

**VAASAN YLIOPISTO**  
**LASKENTATOIMEN YKSIKKÖ**

Petra Rintamäki

**WHISTLEBLOWING -AIKOMUKSEEN VAIKUTTAVAT TEKIJÄT**

Laskentatoimen ja tilintarkastuksen  
pro gradu -tutkielma

Laskentatoimi ja tilintarkastus

**VAASA 2019**



<b>SISÄLLYSLUETTELO</b>	<b>sivu</b>
<b>KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO</b>	5
<b>TIIVISTELMÄ</b>	7
<b>1. JOHDANTO</b>	9
1.1. Tavoitteet ja lähestymistapa	10
1.2. Tutkielman rakenne	12
<b>2. WHISTLEBLOWING</b>	13
2.1. Whistleblowing -prosessi ja siihen vaikuttavat tekijät	16
2.1.1. Motivaatio toimia	19
2.1.2. Whistleblowing -tilanteeseen liittyvät olosuhteet	23
2.1.3. Whistleblowerin henkilökohtaiset ominaispiirteet	25
2.1.4. Valtasuhteet	28
<b>3. LASKENTATOIMEN OPISKELIJOIDEN WHISTLEBLOWING - KÄYTTÄYTYMINEN</b>	31
<b>4. AMMATILLISEN SITOUTUMISEN JA ENNAKOIVAN SOSIAALISTUMISEN VAIKUTUS WHISTLEBLOWINGIIN</b>	35
4.1. Ammatillinen sitoutuminen	35
4.2. Ennakoiva sosiaalistuminen	41
<b>5. TUTKIMUSAINEISTO JA -MENETELMÄT</b>	45
5.1. Kyselylomakkeen laatiminen ja aineiston keräys	45
5.1.1. Kyselyn aineisto ja sen rajaukset	46
5.1.2. Väittämät	47
5.1.3. Kyselyn jakelu	51
5.2. Tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti	51
5.3. Tutkimuksessa käytettävät tilastolliset menetelmät	53



<b>6. TUTKIMUSTULOKSET</b>	56
6.1. Keskiarvot ja keskihajonnat	56
6.2. Faktorianalyysin tulokset	59
6.3. Korrelaatioanalyysin tulokset	65
6.4. Kovarianssianalyysi	67
<b>7. YHTEENVETO</b>	70
<b>LÄHDELUETTELO</b>	75
<b>LIITTEET</b>	87

## **LIITTEET**

LIITE 1. Johdanto Webropol -kyselytutkimukseen.	87
LIITE 2. Webropol -kyselytutkimuksessa kysyttävät perustiedot.	88
LIITE 3. Ammatillista sitoutumista mittaavat kysymykset.	89
LIITE 4. Ennakoivaa sosiaalistumista mittaavat kysymykset.	90
LIITE 5. Ohjeistus whistleblowing -aikomusta mittaavaan osioon.	91
LIITE 6. Case 1.	92
LIITE 7. Case 2.	93
LIITE 8. Case 3.	94
LIITE 9. Kyselytutkimuksen lopetusruutu.	95
LIITE 10. Kyselyn esittely ja ohjeistus sen täyttämiseen luennolla 7.11.2018.	95



## KUVIO- JA TAULUKKOLUETTELO

Kuvio 1. Whistleblowing -prosessi ja siihen vaikuttavat tekijät	18
Taulukko 1. Rikkomuksen tyypit (mukaillen Near, Rehg, Van Scotter & Miceli 2004).	14
Taulukko 2. Sisäisen ja ulkoisen raportoinnin kanavia (Salminen & Heiskanen 2013).	15
Taulukko 3. Suoritettujen opintojen määrä.	47
Taulukko 4. Ammatillista sitoutumista mittaavat väittämät (mukaillen Aranya ym. 1981 ja Dwyer ym. 2000).	48
Taulukko 5. Ennakoivaa sosiaalistumista mittaavat väittämät (mukaillen Klikeman ym. 2000).	48
Taulukko 6. Ennakoivaa sosiaalistumista mittaavat väittämät muunnettuna samansuuntaisiksi (mukaillen Klikeman ym. 2000).	49
Taulukko 7. Whistleblowing -aikomusta mittaavat muuttujat ja niiden selitteet.	50
Taulukko 8. Cronbachin alfat.	52
Taulukko 9. Muuttujien keskiarvo asteikolla 1—9 (Whistleblowing -aikomus) ja 1—7 (Ammatillinen sitoutuminen ja Ennakoiva sosiaalistuminen) ja keskihajonta.	58
Taulukko 10. Ammatillisen sitoutumisen faktoreiden ominaisarvot.	60
Taulukko 11. Ammatillisen sitoutumisen muuttujien faktorilataukset.	61
Taulukko 12. Ennakoivan sosiaalistumisen faktoreiden ominaisarvot.	62
Taulukko 13. Ennakoivan sosiaalistumisen muuttujien faktorilataukset.	63
Taulukko 14. Ennakoivan sosiaalistumisen väittämät eriteltynä aiheoryhmittäin.	64
Taulukko 15. Korrelaatiomatriisi.	66
Taulukko 16. Mallin selitysprosentti ja merkitsevyystaso Case 1.	68
Taulukko 17. Mallin selitysprosentti ja merkitsevyystaso Case 2.	69
Taulukko 18. Mallin selitysprosentti ja merkitsevyystaso Case 3.	69





---

## VAASAN YLIOPISTO

### Kauppateellinen tiedekunta

<b>Tekijä:</b>	Petra Rintamäki
<b>Tutkielman nimi:</b>	Whistleblowing -aikomukseen vaikuttavat tekijät
<b>Ohjaaja:</b>	Tuukka Järvinen
<b>Tutkinto:</b>	Kauppateiden maisteri
<b>Yksikkö:</b>	Laskentatoimi ja rahoitus
<b>Koulutusohjelma:</b>	Laskentatoimi ja tilintarkastus
<b>Aloitusvuosi:</b>	2014
<b>Valmistumisvuosi:</b>	2019

**Sivumäärä: 96**

---

## TIIVISTELMÄ

Whistleblowing -toimintamallia on tutkittu Suomessa vähän ja sen implementoiminen suomalaisyrityksissä on suhteellisen harvinaista. Kuitenkin whistleblowing on aiheena ajankohtainen, sillä 2000-lukua ovat ravistelleet korkean profiilin tilinpäätöspetokset ja tietovuodot. Tilinpäätöspetoksissa etsitään syyllisiä laskentatoimen ammattilaisista, jotka joko tahallisesti tai tahattomasti ovat päästäneet virheen sormiensa läpi. Tutkielmassa keskitytään erityisesti heihin, jotka havaitsevat virheen. Tutkielman tavoitteena onkin selvittää, mitkä organisatoriset ja henkilökohtaiset tekijät vaikuttavat henkilön whistleblowing -aikomukseen, eli väärinkäytöksen esilletuomiseen.

Tutkielmassa tutkitaan erityisesti ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen vaikutusta whistleblowing -aikomukseen. Ensimmäisellä viitataan suhteeseen, jonka henkilö muodostaa omaa ammattiaan kohtaan ja joka näkyy muun muassa henkilön sitoutumisena ammattinsa arvoihin ja päämääriin. Jälkimmäisellä tarkoitetaan henkilön valmistautumista tulevaan ammattiinsa, mikä auttaa häntä omaksumaan, kehittämään ja osoittamaan ammattiroolin mukaista käyttäytymistä.

Tutkielmassa keskitytään etenkin laskentatoimen opiskelijoihin, sillä he ovat tulevaisuuden laskentatoimen ammattilaisia, ja on tärkeää saada tietää, mikä motivoi heitä tuomaan ilmi epäilyjä väärinkäytöksestä. Tutkielman aineistona käytettiin laskentatoimen opiskelijoiden vastauksia kyselytutkimukseen. Asetettuja hypoteeseja testattiin korrelaatioanalyysin avulla ja tuloksista ilmenee, että henkilöt, jotka ovat sitoutuneita ammattiinsa tuovat todennäköisemmin esille väärinkäytösepäilyyn. Korkean ennakoivan sosiaalistumisen omaavat henkilöt taas eivät kokeneet velvollisuutta raportoida väärinkäytösepäilyistään, päinvastoin he toisivat epätodennäköisemmin väärinkäytösepäilyksensä ilmi.

Ammatillinen sitoutuminen perustuu tunneperäiseen reaktioon ammattia kohtaan. Ammatillisen sitoutumisen voi siis tulkita olevan vahvempi linkki henkilön ja hänen ammattinsa välillä kuin ennakoivan sosiaalistumisen. Ennakoiva sosiaalistuminen perustuu henkilön sopeutumiseen organisaatioon ja sen arvoihin, kun taas ammatillisesti sitoutunut henkilö uskoo yrityksen arvoihin. Ammatillisesti sitoutuneen henkilön voi ajatella olevan motivoituneempi tuomaan esille väärinkäytösepäilyyn, sillä hän tekee sen, minkä kokee olevan oikein tehdä, ei sen, mitä yritys velvoittaa tekemään.

---

**AVAINSANAT:** whistleblowing, ammatillinen sitoutuminen, ennakoiva sosiaalistuminen, laskentatoimen opiskelijat



## 1. JOHDANTO

2000-lukua ovat maailmanlaajuisesti ravistelleet korkean profiilin yritysskandaalit ja tietovuodot. 2000-luvun alkupuolella julkisuuteen nousi useiden isojen yritysten skandaalit, kuten Enronin ja WorldComin tilinpäätöspetokset ja KPMG:n verosuojapetos. Nämä ja muut yritysskandaalit saivat tilinpäätöstietojen käyttäjät kyseenalaistamaan tilinpäätöstietojen ja tilintarkastajien työn luotettavuutta. Sijoittajat, luotonantajat, analyytikot ja muut tilinpäätöstietojen käyttäjät tekevät taloudellisia päätöksiä yritysten julkaisemien tilinpäätöstietojen perusteella. Täten julkaistujen ja tarkastettujen tilinpäätöstietojen laadukkuus, luotettavuus ja läpinäkyvyys ovat edellytyksenä varojen tehokkaalle kohdentamiselle taloudessa. Tilintarkastuksen tavoite on antaa vielä ylimääräistä luotettavuutta yrityksen tilinpäätöstiedoille pienentämällä riskiä, että tieto olisi olennaisesti väärinilmoitettua.

Tilinpäätöstietojen käyttäjät yhdistävät matalan informaation riskin korkealaatuiseen taloudelliseen raportointiin. Tämä käsitys matalasta informaation riskistä tekee pääomamarkkinoista tehokkaammat, saa aikaan pääomakustannusten laskun ja nostaa arvopapereiden hintoja. Näin ollen yhteiskunnalla, liikeyhteisöillä, kirjanpitäjillä ja valvojilla on asianomaisina kiinnostus havaita ja estää petoksia, koska niiden esiintyminen horjuttaa ihmisten uskoa yritysten ja niiden tilinpäätösten luotettavuuteen. Myös usko kirjanpitäjien ja tilintarkastajien ammattiin horjuu, sillä heidän pitäisi taata tietojen virheettömyys. (Rezaee 2005.) Näiden skandaalien jälkeen laskentatoimen alalla onkin alettu painottaa tarvetta aloittaa eettinen koulutus aikaisin tulevan kirjanpitäjän tai tilintarkastajan uralla, jopa ennen varsinaisen uran alkua (Elias 2008).

2010-lukua taas sävyttivät muun muassa Wikileaks Cablegate-, Offshore 2013- ja Luxemburg-tietovuodot, joista viimeisenä ja suurimpana tietovuotona vuonna 2016 ovat Panaman paperit. Panaman papereissa julkisuuteen vuodettiin luottamuksellisia asiakirjoja sisältäen yksityiskohtaisia tietoja offshore-yrityksistä ja niiden veroparatiiseihin sijoittamista varoista. KPMG:n vuonna 2016 tekemässä selvityksessä rahoituslaitosten reagoinnista

Panama-papereiden julkistukseen kävi ilmi, että sen jälkeen, kun julkistus tapahtui ”neljännes vastaajista ilmoitti raportoineensa epäilyttäviä liiketoimista tai toiminnasta”. Tietovuoto sai mahdollisesti työntekijät aktiivisemmiksi väärinkäytösepäilysten raportoinnissa. Tämän tyyppinen rikkomuksen ilmi tuominen, *whistleblowing*, on suhteellisen tutkimaton toimintamalli suomalaisella aineistolla. Sillä viitataan organisaation sisällä tapahtuneen väärinkäytösepäilyn raportointiin sisäisen tai ulkoisen kanavan kautta. KPMG:n vuoden 2011 selvityksessä suomalaisyhtiöiden *whistleblowing* -järjestelmistä mukana olleista yhtiöistä vain 43 prosentilla oli ylipäätään maininta toimintaperiaatteiden vastaisesta toiminnasta ja väärinkäytösepäilyjen raportoinnista. Mukana olleet yhtiöt olivat Suomen 50 liikevaihdoltaan suurinta yhtiötä, joista 64 prosenttia (32 kappaletta) oli listattuja ja loput 36 prosenttia (18 kappaletta) listaamattomia. Tämän perusteella voi muodostaa johtopäätöksen muiden, pienimpien yritysten *whistleblowing* -järjestelmistä tai niiden olemattomuudesta, kun suurimmissakin yhtiöissä järjestelmän käyttö on hajanaista.

Vaikka Suomessa *whistleblowing* -käytänteet ovat harvinaisempia, maailmalla niitä on tutkittu jo pidemmän aikaa ja niihin liittyen on annettu lakeja. Nykyisen kaltaisessa tietoyhteiskunnassa *whistleblowing* -järjestelmien luominen tai ainakin selventäminen, minne mahdollisista väärinkäytösepäilyistä voi ilmoittaa, saattaa olla kannattavaa. Väärinkäytöksen tuominen ilmi organisaation ulkopuolelle vie mahdollisuuden johdolta korjata rikkomuksen ja samalla yrityksen maine saattaa kärsiä.

### 1.1. Tavoitteet ja lähestymistapa

Tässä tutkielmassa tutkitaan henkilöiden väärinkäytösepäilyn tuomista ilmi: mitkä syyt, niin henkilökohtaiset kuin organisatoriset myötävaikuttavat *whistleblowing* -käytöstä ja mitkä tekijät taas saavat henkilön luopumaan väärinkäytösepäilyn raportoinnista. Tutkielmassa tunnistetaan kaksi mahdollista vaikuttavaa tekijää, ammatillinen sitoutuminen ja ennakoiva sosiaalistuminen. Ensimmäisellä viitataan suhteeseen, jonka henkilöt muodostavat omaa ammattiaan kohtaan. Tämä näkyy henkilön sitoutumisena ammattinsa päämääriin ja

arvoihin. Jälkimmäisellä tarkoitetaan henkilön valmistautumista tulevaan ammattiinsa, mikä auttaa häntä omaksumaan, kehittämään ja osoittamaan ammattiroolin mukaista käyttäytymistä.

Tutkielma perustuu Eliaksen (2008) tutkimukseen. Elias tutki amerikkalaisten laskentatoimen opiskelijoiden ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen vaikutusta whistleblowing -aikomukseen. Hänen otoksensa koostui kahden keskikokoisen amerikkalaisen yliopiston laskentatoimen opiskelijoita. Opiskelijat vastasivat tutkimukseen, jossa määriteltiin ensin ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen taso väittämien avulla. Seuraavaksi opiskelijoille esitettiin kolme case-kuvausta, joista he määrittivät yhdeksänasteisella asteikolla näkemyksensä neljästä eri muuttujasta. Ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen vaikutusta whistleblowing -aikomukseen mitattiin korrelaatioanalyysin avulla. Tuloksissa selvisi, että opiskelijat raportoivat todennäköisemmin väärinkäytöksestä, kun heidän ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen taso on korkea. Mela, Zarefar ja Andreas (2016) toistivat tutkimuksen indonesialaisilla tilintarkastuksen ja etiikan opiskelijoilla, mutta löysivät yhteyden vain ammatillisen sitoutumisen ja whistleblowing -aikomuksen väliltä. Shawver ja Clements (2007) tutkivat laskentatoimen opiskelijoiden organisatorisen sitoutumisen vaikutusta whistleblowing -aikomukseen, mutta eivät havainneet näiden välillä yhteyttä.

Tutkielmassa keskitytään erityisesti laskentatoimen opiskelijoihin, sillä he ovat tulevaisuuden laskentatoimen ammattilaisia, joilla on tärkeä velvollisuus taata taloudellisen raportoinnin oikeellisuus tilinpäätöstietojen käyttäjille. Tutkielmassa pyritään selvittämään, mikä motivoi opiskelijoita tuomaan ilmi epäilyjä väärinkäytöksestä. Työntajat voivat hyödyntää tutkielman tuloksia organisaation whistleblowing -prosessin kehittämisessä. Tutkielma voi myös auttaa tunnistamaan henkilöitä, jotka ovat sitoutuneempia niin ammattiinsa kuin tilinpäätöskäyttäjien tarpeisiin vastaamiseen ja jotka todennäköisemmin paljastaisivat väärinkäytöksen organisaatiossa. Tutkimuksen otos on rajattu Vaasan yliopiston maisteritason laskentatoimen pääaineopiskelijoihin, sekä laskentatoimeen ja rahoitukseen suuntautuviin kandidaattiopiskelijoihin. Tutkimuksen tulokset kuvaavat siis

vain pientä otantaa, johon vaikuttavat muun muassa laskentatoimen opetuksen laajuus ja laatu.

## 1.2. Tutkielman rakenne

Tutkielma lähtee liikkeelle tutustumalla whistleblowing -käsitteeseen. Tämän luvun jälkeen on tarkoitus ymmärtää mitä whistleblowingilla tarkoitetaan, mikä mahdollisesti motivoi henkilöä ryhtymään whistleblowing -prosessiin ja mitkä tekijät vaikuttavat tähän kyseiseen prosessiin ja sen seurauksiin. Luvussa tuodaan myös ilmi, miksi väärinkäytöksen havaitseva ihminen ei aina raportoivä väärinkäytösepäilystä. Luvun tarkoituksena on luoda yleinen katsaus whistleblowingiin toimialaa katsomatta, kun taas seuraavassa luvussa keskitytään tarkemmin laskentatoimen toimialalle. Kyseisessä luvussa käsitellään tarkemmin laskentatoimen opiskelijoiden whistleblowing -aikomukseen vaikuttavia tekijöitä aikaisempien tutkimusten kautta. Luvussa tutkitaan opiskelijoiden käsitystä whistleblowingista ja whistleblowing -käyttäytymistä: mitkä henkilökohtaiset ja organisatoriset tekijät vaikuttavat rikkomuksesta raportoimiseen, käyttäytyykö henkilö rikkomuksen suhteen eri tavalla ryhmässä ja miten rikkomuksen vakavuus vaikuttaa whistleblowing -aikomukseen.

Luvussa neljä tutkitaan tarkemmin kahden tekijän, ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen vaikutusta whistleblowing -aikomukseen. Tavoitteena on luoda pohjaa, miten nämä kaksi tekijää vaikuttavat etenkin laskentatoimen opiskelijoiden whistleblowing -käyttäytymiseen: myötävaikuttavatko ne whistleblowing -päätöstä vai onko vaikutus neutraali. Luvun alussa tutustutaan jälleen käsitteisiin, jonka jälkeen etsitään yhteyttä eettiselle käyttäytymiselle ja tarkemmin vielä whistleblowing -aikomukselle, josta johdetaan tutkielman hypoteesit. Viidennessä luvussa esitellään tutkimuksessa käytettävää aineistoa ja tutkimusmenetelmiä, ja kuudennessa luvussa esitellään tutkimuksen varsinaiset tulokset. Viimeinen luku on tutkimuksen yhteenvetoluku, jossa käsitellään lisäksi jatkotutkimusmahdollisuuksia ja mahdollisia haasteita aihepiiriin tulevalle tutkimukselle.

## 2. WHISTLEBLOWING

Whistleblowingilla tarkoitetaan organisaation nykyisten tai entisten työntekijöiden paljastamia sääntöjenvastaisia, moraalittomia tai laittomia käytäntöjä heidän työnantajensa alaisuudessa, joista raportoidaan osapuolille, jotka toteuttavat vastatoimet rikkomusta kohtaan (Miceli & Near 1985). Whistleblowingia voi tarkastella prosessina, jossa on ainakin neljä elementtiä: (1) henkilö, joka paljastaa väärinkäytöksen (*whistleblower*), (2) väärinkäytöksen tuominen ilmi (*whistleblowing act*), (3) osapuoli, jolle väärinkäytös tuodaan ilmi (*complaint receiver*), sekä (4) organisaatio, jota vastaan moite esitetään (Near & Miceli 1985). Whistleblowerit voivat mahdollisesti auttaa organisaatioita oikaisemaan epäturvallisia tuotteita tai työoloja ja hillitsemään vilpillisiä tai tuhlailevia käytäntöjä. Täten organisaatio voi välttyä huomattavilta haitallisilta seurauksilta, kuten vahingolta toimeksiantajille, asiakkaille tai työntekijöille, joiden seurauksena saattaisi olla myynnin menettämistä, kalliita kanteita ja negatiivista julkisuutta. (Miceli & Near 1985).

Taulukossa 1 on tarkemmin esitettyä erityyppisiä sääntöjenvastaisia, moraalittomia tai laittomia käytäntöjä ja millaisia rikkomuksia nämä käytännöt saattavat sisältää. Käytänteistä sääntöjenvastaisia ovat varastaminen ja turvallisuusongelmat ja moraalittomia tuhlaaminen, seksuaalinen häirintä, syrjintä sekä johdon suoriutumiseen liittyvät rikkomukset. Käytänteistä lain rikkominen on lainvastaista. Jaottelu ei ole kuitenkaan aina niin yksikäsitteistä, sillä esimerkiksi sääntöjenvastaisuus saattaa vaihdella organisaatioittain. Jaottelu on myös maakohtaista, koska syrjintä saattaa esimerkiksi kuulua joissain maissa lainvastaiseen käytäntöön moraalittoman käytännön lisäksi.

**Taulukko 1.** Rikkomuksen tyypit (mukaiillen Near, Rehg, Van Scotter & Miceli 2004).

<b>Kategoria</b>	<b>Rikkomus</b>
Varastaminen	Varojen tai omaisuuden varastaminen, lahjusten vastaanottaminen, virka-aseman väärinkäyttö henkilökohtaisten etuuksien saavuttamiseksi
Tuhlaaminen	Organisaation aineettoman ja aineellisen pääoman tuhlaaminen
Johdon suoriutumisen	Johdon huonon suoriutumisen peittely, väärennetyjen suoriutumisarvioiden esittäminen
Turvallisuusongelmat	Epäturvalliset tai turvallisuussäännöksiä rikkovat tuotteet ja epäturvallinen työympäristö
Seksuaalinen häirintä	Verbaalinen tai fyysinen seksuaalisävytteinen häirintä
Syrjintä	Etniseen ryhmään, sukupuoleen, uskontoon tai vastaavaan liittyvä syrjintä
Lain rikkominen	Lain säännöksiä vastaan toimiminen

Väärinkäytöksen raportoivasta henkilöstä voidaan tunnistaa neljä tunnuspiirrettä (Near ym. 1985). Ensimmäiseksi whistleblowerin pitää olla jonain aikana osa organisaatiota, joka on väärinkäytöksen takana (esim. Farrel & Peterson 1982; Near ym. 1985). Kuitenkin whistleblower voi lähteä organisaatiosta ennen väärinkäytöksen ilmiäntamista (Elliston 1982). Toiseksi whistleblower on yksilö, jolla ei ole valtuutta puuttua organisaation toimintaan, toisin sanoen häneltä puuttuu valtuus tehdä muutos ja hänen täytyy turvautua muuhun epäviralliseen toimivaltuuteen (Elliston 1982; Near ym. 1985). Kolmanneksi on esitetty, että väärinkäytösepäilyyn raportoimisen luonteeseen liittyy anonymiteetti (Elliston 1982; Near ym. 1985) ja viimeiseksi, että henkilön ammatissa, esimerkiksi sisäisen tarkastajan ammatissa, saattaa olla säädöksiä väärinkäytöksen paljastamiseen liittyen (Near ym. 1985).

Raportoitavaa väärinkäytöstä on luonnehdittu organisatorisena toimintana, joka tuottaa haittaa kolmansille osapuolille (Elliston 1982) tai vaarantaa yleisen edun (Farrel ym. 1982). Toiminta voi itsessään sisältää väärinkäytöksen, laiminlyönnin tai vastuuttomuutta (Farrel ym. 1982). Near ym. (1985) tuovat kuitenkin esille, että organisatoristen toimintojen lainvastaisuus on subjektiivista, eli jos joku organisaation jäsenten ryhmä pitää toimintaa



lainvastaisena, he saattavat ilmiantaa toiminnan. Jäsenten toiminnanparannusehdotuksia ei siis lasketa whistleblowingiksi (Near ym. 1985).

Väärinkäytös voidaan tuoda ilmi organisaation sisäiselle tai ulkopuoliselle osapuolelle. Jos valitus väärinkäytöksestä tehdään organisaation jäsenille, kuten ylimmälle johdolle, valituksen tehnyttä henkilöä kutsutaan sisäiseksi whistlebloweriksi. Mikäli valitus taas tehdään organisaation ulkoiselle osapuolelle, kuten lainvalvojille, valituksen tehnyttä henkilöä kutsutaan ulkoiseksi whistlebloweriksi. (Near & Miceli, 1996.) Taulukossa 2 on tarkemmin esitetty erilaisia sisäisen ja ulkoisen raportoinnin kanavia. Kuten taulukosta voi huomata, väärinkäytösepäilyistä voidaan ilmoittaa suoraan luonnolliselle henkilölle (lähin esimies) tai oikeushenkilölle (ammattiyhdistysliike) tai se voidaan vaihtoehtoisesti tehdä kuumalinjan tai sähköpostipalvelun kautta.

**Taulukko 2.** Sisäisen ja ulkoisen raportoinnin kanavia (Salminen & Heiskanen 2013).

Sisäinen raportointi	Ulkoinen raportointi
Lähin esimies	Oikeusviranomaiset
Organisaatio johto	Etiikkaneuvosto/komitea
Etiikka-asiamies (Ethics Officer)	Media
Tilintarkastusyksikkö	Neuvontapalvelut (esim. kansalaisjärjestöt)
Sisäinen kuumalinja (hot line)	Ulkoinen kuumalinja (vihjelinjat kuten poliisi ja tulli)
Anonymiteetin suojaava sähköpostipalvelu	Ammattiyhdistysliike

Missä tahansa organisaatiossa voi esiintyä whistleblowingia: isossa tai pienessä, julkisessa tai yksityisessä, vanhassa tai uudessa (Near ym. 1985). Organisaatiosta voi kuitenkin erottaa ominaispiirteitä, jotka vaikuttavat siihen, miten se reagoi whistleblowingiin. Näitä ominaispiirteitä ovat organisaation kulttuuri ja ilmapiiri, johdon tuki sekä organisatorinen rakenne. Yksilöt raportoivat väärinkäytösepäilyistään todennäköisemmin demokraattisissa, eettisissä tai tiimityöskentelyyn perustuvissa organisaatioissa (Vadera, Aguilera & Caza

2009.) Rothschild ja Meithe (1999) havaitsivat tutkimuksessaan, että eettinen ilmapiiri demokraattisen kulttuurin muodossa vaikuttaa positiivisesti whistleblowingiin. Johdon ja esimiehen tuki taas ennustaa raportoidaanko havaitusta rikkomuksesta eteenpäin ja mitä kanavaa kautta raportointi tehdään (Dworkin & Baucus 1998). Sims ja Keenan (1998) huomasivat, että mikäli esimies tukee alaisensa ulkoisen whistleblowing -kanavan valintaa, alainen todennäköisemmin valitsee sen. MacNab ja Worthley (2008) löysivät taas positiivisen yhteyden henkilökohtaisen tehokkuuden ja sisäisen whistleblowing -kanavan valinnan kanssa. Rothchild ym. (1999) tutkimuksessa organisaation rakenteesta nousi esille, että osallistavassa työympäristössä rikkomusten ja ulkoisen whistleblowingin taso on matalampi. Eniten organisaation ulkopuolista whistleblowingia esiintyi julkisella sektorilla (käsittäen 70 % työntekijöistä), mille tutkijat ehdottivat syyksi julkisen sektorin organisaatioiden suuruutta, byrokraattisuutta ja hierarkkisuutta. Voittoa tavoittelemattomissa organisaatioissa (18 %) ja yksityisellä sektorilla (13 %) ulkoisen whistleblowingin taso oli huomattavasti matalampi.

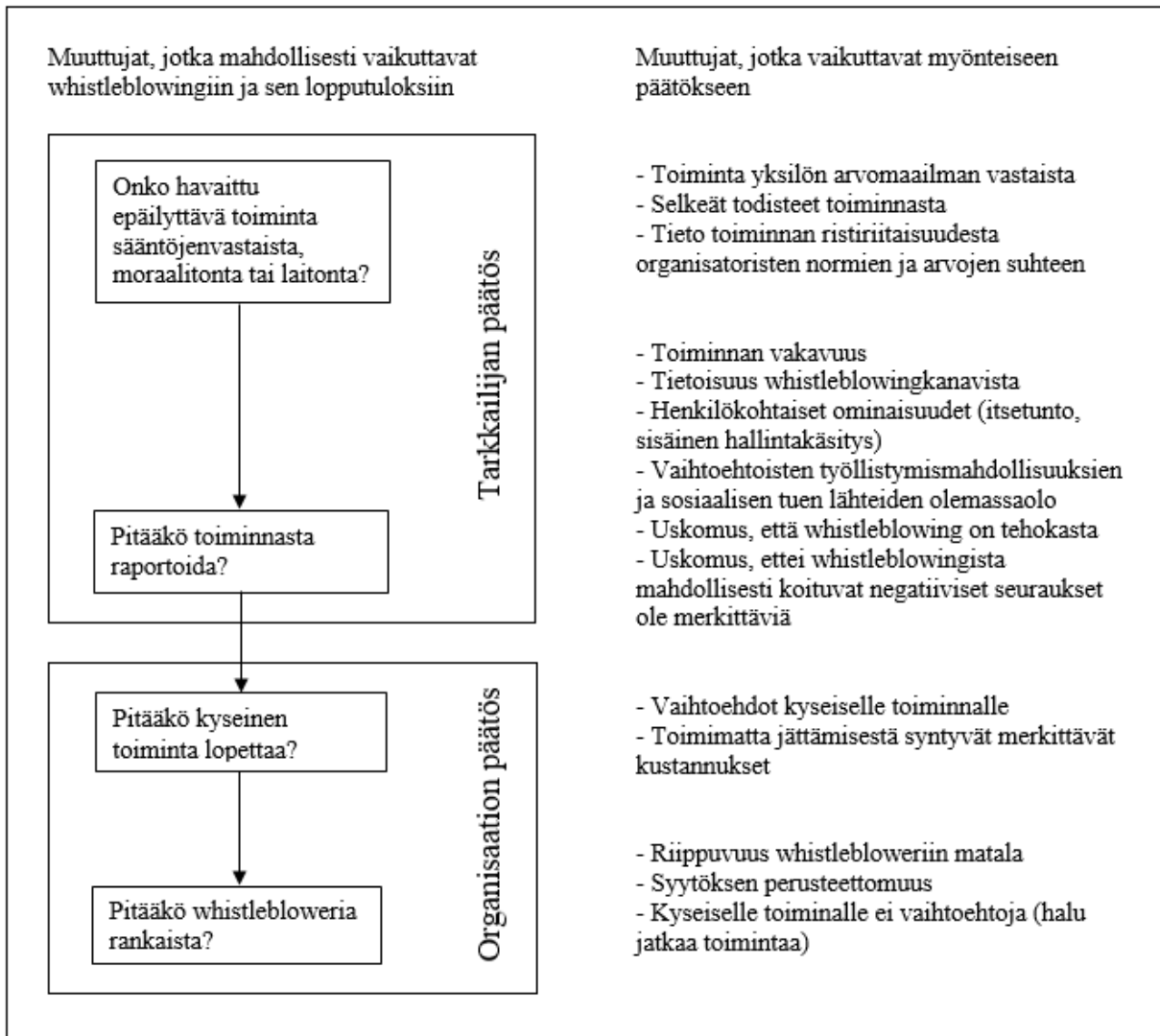
## 2.1. Whistleblowing -prosessi ja siihen vaikuttavat tekijät

Whistleblowing -prosessi sisältää neljä päätöstä, joista väärinkäytöksen ilmiantaja tekee ensimmäiset kaksi ja organisaatio loput kaksi. Ensimmäiseksi tarkkailijan täytyy tehdä päätös, onko toiminta oikeasti väärää, eli sääntöjenvastaista, moraalitonta tai laitonta. Tarkkailijat todennäköisemmin pitävät toimintaa vääränä, mikäli se on konfliktissa heidän omien arvojensa tai organisaation arvojen kanssa ja mikäli toiminnan todisteet ovat yksiselitteisiä. Tarkkailija ei kuitenkaan välttämättä tuo väärinkäytösepäilyään ilmi, vaikka kokee toiminnan vääräksi. Päätös ilmoittaa väärinkäytösepäilystä riippuu useasta tekijästä. Tarkkailija tuo väärinkäytöksen todennäköisimmin ilmi, jos hän kokee rikkomuksen vakavaksi ja hän tietää, minne siitä voi raportoida. Lisäksi hänen pitää uskoa, että raportoinnista on hyötyä ja ettei hänellä ole toista vaihtoehtoista toimintatapaa päästä tavoitteeseen. Viimeiseksi tarkkailijoiden henkilökohtainen tilanne vaikuttaa ilmiantamispäätökseen: mikä henkilökohtainen hinta whistleblowingista koituu heille, onko

heidän persoonallisuutensa sellainen, että heille sentyyppinen teko olisi todennäköistä ja onko heillä muuta emotionaalisen ja taloudellisen tuen lähdettä. (Near ym. 1985.)

Kun tarkkailija on tehnyt päätöksen aikomuksestaan raportoida väärinkäytösepäilystään, organisaation pitää reagoida siihen jollain tavalla. On kuitenkin huomioitava, että organisaatiossa saattaa olla erimielisyyksiä siitä, onko toiminta väärää vai ei. Mikä saattaa vaikuttaa rikkomukselta yhdelle organisaation ryhmälle, saattaa vaikuttaa tavanomaiselta toiminnalta johtotehtävissä työskenteleville henkilöille tiedon asymmetrian vuoksi. Jälkimmäisellä ryhmällä saattaa olla hallussaan lisätietoa asiasta tai se saattaa toimia eri sääntöjen alaisena. Organisaation on reagoitava rikkomussyytöksiin jollain tavalla, vaikka ne olisivat aiheettomia. Organisaatio voi päättää (1) jättävänsä väitteen huomioimatta tai ottavansa asiaankuuluvia toimenpiteitä ja (2) palkitsevansa whistleblowerin tai kostavansa hänen teostaan. Mikäli organisaation hallitseva ryhmä kokee syytöksen olevan perusteeton tai pätemätön, se todennäköisemmin jättää väittämän huomioimatta tai hiljentää whistleblowerin. (Near ym. 1985.)

Kuviossa 1 on yksinkertaistettuna whistleblowing -prosessi. Siinä näkyy muuttujat, jotka mahdollisesti vaikuttavat whistleblowingiin ja sen lopputuloksiin, mikä käytännössä tarkoittaa päätöstä, jatkaako toimija whistleblowing -prosessia. Ensimmäiset kaksi päätöstä tekee tarkkailija ja toiset kaksi päätöstä organisaatio. Kuviossa on myös listattuna syyt, jotka vaikuttavat myönteisen päätöksen, eli päätökseen jatkaa whistleblowing -prosessia.



**Kuvio 1.** Whistleblowing -prosessi ja siihen vaikuttavat tekijät (mukaillen Near ym. 1985).

Tämä kierto saattaa toistua useassa muodossa. Jotkut whistleblowerit tuovat esimerkiksi huomautuksensa julki ensin organisaation sisällä, ja mikäli organisaatio ei vastaa sopivalla toiminnalla, whistleblower aloittaa kierron alusta käyttämällä ulkoista whistleblowing -kanavaa. Toiset whistleblowerit saattavat aloittaa whistleblowing -prosessin uudestaan, mutta tällä kertaa ilmiantaen heidän sortamistaan koskevan rikkomuksen, mikäli heistä tuntuu, että aiemman rikkomuksen sivuuttaminen oli laitonta. (Near ym. 1985.)

### 2.1.1. Motivaatio toimia

Väärinkäytöksen havainnut työntekijä saattaa kyseenalaistaa, onko whistleblowingista mitään todellista hyötyä ja mitkä ovat sen mahdolliset seuraukset (Near ym. 1985). Farrel ym. (1982) esittivät, että he, jotka mieltävät kykynsä vaikuttaa organisaation asioihin matalaksi, osoittavat pitkällä aikavälillä heikosti poliittista käytöstä, mikä tarkoittaa käytännössä whistleblowingin vähyyttä. Rothschild ym. (1999) tutkivat, mikä motivoi ihmisiä raportoimaan sääntöjenvastaisesta tai laittomasta toiminnasta. Tutkijat saivat tietoonsa, että osassa tapauksista henkilöiden motivaatio johtuu töistä, jotka velvoittavat heitä raportoimaan havainnoistaan, minkä lisäksi ammatilliset normit ja arvot vaikuttivat whistleblowing -päätökseen. Myös uskonnollisille ja inhimillisille perinteille perustuvat henkilökohtaiset arvot vaikuttivat ihmisiin. Tutkijat huomasivat myös, väärinkäytöksen raportoivat henkilöt kokivat suurempia seurauksia henkilökohtaisesti kuin henkilöt, jotka jättivät rikkomuksen raportoimatta. Otoksesta 79 prosenttia kertoivat juuri heidän arvojensa vaikuttaneen päätökseen raportoida rikkomus. Juontuivatpa arvot heidän työpaikaltaan, ammatistaan, uskonnostaan, yhteisöstään, perheestään tai näiden yhdistelmästä, ne olivat syy, että henkilö koki raportoidun toiminnan vääräksi, vahingolliseksi tai laittomaksi. 11 prosenttia otoksesta kertoi syyksi puolustuksen: henkilöt pelkäsivät, että jos he eivät raportoisi rikkomuksesta ja virkavirhe lopulta paljastuisi, heitä syytettäisiin siitä. Lopuissa otoksen ryhmistä whistleblowingin syynä oli johdon närkästys tai virkaylennys.

Samassa Rothschild ym. (1999) tutkimuksessa tukittiin myös whistleblowingin seurauksia työntekijälle. Vaikka työntekijöiden ilmiantamat rikkeet havaittaisiin todellisiksi ja niistä raportoiminen toisi työnantajalle suurta hyötyä, whistleblower saattaa silti kohdata kostotoimia, kuten muiden työntekijöiden hyljeksintää, pitkäaikaista taloudellista haittaa sekä psyykkisiä vammoja. Tutkijoiden keräämän aineiston perusteella organisatoriset kostotoimet sekä sisäisesti, että ulkoisesti raportoineille ihmisille olivat vakavia ja yleisiä.

Työnantajalta tai työtovereilta koettuja kostotoimia ilmiantamisesta olivat:

- työpaikan menetys tai pakottaminen eläkkeelle jäämiseen (69 %)
- kritisointi tai välttely työtoverien toimesta (69 %)
- esimies valvoo työtä tarkemmin (68 %)
- negatiiviset työsuorituksen arvioinnit (64 %)
- mustalle listalle joutuminen alan töissä (64 %)

Cortina ja Magley (2003) määrittelivät kostotoimien (*retaliation against whistleblower*) kaksi eri muotoa: työhön liittyvä sortaminen (*work retaliation victimization*) ja sosiaalinen sortaminen (*social retaliation victimization*). Työhön liittyvä sortaminen sisältää epäsuoria töihin liittyviä toimia, joiden tarkoitus on negatiivisesti muuttaa sortokohteen työtä ja palvella kostonä hänen toimistaan. Sosiaalinen sortaminen sisältää epäsosiaalista käyttäytymistä, jonka tarkoitus on negatiivisesti muuttaa sortokohteen ihmissuhteita muiden organisaation jäsenten kanssa ja toimia kostonä hänen toimistaan. Tutkimuksessa huomattiin, että työhön liittyvä sortaminen ja sosiaalinen sortaminen nousevat, kun organisaatiossa matalavaltainen whistleblower ilmiantaa korkeavaltaisen rikkomuksen tekijän. Myös huonon kohtelun yleisyys organisaatiossa nosti todennäköisyyttä sortotoimiin. Tutkijat ehdottivat syyksi organisaation ilmapiiriä: ilmapiiri, joissa johtajat suvaitsevat tai jopa toimivat esikuvana huonolle kohtelulle, saattaa edistää huonoa kohtelua kostotoimien muodossa. Kuitenkaan tutkijat eivät huomanneet merkitystä organisaation jäsenten välisen väärinkohtelun vakavuuden ja kostotoimien välillä.

Muissa tutkimuksissa rikkomuksen vakavuuden ja kostotoimien välinen suhde on vaihdellut. Esimerkiksi Near ym. (2004) tutkivat rikkomuksen vakavuuden ja kostotoimien välistä suhdetta ja huomasivat, että rikkomuksen tyyppi oli merkittävästi suhteessa kostotoimiin. Kokonaisvaltaisimpia kostotoimet olivat silloin, kun rikkomuksen tyyppi liittyi lain rikkomiseen, ja merkittävästi matalampia, kun rikkomukseen liittyi haaskaaminen. Muutoin kostotoimien taso ei merkittävästi eronnut suurimman osan rikkomuksen eri tyyppien välillä. Tutkijat ehdottivat syyksi näille kahdelle ääripäälle johdon asemaa. Kun kyse on haaskaamisesta, johto saattaa arvostaa siitä raportoimista, mutta kun kyse on mahdollisesti

laittomasta rikkomuksesta, se on johdolle häpeäksi. Lain rikkominen vihjaa johdon epäpätevyydestä tai huolimattomuudesta, kun taas haaskaus saattaa olla odotettavaa ja anteeksiannettavaa suurissa byrokraattisissa organisaatioissa (Near ym. 2004).

Miceli, Rehg, Near ja Ryan (1999) taas tutkivat eri tekijöiden vaikutusta whistleblowingista mahdollisesti seuraaviin kostotoimiin eri vuosina (1980, 1983 ja 1992). Kostotoimiin vaikutti vain kohtalaisesti rikkomuksen vakavuus. Whistleblowerin valtaan tai statukseen liittyvät ominaispiirteet olivat merkittävästi suhteessa kostotoimiin joinain vuosina, mutta muutoin ominaispiirteillä ei löytynyt merkittävää suhdetta koston. Ylimmän johdon ja esimiesten tuen puuttuminen rikkomuksen raportoinnissa oli merkittävässä suhteessa kostotoimiin, mutta työtoverien tuen puuttumisella ei ollut merkittävää suhdetta. Myös Mesmer-Magnus ja Viswevaran (2005) tutkivat, mitkä tekijät vaikuttavat kostotoimiin whistlebloweria vastaan. Informaatio jaettiin neljäntyyppiseen alakategoriaan: (1) whistleblowerin ominaispiirteisiin, (2) whistleblowingin toteutukseen, (3) yhteydestä riippuviin muuttujiin ja (4) rikkomuksen ominaispiirteisiin. Whistleblowerin ominaispiirteet, eli koulutustaso, työtaso ja työrooliin kuuluva vastuu raportoida rikkomus, eivät vaikuttaneet merkittävästi kostotoimiin. Toisessa alakategoriassa whistleblowerit, jotka käyttävät hyväkseen ulkoista kanavaa rikkomuksen raportointiin kokivat todennäköisemmin kostotoimia teostaan. Kuitenkin he, jotka onnistuvat pysäyttämään rikkomuksen ja he, joilla on vaikuttavaa todistusaineistoa rikkomukseen liittyen, kokevat vähemmän kostotoimia teostaan. Kolmannessa alakategoriassa whistleblowerit, joilla oli esimiehen tuki kanteessaan, eivät myöskään kokeneet yhtä todennäköisesti kostotoimia. Viimeisessä alakategoriassa vakavien tai usein organisaatiossa tapahtuvien rikkomusten ilmiantaminen johti todennäköisemmin kostotoimiin kuin vähemmän vakavien tai harvinaisten rikkomusten ilmiantaminen.

Rehg, Miceli, Near ja Van Scotter (2008) huomasivat naisten ja miesten välisiä eroja vallan suhteen: mikäli whistleblowerilla oli organisaatiossa vähän valtaa, kostotoimet olivat todennäköisempiä, jos whistleblower oli mies. Naisella vallan ja kostotoimien suhde ei ollut merkittävä. Tutkimuksen mukaan naispuoliset henkilöt kuitenkin kokivat todennäköisemmin kostotoimia rikkomuksen raportoinnista kuin miespuoliset henkilöt. Samoin kuin Mesmer-

Magnuksen ym. (2005) tutkimuksessa, tuella ja kostotoimilla löydettiin suhde: tuen puuttumisella rikkomuksen raportoinnissa oli korkea suhde kostotoimiin. Tutkimuksessa huomattiin myös, että kun rikkomuksesta raportoidaan organisaation ulkopuoliselle kanavalle, koetut kostotoimet tapahtuivat yleensä ennen ulkoista raportointia ja harvoin raportoinnin jälkeen. Löydös kertoo siitä, että kostotoimet eivät välttämättä aina saa whistlebloweria luopumaan ulkoisesta raportoinnista: whistleblowerit saattoivat ensin raportoida rikkomuksesta sisäisesti ja kärsiä kostotoimista, minkä jälkeen he kääntyivät organisaation ulkoiselle kanavalle.

Perinteisen näkökulman mukaan whistleblowerit nähdään juuri häirikköinä, jotka ansaitsevat rangaistuksen epälojaaliudesta organisaatiota kohtaan. Kuitenkin vaihtoehtoinen lähestymistapa on kohdella heitä omistautuneina yksilöinä, jotka tarjoavat arvokkaan turvaverkon, kun säännöt pettävät. Tällaisessa lähestymistavassa tunnustetaan, että työntekijät ovat parhaassa asemassa tietääkseen mahdollisesta rikkomuksesta organisaation sisällä. Jos ajatus viedään asteen eteenpäin, tullaan valistuneeseen oman edun tavoitteluun, jossa koetaan, että whistleblowerit ovat hyödyksi työnantajilleen tarjoamalla ratkaisua työhön liittyviin ongelmiin. Whistleblowingin voi nähdä myös osana strategiaa ylläpitäen ja parantaen laatua; ne organisaation jäsenet, jotka raportoivat ensimmäiseksi johdolle väärinkäytöksestä, antavat sille mahdollisuuden korjata virheen ennen kuin tilanne väärinkäytöksen ympärillä eskaloituu. (Lewis & Uys 2007.)

Työtehtävät ovat kehittyneet monimutkaisemmiksi ja sen seurauksena vaativat yhä pidemmälle vietyä asiantuntemusta ja erikoistumista ammattiin. Tämä kehitys vuorostaan tekee väärin menettelytapojen havaitsemisen vaikeammaksi sekä tiedonpuutteen, että tiedon käsiksi pääsemisen vaikeuden takia. Kuitenkin samaa aikaa tiedon ja teknologian harppaukset eteenpäin tekevät mahdollisiksi merkittävät petokset ja muun haitallisen, sääntöjenvastaisen toiminnan. (Dworkin 2002.) Whistleblowingin voi jälleen nähdä yhtenä mahdollisena ratkaisuna ongelmaan. Ongelmana kuitenkin on että, väärinkäytöksestä yleensä raportoivat työntekijät saattavat jättää tilanteen huomioimatta, mikäli pelkäävät irtisanomista tai muunlaista kosta teostaan (Near ym. 1993). Täten, jos whistleblowereita suojellaan



asiaankuuluvasti kostotoimilta, he todennäköisemmin tarjoavat todisteita rikkomuksesta, ennen kuin johdolla olisi edes mahdollisuutta huomata sitä (Dworkin & Callahan 1991.) Lisäksi, jos whistleblowingista tulisi organisaation sisällä yleinen ilmiö, rikkomukset todennäköisesti vähenisivät, sillä väärintekijät olisivat tietoisia, ettei heidän toimintansa olisi täydellisen salaista (Dworkin 2002).

Organisaatiossa harjoitettu politiikka, joka kieltäisi kostotoimet whistleblowereita kohtaan, ei olisi kuitenkaan tehokas tapa kannustaa väärinkäytöksen tarkkailijoita raportoimaan väärinkäytösepäily, sillä kostotoimia pelkäävillä tarkkailijoilla oli taipumus raportoida toiminnasta ulkoiselle kanavalle sisäisen kanavan sijasta (Miceli & Near 1984, 1985). Sen sijaan tutkimukset (Miceli & Near 1984, 1985) nostavat hyödyllisiksi organisaation toimet, jotka osoittavat, että väärinkäytöksen tarkkailijoiden toimet voivat pysäyttää väärinkäytöksen: ennemmin annetaan whistleblowing -teoille positiivinen vastareaktio kuin keskitytään yksinomaan rankaisemaan mahdollisista kostotoimenpiteistä. Near ym. (1993) tiivistävät ajatuksen käytännön tekoihin: kannustetaan organisaatioita (1) tarkentamaan whistleblowingiin liittyviä normeja, (2) tarjoamaan organisaation sisäinen kanavan epäillyistä rikkomuksista raportoimiselle, (3) tiedottamaan näistä kanavista organisaation jäsenille, (4) parantavan reagoimista epäilyihin rikkomuksiin ja (5) luomaan järjestelmän työntekijöiden kostotoimia vastaan.

### 2.1.2. Whistleblowing -tilanteeseen liittyvät olosuhteet

Syy whistleblowingille syntyy, kun (1) ainakin yhden henkilön toiminta on toisen henkilön mielestä väärää tai (2) seuraus yhden henkilön toimettomuudesta on toisen henkilön mielestä väärää. Ilman näitä syitä whistleblowingille ei ole kiihoketta. Jotta whistleblowerin toiminta olisi tehokasta, hänen pitää olla vakuuttunut, että ainakin osa organisaatiossa valtaa pitävistä ihmisistä kokee toiminnan vääräksi: jos henkilö raportoi väärinkäytösepäilystään, jota muut eivät pidä rikkomuksena, muutosta ei tapahdu. Whistleblowerilla itsellään ei ole valtuuksia oikaista rikkomukseksi mieltämäänsä toimintaa. Sen takia kiihokkeen laukaiseman tilanteen selkeyden, tai vastaavasti monitulkintaisuuden taso, voi määrätä, kuinka sen havaintaja vastaa

siihen. Toiminnan havaitsijat saattavat olla haluttomia ilmoittamaan toiminnasta ylemmälle taholle, mikäli eivät ole varmoja, onko toiminta väärää henkilökohtaisten, kohderyhmän tai sosiaalisten standardien mukaan. (Near ym. 1985.) Mikäli whistleblowerilla on vahvempaa näyttöä oletetusta väärinteosta, on hän kuitenkin taipuvaisempi whistleblowingiin kuin, jos todistusaineiston vahvuus olisi heikkoa (Miceli, Near, Rehg & Van Scotter 2012).

Rikkomuksesta ei välttämättä raportoida, mikäli raportoinnille ei tiedetä asianmukaista kanavaa (Kolarska & Aldrich 1980). Tietous huomautuksia ja valituksia käsittelevästä kanavasta todennäköisesti edesauttaa toiminnan raportoinnin yleisyyttä, koska kanava olisi luotu muutoksen välineeksi. Mahdollisen huomautuksien ja valitusten vastaanottajan tunnetuksi tekeminen organisaatiossa vihjaa tarkkailijaa, että rikkomusten korjaaminen on organisaation johtajien mielestä suotavaa, mikä tekisi whistleblowingista tehokasta. Se saattaisi myös vakuuttaa tarkkailijan, ettei häntä henkilökohtaisesti rangaistaisi toiminnan ilmiantamisesta. Organisaation ulkopuoliset kanavat taas viestittäisivät, että perusteltu whistleblowing on yhteiskunnallisesti suotavaa. Kuitenkin sen verran kuin tarkkailijalla on epäluottamusta valituksen vastaanottajan kykyyn saada aikaan muutos, uskottu tehokkuus laskee, samoin toimintaan tarttuminen. Luottamuksen aste on tarkkailijan tietämien ympäristön tapahtumien summa, kuten muiden whistleblowerien kokemusten ja valitusten määrä. (Near ym. 1985.)

Myös mielletty raportointikanavan oikeudenmukaisuus (*perceived channel justice*) vaikuttaa tarkkailijan whistleblowing -aiomukseen. Johdolla on velvollisuus estää ja oikaista rikkomuksia silloinkin, kun kukaan työntekijöistä ei raportoi rikkomuksesta, minkä takia rikkomuksen esiintyminen saatetaan nähdä epäonnistumisena ylläpitää tätä velvollisuutta. Koska raportointikanavat ovat osa johdon järjestelmää, väärintekoa todistaneet työntekijät saattavat epäillä raportointikanavien tehokkuutta. Väärinteon esiintyminen, varsinkin jos sitä on esiintynyt kauan, saattaa vihjata, että organisaatio suvaitsee epäeettisen toiminnan. Raportointikanavien olemassaolon syy on siis lähinnä suojata organisaatiota ulkopuolisen toimijan puuttumiselta väärintekoon osoittamalla, että organisaatio tarjoaa keinon työntekijöille raportoida väärinkäytöksestä, vaikka tosiasiallisesti organisaatio ei puuttuisi

väärintekoon. Tällöin whistleblowerilla ei ole kannustinta raportoida väärinteosta, sillä toiminta ei olisi tehokasta lopputuloksen suhteen. (Miceli ym. 2012.)

Rikkomuksen vakavuudella saattaa olla vaikutus siihen, valitseeko tarkkailija sisäisen vai ulkoisen kanavan epäillyn rikkomuksen raportoimiseen (Near ym. 1985). Miceli ym. (1985) huomasivat tutkimuksessaan, että rikkomuksen ollessa vakava ja organisaation viestittäessä olevansa riippuvainen rikkomuksesta, whistleblowerit käyttivät ulkoista kanavaa. Dworkin ym. (1998) tutkimuksessa löydettiin positiivinen yhteys rikkomuksen vakavuuden ja ulkoisen whistleblowingin välillä: whistleblowereilla oli tapana raportoida vahingollisemmat rikkomuksen muodot ulkoisesti. Rehg ym. (2008) tutkimuksessa saatiin yhteneviä tuloksia. Tutkimuksessa rikkomuksen vakavuus määriteltiin sen juurtumisena organisaation toimintaan, rikkomuksen aineellisuutena ja sen tuomana haittana useille ulkopuolisille sidosryhmille.

### 2.1.3. Whistleblowerin henkilökohtaiset ominaispiirteet

Yksilön ominaispiirteet saattavat vaikuttaa hänen päätökseensä ilmiantaa väärinkäytösepäily. Yksilön moraalisen kehityksen taso on kriittisen merkityksellinen tekijä yksilön päättäessä, että (1) toiminta on väärää ja (2) hänen tulisi toimia vääryyden korjaamiseksi (Near ym. 1985) Moraalikehityksen teoria yrittää selittää yksilön päätöksenteon taustalla olevaa kognitiivista viitekehystä eettisen pulmatilanteen kontekstissa. Moraalikehityksen teorian tavoite on olla luokittelematta käyttäytymistä luontaisesti oikeaksi tai vääräksi, vaan pikimminkin ymmärtämään kognitiivista päättelyprosessia, jota yksilö seuraa ratkaistessaan eettistä ongelmaa. (Sweeney & Roberts 1997.) Kohlbergin (1969: 376) vaihesarja tunnistaa kolme laadullisesti erilaista yksilön kognitiivisen moraalikehityksen tasoa: esikonventionaalisen (*preconventional*), konventionaalisen (*conventional*) ja jälkikonventionaalisen tason (*postconventional*). Jokainen taso koostuu kahdesta eri asteesta, joista jälkimmäinen on edistysellisempi taso edeltävään, yleisluontoiseen näkökulmaan verrattuna. Yksilön kehitys kulkee järjestyksessä ja yksisuuntaisesti näiden hierarkkisten tasojen läpi, eli kehitys ei voi kulkea taaksepäin.

Moraalinen kasvu on seurausta edistyneemmän moraalisen harkinnan saavuttamisesta: kognitiivinen konflikti tai epätasapaino aiheuttaa jännitettä, minkä seurauksena yksilö yrittää sovittaa yhteen ristiriitaisuudet näkemyksessä.

Esikonventionaalisen moraalikehityksen taso koostuu ensimmäisestä ja toisesta asteesta, jolloin yksilöä kiinnostavat konkreettiset seuraamukset, etenkin ulkoiset palkkiot ja rangaistukset ja hänen omat välittömät hyödyt (Trevino 1986). Ensimmäisessä asteessa toimintaa motivoi rangaistuksien välttäminen ja ”omatunto” on irrationaalinen rangaistuksen pelko. Toisessa, edistyneemmässä asteessa toimintaa motivoi toivomus palkkiosta tai hyödystä itselle ja silloin tällöin hyödystä toiselle. (Kohlberg 1969: 376.) Konventionaalisen tason moraalikehityksessä ”oikea” on se, mikä vastaa laajemman yhteisön tai sen osan, kuten perheen tai ikätoverien, odotuksia hyvästä käyttäytymisestä (Trevino 1986). Se koostuu kolmannelta ja neljännestä asteesta, joista edellisessä toimintaa motivoi hyväksynnän ja miellyttämisen tarve sekä yhdenmukainen käyttäytyminen stereotyyppisen oikean ja väärän käsityksen mukaan, ja jälkimmäisessä auktoriteetin kunnioitus ja yhteiskunnallisen järjestyksen säilyttäminen, eli täytetään velvollisuudet ja sitoumukset, joihin on myönnytty (Kohlberg 1969: 376.) Jälkikonventionaalisisessa tasossa ”oikean” määrää universaalit arvot tai periaatteet, ja yksilö näkee normien, lakien sekä ryhmien tai yksilöiden vallan taakse (Trevino 1986). Viidennessä asteessa yksilö on tietoinen, että eri ihmiset omaavat eri valikoiman arvoja ja tietyt säännöt koskevat tiettyä ryhmää. Yksilö ylläpitää sääntöjä sen takia, että ne ovat yhteiskunnallinen sopimus ja välttää yleisesti muiden halun tai oikeuden sekä yleisen hyvinvoinnin loukkaamista. Kuudennessa, edistyneimmässä asteessa yksilö seuraa itse valitsemiaan eettisiä periaatteitaan. Kun lait rikkovat periaatteita, yksilö toimii omien periaatteidensa mukaan. Kohlbergin mukaan suurin osa aikuisista kuuluu moraalisen kehityksen kolmanteen tai neljänteen asteeseen, eli konventionaaliseen, tavanomaiseen tasoon. Hänen mukaansa vain kaksikymmentä prosenttia aikuisista amerikkalaisista saavuttaa korkeimman, jälkikonventionaalisen tason asteet. (Kohlberg 1969: 376.)

Trevinon ja Youngbloodin (1980) tutkimuksessa huomattiin, että kognitiivisella moraalikehityksellä on suora yhteys eettiseen päätöksentekoon: henkilöt käyttäytyivät

eettisemmin, mikäli heidän kognitiivisen moraalikehityksen taso oli korkea. Brabeckin (1984) tutkimuksen tulos osoitti, että se, raportoiko yksilö selvistä virheistä informaatiossa, on suhteessa hänen moraalisesta harkinnan tasoon. Whistleblowereiden ja asian sivuuttaneiden moraalisesta harkinnan tasossa oli suuri ero, vaikka tilastollisten muuttujien keskiarvoja (koulumenestyminen, sukupuoli) kontrolloitiin. Trevinon (1992) tutkimus paljasti, että johdon toimet eivät välttämättä tue yksilön omaa moraalista päättelyä hänen kognitiivisen moraalikehityksen tasolla. Voimakkaat organisatoriset normit, palkitsemisjärjestelmä ja organisaation rakenne saattavat rajoittaa tai jopa hidastaa moraalisesta päättelykyvyn kehittymistä.

Persoonallisuustekijät, kuten itsetunto, voivat näytellä merkittävää roolia whistleblowingissa (Farrel & Petersen 1982). Heikon itsetunnon omaavat tarkkailijat saattavat olla välinpitämättömiä useista organisatorisista toiminnoista tai he saattavat vetäytyä tilanteista, minkä takia he epätodennäköisemmin ilmiantaisivat epäillyn rikkomuksen kuin vahvemman itsetunnon omaavat tarkkailijat (Kolarska & Aldrich 1980). Near ym. (1985) jatkoivat ajatusta, että tarkkailijat eivät ehkä koe, että heitä uskottaisiin tai että he eivät kykenisi motivoimaan muita saamaan aikaan muutoksen. Siten heidän näkemys whistleblowingin tehokkuudesta olisi matalampi, vaikka ympäristölliset tekijät olisivat samat kuin muilla. Near ym. (1985) väittävät myös, että yksilö, jolla on sisäinen hallintakäsitys (*internal locus of control*) todennäköisemmin ilmiantaisi väärinkäytösepäilyn kuin hänen kollegansa, jolla on ulkoinen hallintakäsitys (*external locus of control*). Rotterin (1966) mukaan sisäisen hallintakäsityksen omaavat henkilöt uskovat laajalti hallitsevansa omia seurauksiaan, kun taas ulkoisen hallintakäsityksen ihmiset uskovat ulkoisten tekijöiden vaikuttavan siihen, mitä heille tapahtuu. Chubb ja Fertman (1997) määrittivät sisäisen hallintakäsityksen omaavan henkilön uskovan oman vaivanään, lahjakkuuden, luonteenpiirteiden ja toiminnan ohjaavan elämäänsä ja ulkoisen hallintakäsityksen henkilö mahdollisuuksien, kohtalon, onnen ja vaikutusvaltaisten ihmisten ohjaavan elämäänsä.

Sisäisen hallintakäsityksen henkilöt saattavat nähdä whistleblowingin askeleena, joka heidän täytyy ottaa hallitakseen tilannetta, jota he eivät voi hyväksyä ja saattavat vähätellä johdon

kostotoimien todennäköisyyttä, sillä epätodennäköisemmin uskovat vaikutusvaltaisten ihmisten ohjaavan kohtaloaan. Ulkoisen hallintakäsityksen henkilöt saattavat taas nähdä kyseenalaisen toiminnan vaikutusvaltaisten ihmisten hallitsemana ja tämän takia kokevat omat vaikuttamismahdollisuutensa mataliksi (Near ym. 1985.) Spectorin (1982) tutkimus hallintakäsityksestä organisatorisessa kontekstissa paljasti, että ulkoisen hallintakäsityksen omaavat ihmiset ovat alistuvaisempia auktoriteetille, mikä ehdottaa, että he eivät raportoisivat väärinkäytösepäilystään. Chiun (2003) tutkimus ehdotti, että sisäisen hallintakäsityksen omaavat henkilöt ovat taipuvaisempia tuntemaan olonsa vaivattomammaksi raportoidessaan väärinkäytöksestä.

Bjørkelo, Einarsen ja Matthiesen (2010) tutkivat eri persoonallisuustekijöiden vaikutusta whistleblowing -aikomukseen. Tulokset osoittivat, että korkean tason ekstroversio (*extraversion*) ja matalan tason suostuvaisuus (*agreeableness*), sekä korkean tason kometelevaisuus (*domineering*) kanssakäymisessä ennustavat whistleblowingia. Yksilöt, joita kuvaavat korkean tason kometelevaisuus ja ekstroversio, eivät todennäköisesti pelkää sosiaalisia tilanteita ja ovat taipuvaisempia jakamaan epävarmuuttaan toiminnan eettisyydestä tai oikeellisuudesta. Introvertit sen sijaan ovat taipuvaisempia välttelemään sosiaalisia tilanteita tai odottamaan, että sopiva ajankohta whistleblowingille vain ilmaantuu ilman omaa aktiivisuutta. Kometelevaisuudella taas saattaa olla yhteys periksiantamattomuuteen ja sinnikkyYTEEN viedä asia läpi. Matalan tason neuroottisuudella ja korkean tason tunnollisuudella ei löydetty yhteyttä whistleblowing -aikomukseen. (Bjørkelo 2010.)

#### 2.1.4. Valtasuhteet

Whistleblowing -prosessin tunteminen edellyttää laajempaa ymmärrystä muista muuttujista, jotka vaikuttavat sekä (1) tarkkailijan motivaatioon raportoida väärinkäytöksestä, että (2) vaikutusvaltaisten ihmisten vastareaktioon huomautuksesta. Valtariippuvaisuusteoria (*power dependency theory*) tarjoaa pohjan näiden muuttujien ymmärtämiseen. (Near ym. 1985.) Whistleblowingia voidaan pitää erään tyyppisenä poliittisena tekona (Farrel 1982), sillä se

on organisaation tavoitteista erillinen kokonaisuus (Dozier & Miceli 1985). Koska whistleblowing on poliittinen teko, minkä organisaation jäsen saattaa toteuttaa organisaatiota vastaan (Farrel ym. 1982), sitä pitäisi kuvailla sen sisältämien valtasuhteiden yhteydessä (Near ym. 1985). Emersonin (1962) mukaan valtaa voidaan kuvailla riippuvaisuuden vastakohtana: toisen osapuolen riippuvaisuus (*dependence*) luo pohjan toisen osapuolen vallalle (*power*). Onkin sanottu, että yksilöllä tai yksiköillä on valtaa organisaation sisällä, kun organisaatio riippuvainen heistä (Hickson, Hinings, Lee, Schneck, Pennings 1971).

Valtasuhtenäkökulmasta whistleblowing on vaikuttamisprosessi, jossa whistleblower yrittää käyttää vaikutusvaltaansa organisaatioon tai joihinkin sen jäseniin vakuuttaakseen johtavan ryhmän lopettamaan väärän toiminnan, jota yksi tai useampi organisaation jäsen harjoittaa. Johtava ryhmä voi vastareaktionä hyväksyä poliittisen teon ja lopettaa väärän toiminnan tai kiertää sen lopettamisen, ja tämän lisäksi mahdollisesti kostaa whistleblowerille palauttaakseen vallan takaisin organisaatiolle. (Near, Dworkin & Miceli 1993.) Whistleblowing -prosessi sisältää siis aina kaksi sosiaalista tekijää: (1) ainakin yhden organisaation jäsenen, joka raportoi väärinkäytöksestä ja (2) organisaation. Whistleblowingin lopputuloksen ennuste pohjautuu jokaisen sosiaalisen tekijän riippuvuussuhteeseen toisesta. Jokaisen mukana olevan sosiaalisen tekijän toiminta muuttuu toisen tekijän ja tilanteen riippuvuussuhteen funktiona. Vakavan ja selvän rikkomuksen tilanteessa tarkkailijan toiminta Emersonin (1962) valtateorian mukaan riippuisi siis kahdesta tekijästä: tarkkailijan riippuvuuden kriittisyydestä organisaatioon ja vaihtoehtoisista sosiaalisen ja taloudellisen tuen lähteistä. Toimintaa ei siis määrittele vain kognitiivisen moraalikehityksen taso (Kohlberg 1969) tai taipumus alistua vallalle (Milgram 1963), vaan pikimminkin riippuvuussuhde toiseen sosiaaliseen tekijään (Emerson 1962).

Mikäli organisaatio on riippuvainen whistleblowerista, koska hän on kriittinen tekijä toiminnassa tai häntä ei voida korvata helposti, organisaatiolla ei ole samat mahdollisuudet kostotoimiin häntä vastaan kuin ehkä olisi jotain vähemmän kriittistä whistlebloweria vastaan. Vaikutusvaltainen whistleblower voi tehdä päätöksen organisaatiosta lähtemistä, mikä tarkoittaisi hänen tiedon ja kokemuksen poisviemistä organisaatiolta.

Vaikutusvaltaisella whistleblowerilla on todennäköisemmin enemmän uskottavuutta, mikä tukee huomautuksen aiheellisuutta. Organisaatio todennäköisemmin tunnustaa ja korjaa uskottavan tarkkailijan ilmiantaman väärän toiminnan: syynä ehkä johtajien pelko, että tarkkailijan uskottavuus herättää julkisen tuen huomautukselle. (Near ym. 1985.)



### **3. LASKENTATOIMEN OPISKELIJOIDEN WHISTLEBLOWING - KÄYTTÄYTYMINEN**

Brody, Coulter ja Mihalek (1998) tutkivat Hofsteden kulttuuridimensioiden vaikutusta japanilaisten ja amerikkalaisten viimeisen vuoden laskentatoimen opiskelijoiden eettiseen käsitykseen ja whistleblowing -aikomukseen. Kulttuuridimensioista tarkkailtavana olivat individualismi, valtaetäisyys ja epävarmuuden välttäminen. Tutkimuksessa selvisi, että erot eri dimensioissa maiden välillä näkyvät myös eroina opiskelijoiden eettisessä käsityksessä. Kuitenkin käsitys siitä, miten whistleblowing -tilanteessa tulisi toimia, oli yhtenevä näiden kahden maan opiskelijoiden välillä: selvästi suurin osa opiskelijoista raportoisi rikkomuksesta johdolle ja vain häviävän pieni osa japanilaisista opiskelijoista ei tekisi mitään.

O'Leary ja Cotter (2000) tutkivat irlantilaisten ja australialaisten laskentatoimen viimeisen vuoden opiskelijoiden eettistä käsitystä ja asenteita whistleblowingia kohtaan. Tutkimuksessa selvitettiin, ottaisivatko opiskelijat vastaan lahjuksen ja/tai huijaisivatko he tentissä, sekä mikä olisi heidän suhtautuminen, jos he todistaisivat väärinkäytöstä, kuten lahjomista tai huijaamista. Vastausvaihtoehtoina opiskelijoille esitetyissä tilanteissa olivat (1) lahjuksen/tarjouksen hyväksyminen, (2) lahjuksesta/tarjouksesta kieltäytyminen ja pysyminen hiljaa ja (3) lahjuksesta/tarjouksesta kieltäytyminen sekä asiasta raportoiminen asiaankuuluvalla auktoriteetille, jotta whistleblowing -näkökulma saatiin selvitettyä. Tulosten mukaan miehet toimivat opiskelijoille esitetyissä tilanteissa todennäköisemmin epäeettisemmin kuin naiset. Irlantilaiset taas todennäköisemmin käyttäytyivät epäeettisesti. Maiden välillä ei ollut suurta eroa siinä, raportoisivatko he havaitusta rikkomuksesta eteenpäin: irlantilaisista opiskelijoista vähän alle puolet ja australialaisista opiskelijoista vähän reilut puolet raportoisivat rikkomuksesta. Opiskelijat tuntiessa väärintekijän aikomus whistleblowingiin tippui australialaisilla opiskelijoilla kahdeksaan ja irlantilaisilla kolmeen prosenttiin.

O'Leary ja Radich (2001) toistivat O'Learyn ja Cotterin (2000) tutkimuksen pelkästään australialaisilla viimeisen vuoden laskentatoimen opiskelijoilla tuoden mukaan uuden muuttujan, veronkierron. Jokaisessa skenaariossa oli jälleen kolme vastausvaihtoehtoa: ensimmäisessä opiskelija voi ottaa vastaan tarjouksen/lahjuksen, toisessa opiskelija voi hylätä tarjouksen/lahjuksen ja olla sanomatta mitään, ja kolmannessa opiskelija voi hylätä tarjouksen/lahjuksen ja lisäksi raportoida tapauksesta asiaankuuluvalla auktoriteetille. Tulokset olivat yhteneviä aiemman tutkimuksen kanssa: opiskelijoiden sukupuoli vaikuttaa merkittävästi heidän eettiseen käsitykseen: miehillä on taipumusta toimia epäeettisemmin kuin naisilla. Miespuoliset opiskelijat vastaanottivat lahjuksen melkein neljä kertaa todennäköisemmin kuin naispuoliset opiskelijat, mutta huijasivat tentissä vain puolitoista kertaa todennäköisemmin. Whistleblowingiin opiskelijat suhtautuivat jälleen haluttomasti: noin puolet opiskelijoista, jotka havaitsivat petoksen ja päättivät olla osallistumatta siihen, menisivät niin pitkälle, että raportoisivat siitä eteenpäin. Tenttivilpistä raportoisi vain kahdeksan prosenttia opiskelijoista. Opiskelijoiden tuntiessa väärintekijän rikkomuksesta raportoisivat enää myös noin kahdeksan prosenttia opiskelijoista.

O'Leary ja Pangemanan (2007) tutkivat myös australialaisten laskentatoimen opiskelijoiden whistleblowing -aikomusta sekä osana ryhmää, että itsenäisesti. Opiskelijat jaettiin sattumanvaraisesti kahteen ryhmään, jossa toisessa heidän piti ratkaista eettinen ongelma yksin ja toisessa ryhmän kanssa. Yksilöiden huomattiin olevan valmiimpia tekemään eettisiä/epäeettisiä ääri ratkaisuja, kun taas ryhmät päätyivät neutraalimpiin vaihtoehtoihin. Ryhmässä tehdyt päätökset ovat tutkijoiden mukaan seurausta kompromissipäätöksistä ja ne myös vaikuttavat poikkeavan yksilöpäätöksistä. Tämä ei kuitenkaan välttämättä tarkoita parempaa ratkaisua eettiseen ongelmaan. Yksilöt vaikuttivat olevan taipuvaisempia toimimaan eettisesti, kun heillä ei ollut ryhmäpainetta rajoittamassa päätöksentekoa,

Liyanarachchi ja Newdick (2008) tutkivat Uudessa-Seelannissa kostotoimien voimakkuuden ja laskentatoimen opiskelijoiden moraalipäätelyn tason vaikutusta heidän whistleblowing -aikomukseensa kohdatessa vakavan rikkomuksen. Osallistujat vastasivat kolmeen hypoteettiseen whistleblowing -skenaarioon ja lisäksi osallistujat ryhmiteltiin toisen

mittariston avulla korkean ja matalan moraalisen päättelytasoon. Tutkimuksessa havaittiin, että sekä osallistujien moraalisen päättelyn taso, että kostotoimien voimakkuus vaikuttivat heidän whistleblowing -aikomukseensa, mutta näiden kahden tekijän keskinäinen vaikutus whistleblowing -aikomukseen ei ollut merkittävä. Kuitenkin tulokset osoittivat, että osallistujan sukupuolella oli merkittävä vaikutus hänen moraalisen päättelytason ja whistleblowing -aikomuksen suhteeseen.

Mustapha ja Siaw (2012) tutkivat Malesiassa viimeisen vuoden laskentatoimen opiskelijoiden mielipidettä whistleblowingista ja siihen mahdollisesti vaikuttavia tekijöitä. Tulokset osoittivat, että havaitun rikkomuksen vakavuus, akateeminen menestys ja etninen ryhmä vaikuttivat merkittävästi aikomukseen raportoida rikkomuksesta. Etnisistä ryhmistä malesialaiset raportoivat todennäköisemmin rikkomuksesta kuin ei-malesialaiset (intialaiset, kiinalaiset). Tutkijat ehdottavat tälle syyksi, että useat malesialaiset ovat muslimeja ja heidän harjoittamansa islamilaiset arvot kannustavat hyviin tekoihin ja aikomuksiin sekä rehellisyyteen ja vastuullisuuteen. Akateemisesti menestyvät opiskelijateivät raportoisi oletetusta rikkomuksesta yhtä todennäköisesti kuin heikommin menestyvät opiskelijat. Lyhyiden haastatteluiden perusteella menestyvät opiskelijat kertoivat valinnalleen syyksi muun muassa pelon irtisanomisesta tai hyljeksinnästä, sekä tarpeen suojella itseään. Viimeinen whistleblowingiin vaikuttava tekijä oli havaitun rikkomuksen vakavuus: jos rikkomus oli vakava, oli todennäköisempää, että siitä raportoitiin. Sukupuolella ei ollut merkitystä aikomukseen raportoida oletetusta rikkomuksesta. Yleisesti tutkimuksessa huomattiin, että suurin osa vastaajista otti suhteellisen lievän lähestymisen whistleblowingiin; opiskelijat vaikuttivat ymmärtävän tarpeen toimia eettisesti ja raportoida oletetusta rikkomuksesta, mutta tekivät niin vain, jos se oli oikeasti välttämätöntä.

Laskentatoimessa eräänlainen hyveellisyys on kuitenkin tärkeää. Tilintarkastajan velvollisuus asiakasta tai tilintarkastusyhteisöään kohtaan voi luoda konflikteja yleisen edun ja velvollisuuden välille: asiakas saattaa odottaa, että tilintarkastaja noudattaa asiakkaan kantaa lojaaliuden tai tilintarkastuspalkkion takia. Samalla tavoin tilintarkastusyhteisö saattaa olettaa, ettei tilintarkastaja tee mitään, mikä saattaisi vaarantaa asiakassuhteen.

Hyveellisyys auttaa alalla toimivia henkilöitä kestämaan muiden osapuolten painostusta ja toimimaan moraalisesti oikean näkökannan mukaan, jolloin eettiset ja ammatilliset velvoitteet yhteiskuntaa kohtaan täyttyvät. (Mintz 1995.) Kuitenkin, kun tarkastelee laskentatoimen opiskelijoiden whistleblowing -käyttäytymistä herää kysymys, onko eettisesti oikein toimiminen päällimmäisenä opiskelijoiden mielessä. Monet vaikuttivat ymmärtävän whistleblowingin tärkeyden, mutta halu lähteä toteuttamaan whistleblowing -prosessia on matala.

Useat tutkijat (O'Leary ym. 2001; Liyanarachch ym. 2008; Mustapha ym. 2012) painottavatkin eettisten opintojen tärkeyttä osana laskentatoimen opiskelijoiden yliopisto-opintoja tutkimustulosten perusteella. O'Leary ym. (2001) ehdottavat, että painotettaessa etiikan opetusta, opiskelijat saattavat tulla tietoisemmaksi eettisten ongelmien tärkeydestä. Liyanarachch ym. (2008) mielestä etiikan opetusta laskentatoimen ohjelmissa pitää kehittää pidemmälle, jotta se edistäisi valmistuvien opiskelijoiden eettistä päättelykykyä. Etiikan opetuksen kautta voisi tutkijoiden mukaan myös luoda tietoutta whistleblowereiden lainmukaisesta suojelusta, mikä saattaisi kannustaa väärinkäytösepäilyistä raportoimiseen. Mustapha ym. (2012) korostavat etiikanopetuksen lisäksi opettajien ja yliopiston roolia jatkuvina kannustajina ja motivoijina eettisen käyttäytymiseen. Sen lisäksi, että eettiset arvot sisällytetään laskentatoimen ohjelman kursseihin, keskustelut ja seminaarit voisivat parantaa opiskelijoiden eettistä käyttäytymistä. Tutkijat ehdottavat myös, että yliopistot voisivat olla yhteydessä jo valmistuneihin opiskelijoihin edistääkseen heidän ammatillista sitoutumista ja eettistä käyttäytymistä ammatissaan.

## 4. AMMATILLISEN SITOUTUMISEN JA ENNAKOIVAN SOSIAALISTUMISEN VAIKUTUS WHISTLEBLOWINGIIN

Seuraavaksi tutkitaan ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen mahdollista vaikutusta laskentatoimen opiskelijoiden whistleblowing -aikomukseen. Laskentatoimen opiskelijat oppivat opintojensa aikana painottamaan tilinpäätöstietojen käyttäjien tarpeita, mikä viittaa jonkin tyyppiseen ammatilliseen sitoutumiseen ja ennakoivaan sosiaalistumiseen. On kuitenkin epäselvempää, millaista roolia nämä kaksi muuttujaa näyttävät tulevan laskentatoimen ammattilaisen moraalikäsitelyssä.

### 4.1. Ammatillinen sitoutuminen

Ammatillinen sitoutuminen (*professional commitment*) määritellään suhteena, jonka yksilöt muodostavat omaa ammattiaan kohtaan (Aranya, Pollock & Amernic 1981). Aranya ym. (1981) luonnehtivat sitoutumisen näkyvän ammatin arvoihin ja päämääriin uskomisena ja niiden hyväksymisenä, halukkuutena käyttää huomattavaa vaivannäköä ammatin eteen, sekä haluna säilyttää ammatti. Lee, Carswell ja Allen (2000) taas määrittelevät ammatillisen sitoutumisen psykologiseksi linkiksi henkilön ja hänen ammatinsa välillä, ja se perustuu tunneperäiseen reaktioon tätä ammattia kohtaan. Korkean ammatillisen sitoutumisen omaavat ihmiset samaistuvat voimakkaammin ammattiin sekä kokevat enemmän positiivisia tunteita ammatista kuin matalan ammatillisen sitoutumisen omaavat ihmiset. Tämä emotionaalinen yhteys, jonka henkilö tuntee ammattiaan kohtaan, määrittelee hänen työkäyttäytymistä ja halun pysyä ammatissa. (Lee ym. 2000.) Lee ym. (2000) painottavat ammatillisen sitoutumisen tutkimisen tärkeyttä, sillä ammatti on merkittävä osa henkilön elämää ja ammatillisella sitoutumisella on tärkeitä seuraamuksia yksilö- ja organisaatiotasolla. Ammatillinen sitoutuminen on esimerkiksi yhdistetty positiivisesti työtyytyväisyyteen, työsuoritukseen, stressinsietokykyyn ja työetiikan kannattamiseen (Lee ym. 2000). Meixnerin ja Blinen (1989) tutkimuksesta saatiin yhdenmukaisia tuloksia:

ammattillinen sitoutuminen lisää työtyytyväisyyttä, parantaa työsuoritusta sekä lisäksi vähentää henkilöstön vaihtuvuutta.

Ammatillisen sitoutumisen ja etiikan suhdetta on tutkittu. Jeffrey ja Weatherholt (1996) tutkivat tilintarkastajien ammatillista sitoutumista, eettistä kehittymistä ja sääntöjen noudattamista Yhdysvalloissa. Tutkimuksessa kävi ilmi, että ammatillisesti sitoutuneet tilintarkastajat pitivät sääntöjen mukaista toimimista korkeammassa arvossa kuin matalan ammatillisen sitoutumisen asteen tilintarkastajat. Lisäksi korkean asteen ammatillinen sitoutuminen yhdistetään konventionaaliseen moraalikehitykseen ja matalan asteen sitoutuminen jälkikonventionaaliseen moraalikehitykseen. Sweeney ja Roberts (1995) ehdottivat tutkimuksessaan, että konventionaalisen tason tilintarkastajat pitäytyvät ammatillisissa standardeissa, kun taas jälkikonventionaaliset tilintarkastajat saattavat poiketa ammattistandardeista, mikäli ne eivät ole yhteneviä heidän moraalikäsitteiden kanssa. Tilintarkastajan ammatillinen sitoutuminen on siis yhteydessä heidän eettisen päättelyn kanssa. Lord ja DeZoort (2001) vahvistivat tuloksen. Jeffrey, Weatherholt ja Lo (1996) tutkivat tilintarkastajien ammatillista sitoutumista, eettistä kehittymistä ja sääntöjen noudattamista myös Taiwanissa, ja tulokset olivat yhteneviä amerikkalaisten tilintarkastajien tuloksiin. Tutkimuksessa huomattiin myös, että korkea ammatillinen sitoutuminen on suhteessa eettiseen kehitykseen: ammatillisesti sitoutuneet tilintarkastajat osoittivat korkeamman tason eettistä kehitystä kuin matalan sitoutumisen tason tilintarkastajat. Elias (2006) huomasi tutkimuksessaan, että korkeasti ammattiinsa sitoutuneet tilintarkastusopiskelijat mielsivät todennäköisemmin kyseenalaisen toiminnan epäeettiseksi ja oli epätodennäköisempää, että he osallistuivat tällaiseen toimintaan. Toisaalta Tang ja Chiu (2003) tutkivat Kiinassa organisatorisen sitoutumisen ja epäeettisen käyttäytymisen yhteyttä, eivätkä löytäneet niille yhteyttä. McManus ym. (2014) löysivät vain organisatorisen sitoutumisen ja organisaation eettisen ilmapiirin väliltä positiivisen yhteyden: organisaation eettisen ilmapiirin ei löydetty vaikuttavan ammatilliseen sitoutumiseen.

Aiemmissä tutkimuksissa on huomattu, että organisatorisella sitoutumisella (*organizational commitment*) voi olla positiivinen vaikutus whistleblowingiin (esim. Miceli, Near &

Schwenk 1991; Somers & Casal 1994; Alleyne, Weekes-Marshall & Arthur 2013; Chen & Lai 2014) Miceli ym. (1991) havaitsivat, että sisäisten tarkastajien organisatorisen sitoutumisen ja whistleblowingin välillä on positiivinen suhde. Somers ym. (1994) tutkivat organisaatioon sitoutumisen ja whistleblowingin -aikomuksen välistä yhteyttä. Tutkimukseen osallistuneiden vastaukset luokiteltiin organisatorisella sitoutumisasteikolla vahvaan, kohtalaiseen ja heikkoon sitoutumiseen organisaatiota kohtaan. Vastoin odotuksia, todennäköisimmin väärinkäytöksestä raportoivat organisaatioon kohtalaisen sitoutuneet työntekijät. Huomioitavaa on kuitenkin, että organisatorinen sitoutuminen vaikutti positiivisesti vain sisäiseen whistleblowing -aikomukseen, ulkoiselle whistleblowing -aikomukselle ei löydetty tukea. Alleynen ym. (2013) tutkimuksen tulokset olivat yhteneviä aiempien tutkimuksien kanssa (esim. Miceli ym. 1991). Chen ym. (2014) huomasivat tutkimuksessaan, että vaikka organisatorinen sitoutuminen vahvistaa aikomusta whistleblowingiin, organisaatioon heikosti sitoutuneet työntekijät olivat paljon herkempiä mahdolliselle whistleblowingista aiheutuvalla haitalle kuin korkeasti sitoutuneet työntekijät.

Toista ääripäätä tutkimuksissa esittää Randallin (1987) tutkimus, jossa sitoutuneet työntekijät ovat ”organisaation miehiä”, joita kuvataan riskiä kaihtaviksi. Koska sitoumuksen uskotaan johtavan sääntöjen noudattamiseen ja lojaaliuteen organisaatiota kohtaan, he saattavat epätodennäköisemmin raportoida väärinkäytösepäilystä, sillä tällaisen toiminnan katsottaisiin olevan liian riskialtista (Somers ym. 1994). Osa muistakaan tutkimuksista ei ole havainnut yhteyttä whistleblowingille ja organisatoriselle sitoutumiselle. Sims ym. (1998) tutkivat organisaation ulkoista whistleblowingia ennustavia muuttujia, mutta tulosten mukaan organisatorinen sitoutuminen ei ole merkittävässä suhteessa ulkoiseen whistleblowingiin. Tutkijat ehdottivat, että whistleblowing -aikomuksella ja organisatorisella sitoutumisella ei ole suoraa suhdetta. Mesmer-Magnus (2006) tutki whistleblowingiin ja siitä aiheutuviin kostotoimiin vaikuttavia tekijöitä, ja tutkimuksessa selvisi, että organisatorinen sitoutuminen ei vaikuta whistleblowing -aikomukseen tai varsinaiseen raportointiin.

Laskentatoimen alalla on toteutettu tutkimuksia ammatillisen sitoutumisen ja eri muuttujien, kuten mentoroinnin (McManus & Submarian 2014), eettisen ilmapiirin (Cullen, Parboteeah

& Victor 2003; Shafer 2009) ja demografisten tekijöiden (Kwon & Banks 2004; Sommer, Bae ja Luthans 1996; Mathieu & Zajac 1990) yhteydestä. McManus ym. (2014) tutkivat mentoroinnin ja organisaation eettisen ilmapiirin vaikutusta uran alussa olevien tilintarkastajien (alle kolme tai kolme vuotta työkokemusta) ammatilliseen sitoutumiseen. Tutkimuksessa selvisi, että uran ohjauksella oli mentoroinnissa merkittävä positiivinen vaikutus ammatilliseen sitoutumiseen. Tutkimuksessa myös ehdotettiin, että uran alussa olevat tilintarkastajat saattavat ensin tutustua ja hyväksyä työpaikan arvot ja organisatorisen sitoutumisen noustessa ammatillinen sitoutuminen nousee, toisin sanoen organisatorinen ja ammatillinen sitoutuminen ovat positiivisesti kytköksissä ja organisatorisella sitoutumisella on suora ja positiivinen vaikutus ammatilliseen sitoutumiseen. Tulos tukee aikaisempia löydöksiä muilta aloilta, kohderyhmänä muun muassa lakimiehet (Wallace 1995), lukion opettajat (Bolger & Somech 2004) sekä projektijohtajat (Wang & Armstrong 2004).

Cullen ym. (2003) tutkivat neljän eri kirjanpitoimiston eettisen ilmapiirin vaikutusta organisatoriseen sitoutumiseen. Eettisen ilmapiirin tyyppejä olivat egoistinen, hyväntahtoinen ja periaatteellinen ilmapiiri, ja niistä jokaista tutkittiin yksilöllisellä, paikallisella ja yleismaailmallisella tasolla. Tuloksissa selvisi, että egoistinen ilmapiiri, jossa työntekijät huolehtivat vain omasta pärjäämisestä, on joka tasossa negatiivisessa suhteessa organisatoriseen sitoutumiseen, kun taas hyväntahtoinen ilmapiiri on siihen positiivisessa suhteessa. Shafer (2009) tutki kiinalaisten CPA-tilintarkastusyritysten (*Certified Public Accountant*) eettisen ilmapiirin vaikutusta organisatoriseen sitoutumiseen yhtenevin tuloksin. Yleismaailmallisen tason hyväntahtoisuus ja periaatteellisuus vaikuttivat positiivisesti organisatoriseen sitoutumiseen, kun taas yksilötason egoistinen käyttäytyminen vaikutti sitoutumiseen negatiivisesti. Cullen ym. (2003) ehdottavat, että jos yksilöt organisaation sisällä kokevat ilmapiirin olevan egoistinen ja itsekäs, he saattavat uskoa organisaation suosivan itsekästä ilmapiiriä, ja todennäköisesti pitävät myös muita työntekijöinä itsekkäinä. Egoistinen ilmapiiri viestii työntekijöille, että organisaatio tukee ja kannustaa itsekkääseen käyttäytymiseen muiden kustannuksella. Näin ollen organisatorisen sitoutumisen esimuodot eivät pääse kehittymään. (Cullen ym. 2003.)



Kwon ym. (2004) tutkivat tekijöitä, jotka vaikuttavat sisäisten tarkastajien organisatoriseen ja ammatilliseen sitoutumiseen. Tutkimuksessa huomattiin, että sisäisen tarkastajan organisatoriseen ja ammatilliseen sitoutumiseen vaikuttavat tekijät eroavat muiden ammattien tutkimusten tuloksista. Organisatorisella sitoutumisella on vahva suhde työn mielekkyyteen ja sukupuoleen: naiset ovat sitoutuneempia organisaatioon kuin miehet. Tutkijat ehdottavat tälle syyksi eroavaisuutta käsityksessä vaihtoehtoisten työpaikkojen saatavuudesta, sillä miehet mieltävät heillä olevan useampia vaihtoehtoisia työpaikkoja kuin naiset. Organisatorisella sitoutumisella ja iällä, koulutuksen tasolla tai viran vakinaisuudella ei kuitenkaan löydetty yhteyttä. Ammatillinen tuki ja ryhmän asenne ammattia kohtaan vaikuttivat merkittävästi ammatilliseen sitoutumiseen, mutta organisatorinen tuki ja ryhmän asenne organisaatiota kohtaan eivät kuitenkaan vaikuttaneet organisatoriseen sitoutumiseen.

Sommer ym. (1996) tutkivat Koreassa muuttujia, jotka vaikuttavat organisatoriseen sitoutumiseen, mutta poiketen Kwon ym. (2004) tutkimuksesta löysivät yhteyden iän ja organisatorisen sitoutumisen, sekä nykyisen viran vakinaisuuden ja organisatorisen sitoutumisen välillä: vanhemmat työntekijät olivat sitoutuneempia kuin nuoret ja mitä kauemmin henkilö oli ollut virassa, sitä korkeampi organisatorinen sitoutuminen oli. Tutkijat eivät kuitenkaan löytäneet yhteyttä organisatorisen sitoutumisen ja koulutuksen tason väliltä. Mathieu ym. (1990) sen sijaan löysivät organisatorisen sitoutumisen ja koulutuksen tason väliltä negatiivisen yhteyden. Tutkijat ehdottavat tälle syyksi korkealle koulutettujen ihmisten hyviä työllistymismahdollisuuksia: heillä on useita työmahdollisuuksia, minkä takia he eivät ehkä vakiinnu samalla tavalla tiettyyn virkaan tai organisaatioon. Yhtenevästi Sommerin ym. (1996) tutkimukseen, tutkijat löysivät positiivisen yhteyden organisatorisen sitoutumisen ja iän välillä.

Laskentatoimen opiskelijoiden ammatillista sitoutumista on tutkittu rajoitetusti (Elias 2006; Elias 2008). Weiss (1981) painotti ammatillisen sitoutumisen kehittämistä tilintarkastusopiskelijoiden keskuudessa. Tutkimuksessaan hän huomasi, että tiedekunnan jäsenten kanssa käydyn kommunikaation luonne ja yleisyys vaikuttavat merkittävästi tilintarkastusopiskelijoiden ammatilliseen kehittymiseen. Yliopiston arvo ja kontaktin taso

jatko-opiskelijoiden kanssa ei kuitenkaan muuttanut tilintarkastusopiskelijoiden ammatillisen sitoutumisen tasoa. Myöhemmin Ahmad, Anantharaman ja Ismail (2012) löysivät samankaltaisia tuloksia: vuorovaikutus tiedekunnan edustajien kanssa vaikuttaa positiivisesti oppilaiden ammatilliseen sitoutumiseen. Tutkijoiden mukaan sosiaalistumisprosessissa tilintarkastusopiskelijat sisäistävät ammatillisia arvoja, mikä osoittaa, ettei ammatillista sitoutumista voi kehittää vain luokkahuoneessa.

Elias (2008) tutki amerikkalaisten tilintarkastusopiskelijoiden ammatillisen sitoutumisen vaikutusta näkemykseen whistleblowingin tarpeellisuudesta ja whistleblowing-aikomukseen. Opiskelijoilta mitattiin ensin ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen taso, jonka jälkeen heille esitettiin kolme case-kuvausta. Opiskelijat määrittelivät case-kuvauksiin liittyen näkemyksensä yhdeksänasteisella asteikolla neljästä eri muuttujasta: (1) toiminnan vakavuus, (2) oma velvollisuus raportoida toiminnasta, (3) raportoinnin hinta (mahdolliset kustotoimet) ja (4) todennäköisyys, että henkilö tilanteessa raportoisi rikkomuksesta. Ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen yhteyttä whistleblowing -aikomukseen tutkittiin korrelaatioanalyysin avulla. Tuloksissa huomattiin, että ammatillisesti sitoutuneemmat opiskelijat todennäköisemmin kokivat whistleblowingin tärkeänä ja myös todennäköisemmin raportoivat rikkomuksesta kuin muut vähemmän sitoutuneet opiskelijat. Mela, Zarefar ja Andreas (2016) tutkivat indonesialaisella kohderyhmällä whistleblowing -aikomuksen ja ammatillisen sitoutumisen yhteyttä ja tulokset olivat yhteneviä. Shawver ja Clements (2007) tutkivat laskentatoimen opiskelijoiden whistleblowing -aikomusta eri skenaarioissa, mutta eivät kuitenkaan löytäneet todisteita organisatorisen sitoutumisen ja whistleblowing -aikomuksen yhteydelle.

Whistleblowing -aikomuksen ja ammatillisen sitoutumisen yhteyttä on siis tutkittu ja osa tutkimuksista löysi yhteyden (esim. Miceli, Near & Schwenk 1991; Somers & Casal 1994; Alleyne, Weekes-Marshall & Arthur 2013; Chen & Lai 2014), mutta osa taas ei havainnut tekijöillä yhteyttä (Sims ym. 1998; Mesmer-Magnus 2006). Elias (2008) ja Mela ym. (2016) löysivät laskentatoimen opiskelijoiden whistleblowing -aikomuksen ja ammatillisen sitoutumisen väliltä yhteyden, mutta Shawver ym. (2007) eivät löytäneet samanlaista

yhteyttä organisatorisen sitoutumisen ja whistleblowning -aikomuksen väliltä. Ammatillinen ja organisatorinen sitoutuminen eroavat kuitenkin käsitteinä toisistaan, edellisellä viitataan sitoutumiseen ammatin arvoja kohtaan, kun taas jälkimmäisellä viitataan sitoutumiseen organisaatioon. Jos sovelletaan aiemmin esitettyä Randallin (1987) ajatusta ”organisaation miehistä” ja riskin kaihtamisesta, on hyvinkin mahdollista, että organisatorisesti sitoutunut henkilö kokee väärinkäytöksestä raportoinnin liian riskisenä. Aiemmissä tutkimuksissa ammatillisen sitoutumisen ja whistleblowning -aikomuksen yhteydestä ei kuitenkaan ole saatu ristiriitaisia tuloksia, minkä takia voidaankin johtaa ensimmäinen hypoteesi:

*H1: Laskentatoimen opiskelijat, joilla on korkea ammatillisen sitoutumisen taso, raportoisivat todennäköisemmin oletetusta rikkomuksesta kuin matalan ammatillisen sitoutumisen omaavat opiskelijat.*

#### 4.2. Ennakoiva sosiaalistuminen

Sosiaalistumisen voi nähdä oppimisprosessina, joka koostuu kolmesta vaiheesta: ennakoivasta vaiheesta, kohtaamisvaiheesta ja hankintavaiheesta. Ensimmäisessä vaiheessa henkilö valmistautuu työhön opintojensa, perheensä ja ystäviensä kautta ja tekee lisäksi valinnan tietyn ammatin tai organisaation suhteen. Toisessa vaiheessa hän saa ensimmäisen konkreettisen kosketuksen uuteen organisaatioon. Henkilön odotukset ja todellisuus kohtaavat, minkä myötä asenne ja käyttäytyminen mukautuvat kuvaamaan todellisuutta. Kolmannessa, viimeisessä vaiheessa alkaa pitkän aikavälin sopeutuminen organisaatioon ja sen rooleihin, arvoihin ja normeihin. (Ards, Jansen & van der Velde 2001.) Merton (1968: 319) kuvaa ennakoivaa sosiaalistumista (*anticipatory socialization*) yksilön valmistautumisena ammattiin, joka auttaa häntä omaksumaan, kehittämään ja osoittamaan ammattiroolin mukaista toimintaa ja käyttäytymistä. Garavan ja Morley (1997) taas kuvaavat ennakoivaa sosiaalistumista kaikkena sinä oppimisena, joka tapahtuu ennen valmistuneen opiskelijan ensimmäistä työpäivää ja joka vaikuttaa myöhempään sosiaalistumisprosessin vaiheisiin. Nelsonin ja Quickin (1991) mukaan onnistunut sosiaalistumisprosessi johtaa

parempaan työsuoritukseen, korkeampaan työtyytyväisyyteen ja aikomukseen jäädä organisaatioon.

Sitoutumista on käytetty henkilön sosiaalistumisen tason mittarina, kuten Kanterin (1968) tutkimuksessa. Tämän näkökulman mukaan sitoutuneiden työntekijöiden toimintaa ohjaavat organisatoriset normit ja arvot, jotka henkilö on sisäistänyt sosiaalistumisprosessissaan organisaatioon ja ammattiin. Vähemmän sitoutuneiden työntekijöiden katsotaan siis olevan huonommin sopeutuneita organisaatioon tai ammattiinsa. (Buchanan 1974.) Rosow (1965) huomasi tutkimuksessaan, että sosiaalistumisen tason avulla voidaan tunnistaa alaryhmiä organisaation sisällä. Korkeasti sitoutuneita työntekijöitä kutsutaan *täysin sosiaalistuneiksi*, ja heidän katsotaan sisäistäneen organisatoriset arvot ja tukevan organisatorista toimintaa. Vastaavasti matalan sitoutumisen tason *epäsosiaalistuneiden* työntekijöiden katsotaan vieraantuneen näistä arvoista ja organisatorisesta toiminnasta, joko avoimesti vastustamalla organisaation tavoitteita ja arvoja tai passiivisesti erkaantumalla niistä. (Rosow 1965.) Matala sitoutuminen, eli sosiaalistumisen epäonnistuminen, näkyy kahtena erilaisena whistleblowing -käyttäytymisenä: aktiiviset työntekijät todennäköisesti raportoisivat väärinkäytösepäilyistä, jos ei muuten niin vahingoittaakseen organisaatiota. Passiiviset henkilöt taas jättäisivät raportoimatta, sillä eivät uskoisi sillä olevan mitään vaikutusta. (Rosow 1965; Somers ym. 1994.) Sosiaalistumisen ja sitoutumisen välillä saattaa siis olla jonkinlainen yhteys, mutta tutkielmassa niitä käsitellään kahtena eri vaikuttavana tekijänä.

Sosiaalistumisen ja etiikan välillä saattaa olla suhde. Eliaksen (2006) tutkimuksen mukaan korkeamman tason ennakoivan sosiaalistumisen opiskelijat käyttäytyivät eettisemmin. Smith ja Rogers (2000) tutkimuksessa amerikkalaiset laskentatoimen ammattilaiset toimivat uransa alussa epäeettisemmin kuin myöhemmin urallaan, mikä viittaa ammatilliseen sosiaalistumiseen. Cohen, Pant ja Sharp (2001) taas tutkivat kanadalaisten laskentatoimen opiskelijoiden ja ammattikirjanpitäjien eroja eettisessä päätöksenteossa, mutta löysivät vain osittaista tukea moraalisen valveutuneisuuden ja eettisen päätöksenteon kehitykselle juuri opintonsa aloittaneen opiskelijan ja valmistuvan opiskelijan sekä valmistuvan opiskelijan ja ammattikirjanpitäjän väliltä. Tulosten mukaan eettinen valveutuneisuus ja eettinen

päätöksenteko vaikuttavat olevan kysymyskohtaisia. Näin ollen sosiaalistumisprosessin suhde eettiseen päätöksentekoon jää epäselväksi.

Siegelin, Blankin ja Rigsbyn (1991) mukaan koulutuksen aikana ammattimaisuutta korostava sosiaalistumisprosessi saa aikaan useita etuja, joista tärkeimpänä: (1) ammatillisten normien ja standardien noudattaminen parantuu, (2) henkilö muodostaa tunneperäisen suhteen organisaatioon ja ammattiin ja (3) saa luontaisen motivaationlähteen. Ammatillisen vastuun ja tilivelvollisuuden tähdentäminen kannustaa henkilökohtaisen velvollisuuden kasvamista ja auttaa ratkaisemaan eturistiriitoja. Sosiaalistumisprosessin kautta henkilöt siis oppivat ammattinsa normeja ja standardeja, joita he voivat soveltaa näiden konfliktien ratkaisemiseen. Ammatillinen käytös auttaa myös yksilöä tekemään omat, itsenäiset päätökset muiden painostuksesta huolimatta. (Siegel 1991). Näin ollen ennakoiva sosiaalistuminen saattaa myötävaikuttaa eettistä käyttäytymistä.

Clikeman ja Henning (2000) tutkivat laskentatoimen opiskelijoiden käsityksiä taloudellisesta raportoinnista ja tuloksen ohjauksen soveliaisuudesta. Tutkimuksissa tutkittiin, muuttuuko opiskelijoiden mielipide opiskelijan sosiaalistuessa ammattiinsa sekä eroaako laskentatoimen opiskelijoiden käsitykset muiden kauppatieteen pääaineiden opiskelijoista. Tuloksissa huomattiin, että laskentatoimen opiskelijat vastustivat vahvemmin tuloksen ohjausta ja vaadittujen taloudellisten tietojen poisjättämistä tai tahallista väärinilmoittamista kuin muut pääaineopiskelijat lähestyessään valmistumista. Sosiaalistumisprosessissa laskentatoimen opiskelijat oppivat priorisoimaan tilinpäätöstietojen käyttäjien tarpeita, kun taas muut pääaineopiskelijat oppivat painottamaan yritysjohton tavoitteita. (Clikeman 2000.)

Eliaksen (2008) tutkimuksessa tilintarkastusopiskelijoiden whistleblowing -näkömyksestä ja -aikomuksesta selvisi, että aikaisessa vaiheessa ammattiinsa sosiaalistuneet opiskelijat kokivat whistleblowingin tärkeäksi ja todennäköisemmin raportoivat rikkomuksesta. Ammatillista sosiaalistumista mitattiin tutkimuksessa opiskelijoiden käsityksellä taloudellisen raportoinnin tärkeydestä. Mela ym. (2016) eivät kuitenkaan löytäneet yhteyttä whistleblowing -aikomuksen ja ennakoivan sosiaalistumisen väliltä tutkiessaan

indonesialaisia tilintarkastuksen ja etiikan opiskelijoita. Erona Eliaksen (2008) kohderyhmään oli, että Melan ym. (2016) käyttämällä aikuisopiskelijoilla oli jo kerääntynyt työkokemusta.

Sosiaalistumisen, varsinkin ennakoivan sosiaalistumisen vaikutusta whistleblowingiin on tutkittu erittäin vähän. Monissa tutkimuksissa sosiaalistuminen on ollut sitoutumisen mittari, jolloin pelkän sosiaalistumisen vaikutusta whistleblowingiin on mahdotonta arvioida. Kuitenkin Eliaksen (2008) tutkimuksessa ennakoivan sosiaalistumisen ja whistleblowingin välille löydettiin positiivinen yhteys, mutta Melan ym. (2016) tutkimuksessa vastaavaa suhdetta ei löydetty. Kuitenkin tutkimuksessa aineistona tullaan käyttämään yliopisto-opiskelijoiden vastauksia, minkä takia vastaukset ovat todennäköisemmin yhteneviä Eliaksen (2008) tutkimuksen tulosten kanssa. Yhdysvallat ovat lisäksi kulttuurillisesti lähempänä Suomea kuin Indonesia, mikä näkyy esimerkiksi Hofsteden kulttuuridimensioiden kautta. Tämäkin tukee todennäköisyyttä, että suomalaisten opiskelijoiden vastaukset yhtenevät todennäköisemmin yhdysvaltalaisien opiskelijoiden tulosten kanssa. Tästä voidaankin johtaa tutkielman toinen hypoteesi:

*H2: Laskentatoimen opiskelijat, joilla on korkea ennakoivan sosiaalistumisen taso, raportoisivat todennäköisemmin oletetusta rikkomuksesta kuin matalan ennakoivan sosiaalistumisen omaavat opiskelijat.*

## 5. TUTKIMUSAINEISTO JA -MENETELMÄT

Tässä luvussa esitellään tutkimushypoteesien testaamiseen käytettävä tutkimusaineisto ja sen analysointiin käytettävät menetelmät. Tutkimus pohjautuu aiempaan Eliaksen (2008) tutkimukseen, joka toteutetaan nyt suomalaisella aineistolla. Tutkimusaineisto koostuu kyselytutkimuksen avulla kerätystä aineistosta, johon perehdytään tarkemmin seuraavissa alaluvuissa. Myöhemmin luvussa esitellään tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti sekä luodaan pohjaa tutkimustulosten analyysille esittelemällä tutkimuksessa käytettäviä tilastollisia menetelmiä.

### 5.1. Kyselylomakkeen laatiminen ja aineiston keräys

Tutkimus toteutettiin verkkopohjaisella Webropol- kyselytyökalulla (ks. Liitteet 1—9). Kysely tehtiin yksilötyönä ja se kesti noin 13—17 minuuttia. Vastaukset olivat anonyymejä. Kysely koostuu kolmesta osasta: ensimmäisessä ja toisessa osassa mitataan väittämien avulla opiskelijan ammatillisen sitoutumisen astetta ja ennakoivan sosiaalistumisen astetta. Kolmannessa osassa mitataan opiskelijan whistleblowing -aikomusta lyhyiden case-kuvausten avulla. Tutkimuksessa käytettiin case-kuvauksia, sillä ne kuvaavat tilanteita, joita voi todellisuudessa tapahtua työpaikalla ja haastavat vastaajan pohtimaan, miten käyttäytyisivät vastaavanlaisessa tilanteessa. Vastaukset ovat kuitenkin anonyymeja, eikä vastaajan teoilla ole mitään konkreettisia seurauksia, mikä motivoi vastaamaan ehkä todenmukaisemmin esitettyihin väittämiin. (Cavanaugh & Frizsche 1985.)

Koska Eliaksen (2008) kyselyn alkuperäiskieli oli englanti, oli kysely käännettävä suomeksi. Etenkin case-kuvausten osalta suomennoksia pyrittiin muokkaamaan suomalaiseen liike-elämään sopivimmiksi antamalla henkilöille suomenkielisiä nimiä ja yksinkertaistamalla kuvauksia. Alkuperäisten kuvauksien kuvitteellisten yritysten nimet jätettiin pois ja yrityksiin viitattiin vain niiden toimialan mukaan. Case-kuvauksista karsittiin myös muu

turha informaatio, jotta kuvauksista saatiin mahdollisimman lyhyitä ja yksinkertaisia vastausmäärän maksimoimiseksi.

### 5.1.1. Kyselyn aineisto ja sen rajaukset

Tutkimuksen aineisto koostuu kauppatieteiden kandidaatti- ja maisteriopiskelijoiden vastauksista. Opiskelijat opiskelevat laskentatoimea joko pääaineenaan tai sivuaineenaan. Otokseen haluttiin saada opinnoissaan eri vaiheissa olevia opiskelijoita, jotta on mahdollista nähdä, vaikuttaako opintojen eteneminen opiskelijan ammatilliseen sitoutumiseen, ennakoivaan sosiaalistumiseen ja whistleblowing -käyttäytymiseen.

Tutkimuksessa esitetyt väittämät ovat osittain yksityiskohtaisia ja vaativat laajempaa ymmärrystä laskentatoimesta. Tämän takia tutkimusaineistosta on rajattu pois opiskelijat, joilla ei ole opintojen kautta saavutettua laajempaa ymmärrystä laskentatoimesta. Valitsemalla otokseen vain laskentatoimen pääaine- ja sivuaineopiskelijoita pyrittiin minimoimaan neutraalit vastaukset. Tällä tarkoitetaan, että mikäli opiskelija ei ymmärrä täysin kysymystä hän valitsee asteikolla neutraalia arvoa kuvaavan numeron. Vastaavasti valitsemalla nimenomaan laskentatoimen opiskelijoita pyrittiin saamaan vastauksiin enemmän ääriarvoja, jotta vastauksista on mahdollista nähdä opiskelijoiden käsitysten eroavaisuuksia väittämien kohdalla.

Kyselyssä vastauksia saatiin 54 kappaletta, joista kaikki voitiin hyväksyä tutkimukseen. Vastaajista 21 henkilöä (39 %) oli miehiä ja 33 naisia (61 %). Iältään vastaajat olivat keskimäärin 24 vuotiaita. Vastaajista kahdeksan opiskeli kandidaatin tutkintoa, 44 maisterin tutkintoa ja loput kaksi oli jättänyt vastaamatta kysymykseen. Suurin osa vastaajista oli opintojensa loppuvaiheessa olevia maisteriopiskelijoita, mutta otantaa saatiin myös opinnoissaan keskeneräisemmiltä opiskelijoilta (ks. Taulukko 3). Vastaajilta kysyttiin myös, onko heillä kokemusta tilintarkastuksen alan työtehtävistä, sillä Melan ym. (2016) ja Eliaksen (2008) vastaavissa tutkimuksissa saatiin toisistaan eroavia tuloksia ennakoivan sosiaalistumisen vaikutuksesta whistleblowing -aikomukseen. Eroa selitettiin Melan ym.



(2016) tutkimuksessa sillä, että kohderyhmän opiskelijat olivat työkokemusta omaavia aikuisopiskelijoita. Tässä tutkimuksessa pidetään siis avoimena työkokemuksen mahdollinen vaikutus muuttujiin. Tutkimuksessa työtehtäviin laskettiin myös tilintarkastusharjoittelu ja tilintarkastajan apulaisena toimiminen. Vastaaajista 11 (20 %) oli kokemusta tilintarkastusalalta.

**Taulukko 3.** Suoritettujen opintojen määrä.

OPINTOPISTEET	N	PROSENTTIOSUUS
0-50 opintopistettä	4	7,41%
50-100 opintopistettä	1	1,85%
100-150 opintopistettä	5	9,26%
150-200 opintopistettä	8	14,81%
200 tai enemmän opintopistettä	36	66,67%
	54	100,00%

### 5.1.2. Väittämät

Tutkimuksen ensimmäisessä osassa mitattiin opiskelijoiden ammatillista sitoutumista Dwyerin, Welkerin ja Friedbergin (2000) mittarilla, joka on karsittu versio Aranyan, Barakin ja Amernicin (1981) mittarista. Aranyan ym. (1981) mittari koostui viidestätoista väittämästä, joista Dwyerin ym. (2000) mittariin karsittiin viisi tunneperäistä sitoutumista mittaavaa väittämää. Taulukossa 4 on esiteltyä ammatillisen sitoutumisen väittämät, joihin vastaaja merkitsee omaa suhtautumistaan parhaiten kuvaavan arvon seitsemänasteisella Likert-asteikolla (1 täysin eri mieltä – 7 täysin samaa mieltä). Kyselyn toisessa osassa mitattiin opiskelijan ennakoivaa sosiaalistumista ammattiin. Ennakoivan sosiaalistumisen sijaismuuttujana käytettiin opiskelijoiden käsitystä taloudellisen raportoinnin tärkeydestä ja sen mittaamiseksi käytettiin Clikemanin ym. (2000) kysymyspatteristoa. Ennakoivaa sosiaalistumista mittaavat väittämät ovat esillä taulukossa 5. Opiskelijat vastasivat jälleen väittämiin seitsemänasteisella Likert-asteikolla (1 täysin eri mieltä – 7 täysin samaa mieltä).

**Taulukko 4.** Ammatillista sitoutumista mittaavat väittämät (mukaillen Aranya ym. 1981 ja Dwyer ym. 2000).

<b>AMMATILLINEN SITOUTUMINEN</b>
<b>Väittämä</b>
1. Olen valmis antamaan itsestäni enemmän kuin vaaditaan, jotta menestyn ammatissani.
2. Voin kertoa ylpeänä kuuluvani tähän ammattikuntaan
3. Ammattikunnan jäsenyys inspiroi minua parhaaseen mahdolliseen työsuoritukseen.
4. Minua kiinnostaa ammattikuntani tulevaisuus.
5. Koen, että valitsemani ammattikunta on minulle paras mahdollinen.

**Taulukko 5.** Ennakoivaa sosiaalistumista mittaavat väittämät (mukaillen Clikeman ym. 2000).

<b>ENNAKOIVA SOSIAALISTUMINEN</b>
<b>Väittämä</b>
1. Tilinpäätöksen tulee sisältää yrityksen merkittävimpiä riskejä, vaikka niiden sisällyttäminen tilinpäätökseen vaikeuttaa yrityksen asemaa seuraavalla tilikaudella (/tulevaisuudessa).
2. Yrityksen johdon tulee kantaa suurempi osa vastuusta osakkeenomistajia kohtaan kuin työntekijöiden
3. Monimutkainen tilinpäätössääntely ja laajojen tilinpäätösten julkaiseminen kuormittaa liiaksi yrityksiä.
4. Tilinpäätösten tulee olla laajempia, jotta kyetään saavuttamaan todellinen tietojen riittävyys osake- ja joukkovelkakirjamarkkinoilla.
5. Jättäisin tilinpäätöksestä tarkoituksella pois informaatiota, jos uskoisin että toiset yritykset voisivat hyödyntää sitä kilpaillakseen yritystäni vastaan.
6. Nykyinen tilinpäätöslainsäädäntö pakottaa yrityksiä paljastamaan enemmän tietoa kuin sijoittajat tarvitsevat.
7. Johdon palkat ja palkkiot ovat yrityksen sisäistä informaatiota, jota ei pidä julkaista ulkopuolisille.
8. Tulevan tilikauden toimintabudjetit ja tulosenusteet tulee sisällyttää tilinpäätöstietoihin.
9. Olisin valmis väärentämään tilinpäätöstietoja, jos se estäisi yritykseni konkurssin ja pelastaisi alaisteni työpaikat.
10. Tilintarkastajien, ei johdon, tulee valvoa ulkopuolisten sijoittajien etua.
11. Tilikauden lopulla tehdyt epänormaalit harkinnanvaraisten menojen pienennykset (esim. kunnossapito- ja mainontakulut) tulee raportoida tilinpäätöksessä.

Ennakoivaa sosiaalistumista mittaavissa väitteissä oli mukana ns. erisuuntaisia väittämiä, eli positiivisia ja negatiivisia väittämiä. Positiiviset väittämät, kuten ensimmäinen väittämä ”Tilinpäätöksen tulee sisältää yrityksen merkittävimpiä riskejä, vaikka niiden sisällyttäminen

tilinpäätökseen vaikeuttaa yrityksen asemaa seuraavalla tilikaudella (/tulevaisuudessa)” painottavat taloudellisen raportoinnin tärkeyttä. Negatiiviset väittämät, kuten kolmas väittäjä ”Monimutkainen tilinpäätössääntely ja laajojen tilinpäätösten julkaiseminen kuormittaa liiaksi yrityksiä” tuovat esille taloudellisen raportoinnin negatiivisia puolia. Negatiivisissa väittämissä tutkitaan myös opiskelijan valmiutta väärinkäytökseen positiivisella verukkeella, kuten yhdeksännessä väittämissä ”Olisin valmis väärentämään tilinpäätöstietoja, jos se estäisi yrityksen konkurssin ja pelastaisi alaisten työpaikat”. Positiivisten ja negatiivisten väittämien sekoittaminen katkaisee kyselyn kaavamaisuuden ja edesauttaa sitä, ettei opiskelija voi vastata jokaiseen kysymykseen samalla lailla. Taulukossa 6 on eriteltynä alkuperäisestä kysymyspatteristossa samansuuntaisiksi muunnetut väittämät (alkuperäiset väittämät ovat merkitty sinisen sävyllä).

**Taulukko 6.** Ennakoivaa sosiaalistumista mittaavat väittämät muunnettuna samansuuntaisiksi (mukaillen Klikeman ym. 2000).

<b>ENNAKOIVA SOSIAALISTUMINEN</b>
<b>Muunnetut väittämät</b>
3. Monimutkainen tilinpäätössääntely ja laajojen tilinpäätösten julkaiseminen kuormittaa liiaksi yrityksiä.
3. Monimutkainen tilinpäätössääntely ja laajojen tilinpäätösten julkaiseminen ei kuormita liiaksi yrityksiä.
5. Jättäisin tilinpäätöksestä tarkoituksella pois informaatiota, jos uskoisin että toiset yritykset voisivat hyödyntää sitä kilpaillakseen yritystäni vastaan.
5. En jättäisi tilinpäätöksestä tarkoituksella pois informaatiota, vaikka uskoisin että toiset yritykset voisivat hyödyntää sitä kilpaillakseen yritystäni vastaan.
6. Nykyinen tilinpäätöslainsäädäntö pakottaa yrityksiä paljastamaan enemmän tietoa kuin sijoittajat tarvitsevat.
6. Nykyinen tilinpäätöslainsäädäntö ei pakota yrityksiä paljastamaan enemmän tietoa kuin sijoittajat tarvitsevat.
7. Johdon palkat ja palkkiot ovat yrityksen sisäistä informaatiota, jota ei pidä julkaista ulkopuolisille.
7. Johdon palkat ja palkkiot eivät ole yrityksen sisäistä informaatiota ja ne tulee julkaista ulkopuolisille.
9. Olisin valmis väärentämään tilinpäätöstietoja, jos se estäisi yrityksen konkurssin ja pelastaisi alaisten työpaikat.
9. En olisi valmis väärentämään tilinpäätöstietoja, vaikka se estäisi yrityksen konkurssin ja pelastaisi alaisten työpaikat.

Tutkimuksen viimeisessä osassa tutkittiin opiskelijoiden whistleblowing -aikomusta Schultzin, Johnsonin, Morrisin ja Dyrnesin (1993) kehittämällä lyhyillä eettisillä case-kuvauksilla. Tutkimuksessa Schultz ym. (1993) loivat alun perin kuusi whistleblowing -tilannetta, joista kolme keskittyi kirjanpitoon kontekstiin. Tutkimuksessa hyödynnettiin vain näitä kolmea kirjanpitoon liittyvää case-kuvausta. Ensimmäisessä case-kuvauksessa kirjanpitäjä havaitsee johdon petoksen (ks. Liite 6), toisessa esimies painostaa kirjanpitäjää väärentämään liiketapahtuman (ks. Liite 7) ja kolmannessa esimies painostaa merkitsemään myynnin todellista korkeammaksi (ks. Liite 8). Ensimmäisessä ja kolmannessa tilannekuvauksessa kirjanpitäjä harkitsee sisäistä whistleblowingia ja toisessa tilannekuvauksessa hän harkitsee raportoivansa rikkomuksesta ulkopuoliselle taholle. Vastaja merkitsee jokaiseen tilannekuvaukseen hänen käsityksensä neljästä muuttujasta: (1) toiminnan vakavuus, (2) oma velvollisuus raportoida toiminnasta, (3) raportoinnin kustannus ja (4) todennäköisyys, että kirjanpitäjä raportoi rikkomuksesta. Tilannekuvauksiin käytetään yhdeksänasteista asteikkoa, jossa muuttujan matalin arvo on yksi ja vastaavasti korkein arvo on yhdeksän. Taulukossa 7 esitellään tarkemmat selitteet muuttujille.

**Taulukko 7.** Whistleblowing -aikomusta mittaavat muuttujat ja niiden selitteet.

<b>MUUTTUJA</b>	<b>SELITE</b>
<b>Toiminnan vakavuus</b>	Tilannekuvauksen vakavuuden aste
<b>Oma velvollisuus raportoida toiminnasta</b>	Todennäköisyys, jolla opiskelija raportoi vastaavanlaisessa tilanteessa väärinkäytösepäilyksestään eteenpäin organisaatiossa
<b>Raportoinnin kustannus</b>	Todennäköisyys, että kuvauksen kirjanpitäjä kokee kustotoimia, mikäli raportoi väärinkäytösepäilyksestään eteenpäin
<b>Todennäköisyys, että kirjanpitäjä raportoi rikkomuksesta</b>	Todennäköisyys, että kuvauksen kirjanpitäjä raportoi väärinkäytösepäilyksestään eteenpäin

### 5.1.3. Kyselyn jakelu

Kysely toteutettiin Tilintarkastuksen jatkokurssin (maasteritason laskentatoimen kurssi) oppitunnin aikana, jotta saatiin kontrolloitua, että kyselyyn vastaavilla henkilöillä on hyvät tiedot laskentatoimen alalta. Opiskelijoille esiteltiin ennen kyselyn alkua tutkimuksen aihe, minkä lisäksi heille annettiin ohjeet kyselyn täyttämiseen PowerPoint-esityksen avulla (ks. Liite 10). Luennon opettaja valvoi kyselyn täyttämistä yksintyöskentelyn ja työrauhan takaamiseksi. Kyselyä välitettiin myös Facebookissa Vaasan yliopiston laskentatoimen ja tilintarkastuksen opiskelijoiden W Accounting -ryhmässä ja sähköpostitse.

### 5.2. Tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti

Tutkimuksen luotettavuus on suorassa suhteessa tutkimuksessa käytettävän mittarin luotettavuuteen (Metsämuuronen 2000: 21). Luotettavuutta voidaan mitata reliabiliteetin ja validiteetin kautta, joista ensimmäinen viittaa tutkimuksen toistettavuuteen (Metsämuuronen 2000: 21) ja jälkimmäinen mittarin kykyyn mitata tarkoitettua asiaa (Eskelinen & Karsikas 2014: 127). Jotta tutkimuksen validiteetti säilyy mahdollisimman korkeana koko tutkimuksen ajan, on seuraaviin osakohtiin kiinnitetty erityistä huomiota. Kyselyn alussa vastaajalle selvennetään, mitä kyselytutkimus käsittelee, mistä eri osista tutkimus koostuu ja kuinka pitkä aika tutkimuksen tekemiseen tulisi varata. Jokaisessa kyselyn osassa on annettu ohjeet kyseisen osan täyttämiseen. Koska tutkimus sisältää termejä, joilla ei ole suomen kielessä vakiintuneita merkityksiä, ovat tutkielmassa käytettävät termit (ammattillinen sitoutuminen, ennakoiva sosiaalistuminen ja whistleblowing) selitetty auki jokaisen osion yhteydessä. Ennakoivaa sosiaalistumista, ammatillista sitoutumista ja whistleblowing -aikomusta mitattiin useiden kysymysten avulla, jotta tulokset olisivat luotettavampia ja niissä olisi enemmän varianssia ja vähemmän satunnaisuutta.

Reliabiliteetti voidaan myös jakaa edelleen stabiliteettiin ja konsistenssiin. Stabiliteetilla viitataan tulosten toistettavuuteen, eli kykyyn saada yhteneviä tuloksia, jos tutkimus

toistetaan. Konsistenssilla taas viitataan mittarin yhtenäisyyteen, eli että kaikki väittämät mittaavat samaa asiaa (Eskelinen & Karsikas 2014: 128.) Konsistenssia voidaan arvioida laskemalla Cronbachin alfa samaa asiaa mitanneille väittämäryhmien väittämille. Cronbachin alfan arvo 0,90-0,99 kertoo korkeasta reliabiliteetista, 0,80-0,89 arvo hyvästä reliabiliteetista, 0,70-0,79 arvo kohtalaisesta reliabiliteetista ja tätä alempi arvo heikosta reliabiliteetista (Eskelinen & Karsikas 2014: 129.) Cronbachin alfa lasketaan kaavalla:

$$(1) \quad \alpha = \frac{k * \bar{r}}{1 + (k - 1) * \bar{r}}$$

missä  $\bar{r}$  on Pearsonin korrelaatioiden keskiarvo ja  $k$  on väittämien lukumäärä.

Taulukkoon 8 on koottu eri väittämäryhmien Cronbachin alfat, jotka on laskettu SAS EG 7.1-ohjelmiston Cronbach coefficient alpha -toiminnolla. Whistleblowing -aikomusta mittaavan väittämäryhmän väittämillä on kohtalainen reliabiliteetti Cronbachin alfan arvolla 0,7. Ammatillisen sitoutumisen väittämien Cronbachin alfa saa myös kohtalaisen arvon, eli 0,7. Ennakoivan sosiaalistumisen väittämät saavat heikoimman Cronbachin alfan arvon (0,6), mutta arvo on kuitenkin vielä hyväksyttävä.

**Taulukko 8.** Cronbachin alfat.

<b>CRONBACHIN ALFA</b>	
<b>Väittämäryhmä</b>	<b><math>\alpha</math></b>
Ammatillinen sitoutuminen	0,7
Ennakoiva sosiaalistuminen	0,6
Whistleblowing -aikomus	0,7

### 5.3. Tutkimuksessa käytettävät tilastolliset menetelmät

Ensimmäiseksi ammatilliselle sitoutumiselle ja ennakoivalle sosiaalistumiselle lasketaan keskiarvo ja keskihajonta, jotta saadaan yleiskäsitys opiskelijoiden keskimääräisestä ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen asteesta. Myös whistleblowing -aikomuksen case-kuvauksien muuttujille lasketaan keskiarvo ja keskihajonta. Tätä kautta saadaan selville opiskelijoiden käsitys tilanteiden välisistä eroista niiden vakavuuden, raportointivelvollisuuden, arvioidun hinnan ja kirjanpitäjän whistleblowing -aikomuksen suhteen.

Ennen kuin kyselystä kerättyä dataa voi analysoida tilastollisilla menetelmillä tulee sen olla yhteismitallista. Jotta väittämät saadaan yhteismitalliseksi, tulee väittämien suuntien olla samoja. Koska ammatillista sitoutumista mittaavat väittämät ovat positiivisia, on luonnollista muokata ennakoivan sosiaalistumisen negatiiviset väittämät myös positiivisiksi tulosten vertailukelpoisuuden säilyttämiseksi. Käytännössä tämä tapahtuu muokkaamalla arvot päinvastaisiksi, jolloin esimerkiksi asteikon arvo 7 (täysin samaa mieltä) muuttuu arvoksi 1 (täysin eri mieltä). Arvojen muokkaaminen tapahtuu SAS EG 7.1 -ohjelman Query Builderin avulla.

Yhteismitallistamisen jälkeen ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen väittämille ajetaan eksploratiivinen faktorianalyysi. Faktorianalyysiä voidaan käyttää aineistoon ”—kun tarkoituksena on ryhmitellä suuri joukko muuttujia muutamaan ryhmään ja näin vähentää tutkittavan ilmiön hajanaisuutta” (Metsämuuronen 2008: 42). Faktorianalyysillä voidaan vähentää muuttujien määrää etsimällä suuresta muuttujajoukosta muuttujia yhdistäviä tekijöitä ja muodostamalla näistä tulkittavissa olevia ryhmiä (Metsämuuronen 2008: 25, 42). Faktorianalyysi voidaan jakaa eksploratiiviseen faktorianalyysiin ja konfirmatoriseen faktorianalyysiin. Eksploratiivisessa faktorianalyysissä pyritään etsimään mitattavista muuttujista faktoreita, joilla voidaan selittää havaittujen muuttujien vaihtelua tietämättä etukäteen faktoreiden määrää tai niiden tulkintaa. Konfirmatorisessa faktorianalyysissä taas pyritään vahvistamaan käsitys aineostolle teorian

pohjalta muodostetusta faktoreista. (Eskelinen ja Karsikas 2014: 50-51.) Muuttujat sijoittuvat faktoreiden muodostamaan avaruuteen ja saavat latauksia eri faktoreihin. Muuttujat eivät kuitenkaan aina ole optimaalisessa asennossa faktoreiden muodostamaan avaruuteen nähden, minkä takia akseleita joudutaan kääntämään. Rotaation avulla muuttujat latautuvat eri faktoreille mahdollisimman yksikäsitteisesti. (Metsämuuronen 2008: 43-45.) Koska tutkittavana ilmiönä ovat opiskelijoiden asenteet, on oletettavaa, että opiskelijoiden mielipiteet korreloivat keskenään eri väittämien suhteen. Faktoreiden mahdollisen korrelaation takia rotaatiomenetelmäksi valitaan vinokulmarotaatio, jossa suorakulmaiseen rotaation lisätään vinokulmaisuutta (Metsämuuronen 2008: 44). Vinokulmarotaatio ajetaan SAS EG 7.1-ohjelman Oblique Promax -rotaatiolla.

Faktorianalyysin lisäksi ajetaan faktoripisteet, jotka kuvaavat sitä, kuinka voimakkaasti vastaajat edustavat kutakin faktoria (Metsämuuronen 2008: 47). Näitä faktoripisteitä käytämme jatkoanalyysissä, jossa selvitämme vastaukset seuraaviin tutkimushypoteeseihin:

*H1: Laskentatoimen opiskelijat, joilla on korkea ammatillisen sitoutumisen taso, raportoisivat todennäköisemmin oletetusta rikkomuksesta kuin matalan ennakoivan sosiaalistumisen omaavat opiskelijat.*

*H2: Laskentatoimen opiskelijat, joilla on korkea ennakoivan sosiaalistumisen taso, raportoisivat todennäköisemmin oletetusta rikkomuksesta kuin matalan ennakoivan sosiaalistumisen omaavat opiskelijat.*

Vastaukset tutkimushypoteeseihin saadaan korrelaatioanalyysin avulla. Pearsonin korrelaatiokerroin mittaa lineaarisen riippuvuuden voimakkuutta vähintään kahden välimatka-asteikolla mitatun muuttuja välillä. Kerroin saa arvon  $-1...+1$  väliltä ja mitä lähempänä kertoimen arvo on arvoa  $\pm 1$ , sitä vahvempi muuttujien positiivinen tai negatiivinen lineaarinen riippuvuus on. Mikäli korrelaatiokerroimen arvo on 0, ei muuttujien välillä ole havaittavissa lineaarista riippuvuutta. Korrelaatio on merkityksetön, jos sen itseisarvo saa 0,3 alemman arvon, huomattava, jos sen itseisarvo on 0,3 ja 0,7 välillä ja



voimakas, jos sen itseisarvo on korkeampi kuin 0,7 (Eskelinen & Karsikas 2014: 31-32.)  
Pearsonin korrelaatiokerroin lasketaan kaavalla:

$$(2) \quad r = \frac{\sum xy - \frac{\sum x - \sum y}{n}}{\sqrt{(\sum x^2 - \frac{(\sum x)^2}{n})(\sum y^2 - \frac{(\sum y)^2}{n})}}$$

missä x ja y ovat korrelaatiokertoimen muuttujat.

Aiemmissa tutkimuksissa sukupuoli on ollut merkitystä whistleblowing -aikomuksen, joten seuraavaksi tutkitaan sukupuolen vaikutusta whistleblowing -aikomukseen. Koska aineisto on pieni, toteutamme kovarianssianalyysin (ANCOVA). Kovarianssianalyysissä satunnaista vaihtelua rajoitetaan kovariaatilla, eli Y-muuttujaan korreloivalla tekijällä ja sen avulla saadaan selville, onko ryhmien keskiarvoissa tilastollisesti merkitseviä eroja. (Metsämuuronen 2008: 18). Kovarianssi lasketaan kaavalla:

$$(3) \quad Y - \beta(c - c_+) = \mu + \alpha + \varepsilon$$

missä  $[Y - \beta(c - c_+)]$  on kovariaatilla korjattu Y:n arvo,  
 $\mu$  on yleiskeskisarvo,  
 $\alpha$  on X-muuttujan vaikutus ja  
 $\varepsilon$  on mittausvirhe

## 6. TUTKIMUSTULOKSET

Tässä kappaleessa esitellään tilastollisesta analyysistä saadut tulokset. Ensimmäiseksi luodaan yleiskatsaus ammatilliseen sitoutumiseen, ennakoivaan sosiaalistumiseen ja whistleblowing -aikomukseen laskemalla näille keskiarvot ja keskihajonnat. Seuraavaksi esitellään ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen faktorianalyysin tulokset, jonka jälkeen selvitetään vastaukset tutkimushypoteeseihin korrelaatioanalyysin avulla. Seuraavaksi käydään läpi kovarianssianalyysin tulokset, josta saadaan selville, onko sukupuolella merkitystä ammatillisen sitoutumisen vaikutuksessa whistleblowing -aikomukseen.

### 6.1. Keskiarvot ja keskihajonnat

Taulukko 9 esittää opiskelijoiden vastausten keskiarvojen ja -keskihajonnan jakautumista whistleblowing -aikomuksen, ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen välillä. Ensimmäisenä taulukossa on whistleblowing -aikomuksen mittaamisessa käytettyjen kolmen case-kuvauksen keskiarvot ja -hajonnat. Taulukosta saadaan selville, että opiskelijat pitävät vakavimpana toista tilannekuvausta (Case 2), jossa esimies pyytää kirjanpitäjää väärentämään liiketapahtuman (keskiarvo 7,52 yhdeksästä). Toiseksi vakavimpana tulee Case 3, jossa esimies painostaa kirjanpitäjää merkitsemään myynnin todellista korkeampana (keskiarvo 6,94 yhdeksästä). Keskiarvolla 5,98 yhdeksästä vähiten vakava tilannekuvaus opiskelijoiden mielestä oli Case 1, jossa kirjanpitäjä huomaa johdon petoksen.

Opiskelijat kokivat velvollisuutta tuoda väärinkäytöksen esille: keskiarvot tälle muuttujalle vaihtelivat 7,17 ja 7,46 välillä yhdeksästä. Kuitenkaan opiskelijat eivät pitäneet yhtä todennäköisenä sitä, että case-kuvauksen kirjanpitäjä ilmoitaisi rikkomuksen. Keskiarvot tälle olivat huomattavasti matalammat ja vaihtelivat välillä 5,63 ja 5,72 yhdeksästä. Myös mahdollisia kostotoimia opiskelijat pitivät suhteellisen epätodennäköisinä (keskiarvot

5,30—5,78 yhdeksästä). Kaikilla muuttujilla keskihajonta oli korkea, eli opiskelijoilla on ollut eriävät käsitykset tilanteen vakavuudesta, omasta velvollisuudesta, kirjanpitäjän whistleblowingin todennäköisyydestä ja sen mahdollisesta kustannuksesta. Eniten opiskelijat olivat eri mieltä whistleblowingin kustannuksesta, eli mahdollisista kustotoimista: sen keskihajonta oli ainoa, joka nousi kahden yläpuolelle (2,11—2,23).

Opiskelijat olivat keskimäärin sitoutuneita ammattiinsa. Ammatillisen sitoutumisen keskiarvo oli 5,69 seitsemästä. Kuitenkin ammatillisen sitoutumisenkin keskihajonta oli korkea, mikä taas indikoi, että osa opiskelijoista on korkeammin sitoutuneita tulevaan ammattiinsa ja toiset matalammin. Tulos on kuitenkin odotettava, sillä kyselyyn vastanneet opiskelijat olivat eri vuosikursseilla.

Opiskelijat kokivat taloudellisen raportoinnin tärkeäksi tilinpäätöstietojen käyttäjille. Opiskelijat eivät olleet valmiita ilmoittamaan virheellisiä tilinpäätöstietoja, vaikka se olisi pelastanut yrityksen työntekijöiden palkat (keskiarvo 5,82 seitsemästä). Keskihajonta oli tälle suhteellisen matala, eli opiskelijoilla oli yhtenevä käsitys tilinpäätöstietojen eheyden tärkeydestä. Vastajat kokivat, että taloudellisesta raportoinnista saatavat hyödyt ovat jonkin verran suurempia kuin siitä johtuvat haitat, eikä nykyisen tilinpäätöslainsäädännöt vaatimukset ole liian raskaita yrityksille (keskiarvo 4,78 seitsemästä). Kustannus-hyötysuhteen keskihajonta on matalin kaikista muuttujien keskihajonnoista (1,51). Opiskelijat olivat jakautuneita mielipiteissään siitä, kuka kantaa vastuun tilinpäätöstietojen oikeellisuudesta ja laajuudesta (keskihajonta 2,10). Opiskelijat olivat jokseenkin samaa mieltä, että yrityksellä on vastuu sisällyttää tilinpäätökseen merkittävimpiä riskejä, vaikka se vaikeuttaisi yrityksen asemaa tulevaisuudessa ja että yrityksen johdolla on suurempi vastuu tilinpäätöskäyttäjiä kohtaan kuin työntekijöillä tai tilintarkastajilla (keskiarvo 4,53 seitsemästä). Opiskelijat olivat myös jokseenkin samaa mieltä siitä, että yritysten tulisi paljastaa enemmän taloudellisia tietoja tilinpäätöstietojen käyttäjille (keskiarvo 4,40 seitsemästä). Keskihajonta paljastamiselle oli toiseksi korkein (1,83).

**Taulukko 9.** Muuttujien keskiarvo asteikolla 1—9 (Whistleblowing -aikomus) ja 1—7 (Ammatillinen sitoutuminen ja Ennakoiva sosiaalistuminen) ja keskihajonta.

	Keskiarvo	Keskihajonta
<b>WHISTLEBLOWING -AIKOMUS</b>		
<b>Case 1</b>		
Vakavuus	5,98	1,54
Velvollisuus	7,46	1,56
Kustannus	5,30	2,23
Todennäköisyys	5,63	1,80
<b>Case 2</b>		
Vakavuus	7,52	1,76
Velvollisuus	7,31	1,99
Kustannus	5,74	2,26
Todennäköisyys	5,72	1,93
<b>Case 3</b>		
Vakavuus	6,94	1,41
Velvollisuus	7,17	1,58
Kustannus	5,78	2,11
Todennäköisyys	5,76	1,86
<b>AMMATILLINEN SITOUTUMINEN</b>		
<b>Kokonaiskäsitys</b>	5,69	1,29
<b>ENNAKOIVA SOSIAALISTUMINEN*</b>		
Väärinilmoitus	5,82	1,59
Paljastaminen	4,40	1,83
Kustannus-hyötysuhde	4,78	1,51
Vastuu	4,53	2,10
<b>Kokonaiskäsitys</b>	4,80	1,86

n = 54

\*Ennakoivan sosiaalistumisen sijaismuuttujana taloudellisen raportoinnin tärkeys

Yleisesti keskiarvot pysyivät lähellä neutraalia, eli opiskelijat eivät olleet mielipiteidensä suhteen ehdottomia. Kaikissa kolmessa case-kuvauksessa opiskelijat kokivat velvollisuutta tuoda väärinkäytösepäilyksensä esille, vaikka erot tilannekuvauksien välisen vakavuuden välillä vaihtelivat. Kuitenkaan kustannuksen ja todennäköisyyden keskiarvot olivat lähellä

neutraalia viiden arvoa. Tällä voidaan nähdä olevan yhteys ammatillisen sitoutumisen korkeaan keskiarvoon, eli opiskelijat ovat sitoutuneita noudattamaan ammatin arvoja ja päämääriä. Laskentatoimen alalla nämä arvot ja päämäärät liittyvät pitkälti virheettömän tilinpäätösinformaation tuottamiseen ja ylläpitämiseen, jolloin ammatillisesti sitoutunut henkilö todennäköisesti tuo väärinkäytösepäilyä esille. Ennakoivan sosiaalistumisen aihealueista paljastaminen, kustannus-hyötysuhde ja vastuu saivat arvoja lähellä neutraalia neljän arvoa, mutta väärinilmoitus sai selkeästi korkeamman arvon. Muut aihealueet ovat mahdollisesti monimutkaisempia ja enemmän mielipidekysymyksiä, kun taas väärinilmoitus on yksiselitteisempi ja eettisestä näkökulmasta helpommin lähestyttävä.

## 6.2. Faktorianalyysin tulokset

Faktorianalyysillä on tiettyjä edellytyksiä, jotta analyysi olisi ylipäätään mielekästä toteuttaa. Otskoon tulisi olla riittävä, eli havaintoja tulisi olla viisi yhtä muuttujaa kohden. Otskoon olisi hyvä kuitenkin koostua vähintään 200 havainnosta. Muuttujilla tulisi myös olla aitoja korrelaatioita (0,3). Jos yksikään korrelaatio ei ylitä 0,3:n rajaa, ei faktorianalyysia kannata suorittaa. Lisäksi muuttujien tulisi olla normaalijakautuneita, joten havainnoista olisi hyvä poistaa tulosta vinouttavat poikkeavat havainnot (outlierit). Viimeinen edellytys faktorianalyysille on, että muuttujien tulee olla mitattuja hyvällä järjestysasteikolla. (Metsämuuronen 2008: 42-43.)

Tässä tutkimuksessa muuttujia on yhteensä 28 ja otoskoko on 54. Havainnoaineisto on pieni ja siinä on paljon muuttujia, joten tulokset on hyvä tulkita suuntaa-antaviksi. Muuttujat ovat mitattuja seitsemän- ja yhdeksänasteisella Likert-asteikolla. Muuttujien korrelaatioita ja jakautuneisuutta tutkitaan SAS EG 7.1 -ohjelmalla. Sekä ammatillisen sitoutumisen väittämille että ennakoivan sosiaalistumisen väittämille ajetaan korrelaatioanalyysi. Molemmista korrelaatiomatriiseista huomataan, että korrelaatiokertoimet poikkeavat nolasta ja jokaisella väittämällä ainakin osa korrelaatioista ylittää 0,3 raja-arvon. Muuttujien jakautuneisuutta tutkitaan histogrammien avulla silmämääräisesti. Jo histogrammeista

voidaan huomata, että jollain muuttujilla on poikkeavia havaintoja. Boxplot -kuviosta saamme tarkemman käsityksen poikkeavista havainnoista. Koska havaintoaineisto on pieni ja poikkeavia havaintoja oli ammatillisen sitoutumisen muuttujista vain yhdellä ja ennakoivan sitoutumisen muuttujista kahdella, poikkeavia havaintoja ei poisteta otoksesta.

Ammatilliselle sitoutumiselle ajetun Oblique promax -rotaation jälkeen huomataan, että muuttujilla on viisi selittävää faktoria (ks. Taulukko 10). Kun arvioidaan faktorin hyvyttä muuttujien latausten, eli ominaisarvojen perusteella, on faktorin ominaisarvon hyvä olla vähintään yksi (Metsämuuronen 2008: 45). Taulukossa erotus ilmoittaa kyseisen faktorin ja sitä seuraavan faktorin ominaisarvon erotuksen. Selitysosuus kertoo, kuinka suuren osuuden faktori selittää kaikkien mallissa mukana olevien havaittujen muuttujien hajonnasta. Kumulatiivinen selitysosuus kertoo koko analyysin selitysosuuden, eli kuinka suuren osuuden löydetty faktorit selittävät kaikkien havaittujen muuttujien hajonnasta. (Eskelinen ja Karsikas 2014: 51.)

**Taulukko 10.** Ammatillisen sitoutumisen faktoreiden ominaisarvot.

<b>FAKTOREIDEN OMINAISARVOT</b>				
<b>Faktori</b>	<b>Ominaisarvo</b>	<b>Erotus</b>	<b>Selitysosuus</b>	<b>Kumulatiivinen selitysosuus</b>
<b>1</b>	<b>2,510</b>	1,479	0,502	0,502
<b>2</b>	<b>1,031</b>	0,349	0,206	0,708
3	0,682	0,204	0,136	0,845
4	0,477	0,178	0,096	0,940
5	0,299		0,060	1,000

Vain kahden ensimmäisen faktorin ominaisarvo ylittää yhden, eli määritellyn raja-arvon. Faktoreiden kumulatiivinen selitysosuus on 0,708, eli ne selittävät yhdessä 70 prosenttia kaikkien havaittujen muuttujien hajonnasta. Kuitenkin ammatilliselle sitoutumiselle laskettu Cronbachin alpha sai 0,7 arvon, eli mittarin väittämät eli muuttujat mittaavat kohtalaisen

hyvin samaa asiaa. Täten voimme perustellusti valita vain ensimmäisen faktorin kuvaamaan ammatillisen sitoutumisen muuttujia.

**Taulukko 11.** Ammatillisen sitoutumisen muuttujien faktorilataukset.

<b>MUUTTUJIEN LATAUKSET</b>	
<b>Väittämä</b>	<b>Faktori</b>
1. Olen valmis antamaan itsestäni enemmän kuin vaaditaan, jotta menestyn ammatissani.	<b>0,548</b>
2. Voin kertoa ylpeänä kuuluvani tähän ammattikuntaan	<b>0,798</b>
3. Ammattikunnan jäsenyys inspiroi minua parhaaseen mahdolliseen työsuoritukseen.	<b>0,862</b>
4. Minua kiinnostaa ammattikuntani tulevaisuus.	<b>0,545</b>
5. Koen, että valitsemani ammattikunta on minulle paras mahdollinen.	<b>0,730</b>

Taulukosta 11 nähdään, miten muuttujat latautuvat valitulle faktorille. Yleisenä sääntönä voidaan pitää, että muuttujien faktorilatausten tulisi ylittää arvo 0,3 ollakseen merkitseviä (Metsämuuronen 2008: 45). Taulukosta 11 näemme, että kaikki muuttujat latautuvat faktorille ylittäen tämän raja-arvon. Faktorit voidaan nimetä sisältönsä perusteella vastaamaan faktorille latautuneita muuttujia (Metsämuuronen 2014: 25), joten nimeämme saadun faktorin ammatilliseksi sitoutumiseksi.

**Taulukko 12.** Ennakoivan sosiaalistumisen faktoreiden ominaisarvot.

<b>FAKTOREIDEN OMINAISARVOT</b>				
<b>Faktori</b>	<b>Ominaisarvo</b>	<b>Erotus</b>	<b>Selitysosuus</b>	<b>Kumulatiivinen selitysosuus</b>
1	<b>2,679</b>	0,595	0,244	0,244
2	<b>2,084</b>	0,784	0,189	0,433
3	<b>1,300</b>	0,168	0,118	0,551
4	<b>1,132</b>	0,260	0,103	0,654
5	0,872	0,086	0,079	0,733
6	0,786	0,105	0,072	0,805
7	0,681	0,220	0,062	0,867
8	0,461	0,071	0,042	0,909
9	0,390	0,046	0,035	0,944
10	0,343	0,072	0,031	0,975
11	0,271		0,025	1,000

Ennakoivalle sitoutumiselle ajetusta Oblique promax -rotaatiosta taas huomataan, että muuttujilla on 11 selittävää faktoria (ks. Taulukko 12). Kuitenkin vain ensimmäisen neljän faktorin ominaisarvot ylittävät yhden, eli ne hyväksytään selittäviksi faktoreiksi. Näiden kumulatiivinen selitysosuus on 65 prosenttia. Seuraavaksi selvitetään, mille faktoreille muuttujat latautuvat. Taulukossa 13 on merkitty sinisellä muuttujien faktorilataukset, jotka ylittävät 0,3 raja-arvon, eli ovat merkitseviä. Samasta taulukosta voimme huomata, että kolme muuttujaa latautuu useammalle kuin yhdelle faktorille (merkitty vaaleammalla sinisen sävyllä), eli muuttujat siis korreloivat useamman kuin yhden faktorin kanssa. Vaikka muuttujat latautuvat kahdelle eri faktorille, saavat ne usein suuremman latauksen vain toiseen faktoreista. Tämän perusteella valitsemme muuttujalle vain yhden selittävän faktorin.



**Taulukko 13.** Ennakoivan sosiaalistumisen muuttujien faktorilataukset.

<b>FAKTORIANALYYSIN MUUTTUJIEN LATAUKSET</b>				
	<b>Faktori 1</b>	<b>Faktori 2</b>	<b>Faktori 3</b>	<b>Faktori 4</b>
1. Tilinpäätöksen tulee sisältää...	0,274	0,139	<b>0,752</b>	0,143
2. Yrityksen johdon tulee kantaa...	0,024	-0,303	<b>0,703</b>	-0,035
3. Monimutkainen tilinpäätössääntely...	<b>0,777</b>	0,086	-0,065	0,193
4. Tilinpäätösten tulee olla laajempia...	<b>0,716</b>	-0,067	0,149	0,048
5. En jättäisin tilinpäätöksestä...	0,062	0,255	-0,141	<b>0,803</b>
6. Nykyinen tilinpäätöslainsäädäntö ei...	<b>0,800</b>	0,267	0,243	0,455
7. Johdon palkat ja palkkiot eivät ole...	0,696	<b>0,471</b>	0,080	-0,049
8. Tulevan tilikauden toimintabudjetit...	0,158	<b>0,812</b>	-0,077	0,174
9. En olisi valmis väärentämään...	0,302	-0,305	0,208	<b>0,657</b>
10. Tilintarkastajien, ei johdon...	0,095	0,284	-0,654	-0,246
11. Tilikauden lopulla tehdyt...	0,088	<b>0,856</b>	-0,250	-0,115

Nimeämme jälleen faktorit sisällön perusteella vastaamaan faktoreille latautuneita muuttujia. Eksploratiivisessa faktorianalysissä faktoreiden tulkinta ei ole yleensä etukäteen tiedossa (Eskelinen & Karsikas 2014: 50), mutta koska tutkimus perustuu jo toteutettuun Eliaksen (2008) tutkimukseen, voimme käyttää esimerkkitutkimuksessa määriteltyjä aihepiirejä hyväksemme faktoreiden määrittämisessä. Voimme jakaa faktorit aihepiireittäin niin, että ensimmäinen faktori on kustannus-hyötysuhde (KHS), toinen faktori on paljastaminen (P), kolmas faktori on vastuu (V) ja neljäs faktori on väärinilmoitus (VI). Taulukossa 14 on eriteltyinä väittämät aihepiireittäin.

**Taulukko 14.** Ennakoivan sosiaalistumisen väittämät eriteltyinä aiheyhmittäin.

<b>ENNAKOIVA SOSIAALISTUMINEN</b>				
<b>Väittämä</b>	<b>VI</b>	<b>P</b>	<b>KHS</b>	<b>V</b>
1. Tilinpäätöksen tulee sisältää yrityksen merkittävimpiä riskejä, vaikka niiden sisällyttäminen tilinpäätökseen vaikeuttaa yrityksen asemaa seuraavalla tilikaudella (/tulevaisuudessa).				x
2. Yrityksen johdon tulee kantaa suurempi osa vastuusta osakkeenomistaja kohtaan kuin työntekijöiden				x
3. Monimutkainen tilinpäätössääntely ja laajojen tilinpäätösten julkaiseminen ei kuormita liiaksi yrityksiä.			x	
4. Tilinpäätösten tulee olla laajempia, jotta kyetään saavuttamaan todellinen tietojen riittävyys osake- ja joukkovelkakirjamarkkinoilla.			x	
5. En jättäisi tilinpäätöksestä tarkoituksella pois informaatiota, vaikka uskoisin että toiset yritykset voisivat hyödyntää sitä kilpaillakseen yritystäni vastaan.	x			
6. Nykyinen tilinpäätöslainsäädäntö ei pakota yrityksiä paljastamaan enemmän tietoa kuin sijoittajat tarvitsevat.			x	
7. Johdon palkat ja palkkiot eivät ole yrityksen sisäistä informaatiota ja ne tulee julkaista ulkopuolisille.		x		
8. Tulevan tilikauden toimintabudjetit ja tulossennusteet tulee sisällyttää tilinpäätöstietoihin.		x		
9. En olisi valmis väärentämään tilinpäätöstietoja, vaikka se estäisi yritykseni konkurssin ja pelastaisi alaisten työpaikat.	x			
10. Tilintarkastajien, ei johdon, tulee valvoa ulkopuolisten sijoittajien etua.				x
11. Tilikauden lopulla tehdyt epänormaalit harkinnanvaraisten menojen pienennykset (esim. kunnossapito- ja mainontakulut) tulee raportoida tilinpäätöksessä.		x		

VI= Väärinilmoitus, P= Paljastaminen, KHS= Kustannus-Hyötysuhde ja V= Vastuu.

### 6.3. Korrelaatioanalyysin tulokset

Taulukko 15 esittelee korrelaatioanalyysin tuloksia, jotka ovat tilastollisesti merkitseviä 1 prosentin ( $p < 0,01$ ), 5 prosentin ( $p < 0,05$ ) tai 10 prosentin ( $p < 0,1$ ) merkitsevyystasolla. Heti ensimmäiseksi tuloksista voidaan havaita, että vain ammatillinen sitoutuminen (taulukossa sitoutuminen), paljastaminen, kustannus-hyötysuhde ja vastuu saivat tilastollisesti merkitseviä korrelaatioita.

Ensimmäisessä tilannekuvauksessa ammatillisella sitoutumisella on positiivinen korrelaatiokerroin vakavuuden, velvollisuuden ja todennäköisyyden kanssa. Korrelaatiokertoimet ovat pyöristettynä merkitseviä. Ammatillisen sitoutumisen ja vakavuuden sekä ammatillisen sitoutumisen ja todennäköisyyden korrelaatiot ovat tilastollisesti merkitseviä 10 prosentin merkitsevyystasolla. Ammatillisen sitoutumisen ja velvollisuuden korrelaatio on tilastollisesti merkitsevä 1 prosentin merkitsevyystasolla. Paljastaminen korreloi positiivisesti todennäköisyyden kanssa 10 prosentin merkitsevyystasolla, kun taas vastuu korreloi negatiivisesti todennäköisyyden kanssa 1 prosentin merkitsevyystasolla.

Toisessa tilannekuvauksessa vain ennakoivaa sosiaalistumista mittaavat paljastaminen ja kustannus-hyötysuhde korreloivat tilastollisesti merkitsevästi whistleblowing -aikomuksen kanssa. Paljastamisen korrelaatiokertoimet ovat merkitseviä ylittäen 0,3 raja-arvon. Paljastamisen ja vakavuuden korrelaatio on tilastollisesti merkitsevä 1 prosentin merkitsevyysasteella, paljastamisen ja velvollisuuden korrelaatio on tilastollisesti merkitsevä 10 prosentin merkitsevyystasolla ja viimeisenä paljastamisen ja hinnan korrelaatio on merkitsevä 5 prosentin merkitsevyystasolla. Kustannus-hyötysuhteen ja vakavuuden korrelaatio on tilastollisesti merkitsevä 5 prosentin merkitsevyystasolla ja kustannus-hyötysuhteen ja kustannuksen korrelaatio on tilastollisesti merkitsevä 10 prosentin merkitsevyystasolla. Kuitenkin jälkimmäinen korrelaatiokerroin jää hieman alle merkitsevän.

Viimeisessä tilannekuvauksessa ammatillinen sitoutuminen sai ensimmäisen tilannekuvauksen lailla jälleen positiivisen korrelaatiokertoimen vakavuuden, velvollisuuden ja todennäköisyyden kanssa. Ammatillisen sitoutumisen ja velvollisuuden sekä ammatillisen sitoutumisen ja todennäköisyyden korrelaatiot olivat tilastollisesti merkitseviä 10 prosentin merkitsevyystasolla. Ammatillisen sitoutumisen ja vakavuuden korrelaatio oli merkitsevä 5 prosentin merkitsevyystasolla. Samoin kuin ensimmäisessä tilannekuvauksessa, paljastaminen korreloi positiivisesti todennäköisyyden kanssa. Korrelaatio on merkitsevä 5 prosentin merkitsevyystasolla. Kustannus-hyötysuhde taas korreloi positiivisesti velvollisuuden kanssa myös 5 prosentin merkitsevyystasolla.

**Taulukko 15.** Korrelaatiomatriisi.

	Sitoutuminen	VI	P	KHS	V
<b>Case 1</b>					
Vakavuus	0,26*				
Velvollisuus	0,38***				
Kustannus					
Todennäköisyys	0,26*		0,26*		-0,33**
<b>Case 2</b>					
Vakavuus			0,39***	0,27**	
Velvollisuus			0,30*		
Kustannus			0,33**	0,23*	
Todennäköisyys					
<b>Case 3</b>					
Vakavuus	0,30**				
Velvollisuus	0,25*			0,33**	
Kustannus					
Todennäköisyys	0,25*		0,28**		

\*p < 0,10; \*\*p < 0,05; \*\*\* p < 0,01

VI= Väärinilmoitus, P= Paljastaminen, KHS= Kustannus-hyötysuhde ja V= Vastuu.

Case 1: Kirjanpitäjä huomaa markkinointijohtajan mahdollisen petoksen. Sisäinen whistleblowing.

Case 2: Kirjanpitäjää pyydetään esittämään liikevaihto todellista korkeampana. Ulkoinen whistleblowing.

Case 3: Kirjanpitäjää pyydetään merkitsemään myynnit todellista korkeammaksi. Sisäinen whistleblowing.

Korrelaatioanalyysin tuloksista voimme tehdä johtopäätöksiä hypoteesien hyväksymisestä ja hylkäämisestä. Ammatillinen sitoutuminen korreloi positiivisesti whistleblowing -aikomusta mittaavien muuttujien kanssa. Korkeamman ammatillisen sitoutumisen omaavat henkilöt kokivat case-kuvausten tilanteet vakavampina ja pitivät todennäköisempänä, että tilanteen kirjanpitäjä toisi ilmi väärinkäytösepäilyä. Ammatillisesti sitoutuneemmat opiskelijat kokivat myös itse velvollisuutta raportoida väärinkäytösepäilystä. Täten voimme hyväksyä ensimmäisen hypoteesin, eli

*H1: Laskentatoimen opiskelijat, joilla on korkea ammatillisen sitoutumisen taso, raportoisivat todennäköisemmin oletetusta rikkomuksesta kuin matalan ennakoivan sosiaalistumisen omaavat opiskelijat.*

Ennakoivaa sosiaalistumista mittaava väärinilmoitus ei korreloinut tilastollisesti merkitsevästi whistleblowing -aikomusta mittaavien väittämien kanssa. Muut kolme aihepiiriä saivat kuitenkin jonkin verran tilastollisesti merkitseviä tuloksia. Opiskelijat, joilla oli korkea ennakoivan sosiaalistumisen taso, pitivät väärinkäytöksen raportoimisesta koituvaa hintaa korkeampana ja kokivat case-kuvausten tilanteita vakavampina. Kuitenkaan korkean ennakoivan sosiaalistumisen tason opiskelijat eivät tunteneet velvollisuutta raportoida itse väärinkäytösepäilyksestä, minkä takia voimme hylätä toisen hypoteesin, eli

*H2: Laskentatoimen opiskelijat, joilla on korkea ennakoivan sosiaalistumisen taso, raportoisivat todennäköisemmin oletetusta rikkomuksesta kuin matalan ennakoivan sosiaalistumisen omaavat opiskelijat.*

#### 6.4. Kovarianssianalyysi

Kovarianssianalyysin edellytyksenä on havaintojen riippumattomuus, populaatioiden normaalijakautuneisuus ja ryhmien varianssien yhtäsuuruus (Metsämuuronen 2008: 182), mutta pienen havaintoaineiston takia analyysin edellytyksistä vain havaintojen

riippumattomuuden vaade toteutuu. Täten analyysin tulokset ovat vain suuntaa-antavia ja niitä tulisi tulkita varauksella.

Koska vain ammatillista sitoutumista koskeva tutkimushypoteesi voidaan hyväksyä, tutkimme ammatillisen sitoutumisen ja sukupuolen yhteisvaikutusta whistleblowing -aikomukseen. Jokaisen case-kuvauksen whistleblowing -aikomukselle (velvollisuus) lasketaan erikseen kovarianssianalyysi. Mallissa selitettävänä muuttujana on siis whistleblowing -aikomus, selittävänä muuttujana ammatillisen sitoutuminen faktori ja kategorisena selittävänä muuttujana sukupuoli. Ensimmäisessä kovarianssianalyysissä tutkitaan sukupuolen ja ammatillisen sitoutumisen vaikutusta ensimmäisen case-kuvauksen whistleblowing -aikomukseen. Taulukossa 16 nähdään, että mallin selitysprosentti on 15,8 prosenttia. Taulukosta nähdään myös, että ammatillisen sitoutumisen vaikutus whistleblowing -aikomukseen muuttuu sukupuolen mukaan, sillä ammatillisen sitoutumisen ja sukupuolen yhteisvaikutus (Factor1\*Sukupuoli) on tilastollisesti merkitsevä 5 prosentin merkitsevyystasolla ( $p=0,013$ ).

**Taulukko 16.** Mallin selitysprosentti ja merkitsevyystaso Case 1.

MALLIN SELITYSPROSENTTI		MALLIN MERKITSEVYYSTASO	
R-square	0,158	Source	Factor1*Sukupuoli
Coeff Var	19,590	DF	2
Root MSE	1,462	Type III SS	20,414
Oma velvollisuus1 Mean	7,463	Mean Square	10,207
		F Value	28581,000
		Pr > F	0,013

Toisessa kovarianssianalyysissä tutkitaan sukupuolen ja ammatillisen sitoutumisen vaikutusta vastaavasti toisen case-kuvauksen whistleblowing -aikomukseen. Taulukosta 17 nähdään jälleen mallin selitysprosentti, joka on 8 prosenttia. Ammatillisen sitoutumisen ja

sukupuolen yhteisvaikutus whistleblowing -aikomukseen ei ole tilastollisesti merkitsevä ( $p=0,124$ ).

**Taulukko 17.** Mallin selitysprosentti ja merkitsevyystaso Case 2.

MALLIN SELITYSPROSENTTI		MALLIN MERKITSEVYYSTASO	
R-square	0,080	Source	Factor1*Sukupuoli
Coeff Var	20,203	DF	2
Root MSE	1,529	Type III SS	10,195
Oma velvollisuus2 Mean	7,567	Mean Square	5,010
		F Value	43132,000
		Pr > F	0,124

Viimeisessä kovarianssianalyysissä tutkitaan ammatillisen sitoutumisen ja sukupuolen yhteisvaikutusta kolmannen case-kuvauksen whistleblowing -aikomukseen. Mallin selitysosuus on 12,8 prosenttia (taulukko 18). Voimme huomata samankaltaisia tuloksia kuin ensimmäisessä kovarianssianalyysissä; ammatillisen sitoutumisen ja sukupuolen yhteisvaikutus on tilastollisesti merkitsevä 5 prosentin merkitsevyystasolla ( $p=0,030$ ).

**Taulukko 18.** Mallin selitysprosentti ja merkitsevyystaso Case 3.

MALLIN SELITYSPROSENTTI		MALLIN MERKITSEVYYSTASO	
R-square	0,130	Source	Factor1*Sukupuoli
Coeff Var	19,276	DF	2
Root MSE	1,339	Type III SS	13,446
Oma velvollisuus3 Mean	7,567	Mean Square	6,723
		F Value	27454,000
		Pr > F	0,030

## 7. YHTEENVETO

Tämä tutkielma käsitteli ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen vaikutusta laskentatoimen opiskelijoiden whistleblowing -aikomukseen. Tutkielmassa ammatillisella sitoutumisella kuvataan henkilöiden muodostamaa suhdetta omaan ammattiinsa, jota Lee ym. (2000) kuvailivat psykologiseksi linkiksi henkilön ja hänen ammattinsa välillä ja jonka Aranya ym. (1981) kuvailivat näkyvän muun muassa henkilön sitoutumisena ammatin arvoihin ja päämääriin. Ennakoivalla sosiaalistumisella puolestaan viitattiin henkilön tulevaan ammattiinsa valmistautumista. Ards ym. (2001) kuvaavat ennakoivaa sosiaalistumista vaiheena, jossa henkilö valmistautuu tulevaan ammattiinsa opintojensa, perheensä ja ystäviensä kautta. Merton (1968: 319) taas kuvailee ennakoivaa sosiaalistumista valmistautumisena, joka auttaa henkilöä omaksumaan, kehittämään ja osoittamaan ammattiroolin mukaista toimintaa ja käyttäytymistä. Whistleblowing -aikomuksella kuvataan tutkielmassa henkilön aikomusta tuoda ilmi väärinkäytösepäily.

Tutkielman ensimmäisessä kappaleessa lukija johdateltiin aiheeseen ja käytiin läpi tutkielman rakennetta. Toisessa kappaleessa perehdyttiin tarkemmin whistleblowing -käsitteeseen sekä tutustuttiin whistleblowing -prosessiin ja siihen vaikuttaviin tekijöihin, kuten motivaatioon toimia, tilanteeseen vaikuttaviin tekijöihin, whistleblowerin henkilökohtaisiin ominaisuuksiin sekä valtasuhteisiin. Toinen kappale paitsi syvensi whistleblowing -käsitettä, myös taustoitti sen monimuotoisuutta. Whistleblowingiin vaikuttavat lukuisat syyt, kuten whistleblowerin henkilökohtaiset syyt, whistleblowingin mahdolliset seuraukset tai havaitun rikkomuksen vakavuus, minkä takia whistleblowing -aikomukseen vaikuttavia tekijöitä on syytä rajata. Seuraavassa kappaleessa keskityttiinkin laskentatoimen opiskelijoiden whistleblowing -käyttäytymiseen, joka taustoitti varsinaista tutkimusongelmaa. Kappaleessa käsiteltiin, miten erilaiset tekijät, kuten sukupuoli, rotu, ryhmäpaine, rikkomuksen vakavuus tai akateeminen menestys vaikuttivat siihen, kuinka todennäköisesti opiskelija toisi ilmi väärinkäytösepäilyn.



Viidennessä kappaleessa whistleblowing -aikomukseen vaikuttavat tekijät rajattiin ammatilliseen sitoutumiseen ja ennakoivaan sosiaalistumiseen. Aiemmissä tutkimuksissa on tutkittu muun muassa amerikkalaisten tilintarkastusopiskelijoiden ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen vaikutusta näkemykseen whistleblowingin tarpeellisuudesta ja whistleblowing- aikomukseen (Elias 2008). Tuloksissa huomattiin, että oppilaat, jotka olivat ammatillisesti korkeasti sitoutuneita, kokivat whistleblowingin tärkeänä ja raportoivat rikkomuksesta todennäköisemmin kuin vähemmän sitoutuneet opiskelijat. Myös korkean ennakoivan sosiaalistumisen ja väärinkäytösepäilyyn esille tuomisen välillä löydettiin positiivinen yhteys. Mela ym. (2016) saivat yhteneviä tuloksia korkean ammatillisen sitoutumisen yhteydestä whistleblowing -aikomukseen, mutta ennakoivan sosiaalistumisen ja whistleblowing -aikomuksen väliltä tilastollisesti merkitsevää yhteyttä ei kyetty osoittamaan. Shawver ja Clements (2007) eivät pystyneet taas osoittamaan yhteyttä todisteita organisatorisen sitoutumisen ja whistleblowing -aikomuksen välillä, mikä antaa aihetta lisätutkimukselle. Tutkielman hypoteesit olivat:

*H1: Laskentatoimen opiskelijat, joilla on korkea ammatillisen sitoutumisen taso, raportoisivat todennäköisemmin oletetusta rikkomuksesta kuin matalan ammatillisen sitoutumisen omaavat opiskelijat.*

*H2: Laskentatoimen opiskelijat, joilla on korkea ennakoivan sosiaalistumisen taso, raportoisivat todennäköisemmin oletetusta rikkomuksesta kuin matalan ennakoivan sosiaalistumisen omaavat opiskelijat*

Viidennessä kappaleessa tutustuttiin tarkemmin tutkielman aineistoon ja tilastollisiin menetelmiin. Tutkimuksen aineistona käytettiin kandidaatti- ja maisteritason laskentatoimen pääaine- ja sivuaineopiskelijoiden vastauksia kyselytutkimukseen. Asetettuja hypoteeseja testattiin korrelaatioanalyysin kautta, minkä lisäksi tutkimme kovarianssianalyysin avulla sukupuolen vaikutusta whistleblowing -aikomukseen. Kuudennessa kappaleessa esiteltiin varsinaiset tutkimustulokset. Whistleblowing -aikomusta kuvaavat case-kuvaukset korreloivat positiivisesti ammatillisen sitoutumisen kanssa, eli opiskelijat, jotka olivat

ammattillisesti keskimääräistä sitoutuneempia, kokivat case-kuvausten tilanteet vakavampina ja kokivat velvollisuutta tuoda väärinkäytösepäilynsä ilmi. Ensimmäinen hypoteesi sai siis vahvistusta tutkimustuloksista. Sukupuolen ja ammatillisen sitoutumisen yhteisvaikutus whistleblowing -aikomukseen sai jonkin verran tukea kovarianssianalyysistä. Ammatillisen sitoutumisen ja sukupuolen yhteisvaikutus oli tilastollisesti merkitsevä 5 prosentin merkitsevyystasolla ensimmäisen ja kolmannen case-kuvauksen kanssa. Kuitenkin mallien selitysosuudet jäivät vain 12,8 ja 15,8 prosenttiin.

Ennakoivaa sosiaalistumista mittaavat tekijät paljastaminen, kustannus-hyötysuhde ja velvollisuus korreloivat tilastollisesti merkitsevästi case-kuvausten kanssa. Ainoastaan väärinilmoitus ei korreloinut tilastollisesti merkitsevästi kuvausten kanssa. Korkean ennakoivan sosiaalistumisen omaavat opiskelijat kokivat case-kuvausten tilanteet vakavempina ja kokivat väärinkäytöksestä koituvan hinnan korkeampana. He eivät kuitenkaan kokeneet velvollisuutta raportoida väärinkäytösepäilyistään, päinvastoin, korkean ennakoivan sosiaalistumisen opiskelijat toisivat epätodennäköisesti väärinkäytösepäilyksensä ilmi. Näin ollen toinen hypoteesi hylätään.

Ammatillinen sitoutuminen perustuu tunneperäiseen reaktioon ammattia kohtaan. Henkilö uskoo ammattinsa päämääriin ja arvoihin, ja tämä emotionaalinen yhteys määrittelee hänen työkäyttäytymistään. Ennakoiva sosiaalistuminen taas on prosessi, joka alkaa henkilön valmistautumisesta työhön opintojensa kautta. Töissä hänen odotuksena ja todellisuus kohtaavat, minkä myötä hänen käyttäytyminen muovautuu kuvaamaan todellisuutta. Sosiaalistuminen on pitkän aikavälin sopeutumista organisaatioon ja sen arvoihin. Näin ollen organisaatiokulttuurilla on todennäköisesti suurempi vaikutus henkilöiden käyttäytymiseen. Mikäli organisaatiossa on tapana lakaista väärinkäytösepäilyt maton alle, on todennäköisempää, että työntekijät eivät edes vaivaudu raportoimaan epäilyjä rikkomuksia. Ammatillisesti sitoutunut henkilö taas saattaa olla motivoituneempi tuomaan epäilynsä esille, sillä uskoo toimivansa oikein koko ammattikuntaansa kohtaan. Tällöin henkilöä motivoi siis usko ammattinsa arvoihin, eivätkä esimerkiksi yrityksen velvoitteet.

Tätä ei voida kuitenkaan soveltaa täysin tutkimuksen pohjana toimiviin laskentatoimen opiskelijoihin. Opiskelijat ovat vasta sosiaalistumisprosessinsa alussa, mutta ovat jo saaneet opetusta tulevan ammattinsa hyvän tavan mukaisesta käyttäytymisestä. Ammatillisen sitoutumisen voi kuitenkin tulkita olevan vahvempi linkki henkilön ja hänen ammattinsa välillä, sillä se perustuu tunneperäiselle reaktiolle. Yhteiskunnan arvot ovat muovanneet suurimmalle osalle henkilöistä vahvan tajun oikeasta ja väärästä. Yhteiskunnan arvot ajavat myös ammatteihin perustuvia arvoja, joten on mahdollista, että opiskelijat kokevat ammattinsa arvot omakseen jo varhaisessa vaiheessa. Mahdollisesti opiskelijan oikeudentaju ohjasikin häntä raportoimaan väärinkäytösepäilyistä. Ennakoiva sosiaalistuminen ei kuitenkaan ole tunneperäistä vaan sopeutumista, minkä takia se ei ehkä saa aikaan niin vahvaa tunnereaktiota väärinkäytökseen. Mahdollisesti ennakoivasti sitoutuneiden opiskelijoiden toimintaa ohjasi enemmän tieto whistleblowingin mahdollisista negatiivisista seurauksista.

Tutkimuksen tuloksia on kuitenkin hyvä tulkita varauksellisesti, sillä tutkimuksen otoskoko on pieni. Pienessä otoskoossa sattumanvaraisen vaihtelun osuus on suurempi, mikä heikentää tulosten luotettavuutta. Tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti -kappaleessa käytiin läpi tutkimuksen luotettavuuteen vaikuttavia tekijöitä tarkemmin. Tutkimuksen validiteettia pyrittiin muun muassa parantamaan selvällä ohjeistuksella ja käsitteiden selventämisellä. Tutkimuksessa käytetyille väittämille laskettiin myös Cronbachin alfa, jolla voidaan arvioida mittarin yhtenäisyyttä. Väittämäryhmät mittasivat samaa asiaa kohtalaisesti, mikä vaikuttaa jälleen heikentävästi tuloksen luotettavuuteen. Tutkimuksen tulokset ovat siis suuntaa-antavia ja niitä tulisi soveltaa varovaisesti käytäntöön ja tulevaisuuden tutkimuksiin.

Haasteena tulevaisuuden whistleblowing -käytännön tutkimukselle voi olla Suomessa käytännön tuntemattomuus. Kuten johdannossa tuotiin ilmi, vuonna 2011 Suomen suuryrityksistäkin vain 43 prosentilla on maininta toimintaperiaatteiden vastaisesta toiminnasta ja väärinkäytösepäilyjen raportoinnista. Tutkimuksen kannalta saattaa olla haastavaa tutkia käytäntöä, joka on olemassa vain murto-osalla yrityksistä tai saattaa jollain yrityksillä olla vakiintumaton käytäntö. Henkilötasolla whistleblowingin tutkimukselle voi

koitua haasteeksi stigma termin ympärillä. Vaikka väärinkäytöksen ilmiantaminen voi paperilla kuulostaa hienolta, kuinka moni on todellisuudessa valmiita kertomaan, että on tuonut esille väärinkäytösepäilyyn? Tutkielmassa käsiteltiin aiemmin whistleblowingiin liittyviä negatiivisia seurauksia, kuten kosto- ja sortotoimia. Vuonna 2013 pankkiiri Howard Wilkinson kertoi Danske Bankin konsernijohdolle sähköpostiviesteissään rahanpesuepäilyistään. Virolainen media kuitenkin vuoti hänen nimensä julkisuuteen paljastaen hänet ilmiantajaksi. Myöhemmin Wilkinson on kertonut asianajajansa välityksellä kokevansa turvallisuutensa uhatuksi Danske Bankia rahanpesuun käyttäneiden henkilöiden toimesta. (Kauppalehti 2018.) Whistleblowingiin ei suotta liity tietynlainen kasvottomuus, joka suojaa ilmiantajia näiltä negatiivisilta seuraamuksilta. Näin ollen whistleblowing -aikomusta on helpompaa tutkia, koska se nimensä mukaisesti on vain aikomus.

Whistleblowing -aikomukseen liittyen jatkotutkimusmahdollisuudet ovat runsaat. Kuten aiemmissa tutkimuksissa huomattiin, whistleblowing -aikomukseen voi vaikuttaa monet tekijät, kuten sukupuoli, ryhmäpaine ja rikkomuksen vakavuus. Kiinnostavia jatkotutkimuksen aiheita olisivat esimerkiksi, kuinka todennäköisesti henkilöt ilmiantaisivat väärinkäytösepäilyyn eri vaiheissa uraansa tai kuinka väärinkäytöksen tekijän tunteminen vaikuttaisi whistleblowing -aikomukseen. Myös ammatillisen sitoutumisen ja ennakoivan sosiaalistumisen vaikutusta whistleblowing -aikomukseen olisi syytä tutkia vielä suuremmalla aineistolla, jotta olisi mahdollista nähdä, vaikuttavatko nämä tekijät todella whistleblowing -aikomukseen ja kumoavatko vai vahvistavatko tutkimuksen tulokset tässä tutkimuksessa saadut tulokset.

## LÄHDELUETTELO

- Ahmad, Zauwiyah, R.N Anantharaman & Hishamuddin Ismail (2012). Students' motivation, perceived environment and professional commitment: an application of Astin's college impact model. *Accounting Education: an international journal* 21:2, 187–208.
- Alleyne, Philmore, Diana Weekes-Marshall & Roger Arthur (2013). Exploring factors influencing whistle-blowing intentions among accountants in Barbados. *Journal of Eastern Caribbean Studies* 38:1/2, 35–62.
- Aranya, Nissim, Azy Barak & Joel Amernic (1981). A test of Holland's theory in a population of accountants. *Journal of Vocational Behavior* 19, 15–24.
- Aranya, N., J. Pollock & J. Amernic (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society* 6:4, 271–280.
- Ardts, Paul, Paul Jansen & Mandy van der Velde (2001). The breaking in of new employees: effectiveness of socialisation tactics and personnel instruments. *Journal of Management Development* 20:2, 159–167.
- Bjørkelo, Brita, Ståle Einarsen & Stig Berge Matthiesen (2010). Predicting proactive behaviour at work: exploring the role of personality as an antecedent of whistleblowing behavior. *Journal of Occupational and Organizational Psychology* 83:2, 371–394.
- Bogler, Ronit & Anit Somech (2004). Influence of teacher empowerment on teachers' organizational commitment, professional commitment and organizational citizenship behavior in schools. *Teaching and Teacher Education* 20:3, 277–289.

- Bonett, Douglas G. & Thomas A. Wright (2015). Cronbach's alpha reliability: Interval estimation, hypothesis testing, and sample size planning. *Journal of Organizational Behavior*, 36:1, 3–15.
- Brabeck, Mary (1984). Ethical characteristics of whistle blowers. *Journal of Research in Personality* 18:1, 41–53.
- Brody, Richard G., John M. Coulter & Paul H. Mihalek (1998). Whistle-blowing: a cross-cultural comparison of ethical perceptions of U.S. and Japanese Accounting Students. *American Business Review* 16:2, 14–21.
- Buchanan, Bruce (1974). Building organizational commitment: the socialization of managers in work organizations. *Administrative Science Quarterly* 19:4, 533–546.
- Cavanaugh, G.F. & D.J. Frisvold (1985). Using vignettes in business ethics research. *Research in Corporate Social Performance and Policy* 12:2, 279-293.
- Cheng, Ching-Pu & Chih-Tsung Lai (2014). To blow or not to blow the whistle: the effects of potential harm, social pressure and organisational commitment on whistleblowing intention and behavior. *Business Ethics: A European Review* 23:3, 327–342.
- Chiu, Randy K. (2003). Ethical judgement and whistleblowing intention: examining the moderating role of locus of control. *Journal of Business Ethics* 43:1, 65–74.
- Chubb, Nancy H. & Carl I. Fertman (1997). Adolescent self-esteem and locus of control: a longitudinal study of gender and age differences. *Adolescence* 32:125, 113–130.
- Clikeman, Paul M. & Steven L. Henning (2000). The socialization of undergraduate accounting students. *Issues in Accounting Education* 15:1, 1–17.

- Cohen, Jeffrey R., Laurie W. Pant & David J. Sharp (2001). An examination of differences in ethical decision-making between Canadian business students and accounting professionals. *Journal of Business Ethics* 30:4, 319–336.
- Cortina, Lilia M. & Vicki J. Magley (2003). Raising voice, risking retaliation: events following interpersonal mistreatment in the workplace. *Journal of Occupational Health Psychology* 8:4, 247–265.
- Cullen, John B., K. Praveen Parboteeah & Bart Victor (2003). The effects of ethical climate on organizational commitment: a two-study analysis. *Journal of Business Ethics* 46:2, 127–141.
- Dozier, Janelle Brinker & Marcia P. Miceli (1985). Potential predictors of whistle-blowing. A prosocial behavior perspective. *Academy of Management Review* 10:4, 823–836.
- Dworkin, Terry Morehead & Elletta Sangrey Callahan (1991). Internal whistleblowing: protecting the interests of the employee, the organization, and society. *American Business Law Journal* 29:2, 267–308.
- Dworkin, Terry Morehead & Melissa S. Baucus (1998). Internal vs. external whistleblowers: a comparison of whistleblowing processes. *Journal of Business Ethics* 17:12, 1281–1298.
- Dworkin, Terry Morehead (2002). Whistleblowing, MNCs, and peace. *Vanderbilt Journal of Transnational Law* 35:2, 457–486.
- Dwyer, Peggy D., Robert B. Welker & Alan H. Friedberg (2000). A research note concerning the dimensionality of the professional commitment scale. *Behavioral Research in Accounting* 12, 279–296.

- Elias, Rafik Z. (2006). The impact of professional commitment and anticipatory socialization on accounting students' ethical orientation. *Journal of Business Ethics* 68:1, 83–90.
- Elias, Rafik Z. (2008). Auditing students' professional commitment and anticipatory socialization and their relation to whistleblowing. *Managerial Auditing Journal* 23:3, 283–294.
- Elliston, Frederick A. (1982). Anonymity and whistleblowing. *Journal of Business Ethics* 1:000003, 167–177.
- Emerson, Richard E. (1962). Power-dependence relations. *American Sociological Review* 27:1, 31–41.
- Eskelinen, Harri & Sami Kirsikas (2014). *Tutkimusmetodiikan perusteet*. Tampere: Tammertekniikka.
- Farrel, Dan & James C. Petersen (1982). Patterns of political behavior in organizations. *Academy of Management Review* 7:3, 403–412.
- Garavan, Thomas N. & Michael Morley (1997). The socialization of high-potential graduates into the organization. *Journal of Managerial Psychology* 12:2 118–137.
- Jeffrey, Cynthia & Nancy Weatherholt (1996). Ethical development, professional commitment, and rule observance attitudes: a study of CPAs and corporate accountants. *Behavioral Research in Accounting* 8, 8–31.
- Jeffrey, Cynthia, Nancy Weatherholt & Steven Lo (1996). Ethical development, professional commitment and rule observance attitudes: a study of auditors in Taiwan. *The International Journal of Accounting* 31:3, 365–379.



- Jos, Philip H., Mark E. Tompkins & Steven W. Hays (1989). In praise of difficult people: a portrait of the committed whistleblower. *Public Administration Review* 49:6, 552–561.
- Hickson, D.J., C.R. Hinings, C.A. Lee, R.E.Schneck & J.M. Pennings (1971). A strategic contingencies' theory of intraorganizational power. *Administrative Science Quarterly* 16:2, 216–229.
- Kanter, Rosabeth Moss (1968). Commitment and social organization: a study of commitment mechanisms in utopian communities. *American Sociological Review* 33:4, 499–517.
- Kauppalehti [online] (2018). Uhkauksia saanut Danske-ilmiantaja suostuu todistamaan – "Tunsin, että kaikki ei ollut ihan oikein" [siteerattu 6.9.2019]. Saatavana World Wide Webistä: <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/uhkauksia-saanut-danske-ilmiantaja-suostuu-todistamaan-tunsin-etta-kaikki-ei-ollut-ihan-oikein/49331dc2-b7ad-3f9b-a6f6-a024e8d24e03>
- Kohlberg, Lawrence (1969). Stage and sequence: the cognitive-developmental approach to socialization. Teoksessa: *Handbook of Socialization Theory and Research*, 347–480. Ed. David A. Goslin. Chicago: Rand McNally College Publishing Company.
- Kolarska, Lena & Howard Aldrich (1980). Exit, voice, and silence: consumers' and managers' responses to organizational decline. *Organizational Studies* 1:1, 41–58.
- KPMG (2011). *Whistleblowing-järjestelmät suomalaisyhtiöissä* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <URL: [https://www.kpmg.com/FI/fi/Ajankohtaista/Uutisia-jajulkaisuja/Neuvontapalvelut/Documents/KPMG\\_Whistleblowing\\_esite\\_2011.indd.pdf](https://www.kpmg.com/FI/fi/Ajankohtaista/Uutisia-jajulkaisuja/Neuvontapalvelut/Documents/KPMG_Whistleblowing_esite_2011.indd.pdf)>

- KPMG (2016). *The Panama Papers: a KPMG survey of initial responses by financial institutions* [online]. Saatavana World Wide Webistä: <URL: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2016/10/the-panama-papers.pdf>>
- Kwon, Ik-Whan & Doyle W. Banks (2004). Factors related to the organizational and professional commitment of internal auditors. *Managerial Auditing Journal* 19:5, 606–622.
- Lee, Kibeom, Julie J. Carswell & Natalie J. Allen (2000). A meta-analytic review of occupational commitment: relations with person- and work-related variables. *Journal of Applied Psychology* 85:5, 799–811.
- Lewis, Davis & Tina Uys (2007). Protecting whistleblowers at work. *Managerial Law* 49:3, 76–92.
- Liyanarachchi, Gregory & Chris Newdick (2008). The impact of moral reasoning and retaliation on whistle-blowing: New Zealand evidence. *Journal of Business Ethics* 89:1, 37–57.
- Lord, Alan T. & F. Todd DeZoort (2001). The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure. *Accounting, Organizations and Society* 26, 215–235.
- Mathieu, John E. & Dennis M. Zajac (1990). A review and meta-analysis of the antecedents, correlates, and consequences of organizational commitment. *Psychological Business* 108:2, 171–194.

- McManus, Lisa & Nava Subramaniam (2014). Organisational and professional commitment of early career accountants: do mentoring and organizational ethical climate matter? *Accounting and Finance* 54, 1231–1261.
- McNab Brent R. & Reginald Worthley (2008). Self-efficacy as an intrapersonal predictor for internal whistleblowing: a US and Canada examination. *Journal of Business Ethics* 79:4, 407–421.
- Meixner, Wilda F. & Dennis M. Blin (1989). Professional and Job-related Attitudes and the Behaviours they Influence among Governmental Accountants. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 2:1, 8-20.
- Mela, Nanda Fito, Arumega Zarefar & Andreas (2016). The relationship of professional commitment of auditing student and anticipatory socialization toward Whistleblowing intention. *Procedia – Social and Behavioral Science* 219, 507–512.
- Merton, Robert K. (1968). *Social theory and social structure*. Enl. ed. New York (NY): The Free press.
- Mesmer-Magnus, Jessica R. & Chockalingam Viswevaran (2005). Whistleblowing in organizations: an examination of correlates of whistleblowing intentions, actions, and retaliation. *Journal of Business Ethics* 62:3, 277–297.
- Metsämuuronen, Jari (2000). *Mittarin rakentaminen ja testiteorian perusteet*. Helsinki: Methelp.
- Metsämuuronen, Jari (2008). *Monimuuttujamenetelmien perusteet*. Jyväskylä: Gummerus.

- Miceli, Marcia Parmerlee & Janet P. Near (1984). The relationship among beliefs, organizational position, and whistle-blowing status: a discriminant analysis. *Academy of Management Journal* 27:4, 687–705.
- Miceli, Marcia P. & Janet P. Near (1985). Characteristics of organizational climate and perceived wrongdoing associated with whistle-blowing decisions. *Personnel Psychology* 38:3, 525–544.
- Miceli, Marcia P., Janet P. Near & Charles R. Schwenk (1991). Who blows the whistle and why? *Industrial and Labor Relations Review* 45:1, 113–130.
- Miceli, Marcia P., Michael Rehg, Janet P. Near & Katherine C. Ryan (1999). Can laws protect whistle-blowers? *Work and Occupation* 26:1, 129–151.
- Miceli, Marcia P., Janet P. Near, Michael T. Rehg & James R. Van Scotter (2012). Predicting employee reactions to perceived organizational wrongdoing: demoralization, justice, proactive personality, and whistle-blowing. *Human Relations* 65:8, 923–954.
- Milgram, Stanley (1965). Some conditions of obedience and disobedience to authority. *Human Relations* 18:57, 57–76.
- Mintz, Steven M. (1995). Virtue ethics and accounting education. *Issues in Accounting Education* 10:2, 247–267.
- Mustapha, Mazlina & Ling Sing Siaw (2012). Will final year accountancy students whistle blow? A Malaysian case. *International Journal of Trade, Economics and Finance* 3:5, 327–331.
- Near, Janet P. & Marcia P. Miceli (1985). Organizational dissidence: the case of whistle-blowing. *Journal of Business Ethics* 4:000001, 1–16.

- Near, Janet P. & Marcia P. Miceli (1996). Whistle-blowing: myth and reality. *Journal of Management* 22:3, 507–527.
- Near, Janet P., Terry Morehead Dworkin & Marcia P. Miceli (1993). Explaining the whistle-blowing process: suggestions from power theory and justice theory. *Organization Science* 4:3, 393–411.
- Near, Janet P., Michael T. Rehg, James R. Van Scotter & Marcia P. Miceli (2004). Does type of wrongdoing affect the whistle-blowing process? *Business Ethics Quarterly* 14:2, 219–242.
- Nelson, Debra L. & James Campbell Quick (1991). Social support and newcomer adjustment in organizations: attachment theory at work? *Journal of Organizational Behavior* 12:6, 543–554.
- O’Leary, Conor & Derry Cotter (2000). The ethics of final year accountancy students: an international comparison. *Managerial Auditing Journal* 15:3, 108–115.
- O’Leary, Conor & Renee Radich (2001). An analysis of Australian final year accountancy students’ ethical attitudes. *Teaching Business Ethics* 5:3, 235–249.
- O’Leary, Conor & Gladies Pangemanan (2007). The effect of groupwork on ethical decision-making of accountancy students. *Journal of Business Ethics* 75:3, 215–228.
- Randall, Donna M. (1987). Commitment and the organization: the organization man revisited. *Academy of Management Review* 12:3, 460–471.
- Rehg, Michael T., Marcia P. Miceli, Janet P. Near & James R. Van Scotter (2008). Antecedents and outcomes of retaliation against whistleblowers: gender differences and power relationships. *Organization Science* 19:2, 221–240.

- Rezaee, Zabihollah (2005). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting* 16:3, 277–298.
- Rothschild, Joyce & Terance D. Miethe (1999). Whistle-blower disclosure and management retaliation: the battle to control information about organization corruption. *Work and Occupations* 26:1, 107–128.
- Rosow, Irvig (1965). Forms and functions of adult socialization. *Social Forces* 44:1, 35–45.
- Rotter, Julian B. (1966) Generalized expectations for internal versus external control of reinforcement. *Psychological Monographs: General and Applied* 80:1, 1–28.
- Salminen Ari & Lauri Heiskanen (2013). Whistleblowing. Pilliin puhaltaminen ja organisaatioiden kehittäminen: katsaus kirjallisuuteen. *Vaasan Yliopiston Julkaisuja. Selvityksiä ja Raportteja* 192, 1–47.
- Schultz, Joseph J., Douglas A. Johnson, Deigan Morris & Sverre Dyrnes (1993). An investigation of the reporting of questionable acts in an international setting. *Journal of Accounting Research* 31:3, 75–103.
- Shafer, William E. Ethical climate, organizational-professional conflict and organizational commitment: a study of Chinese auditors. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 22:7, 1087–1110.
- Siegel, Philip H., Mark M. Blank & John T. Rigsby (1991). Socialisation of the accounting professional: evidence of the effect of educational structure on subsequent auditor retention and advancement. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 4:4, 58–70.

- Shawver, T.J. & L.H. Clements (2007). The intention of accounting students to whistleblow in situations of questionable ethical dilemmas. Teoksessa: *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting volume 11*, 177–191. Ed. Cynthia Jeffrey. Bingley, U.K: Emerald Group Publishing Limited.
- Sims, Randi L. & John P. Keenan (1998). Predictors of external whistleblowing: organizational and intrapersonal variables. *Journal of Business Ethics* 17, 411–421.
- Smith, Aileen & Violet Rogers (2000). Ethics-related responses to specific situation vignettes: evidence of gender-based differences and occupational socialization. *Journal of Business Ethics* 28:1, 73–85.
- Spector, Paul E. (1982). Behavior in organizations as a function of employee's locus of control. *Psychological Bulletin* 91:3, 482–497.
- Somers, Mark J. & Jose C. Casal (1994). Organizational Commitment and Whistle-blowing. *Group & Organizational Studies* 19:3, 270–285.
- Sommer, Steven M., Seung-Hyun Bae & Fred Luthans (1996). Organizational commitment across cultures: the impact of antecedents of Korean employees. *Human Relations* 49:7, 977–993.
- Sweeney, John T. & Robin W. Roberts (1997). Cognitive moral development and auditor independence. *Accounting, Organizations and Society* 22:3/4, 337–352.
- Tang, Thomas Li-Ping & Randy K. Chiu (2003). Income, money ethic, pay satisfaction, commitment, and unethical behavior: Is the love of money the root of evil for Hong Kong employees? *Journal of Business Ethics* 46:1, 13–30.

- Trevino, Linda Klebe (1986). Ethical decision making in organizations: a person-situation interactionist model. *Academy of Management Review* 11:3, 601–617.
- Trevino, Linda Klebe (1992). Moral reasoning and business ethics: implications for research, education, and management. *Journal of Business Ethics* 11:5,6, 445–459.
- Trevino, Linda Klebe & Stuart A. Youngblood (1990). Bad apples in bad barrels: a causal analysis of ethical decision-making behavior. *Journal of Applied Psychology* 75:4, 378–385.
- Vadera, Abhijeet K., Ruth V. Aguilera & Brianna B. Caza (2009). Making sense of whistleblowing's antecedents: learning from research on identity and ethics programs. *Business Ethics Quarterly* 19:4, 553–586.
- Wallace, Jean E. (1995). Organizational and professional commitment in professional and nonprofessional organizations. *Administrative Science Quarterly* 40:2, 228–255.
- Wang, Xiaojin & Anona Armstrong (2004). An empirical study of PM professionals' commitment to their profession and employing organizations. *International Journal of Project Management* 22:5, 377–386.
- Weiss, Carin. S. (1981). The development of professional role commitment among graduate students. *Human Relations* 34:1, 13–31.





## LIITE 2. Webropol -kyselytutkimuksessa kysyttävät perustiedot.

## Whistleblowing -aikomukseen vaikuttavat tekijät

## Perustiedot

Ole hyvä ja täytä alle tiedoja itsestäsi.



## Sukupuoli

- Mies  
 Nainen

## Ikä

## Suoritettujen opintojen määrä

- 0-50 opintopistettä  
 50-100 opintopistettä  
 100-150 opintopistettä  
 150-200 opintopistettä  
 200 tai enemmän opintopistettä

## Tutkinto

- Kandidaatti  
 Maisteri

## Maisteriohjelma

Onko sinulla työkokemusta tilintarkastuksen alalta (työkokemukseksi luetaan myös työharjoittelu ja tilintarkastajan apulaisena toimiminen)?

- Kyllä  
 Ei

Edellinen

Seuraava

### LIITE 3. Ammatillista sitoutumista mittaavat kysymykset.

#### Whistleblowing -aikomukseen vaikuttavat tekijät

##### Ammatillinen sitoutuminen

Kyselyyn ensimmäisessä osiossa mitataan opiskelijan ammatillisen sitoutumisen asteita hänen tulevaa ammattikuntaa kohtaan (esimerkki: tilintarkastusopiskelijalla ammattikunta voi olla tilintarkastaja). Ammatillisella sitoutumisella tarkoitetaan suhdetta, jonka yksilöt muodostavat omaa ammattiaan kohtaan. Sitoutuminen näkyy uskomisena ammatin arvoihin, sekä halukkuutena pysyä ja menestyä ammatissa. (Aranya, Pollock & Anernic 1981.)

**Vastaa väittämien valitsemalla seitsemänasteiselta asteikolta omaa suhtautumistasi eniten kuvaava arvo (1 täysin eri mieltä – 7 täysin samaa mieltä).**

Lähde: Aranya, N., J. Pollock & J. Anernic (1981). An examination of professional commitment in public accounting. *Accounting, Organizations and Society* 6:4, 271-280.

Olen valmis antamaan itsesiäni enemmän kuin vaaditaan, jotta menestyn ammatissani.



Voin kertoa ylöpeänä kuuluvani tähän ammattikuntaan.



Ammattikunnan jäsenyys inspiroi minua parhaaseen mahdolliseen työsuoritukseen.



Minua kiinnostaa ammattikuntani tulevaisuus



Koen, että valitsemani ammattikunta on minulle paras mahdollinen.



Edellinen

Seuraava

## LIITE 4. Ennakoivaa sosiaalustumista mittaavat kysymykset.

### Whistleblowing -aikomukseen vaikuttavat tekijät

#### Ennakoiva sosiaalustuminen

Kyselyyn toisessa osassa mitataan opiskelijan ennakoivan sosiaalustumisen asetta. Ennakoiva sosiaalustuminen on yksilön valmistautumista omaan ammattiinsa ja se auttaa häntä omaksumaan, kehittämään ja osoittamaan ammattiroolin mukaisia toimintaa ja käytäytymistä (Merton 1968: 319).

Vastaa väittämään valitsemalla seitsemänasteista asteikolta omaa suhtautumistasi eniten kuvaava arvo (1 täysin eri mieltä – 7 täysin samaa mieltä).

Lähde: Merton, Robert K. (1968). Social theory and social structure. Edn. ed. New York (NY): The Free press.

Tilinpäätöksen tulee sisältää yrityksen merkittävimpää riskejä, vaikka niiden sisällyttäminen tilinpäätökseen vaikeuttaa yrityksen asemaa seuraavalla tilikaudella (tulovaiaisuudessa).



Yrityksen johdon tulee kantaa suurempi osa vastuusta osakkeenomistajia kohtaan kuin työntekijöiden



Monimutkainen tilinpäätössääntely ja laajojen tilinpäätösten julkaiseminen kuormittaa liikaksi yrityksiä.



Tilinpäätösten tulee olla laajempia, jotta kyetään saavuttamaan todellinen tietojen riittävyys osake- ja joukkovelkajärjestelmillä.



Jättäisin tilinpäätöksestä tarkoituksella pois informaatiota, jos uskoisin että toiset yritykset voisivat hyödyntää sitä kilpailukseen yritystäni vastaan.



Nykyinen tilinpäätöslainsäädäntö pakottaa yrityksiä paljastamaan enemmän tietoa kuin sijoittajat tarvitsevat.



Johdon palkat ja palkkiot ovat yrityksen sisäistä informaatiota, jota ei pidä julkaista ulkopuolisille.



Tulevan tilikauden toimintabudjetti ja tulosemmusteet tulee sisällyttää tilinpäätösteroihin.



Oaisin valmis väärentämään tilinpäätösteroija, jos se estäisi yrityksen konkurssin ja palauttaisi alaisten työpaikat.



Tilintarkastajien, ei johdon, tulee valvoa ulkopuolisten sijoittajien etua.



Tilikauden lopulla tehdyt epänormaalit harkinnanvaraisten menojen pienennykset (esim. kunnossapito- ja mainontakulut) tulee raportoida tilinpäätöksessä.



Edellinen

Seuraava



## LIITE 5. Ohjeistus whistleblowing -aikomusta mittaavaan osioon.

### Whistleblowing -aikomukseen vaikuttavat tekijät

#### Whistleblowing -aikomus

Kysely viimeisessä osassa tutkitaan opiskelijan whistleblowing -aikomusta kolmen kuvitteellisen case-kuvauksen avulla. Whistleblowing -aikomukseen vaikuttavat monet tekijät: ensimmäiseksi henkilön tulee päättää, onko hänen havaitsemansa epäilyttävä toiminta sääntöjenvastaista, moraalitonta tai laitonta. Mikäli vastaus kysymykseen on myönteinen, henkilön tulee seuraavaksi päättää raportoiko hän toiminnasta. Mikäli henkilö kokee, että toiminta on vakavaa ja hän on tietoinen whistleblowing -kanavista, on todennäköisempää, että hän tuo ilmi väärinkäytösepäilyksensä. Kuitenkin mahdolliset kustotoimet tai epäily whistleblowingin tehokkuudesta saattavat heikentää whistleblowing -aikomusta. Kustotoimet vaihtelevat aina työpaikan menetyksestä negatiivisiin työsuorituksen arviointeihin tai esimiehen tarkempaan työsuorituksen valvontaan.

Jokaisen case-kuvauksen jälkeen tehtävänäsi on arvioida neljää muuttujaa yhdeksänasteisella asteikolla. Muuttujat ovat:

- (1) **Toiminnan vakavuus:** Koetko, että kuvauksessa tapahtuva toiminta on vakavaa?
- (2) **Oma velvollisuus raportoida toiminnasta:** Raportoisitko vastaavanlaisessa tilanteessa väärinkäytösepäilyksestä eteenpäin organisaatiossa?
- (3) **Raportoinnin hinta:** Kuinka todennäköisenä pidät, että kuvauksen kirjanpitäjä kokee kustotoimia, mikäli raportoi väärinkäytösepäilystään esimiehelleen?
- (4) **Todennäköisyys, että kirjanpitäjä raportoi väärinkäytösepäilyksestään:** Kuinka todennäköisenä pidät, että kuvauksen kirjanpitäjä raportoi väärinkäytösepäilyksestään esimiehelleen?

Arvioi muuttujia valitsemalla yhdeksänasteiselta asteikolta omaa suhtautumistasi eniten kuvaava arvo (1 matalin arvo – 9 korkein arvo).



Edellinen

Seuraava



## LIITE 6. Case 1.

## Whistleblowing -aikomukseen vaikuttavat tekijät

## Case 1

Tiina Virtanen työskentelee kirjanpitäjänä kansainvälisillä markkinoilla toimivassa pörssinoteeratussa lääkeyrityksessä. Hänet ylennettiin kahden vuoden työskentelyn jälkeen yrityksen Euroopan liiketoimintayksikköön Espooseen. Hänen työnkuvaansa kuuluu muun muassa kulukorvaushakemusten käsittely. Käsitellessään markkinointijohtaja Koskisen kulukorvaushakemuksia, Virtanen huomasi niissä toistuvan kaavan: hankinnat olivat epätyypillisiä ollakseen yrityslahjoja ja siten yrityksen ohjesääntöjen mukaan kyseisiä hankintoja ei olisi kuulunut korvata. Hankinnoissa oli mukana muun muassa kalliita koruja ja turkis.

Virtasen oma esimies työskentelee Lontoon toimipisteellä, joten Virtanen päättää mennä kysymään asiaa suoraan Koskiselta. Koskinen loukkaantuu kysymyksestä ja vastaa: "Talousjohtaja Rinne on hyväksynyt nämä hakemukset. Mitä muuta vahvistusta tarvitset? Rinne tietää, että Euroopan myyntimme on nousussa ansiostani. Sitä paitsi olen yksikkömme markkinointijohtaja!" Palatessaan huoneeseensa Virtanen mietti Koskisen reaktiota. Yksikön talousjohtaja Rinne oli hyväksynyt kulukorvaushakemukset yhtiön käytännön mukaisesti, mutta toisaalta hänellä oli kyseenalainen maine henkilöstön joukossa. Mitä Virtasen tulisi tehdä? Pitäisikö hänen raportoida havainnoistaan omalle esimiehelleen Lontooseen?

**Toiminnan vakavuus**

Ei yhtään vakavaa  1  2  3  4  5  6  7  8  9 Erittäin vakavaa

**Oma velvollisuus raportoida toiminnasta**

En koe velvollisuutta raportoida toiminnasta  1  2  3  4  5  6  7  8  9 Koen velvollisuutta raportoida toiminnasta

**Raportoinnin hinta (mahdolliset kustotoimet)**

Matala (ei kustotoimia)  1  2  3  4  5  6  7  8  9 Korkea (vakavia kustotoimia)

**Todennäköisyys, että kirjanpitäjä raportoi rikkomuksesta**

Ei lainkaan todennäköistä  1  2  3  4  5  6  7  8  9 Erittäin todennäköistä

## LIITE 7. Case 2.

## Whistleblowing -aikomukseen vaikuttavat tekijät

## Case 2

Ville Nieminen työskentelee yhdysvaltalaisessa tietokoneisiin erikoistuneessa yrityksessä kirjanpitäjänä. Yhtiö on listattu New Yorkin pörssiin. Muutama vuosi sitten yhtiö päätti laajentua Euroopan markkinoille ja Nieminen ylennettiin vastaamaan Euroopan liiketoimintayksikön kirjanpidosta. Yhtiö toi Euroopan markkinoille uusia innovatiivisia rahoitusratkaisuja ja näiden vauhdittamana yhtiön kasvu on ollut nopeaa. Yhtenä ratkaisuna yhtiö tarjoaa hyvin joustavan palautuspolitiikan leasing-tuotteilleen. Tapaukseen soveltuvien kirjanpitokäytäntöjen mukaisesti yritys on kirjannut pitkäaikaiset leasingit myynniksi ensimmäiselle leasing-vuodelle.

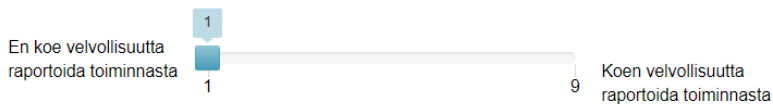
Eräänä päivänä Nieminen kuulee yhdeltä myyjistä, että yksi yrityksen suurimmista asiakkaista aikoo hyödyntää palautusoikeutta. Nieminen lähtee selvittämään asiaa, sillä palautus vaikuttaisi negatiivisesti yrityksen liikevaihtoon. Hän saa muilta myyjiltä selville, että palautus tulee olemaan euromääräisesti merkittävä. Nieminen valmistele arvion palautuksesta syntyvästä tappiosta ja esittää tämän esimiehelleen, joka on toiminut yrityksessä controllerina jo kymmenen vuotta. Niemisen yllätykseksi esimies tyrmää arvon.

Myöhemmin samana päivänä Nieminen muistaa muutama viikko sitten kuululleensa markkinahuhun, jonka mukaan heidän yhtiönsä olisi yrityskaupan kohteena. Yhtiön osakkeista maksettava hinta kaupan toteutuessa on jo huhun mukaan määritelty. Nieminen ymmärtää, että liikevaihdon lasku vaikuttaisi negatiivisesti osakkeen hintaan ja yrityskauppa saattaisi peruuntua. Mitä Niemisen tulisi tehdä? Tulisiko hänen raportoida talousjohtajalle esimiehensä yritys esittää liikevaihto todellista korkeampana?

## Toiminnan vakavuus



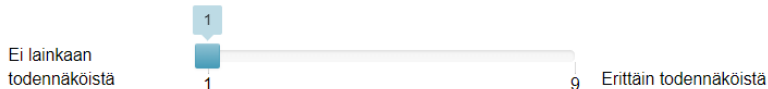
## Oma velvollisuus raportoida toiminnasta



## Raportoinnin hinta (mahdolliset kustotoimet)



## Todennäköisyys, että kirjanpitäjä raportoi rikkomuksesta



Edellinen

Seuraava



## LIITE 8. Case 3.

## Whistleblowing -aikomukseen vaikuttavat tekijät

## Case 3

Mika Korhonen työskentelee kirjanpitäjänä julkisesti noteeratussa monialayrityksessä. Hänen esimiehenään toimii firmassa nelisen vuotta työskennellyt Thomas Eriksson, joka palkattiin alun perin kilpailevasta yrityksestä. Eriksson on pärjännyt työssään hyvin ja hänestä povataan yksikön uutta talousjohtajaa. Korhonen ja Eriksson ovat aikaisemmin tulleet hyvin toimeen.

Tilikauden lopussa Korhonen joutuu hankalaan tilanteeseen: Eriksson pyytää Korhosta kirjaamaan euromääräisesti merkittävän tavaratoimituksen asiakkaalle myyntinä. Korhonen ei suostu pyyntöön, sillä hän tietää, että erää ei tule kirjata myynniksi ennen kuin suorite on oikeasti luovutettu. Tavaratoimituksen rahallinen arvo on lisäksi niin suuri, että Korhonen kokee, sen merkittävästi väärentävän liikevaihtoa.

Eriksson yrittää vakuuttaa Korhosta: "Tämä asiakas päätyy kuitenkin aina ostamaan toimittamamme tavaraerän. Me tarvitsemme tämän kaupan saavuttaaksemme tilikauden tavoitteet. Sitä paitsi summa ei ole niin iso, että se muuttaisi yrityksemme tulosta olennaisesti, mutta se varmistaisi minulle ylennykseni". Korhonen on ollut esimiehensä kanssa monissa koulutuksissa samaan aikaan ja arvostaa hänen harkintakykyään. Tulisiko hänen mielestäsi raportoida Erikssonin kyseenalainen pyyntö yhtiön kontrollerille vai suostua pyyntöön?

## Toiminnan vakavuus



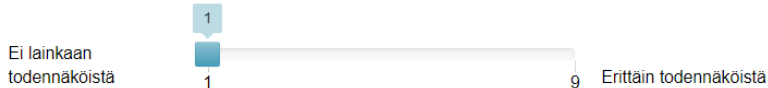
## Oma velvollisuus raportoida toiminnasta



## Raportoinnin hinta (mahdolliset kustotoimet)



## Todennäköisyys, että kirjanpitäjä raportoi rikkomuksesta



Edellinen

Seuraava







## Ohjeet

- Tutkimus koostuu kolmesta osasta:
  - **Opiskelijan ammatillisen sitoutumisen mittaaminen**
    - Vastaa viiteen väittämään valitsemalla seitsemänasteiselta asteikolta omaa suhtautumistasi eniten kuvaava arvo (1 täysin eri mieltä – 7 täysin samaa mieltä).
  - **Opiskelijan ennakoivan sosiaalistumisen mittaaminen**
    - Vastaa 11 väittämään valitsemalla seitsemänasteiselta asteikolta omaa suhtautumistasi eniten kuvaava arvo (1 täysin eri mieltä – 7 täysin samaa mieltä).
  - **Opiskelijan whistleblowing –aikomuksen mittaaminen**
    - Lue kolme lyhyttä case-kuvausta ja arvioi jokaisen kuvauksen jälkeen neljää muuttujaa (alla) valitsemalla yhdeksänasteiselta asteikolta omaa suhtautumistasi eniten kuvaava arvo (1 matalin arvo – 9 korkein arvo)
    - Muuttujat ovat:
      - (1) **Toiminnan vakavuus:** Koetko, että kuvauksessa tapahtuva toiminta on vakavaa?
      - (2) **Oma velvollisuus raportoida toiminnasta:** Raportoisitko vastaavanlaisessa tilanteessa väärinkäytösepäilyksestä eteenpäin organisaatiossa?
      - (3) **Raportoinnin hinta:** Kuinka todennäköisenä pidät, että kuvauksen kirjanpitäjä kokee kustotoimia, mikäli raportoi väärinkäytösepäilystään esimiehelleen?
      - (4) **Todennäköisyys, että kirjanpitäjä raportoi väärinkäytösepäilyksestään:** Kuinka todennäköisenä pidät, että kuvauksen kirjanpitäjä raportoi väärinkäytösepäilyksestään esimiehelleen?

## Linkki kyselyyn

<https://link.webpolsurveys.com/S/476B71816A7F106E>

Kiitos vastauksistanne!

