 2016. *Essays on Auditing, Banking, and Political Bargaining*. Aalto University publication series doctoral dissertations 77.
- Peni, E. 2012. *Essays on the Effects of Female Executives and Experts on Corporate Governance and Financial Reporting Practices*. Vaasa: Acta Wasaensia 25.
- Pihlanto, P. 1994. *Humanistisen laskentatoimen hahmottelua, tiedeideaali ja ihmis-käsitys*. Turku: Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja, Sarja A-4:1994.
- Rönkkö, J. 2019. *Sisäinen tarkastus: Tuloksellinen lisäarvon tuottaja vai paikkaansa hakeva toiminto?* Tampere: Tampereen yliopiston väitöskirjat 83.
- Satopää, R. 2019. *Hyvän tilintarkastustavan käsitteellistäminen ja käytännön muotoutuminen: Tutkimus pienyritysten tilintarkastuksesta*. Turku: Turun yliopiston julkaisuja, Sarja E 52.
- Siekkinen, J. 2016. *Within and Cross-Country Differences in the Value Relevance of Fair Values*. Helsinki: Publications of the Hanken School of Economics 300.
- Simon, H. A. 1969/1976. *The Sciences of the Artificial*. 3.painos. Cambridge: MIT Press.
- Torpo, T. 2012. *Tilintarkastusverkoston muodostuminen ja toiminta toimivan johdon vallinnassa olevassa osakeyhtiömuotoisessa yrityksessä*. Turku: Turun kauppakorkeakoulun julkaisuja A-8:2012.
- Tuomi, J. ja Sarajarvi, A. 2018. *Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi*. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi.