



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Katariina Hillner

Sisäisen tarkastuksen arvostus tilintarkastajan näkökulmasta

Laskentatoimen ja rahoituksen yksikkö

Pro gradu -tutkielma

Laskentatoimen ja tilintarkastuksen maisteriohjelma

Vaasa 2022

VAASAN YLIOPISTO**Rahoituksen ja laskentatoimen yksikkö**

Tekijä:	Katariina Hillner		
Tutkielman nimi:	Sisäisen tarkastuksen arvostus tilintarkastajan näkökulmasta		
Tutkinto:	Kauppatieteiden maisteri		
Oppiaine:	Laskentatoimen ja tilintarkastuksen maisteriohjelma		
Työn ohjaaja:	Tuukka Järvinen		
Valmistumisvuosi:	2022	Sivumäärä:	69

TIIVISTELMÄ:

Tilintarkastusalan standardien mukaisesti tilintarkastajan tulee tarkastustyössään arvioida organisaation sisäistä tarkastusta. Tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys sisäisen tarkastuksen vastuusta, asemasta ja toimenkuvasta tarkastuskohteessa. Tilintarkastajan tulee myös muodostaa käsitys siitä, miten edellä mainitut on toteutettu organisaatiossa. Tilintarkastaja voi myös käyttää sisäisen tarkastuksen työtä apuna tarkastuksessaan. Tämän takia tilintarkastajien käsityksiä sisäisestä tarkastuksesta on tutkittu jo kahdeksankymmentäluvulta lähtien. Aikaisemmissa tutkimuksissa on päädytty useisiin eri johtopäätöksiin ja tilintarkastajien käsityksiä sisäisestä tarkastuksesta on tutkittu useasta eri näkökulmasta.

Tämän tutkielman tavoitteena on selvittää sisäisen tarkastuksen arvostusta tilintarkastajan näkökulmasta. Tutkielmassa selvitetään hakevatko tilintarkastajat mieluummin laskentatoimen asiantuntijan työpaikkaa kuin sisäisen tarkastajan työpaikkaa tai hakevatko tilintarkastajat mieluummin ulkoistetun sisäisen tarkastajan työpaikkaa kuin yhtiön oman sisäisen tarkastajan työpaikkaa. Hakeutumista sisäisen tarkastajan ammattiin tutkitaan työnhaun näkökulmasta. Tutkimuksessa selvitetään myös ovatko tilintarkastajien käsitykset ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta ammattina paremmat kuin heidän käsityksensä yhtiön omasta sisäisestä tarkastuksesta ammattina.

Tutkielman teoriaosassa esitellään tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen perusteet. Lisäksi käsitellään tarkemmin ulkoistettu sisäinen tarkastus ja yhtiön oma sisäinen tarkastus sekä tuodaan esille mitä eroa on sisäisellä tarkastuksella ja tilintarkastuksella. Teoriaosassa esitellään myös aikaisempia tutkimuksia tilintarkastajien käsityksistä sisäisestä tarkastuksesta.

Tutkielman aineisto kerättiin kyselylomakkeella yhdestä Suomessa toimivasta tilintarkastusyhteisöstä. Kysely lähetettiin Suomessa työskenteleville tilintarkastajille tilintarkastusyhteisön sisäisessä jakelussa. Kysely lähetettiin 160 tilintarkastajalle ja vastauksia saatiin kaiken kaikkiaan 50 kappaletta. Saatu aineisto analysoitiin kvantitaavisesti käyttäen t-testiä ja khiin neliö -testiä.

Tämän tutkielman tulosten mukaan tilintarkastajat eivät hae mieluummin laskentatoimen työpaikkaa kuin sisäisen tarkastajan työpaikkaa. Tulosten mukaan tilintarkastajat eivät myöskään hae mieluummin ulkoistetun sisäisen tarkastajan paikkaa kuin yhtiön oman sisäisen tarkastajan paikkaa. Tutkielman tulosten mukaan tilintarkastajilla on parempi käsitys ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta ammattina kuin yhtiön omasta sisäisestä tarkastuksesta ammattina. Tämä on myös yhdenmukaista aikaisempien ulkomailla suoritettujen tutkimusten kanssa.

AVAINSANAT: sisäinen tarkastus, ulkoistettu sisäinen tarkastus, tilintarkastus, sisäinen tarkastaja, tilintarkastaja

Sisälllys

1	Johdanto	7
1.1	Tutkimusongelma ja tutkielman tavoite	8
1.2	Tutkielman rakenne	9
2	Tilintarkastus	11
2.1	Tilintarkastuksen tavoitteet	11
2.2	Tilintarkastajan tehtävät ja tilintarkastusprosessi	12
2.3	Tilintarkastajalta vaaditut ominaisuudet	13
2.4	Tilintarkastajan rooli sisäisen tarkastuksen arvioinnissa	15
3	Sisäinen tarkastus	17
3.1	Sisäisen tarkastuksen tehtävät ja tavoitteet	17
3.2	Sisäiseltä tarkastajalta vaaditut ominaisuudet	18
3.3	Ulkoistettu sisäinen tarkastus	21
3.3	Yhtiön oma sisäisen tarkastuksen yksikkö	23
3.4	Tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen erot	24
4	Aikaisemmat tutkimukset	26
4.1	Tilintarkastajien sisäisestä tarkastuksesta tekemään arviointiin vaikuttavat tekijät	26
4.2	Tilintarkastajien näkemys ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta	30
4.3	Käsityksiä sisäisen tarkastajan ammatista erilaisista näkökulmista	33
4.4	Yhteenveto aikaisemmista tutkimuksista	36
4.5	Hypoteesit	38
5	Kyselylomake ja tutkimusaineisto	40
5.1	Aineiston kerääminen ja kyselylomake	40
5.2	Aineiston esittely	42
5.3	Vastaaajien taustatiedot	42
6	Tutkimusmenetelmät ja tutkimustulokset	47
6.1	Tutkimusmenetelmät	47
6.2	Hypoteesien testaus ja tulosten tulkinta	49

6.3 Vastauksien jakautuminen taustatiedoittain	53
7 Johtopäätökset	56
7.1 Yhteenveto ja johtopäätökset	56
7.2 Tutkielman rajoitteet ja mahdolliset jatkotutkimukset	58
Lähteet	60
Liitteet	66
Liite 1. Saateviesti vastaajille	66
Liite 2. Kyselylomake	67

Kuviot

Kuvio 1. Sisäisen tarkastuksen ammatillinen ohjeistus.	18
Kuviot 2 ja 3. Vastaajien sukupuoli- ja ikäjakauma.	43
Kuviot 4 ja 5. Vastaajien kokemus tilintarkastustehtävissä (vuosina) ja vastaajien auktorisointi.	43
Kuvio 6. Vastaajien asema tilintarkastusyhteisössä.	44
Kuvio 7. Sisäisen tarkastusten yksiköiden lukumäärä vastaajien tarkastamissa yhtiöissä viimeisen vuoden aikana.	45
Kuvio 8. Vastaajien tarkastamien yhtiöiden lukumäärä, joissa sisäinen tarkastus on ulkoistettu kokonaan tai osittain.	46

Taulukot

Taulukko 1. Kyselylomakkeen ensimmäisen osion vastaukset.	50
Taulukko 2. Khiin neliö -testin tulokset.	50
Taulukko 3. Kolmannen hypoteesin t-testin tulokset.	52

Lyhenteet

IFAC = The International Federation of Accountants

ISA = Internal Standards of Auditing

IIA = The Institute of Internal Auditors

SOX (Sarbanes-Oxley Act) = Yhdysvalloissa säädetty laki 30.7.2002

HT = Kauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja (tilintarkastuksen perustutkinto)

KHT = Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja

JHT = Julkishallinnon ja – talouden tilintarkastajan erikoistumistutkinto

CIA = Certified Internal Auditor

1 Johdanto

Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on tukea organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa ja parantamalla jatkuvasti organisaation riskienhallinnan, sisäisen valvonnan ja hallinnon prosesseja. Sisäisen tarkastuksen avulla organisaatiolla on paremmat mahdollisuudet turvata raportointinsa luotettavuus, varmentua soveltuvien lakien ja ohjeistuksien noudattamisesta ja siitä, että sen toiminnot ovat tehokkaita ja tuloksellisia. (Niemi, 2018, s. 5–13) Sisäinen tarkastus on olennainen osa organisaation hallinto- ja johtamisprosessia (*Corporate Governance*) yhdessä organisaation johdon, tarkastusvaliokunnan ja tilintarkastajien kanssa. (Vadasi ja muut, 2020). Organisaatiossa sisäinen tarkastus voidaan järjestää kolmella eri tavalla. Perinteiseksi mielletty tapa on pitää sisäinen tarkastus organisaation sisällä omassa yksikössään. Sisäinen tarkastus voidaan myös ulkoistaa esimerkiksi tilintarkastusyhteisöön tai konsultointiyritykseen. Kolmas tapa järjestää sisäinen tarkastus on co-sourcing, joka on kahden edellisen tavan yhdistelmä. (Desai ja muut 2008; Schneider 2008; Vecchio ja muut 2003).

Tilintarkastuksen tavoitteena on, että tilintarkastaja voi antaa lausunnon siitä, onko yhteisön tai säätiön tilinpäätös ja laadittu voimassaolevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilintarkastajan tulee myös antaa lausunto siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus laissa tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastajan tulee myös suorittaa hallinnon tarkastus, jossa selvitetään vastuuvollisten toiminnan lainmukaisuus. (Tomperi, 2018, s. 11) Tilintarkastajien tulee muodostaa käsitys yhtiön sisäisestä tarkastuksesta osana tilintarkastusprosessia. Tilintarkastajan tulee arvioida sisäisen tarkastuksen vastuuta, asemaa ja toimenkuvaa organisaatiossa. Jos tilintarkastaja päättää hyödyntää sisäisen tarkastuksen tuottamaa materiaalia tarkastustyössään, täytyy tilintarkastajan arvioida sisäisen tarkastuksen yksikön ammattitaitoa. (Halonen & Steiner, 2009, s.391; Tomperi, 2018, s.152)

Sisäisen tarkastuksen arvostusta tilintarkastajan näkökulmasta on tutkittu jo pidemmän aikaa. Aikaisemmissa tutkimuksissa on keskitytty tilintarkastajien käsityksiin sisäisen

tarkastuksen objektiivisuudesta, ammattitaidosta ja luotettavuudesta. (Schneider 1984; Maletta 1993; Haron ja muut 2004; Argento ja muut 2018). 2000-luvulla Sarbanes-Oxley lain jälkeen alettiin tutkia tilintarkastajien käsityksiä sisäisen tarkastamisen järjestämisestä. Näissä tutkimuksissa keskitytään miten sisäisen tarkastamisen järjestäminen vaikuttaa tilintarkastajan näkemykseen sisäisestä tarkastuksesta. (Gramling ja Vandervelde 2006; Desai ja muut 2008). Uudempana näkökulmana on alettu tutkia sisäisen tarkastuksen ammatin houkuttelevuutta ja siihen vaikuttavia tekijöitä (Sharif ja Khan 2010; Burton ja muut 2015; Bartlett ja muut 2016)

Tilintarkastajien käsityksiä sisäisestä tarkastuksesta on siis tutkittu aiemminkin, mutta tutkimuksissa on päädytty moniin erilaisiin johtopäätöksiin. Tilintarkastajien hakeutumista sisäisen tarkastajan ammattiin on tutkittu suhteellisen vähän ja tutkimusta työhaun näkökulmasta ei ole toteutettu suomalaisella aineistolla mikä tekee tästä tutkimuksesta ainutlaatuisen.

1.1 Tutkimusongelma ja tutkielman tavoite

Tämän tutkielman tavoitteena on selvittää tilintarkastajien näkemyksiä sisäisestä tarkastuksesta ammattina. Tutkimuksessa selvitetään hakevatko tilintarkastajat mieluummin laskentatoimen ammattilaisen työpaikkaa kuin sisäisen tarkastajan työpaikkaa tai hakevatko tilintarkastajat mieluummin ulkoistetun sisäisen tarkastajan paikkaa kuin yhtiön oman sisäisen tarkastajan työpaikkaa. Hakeutumista sisäisen tarkastajan ammattiin tutkitaan työhaun näkökulmasta. Tutkimuksessa selvitetään myös ovatko tilintarkastajien käsitykset ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta ammattina paremmat kuin heidän käsityksensä yhtiön omaisesta sisäisestä tarkastuksesta ammattina.

Tutkittava aihepiiri on valittu aikaisemmin aiheesta tehdyn tutkimuksen perusteella. Bartlettin, Kreminin, Saundersin ja Woodin (2016) tutkimus *“Attracting applicants for in-house and outsourced internal audit positions: views from external auditors”* toimii tämän tutkimuksen esikuvatutkimuksena. Esikuvatutkimuksen materiaali kerättiin

kyselylomakkeella tilintarkastusyhteisöistä Yhdysvalloissa vuonna 2015. Tämä tutkimus jäljittelee Bartlettin ja muiden (2016) tutkimusta tutkimusongelman ja tutkimushypoteesien osalta. Tilastolliset testaukset suoritettiin myös samalla tavalla tässä tutkimuksessa kuin esikuvatutkimuksessa. Esikuvatutkimuksesta otettiin mukaan vain kolme ensimmäistä hypoteesia, jotka koskivat tilintarkastajien näkemyksiä sisäisestä tarkastuksesta, muut jätettiin pois. Myös esikuva-artikkelin tekijöiltä saatu alkuperäinen kyselylomake koski näitä hypoteeseja. Kyselylomake suomennettiin ja sillä kerättiin tämän tutkimuksen aineisto. Aineisto kerättiin kesäkuussa 2020 Suomessa toimivasta tilintarkastusyhteisöstä.

1.2 Tutkielman rakenne

Tutkielma jakaantuu seitsemään eri lukuun. Ensimmäisessä luvussa perehdytetään lukija tutkielman aihealueeseen, tutkimusongelmaan ja tutkielman tavoitteeseen. Tutkielman teoriaosuus koostuu luvuista kaksi, kolme ja neljä.

Luvussa kaksi perehdytään tilintarkastuksen tavoitteisiin ja tilintarkastusprosessiin. Luvussa käydään myös läpi tilintarkastajan tehtävät ja tilintarkastajalta vaaditut ominaisuudet. Lopuksi käydään läpi tilintarkastajan roolia sisäisen tarkastuksen arvioinnissa. Tutkielman toisessa luvussa perehdytään sisäiseen tarkastukseen. Niin kuin luvussa kaksi luvussa kolme käydään läpi myös tavoitteet ja vaaditut ominaisuudet, mutta nyt sisäisen tarkastuksen näkökulmasta. Lisäksi käydään läpi myös ulkoistettu sisäinen tarkastus ja yhtiön oma sisäinen tarkastus. Lopuksi vielä selvennetään tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen eroavaisuuksia. Luvussa neljä käydään läpi aikaisempia tutkimuksia tilintarkastajien näkemyksistä sisäisestä tarkastuksesta. Luvussa esitellään myös tutkimuksia sisäisestä tarkastuksesta muidenkin kuin tilintarkastajien näkökulmasta.

Tutkielman viides ja kuudes luku muodostavat tutkielman empiirisen osan. Viidennessä luvussa käydään läpi kyselylomakkeella kerätty tutkielman aineisto ja vastaajien taustatiedot, kuten sukupuoli ja kokemus tilintarkastustehtävissä. Luvussa kuusi käydään läpi

tutkimuksessa käytetyt tilastolliset menetelmät ja tilastollisten testien tulokset sekä esitellään vastauksien jakautumista taustatiedoittain.

Viimeisessä luvussa esitellään tutkimuksen johtopäätökset ja verrataan empiirisessä osiossa saatuja tutkimustuloksia aikaisempiin tutkimuksiin. Luvussa kerrotaan myös tutkimuksen rajoitteet ja ideat mahdollisille jatkotutkimuksille.

2 Tilintarkastus

Tilintarkastajien kansainvälinen kattojärjestö The International Federation of Accountants (IFAC) määrittelee tilintarkastuksen seuraavasti (Tomperi, 2015, s. 7)

Tilintarkastus on jonkin talousyksikön toiminnastaan ja taloudestaan antaman tiedon riippumatonta tutkimista, jonka tavoitteena on ilmaista käsitys tilinpäätöksestä tai siihen rinnastettavasta informaatiosta.

2.1 Tilintarkastuksen tavoitteet

Tilintarkastuslaissa ja muissa laissa säädetään siitä, milloin yhteisöllä tai säätiöllä on velvollisuus suorittaa tilintarkastus. Tilintarkastus käsittää yhteisön tai säätiön tilikauden kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksen. (Tilintarkastuslaki 1141/2015.) Tilintarkastuksen tavoitteena on, että tilintarkastaja voi antaa lausunnon siitä, onko yhteisön tai säätiön tilinpäätös ja toimintakertomus laadittu voimassa olevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Tilintarkastajan tulee myös antaa lausunto siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus laissa tarkoitettulla tavalla oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastajan tulee myös suorittaa hallinnon tarkastus, jossa selvitetään vastuuvollisten toiminnan lainmukaisuus. (Tomperi, 2015, s. 11)

Tilintarkastuksen tavoitteena on siis hankkia kohtuullinen varmuus asiakasyritykselle siitä, ettei tilinpäätöksessä ole tahattomasti tai tahallisesti aiheutettua olennaista virhettä tai puutetta (Tomperi, 2015, s. 11). Tilintarkastus on kohtuullisen varmuuden antavaa. Tilintarkastus ei voi yleensä tuottaa täydellisen varmaa tietoa tarkastuskohteesta, mutta se antaa kuitenkin kohtuullisen varmuuden siitä, että tilinpäätös on laadittu säännösten mukaan. (Tomperi, 2018, s. 8) Tilintarkastaja ei voi saavuttaa ehdotonta varmuutta, koska tilintarkastukseen kuuluu erilaisia luontaisia rajoitteita. Nämä rajoitteet voidaan jakaa kolmeen eri tyyppiin: taloudelliseen raportointiin ja liiketoimintaprosesseihin liittyvät rajoitteet, tilintarkastusevidenssin ja tarkastustoimenpiteiden

luonteeseen liittyvät rajoitteet ja viimeisenä taloudellisen raportoinnin aikatauluihin sekä kustannuksiin liittyvät rajoitteet. Jos tilintarkastajat olisivat velvoitettuja saavuttamaan ehdottoman varmuuden tilinpäätöksessä, tilintarkastusevidenssin hankkiminen ja läpikäyminen veisi niin paljon aikaa, ettei tilintarkastus olisi käytännössä mahdollista. (Halonen ja Steiner, 2009, s. 43–44)

2.2 Tilintarkastajan tehtävät ja tilintarkastusprosessi

Tilintarkastajalla on merkittävä rooli tarkastuskohteen tukemisessa sen tavoitteiden saavuttamiseksi. Lakisääteistä tilintarkastusta tarvitaankin juuri ennen kaikkea tarkastuskohteen omistajien tiedontarpeisiin. Tilintarkastusta tarvitaan myös tilintarkastuskohteen muiden sidosryhmien, kuten velkojien, työntekijöiden, sopimuskumppaneiden ja viranomaisten tiedontarpeita varten. Tilintarkastajan tehtävänä onkin siis arvioida ja luoda luotettavaa informaatiota sidosryhmille organisaation tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta. (Hannimitkulchai ja Ussahawanitchakit 2016; Horsmanheimo ja Steiner, 2016, s. 340)

Tilintarkastusprosessi voidaan jakaa kolmeen eri vaiheeseen, suunnitteluun, toteutukseen ja raportointiin. Tilintarkastussuunnitelmaa laatiessaan tilintarkastaja arvioi ja tekee päätöksen tilintarkastuksen laajuudesta ja toteuttamisesta itsenäisesti. Kuitenkin tilintarkastajalla on myös velvollisuus noudattaa yhtiömiesten sekä yhtiökokouksen tai vastaavan toimielimen antamia erityisiä ohjeita, jos ne eivät ole ristiriidassa lainsäädännön tai muun tilintarkastajan ammattia säätelevän ohjeistuksen kanssa. (Horsmanheimo ja Steiner, 2016, s. 355) Myös yhtiömiesten tai hallituksen ja toimitusjohtajan tai vastaavalla toimielimellä on lakisääteinen velvollisuus antaa sellaista selvitystä ja apua, jota tilintarkastaja pyytää (TilintarkL 1141/2015.).

Suunnitteluvaiheeseen kuuluu tärkeänä osana riskien määrittely. (Halonen ja Steiner, 2009, s. 116) Yhteisöjen toimintaan liittyy monenlaisia riskejä. Tilintarkastajan näkökulmasta tärkeimpiä riskejä ovat ne, jotka voivat vaikuttaa tilinpäätökseen. Tilintarkastusriskillä tarkoitetaan sitä, että tilintarkastaja antaa vakimuotoisen

tilintarkastuslausunnon, vaikka tilinpäätös sisältää olennaisen virheen tai puutteen. Tilintarkastusriski voidaan jakaa olennaisen virheen tai puutteen riskiin ja havaitsemisriskiin. Olennaisen virheen tai puutteen riski koostuu toimintariskistä ja kontrolliriskistä. Toimintariski on tietyn toiminnon tai tilinpäätöksen erän alttius virheelle tai puutteelle. Kontrolliriskillä taas tarkoitetaan sellaista riskiä, joka syntyy siitä, ettei yhteisön sisäinen valvonta havaitse tilinpäätöksen olennaista virhettä tai puutetta ajoissa. Havaitsemisriski on riski, ettei tilintarkastaja havaitse edellä mainittua olennaista virhettä tai puutetta. (Tomperi, 2018, s. 34)

Toteutusvaiheeseen kuuluu muun muassa hallinnon tarkastus, kirjanpidon tarkastus, toimintaprosessien tarkastus ja tilinpäätöksen tarkastus. Tarkastuksen lopuksi tilintarkastaja luovuttaa päivätyn ja allekirjoitetun tilintarkastuskertomuksen yhteisön hallinnolle tai vastaavalle vähintään kaksi viikkoa ennen kokousta, jossa sitä käsitellään. Tilintarkastuskertomus on tehtävä yhteisön tai säätiön kultakin tilikaudelta erikseen laissa määrättyjen aikarajojen sisällä. (Tomperi, 2018 s. 34; TilintarkL 1141/2015.)

2.3 Tilintarkastajalta vaaditut ominaisuudet

Tilintarkastajan tulee toimia yleisen edun mukaisesti ja suorittaa tehtävänsä lakia noudattaen ja virheettömästi. Yleisen edun mukaisesti tilintarkastajan tulee ottaa huomioon tilintarkastajalle asetetut eettiset vaatimukset ja noudattaa niitä. IFAC:in antamien eettisten ohjeiden mukaan tilintarkastajan tulee noudattaa seuraavia periaatteita (Horsmanheimo ja Steiner, 2016, s. 475; Tomperi, 2018, s. 12):

- rehellisyys
- objektiivisyys
- ammatillinen pätevyys ja huolellisuus
- salassapitovelvollisuus
- ammatillinen käyttäytyminen.

Tilintarkastuslaissa säädetään myös tilintarkastajan kelpoisuudesta. Tilintarkastajana ei voi toimia henkilö, jolla on edunvalvoja, jonka toimintakelpoisuutta on rajoitettu, joka on vajaavaltainen tai joka on konkurssissa tai liiketoimintakiellossa. Tilintarkastuslaissa on myös säännelty tilintarkastajien hyväksymisvaatimuksista ja auktorisoinnista. (Tomperi, 2018, s. 18)

Tilintarkastuslaissa säädetään myös hyvästä tilintarkastustavasta. Hyvällä tilintarkastustavalla tarkoitetaan ammattitaitoisten tilintarkastajien tilintarkastusprosessin eri vaiheissa yleisesti noudattamaa menettelyä. Sen perusteella kyetään arvioida, onko tilintarkastus toimitettu asianmukaisella tavalla. Suomessa hyvä tilintarkastustapa perustuu ensisijaisesti ISA-standardeihin (*Internal Standards of Auditing*). (TilintarkL 1141/2015; Tomperi, 2015, s. 1; Immonen ja Nuolimaa, 2012, s. 133)

Tilintarkastajan tulee olla riippumaton. Tällä tarkoitetaan ensinnäkin tilintarkastajan riippumattomuutta tarkastuskohteestaan. Tilintarkastaja ei saa olla esimerkiksi sukulaisuus- tai alistussuhteessa tarkastuskohteeseensa tai taloudellisesti riippuvainen siitä. Riippumattomuudella tarkoitetaan myös tilintarkastajan vapautta valita toimeksiannon puitteissa tarkastuskohteet, tarkastuksen laajuus ja tarkastusmenetelmät. Tilintarkastaja voi suunnitella ja toteuttaa tarkastustyönsä itsenäisesti. Riippumattomuus tarkoittaa myös riippumattomuutta tarkastuksen lopputuloksesta. Tarkastuksen lopputulos ei saa vaikuttaa rajoittavasti tilintarkastuksen suoritukseen tai tilintarkastajan raportointiin. IFAC:in (*International Federation of Accountants*) antamien eettisten ohjeiden mukaan tilintarkastajan riippumattomuuteen kuuluu mielen riippumattomuus ja näkyvä riippumattomuus. Mielen riippumattomuudella tarkoitetaan, että tilintarkastaja pystyy toimimaan rehellisesti, objektiivisesti ja säilyttämään ammatillisen skeptisyyden. Näkyvällä riippumattomuudella tarkoitetaan, että tilintarkastaja välttää sellaisia tekijöitä, joista asiaan perehtynyt kolmas osapuoli voisi päätellä tilintarkastajan rehellisyyden, objektiivisuuden ja ammatilliseen skeptisyyden vaarantuneen. Tilintarkastajan riippumattomuutta on täsmennetty esteellisyyssäännöksillä. Nämä tilintarkastuslaissa luetellut tekijät ovat sellaisia, jotka aiheuttavat ehdottoman esteellisyyden toimia tilintarkastajana kyseisessä yhteisössä. Tilintarkastajan riippumattomuudesta ja esteellisyydestä

säädetään tilintarkastuslaissa sekä kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa. (TilintarkL 1141/2015; Tomperi, 2018, s. 10–22)

Myös tilintarkastajan salassapitovelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslaissa. Tilintarkastajilla ja hänen apulaisillaan on salassapitovelvollisuus tilintarkastuksessa esiin tulleista asioista, jollei kysymys ole julkisesti saatavilla olevista tiedoista. Salassapitovelvollisuus ei myöskään ole voimassa sellaisissa tapauksissa missä laki velvoittaa tilintarkastajaa ilmoittamaan saamistaan tiedoista. Tilintarkastajan ja salassapitovelvollisuudesta säädetään tilintarkastuslain lisäksi kansainvälisissä tilintarkastusstandardeissa. (TilintarkL 1141/2015; Tomperi, 2018, s. 10).

2.4 Tilintarkastajan rooli sisäisen tarkastuksen arvioinnissa

ISA 315 määrittelee, että mikäli tarkastettavassa yrityksessä on sisäisen tarkastuksen yksikkö, tulee tilintarkastajan muodostaa jo suunnitteluvaiheessa käsitys sisäisestä tarkastuksesta sekä sisäisten tarkastajien tekemästä työstä. Tämän tarkoituksena on selvittää ovatko sisäisen tarkastuksen raportit ja arviot tarpeellisia, eli liittyvätkö ne tarkastuskohteen taloudelliseen raportointiin ja suunnitteleeko tilintarkastaja käyttävänsä niitä tilintarkastusprosessissaan hyödyksi. Tilintarkastajan tulee selvittää sisäisen tarkastuksen vastuu, asema ja toimenkuva tarkastuskohteessa sekä miten nämä on toteutettu käytännössä. Sisäisen tarkastuksen tehtävät ja velvollisuudet vaihtelevat organisaatioiden välillä, koska niihin vaikuttavat yhtiön koko ja rakenne sekä johdon sisäiselle tarkastukselle asettamat vaatimukset. Tilintarkastajan tulee huomioida sisäisen tarkastuksen asema organisaatiossa. Sisäisen tarkastuksen tavoitteet vaihtelevat siis johdon tarpeiden mukaan ja sisäinen tarkastaja on johdon alainen. (Halonen ja Steiner, 2009, s. 391; Tomperi, 2018, s. 152)

ISA 610 -standardin mukaan tilintarkastajan tulee harkintakykynsä avulla päättää kuinka laajasti hän sisäisen tarkastuksen töitä käyttää ja kuinka ne soveltuvat tilintarkastuksen tarkoituksiin. Standardissa ei edellytetä sisäisen tarkastuksen hyödyntämistä, vaan asiasta tehdään päätös tilintarkastuksen kokonaisstrategiaa laadittaessa. Päätäessään

töiden käyttämisestä tilintarkastaja arvioi sisäisten tarkastajien objektiivisuutta, ammatillista osaamista sekä noudattavatko sisäiset tarkastajat työssään ammatillista huolellisuutta. Näiden lisäksi tilintarkastaja arvioi myös sisäisten tarkastajien ja ulkoisten tarkastajien kommunikoinnin tehokkuutta ja toimivuutta. Tällöin siis arvioidaan työn suorittaneiden sisäisten tarkastajien ammatillista koulutusta sekä ammatillisia taitoja. (Halonen ja Steiner, 2009, s. 391; Tompuri, 2018, s. 152)

Tilintarkastajan tekemä työ voi vaikuttaa sisäisen tarkastuksen työhön. Tämä riippuu muun muassa tilintarkastuksen laajuudesta ja aikataulusta. Tähän vaikuttavat tilintarkastajan toimenpiteet, kun hän kerää tietoa organisaation sisäisestä valvonnasta, mahdollisista riskeistä ja dokumentoi tarkastustaan. Tilintarkastaja voi myös pyytää suoraan tarvitsemaansa tietoa sisäiseltä tarkastajalta. (Gramling ja muut 2004)

Vaikka tilintarkastaja käyttäisi sisäisen tarkastuksen laatimia raportteja tarkastustyössään, vastaa tilintarkastaja yksin omasta tarkastustyöstään ja antamastaan tilintarkastuslausunnosta. Tilintarkastaja ei viittaa lausunnoissaan käyttämäänsä sisäisen tarkastajan työhön, koska tilintarkastajan tulee itse varmistua tilintarkastusevidenssin luotettavuudesta myös tältä osin. (Halonen ja Steiner, 2009, s. 391; Tompuri, 2018, s. 152)

3 Sisäinen tarkastus

Sisäisten tarkastajien kansainvälinen kattojärjestö The Institute of Internal Auditors (IIA) määrittelee sisäisen tarkastuksen seuraavasti:

Sisäinen tarkastus on riippumatonta ja objektiivista arviointi- ja varmistus- sekä konsultointitoimintaa, joka on luotu tuottamaan lisäarvoa organisaatiolle ja parantamaan sen toimintaa. Sisäinen tarkastus tukee organisaatiota sen tavoitteiden saavuttamisessa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta-, valvonta- sekä johtamis- ja hallintoprosessien tehokkuuden arviointiin ja kehittämiseen.

3.1 Sisäisen tarkastuksen tehtävät ja tavoitteet

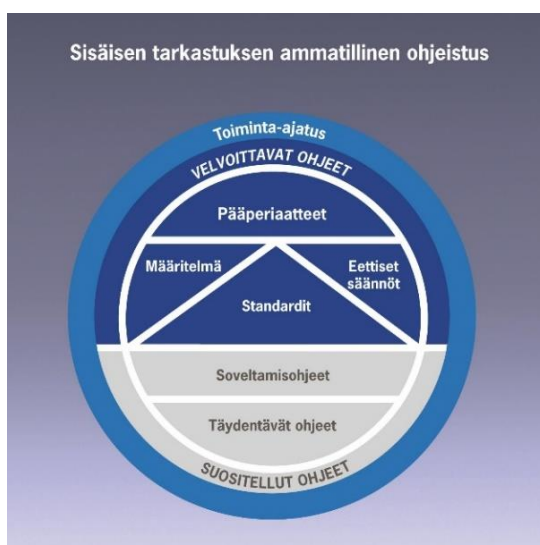
Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on varmistaa, että organisaatiolla on hallituksen- ja johdon tarkoittamat ohjaus- ja valvontajärjestelmät ja että toiminnan valvonta suoritetaan tehokkaasti päätettyjen tavoitteiden saavuttamisen varmistamiseksi ja yhteiskunnan sekä oman organisaation sääntöjä noudattaen. Sisäisen tarkastuksen tehtävät voivat erota organisaatioiden välillä. Tehtävät on kuitenkin aina suoritettava kansainvälisiä ammattistandardeja noudattaen. (Holopainen ja muut, 2006, s. 18–19, 65) Sisäisen tarkastuksen avainalueet ja avaintehtävät ovat (Holopainen ja muut, 2006, s. 86.):

- strategisten ja operatiivisten tavoitteiden luominen, toteuttaminen ja tulosten seurannan arviointi
- riskienhallinnan, sisältäen tietoturvallisuuden, arviointi
- laatutoiminnan ja organisaation toimivuuden arviointi
- raportoinnin ja sisäisten valvontamenetelmien luotettavuuden, riittävyyden ja tarkoituksenmukaisuuden arviointi
- resurssien taloudellisen käytön arviointi ja väärinkäytösten estämis- ja omaisuuden turvaamistoimenpiteiden arviointi

- johdon- ja hallinnon luomien ohjeiden noudattaminen ja niiden käytännöllisyyden arviointi
- lakien, asetusten, muiden määräysten ja viranomaisohjeiden noudattamisen arviointi

Sisäiset tarkastajat toimivat organisaatiossa sekä johdon konsultteina, että puolueettomina asiantuntijoina. Sisäinen tarkastus toimii johdon kumppanina, mutta muun organisaation kannalta sisäistä tarkastusta voidaan pitää ulkopuolisena riippumattomana arvioijana ja konsulttina. Sisäiset tarkastajat ovat organisaation parhaimmassa asemassa ymmärtämään ja arvioimaan organisaation sisäisiä prosesseja ja he toimivat johdon konsultteina riskien vähentämiseksi. Sisäiset tarkastajat myös auttavat yritystä toimimaan tehokkaammin ja auttavat näin organisaatiota tuottamaan voittoa osakkeenomistajille. Sisäisen tarkastus siis tutkii ja arvioi yhtiön riskienhallinta- ja valvontajärjestelmää sekä johtamis- ja hallintoprosessia. Sisäisen tarkastuksen tavoitteena on siis tuottaa hallitukselle ja johdolle riippumaton arvio edellä mainittujen tilasta sekä tuottaa suosituksia niiden parantamiseksi ja organisaation kehittämiseksi. (Fadzil ja muut 2005; Burnaby ja Haas 2011; Holopainen ja muut, 2006, s. 16–67)

3.2 Sisäiseltä tarkastajalta vaaditut ominaisuudet



Kuvio 1. Sisäisen tarkastuksen ammatillinen ohjeistus. (Sisäiset tarkastajat ry 2019)

Jokaisen sisäisessä tarkastuksessa työskentelevän tulisi noudattaa sisäistä tarkastusta koskevaa ammatillista ohjeistusta. Vasemalla kuviossa yksi on esitetty sisäisen tarkastuksen ammatillinen ohjeistus eli viitekehys. Sisäisen tarkastuksen ammatillinen viitekehys on ajatusmalli, johon on koottu IIA:n (*the Institute of Internal Auditors*) ammattiin liittyvä ohjeistus. Tämä ammatillisten käytäntöjen viitekehys sisältää ammatin toiminta-ajatuksen sekä velvoittavia ja

suositeltuja ohjeita. Sisäisen tarkastuksen toiminta-ajatus kertoo, mikä on sisäisen tarkastuksen tavoite organisaatiossa. Sisäisen tarkastuksen tavoitteessa korostuu lisäarvon tuottaminen, johon sisäisen tarkastuksen tulee työssään pyrkiä, olipa kyseessä sitten konsultointi tai varmennus. Sisäiset tarkastajat ry (2019) määrittelee sisäisen tarkastajan toiminta-ajatuksen seuraavasti: ”*sisäisen tarkastuksen toiminta-ajatuksena on lisätä ja turvata organisaation arvoa tarjoamalla riskiperusteista ja objektiivista varmistusta, neuvoa ja näkemyksiä*”.

Velvoittavilla ohjeilla tarkoitetaan sisäisen tarkastuksen määritelmää, standardeja sekä eettisiä sääntöjä. Suositeltuja ohjeita ovat soveltamisohjeet ja täydentävät ohjeet. (Niemi, 2018, s. 7) Velvoittavilla ohjeilla tarkoitetaan ohjeita, joita sisäisen tarkastajan tulisi noudattaa riippumatta siitä onko hän Sisäiset tarkastajat ry:n jäsen. Ammattistandardit ovat sisäisen tarkastuksen luonnetta ja toteutusta kuvaavia keskeisiä periaatteita. Ne muodostavat sisäisen tarkastuksen toteutusta ja edistämistä tukevan ajatusmallin. Ammattistandardit ovat periaatteellisia ja luonteeltaan velvoittavia. Kuitenkaan velvoittavien ohjeiden noudattaminen ei ole lainsäädännöllinen velvoittavuus. (Niemi, 2018, s. 29–31).

Sisäisen tarkastuksen pääperiaatteet määrittelevät sisäiseltä tarkastajalta vaadittavia ominaisuuksia ja toimintatapoja. Ne voidaan jakaa viiteen tärkeimpään osa-alueeseen: (Niemi, 2018, s. 31)

- rehellisyys
- objektiivisuus
- riippumattomuus
- riskilähtöisyys
- ammattitaito ja huolellisuus

Sisäisen tarkastajan rehellisyys on perusta luottamukselle ja sisäisen tarkastuksen arvioiden uskottavuudelle. Käytännössä rehellisesti toimiminen tarkoittaa esimerkiksi sitä, että sisäinen tarkastaja on rehellinen omasta osaamisestaan. Rehellisyyteen sisältyy myös se, ettei sisäinen tarkastaja tietoisesti osallistu mihinkään laittomaan tai

epäeettiseen toimintaan. Sisäisen tarkastajan tulee noudattaa lakia ja tuoda esiin havaitsemansa asiat lain ja ammatin vaatimusten mukaisesti. (Niemi, 2018, s. 32–33; Sisäiset tarkastajat ry 2012)

Objektiivisuutta edellyttävät myös sisäisen tarkastuksen standardit ja eettiset säännöt. Sisäisen tarkastajan objektiivisuus merkitsee sisäisen tarkastajan puolueetonta asennoitumista, jonka ansiosta hän voi toteuttaa toimeksiantonsa niin että hän vilpittömästi uskoo työnsä tulokseen eikä tee työn laatuun liittyviä myönnytyksiä. Sisäinen tarkastaja ei myöskään anna muiden henkilöiden vaikuttaa omiin arvioihinsa tarkastusasioissa. (Sisäiset tarkastajat ry 2012; Niemi, 2018, s. 33–34)

Sisäisen tarkastajan riippumattomuudella tarkoitetaan sellaisten olosuhteiden välttämistä, jotka uhkaavat kykyä suorittaa sisäisen tarkastuksen tehtäviä puolueettomasti. Toteuttaakseen edellä mainitun, sisäisen tarkastuksen johtajalla on oltava suora ja rajoittamaton yhteys hallitukseen ja ylimpään johtoon. Toiminnallinen raportointi tulee tapahtua suoraan organisaation hallintoelimille, osakeyhtiöissä usein tarkastusvaliokunnalle. Riippumattomuuden edellytyksenä kuitenkin on, että sisäisen tarkastuksen tulee voida vapaasti päättää sisäisen tarkastuksen laajuudesta, tehtävien suorittamisesta ja tuloksien raportoimisesta. (Niemi, 2018, s.37–38; Sisäiset tarkastajat ry 2012)

Riskilähtöisyydellä tarkoitetaan sitä, että sisäisen tarkastuksen tulee ohjautua organisaation strategioiden, tavoitteiden ja riskien mukaisesti. Sisäisen tarkastuksen tulee tarjota organisaatiolle riskilähtöistä varmistusta. Olennaisiin riskeihin keskittymällä, tarkastaja voi tuoda organisaatiolle taloudellista lisäarvoa. Sisäisen tarkastuksen standardit vaativat sisäistä tarkastusta laatimaan riskiperustaisen suunnitelman. (Niemi, 2018, s. 41)

Niin kuin objektiivisuus, riippumattomuus ja riskilähtöisyys, myös sisäisen tarkastuksen ammattitaito ja huolellisuus on määritelty sisäisen tarkastuksen ammattistandardeissa. Ne edellyttävät, että sisäisellä tarkastajalla on oltava tarvittavat tiedot, taidot ja pätevyys tehtäviensä suorittamiseen. Jokaisen toimeksiannon kohdalla tulee arvioida

löytyykö sisäisestä tarkastuksesta tarvittava ammattitaito ja pätevyys tehdä toimeksianto. (Niemi, 2018, s. 41–42; Sisäiset tarkastajat ry. 2012)

Sisäisen tarkastuksen eettisiin sääntöihin kuuluvat rehellisyyden, objektiivisuuden ja ammattitaidon lisäksi myös luottamuksellisuus. Luottamuksellisuudella tarkoitetaan sitä, että sisäisten tarkastajien tulee ottaa huomioon saamansa tiedon merkittävyys ja omistajuus, eivätkä paljasta tietoja ilman asiankuuluvia valtuuksia, ellei kyseessä ole lakiin tai ammattiin kuuluva velvollisuus. Sisäisen tarkastajan tulee käsitellä tietoja huolellisesti, eivätkä he saa käyttää tietoja henkilökohtaisesti hyödyksi tai sellaisella tavalla, joka on vastoin lakia tai tarkastettavan organisaation laillisia tai eettisiä päämääriä. Niin kuin aikaisemmin tuotiin esille, sisäisen tarkastajan luottamuksellisuuteen liittyy vahvasti sisäisen tarkastajan rehellisyys. (Niemi, 2018, s. 45)

Eettisten sääntöjen ja ammattistandardien soveltamisessa auttavat sisäistä tarkastajaa soveltamisohjeet ja käytännön ohjeet. Nämä myös auttavat sisäistä tarkastajaa hyvien käytäntöjen edistämässä. Täydentävät ohjeet ovat yksityiskohtaisia ohjeita sisäisen tarkastuksen toteuttamisesta. Niihin sisältyy muun muassa ohjeita raportointimuodoista ja sisällöstä, sisäisen valvontaympäristön arvioinnista ja riskienhallinnan ja varmuuden koordinoinnista organisaatiossa (Niemi, 2018, s. 46)

3.3 Ulkoistettu sisäinen tarkastus

Useat organisaatiot ulkoistavat sisäisen tarkastuksen tilintarkastusyhteisöihin, konsultointiyrityksiin tai muihin sisäisen tarkastuksen palvelujentarjoajiin (Schneider 2008). Useat organisaatiot yritykset hankkivat sisäisen tarkastuksen palvelut kokonaan yrityksen ulkopuolelta. Pienten organisaatioiden ei usein ole kannattavaa perustaa omaa sisäisen tarkastuksen yksikköä. (Sisäiset tarkastajat ry. 2014) Lavinen ja Martinin (2000) mukaan sisäisen tarkastuksen ulkoistaminen onkin suosituinta pienissä ja keskisuurissa organisaatioissa, joilla ei ole omaa sisäisen tarkastuksen yksikköä.

Sisäisen tarkastuksen ulkoistamiseen on useita eri syitä. Ulkoistamalla sisäisen tarkastuksen organisaatiot voivat keskittyä kohdistamaan resursseja organisaation ensisijaiseen liiketoimintaan ja ydinosaamiseensa. Organisaatiot näkevät usein oman sisäisen tarkastuksen yksikön kustannukset korkeampana kuin ulkoistetun sisäisen tarkastuksen käyttämisen. Organisaation kustannukset vähenevät, kun organisaation ei tarvitse itse pitää yllä henkilökunnan ammattitaitoa ja ostamalla ulkoisia palveluita on mahdollisuus hyödyntää alan parhaimpia osaajia. Ulkoistaminen mahdollistaa usein pääsyn uusimpaan teknologiaan. Ulkoistamisen katsotaan myös johtavan kustannustehokkuuteen, kustannusten muuttumiseen kiinteistä kustannuksista muuttuviin kustannuksiin, henkilökunnan joustavuuteen sekä parempaan laadun varmentamiseen. Ulkoistetun sisäisen tarkastuksen voidaan nähdä myös lisäävän organisaation joustavuutta reagoida markkinoiden muutoksiin sekä organisaation sisäisiin muutoksiin. (Davis-Blake ja Uzzi 1993; Lavine ja Martin 2000; Niemi, 2018, s. 387; Vecchio ja muut 2003)

Sisäisen tarkastuksen ulkoistamisessa tulee kuitenkin huomioida ulkoistuksen koko kustannukset. Näihin kustannuksiin tulee huomioida valmisteluun, kilpailuttamiseen, arviointiin ja siirtymiseen kuluva aika ja niistä syntyvät kustannukset. Tähän vielä lisätään itse ulkoisen palvelun suorittamisen arvoitu kokonaishinta ja ulkoistamisen jälkeen syntyvät kustannukset. (Niemi, 2018, s. 388) Caplanin ja Kirschenheiterin (2000) mukaan ulkoistetun sisäisen tarkastajan suorittama sisäisten prosessien ja sisäisen valvonnan läpikäynti ei usein ole yhtiön omaa sisäistä tarkastusta tehokkaampaa. Myöskin tilintarkastusyhteisöt suorittavat usein sisäisen tarkastuksen perustaen sen yhteisön omiin toimintatapoihin. Tällöin voi olla riski, että sisäinen tarkastus tehdään tilintarkastussuosistusten mukaisesti, jolloin tarkastustulos ei kata sisäisen tarkastuksen osa-alueita tarpeeksi laajasti. Organisaatioiden tulee myös huomioida, että myös ulkoistamisessa vastuu säilyy kuitenkin aina omalla organisaatiolla. (Holopainen ja muut, 2006, s. 116)

Muita mahdollisia riskitekijöitä ulkoistamisessa voi olla sisäisen tarkastajan lojaalius ulkoistamista hoitavaan yritykseen, ulkoistetun sisäisen tarkastajan suppeaa tuntemus tarkastettavan yrityksen sisäisistä prosesseista ja liiketoiminnasta sekä organisaation yksityisten tietojen salassapidettävyyden vaarantuminen. Organisaation yksityisten

tietojen salassapitävyyden vaarantumisen takia ulkoistettu sisäinen tarkastus on suosittumpaa julkisen puolen organisaatioissa. (Vecchio ja muut 2003)

3.3 Yhtiön oma sisäisen tarkastuksen yksikkö

Perinteiseksi mielletty sisäisen tarkastuksen muoto on pitää sisäinen tarkastus yrityksen sisällä omassa yksikössään. Tällöin yksikkö toimii johdon kumppanina arvioiden ja kehittämien valvontajärjestelmiä, ehkäisten ja halliten liiketoiminnan riskejä ja parantaen hallinto- ja johtamisprosessien (*Corporate Governance*) tehokkuutta. (Vecchio ja muut 2003; Holopainen ja muut, 2006, s. 16)

Oman sisäisen tarkastuksen yksikön katsotaan tuovan useita hyötyjä organisaatiolle. Sisäisen tarkastuksen yksiköllä on usein vahva ymmärrys organisaation toiminnasta, sisäisestä valvonnasta sekä riskeistä ja vastuista, jotka vaikuttavat organisaation liiketoimintaan. Oma sisäisen tarkastuksen yksikkö myös auttaa johtoa ja hallitusta aktiivisesti ja kamaan vastuuta tehokkaan sisäisen valvonnan toteuttamisessa. Koska suurin osa sisäisen tarkastajan työtehtävistä liittyy organisaation operatiiviseen toimintaan, on organisaation etu, kun työntekijä näkee itsensä myös tulevaisuudessa työskentelemässä organisaatiossa. (Lavine ja Martin 2000)

Kielteisinä tekijöinä yhtiön omassa sisäisen tarkastuksen yksikössä on usein nähty sisäisen tarkastajan objektiivisuuden ja riippumattomuuden vaarantuminen. Tämän on nähty myös vaikuttavan sisäisen tarkastuksen luotettavuuteen. Yhtiön oman sisäisen tarkastuksen tulee työskennellä riippumattomasti ja objektiivisesti ilman, että heidän työskentelynsä vaikuttaa johdon odotukset, sisäisen tarkastajan palkkaus sekä tarkastuksen mahdolliset hyödyt organisaatiolle. Joidenkin tutkimusten mukaan yhtiön omien sisäisten tarkastajien on todettu tekevän sellaisia päätöksiä, joiden on koettu olevan johdonmukaisia johdon odotusten kanssa ja rajoittuneet johdon näkemyksiin. (Dezoort ja muut 2001). Yhtiön omaa sisäisen tarkastuksen yksikköä voi myös rajoittaa

erityisosaamisen puuttuminen, kustannusten pysyminen kiinteinä sekä tarkastuksen aikataulun riippuvuus yhtiön oman henkilökunnan saatavuudesta. (Vecchio ja muut 2003)

3.4 Tilintarkastuksen ja sisäisen tarkastuksen erot

Sisäisellä tarkastuksella ja tilintarkastuksella on molemmilla tärkeä rooli organisaatioissa. Niillä on samat tavoitteet koskien sisäisiä taloudellisia kontroleja, ja molemmat noudattavat työssään eettisiä sääntöjä sekä ammattistandardeja. Molemmat myös suorittavat tarkastuksensa itsenäisesti ja heiltä odotetaan laajaa tietämystä organisaation liiketoiminnasta, toimialasta, strategisista riskeistä ja sisäisestä valvonnasta. Vaikka sisäisellä tarkastuksella ja tilintarkastuksella on paljon yhteisiä piirteitä, ne ovat kuitenkin kaksi erillään toimivaa organisaation yksikköä. (Balkaran 2008; The Institute of Internal Auditors 2017)

Tilintarkastajat keskittyvät työssään enemmän epäjohtonmukaisuuksiin ja väärinkäytöksiin, jotka vaikuttavat yrityksen tileihin ja taloudelliseen informaatioon. Sisäiset tarkastajat taas keskittyvät laajasti organisaation hallinto- ja johtamisjärjestelmiin vaikuttaviin tekijöihin kuten riskienhallintaan, sisäiseen valvontaa sekä ei-taloudelliseen informaatioon. (Institute of Internal Auditors 2017)

Seuraavaksi käydään tarkemmin läpi keskeisimpiä eroja sisäisen tarkastuksen ja tilintarkastuksen välillä. Tilintarkastuksen tarkoituksena on muodostaa lausunto organisaation taloudellisesta tilasta. Sisäisen tarkastus taas analysoi ja arvioi yhtiön riskienhallinta- ja valvontajärjestelmiä sekä hallinto- ja johtamisjärjestelmiä ja muodostaa näistä arvion ja mahdollisen kehitysehdotuksen organisaation johdolle. Tilintarkastuksen tarkastus koskee tarkastusvuoden taloudellisia tietoja, kun taas sisäinen tarkastus keskittyy organisaation eri toimintoihin. Sisäisen tarkastuksen läpikäymä ajanjakso voi myös olla paljon laajempi kuin tilintarkastuksen, jossa tarkastusajankohta on yksi tilikausi. Tilintarkastajat ja sisäiset tarkastajat ovat myös vastuussa eri henkilöille. Sisäinen tarkastus on vastuuvollinen organisaation johdolle, kun taas tilintarkastaja on vastuussa organisaation

eri sidosryhmille. Sisäisen tarkastuksen toimeksiannot tulevat organisaation sisältä toisin kuin tilintarkastajan tulevat organisaation ulkopuolelta. Tämän takia sisäisen tarkastuksen riippumattomuus ei voi koskaan vastata tilintarkastajalta vaadittua riippumattomuusvaatimuksia. Molempia säätelevät standardit, mutta Suomessa sisäiselle tarkastukselle ei ole erillistä lainsäädäntöä, niin kuin tilintarkastukselle. (The Institute of Internal Auditors 2017; Niemi, 2018, s. 25; Tomperi, 2015, s. 152; Myllymäki, 2007, s. 312)

4 Aikaisemmat tutkimukset

Tilintarkastajien näkemyksiä sisäisestä tarkastuksesta ja sen hyödyntämistä tilintarkastuksessa on tutkittu laajasti jo kahdeksankymmentä luvulta lähtien. (Brown 1983; Schneider 1984) Tilintarkastajien käsityksiä sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta, ammattitaidosta ja tehdystä työstä sekä näiden tekijöiden vaikutuksesta sisäisen tarkastuksen luotettavuuteen on tutkittu yli neljän vuosikymmenen ajan (Schneider 1984; Malletta 1993; Haron ja muut 2004; Argento ja muut 2018)

Tilintarkastajien käsityksiä sisäisen tarkastuksen järjestämisestä alettiin tutkia enemmän Sarbanes-Oxley lain jälkeen. Näissä tutkimuksissa keskitytään miten sisäisen tarkastuksen järjestäminen ulkoisena tilintarkastuksena, yhtiön omana sisäisenä tarkastuksena ja ulkoistetun ja sisäisen tarkastuksen yhdistelmänä (*co-sourcing*) vaikuttaa tilintarkastajan näkemykseen sisäisen tarkastuksen yksiköstä. (Gramling ja Vandervelde 2006; Desai ja muut 2008)

Yhtenä uudempana näkökulmana on alettu tutkia sisäisen tarkastuksen ammatin houkuttelevuutta ja siihen vaikuttavia tekijöitä. Näissä tutkimuksissa on keskitytty myös muihinkin kuin tilintarkastajien näkemyksiin sisäisestä tarkastuksesta. (Sharif ja Khan 2010; Burton ja muut 2015; Bartlett ja muut 2016)

4.1 Tilintarkastajien sisäisestä tarkastuksesta tekemään arviointiin vaikuttavat tekijät

Brown (1983) toi esille sen, ettei tilintarkastajan arviointia sisäisestä tarkastuksesta ollut juurikaan aikaisemmin tutkittu. Brown (1983) käsittelikin aihetta keskittymällä mahdollisiin tekijöihin, joita tilintarkastajat pitävät tärkeinä arvioidessaan sisäisen tarkastuksen yksikön luotettavuutta. Tutkimuksen tulosten mukaan sisäisen tarkastuksen objektiivisuus ja tehty työ olivat tärkeimpiä arviointiin vaikuttavia tekijöitä tilintarkastajien

mukaan. Sisäisen tarkastuksen ammattitaidolla ei taas koettu olevan merkittävää vaikutusta tilintarkastajan arviointiin.

Schneider (1984) jatkoi Brownin (1983) tutkimusaihetta tilintarkastajien näkemyksistä sisäisestä tarkastuksesta. Toisin kuin Brownin (1983) tulosten mukaan sisäistä tarkastusta ei tulisi arvioida vain objektiivisuuden ja tehdyn työn näkökulmasta vaan myös huomioida sisäisen tarkastajan ammattitaito. Schneider (1984) keskittyikin tutkimuksesaan kolmeen tekijään tilintarkastajien arvioidessa sisäistä tarkastusta. Nämä tekijät olivat sisäisen tarkastuksen objektiivisuus, ammattitaito ja tehty työ. Tutkimuksessa havaittiin tilintarkastajille olevan tärkeintä tehty työ, sen jälkeen ammattitaito ja viimeisenä objektiivisuus. Tutkimustulokset erosivat Brownin (1983) tutkimuksesta siten, että Brown (1983) ei havainnut sisäisen tarkastajan ammattitaidolla olevan merkittävää vaikutusta tilintarkastajan arviointiin. Myöskin Brownin (1983) tutkimuksessa objektiivisuuden havaittiin olevan tärkeämpää tilintarkastajille kuin ammattitaidon.

Maletta (1993) keskittyi uuteen näkökulmaan tutkimalla toimintariskin (*inherent risk*) suuruuden vaikutusta tilintarkastajien päätökseen hyödyntää sisäistä tarkastusta avustavissa tehtävissä. Maletta (1993) tutki miten sisäisen tarkastajan ammattitaito, objektiivisuus ja tehty työ vaikuttavat tilintarkastajan arviointiin sisäisestä tarkastuksesta, kun toimintariski (*inherent risk*) suuruus vaihtelee. Tulokset osoittivat, että toimintariskin suuruus vaikuttaa siihen kuinka paljon sisäisen tarkastuksen objektiivisuus ja tehty työ vaikuttavat tilintarkastajien päätökseen käyttää sisäisiä tarkastajia avustavissa tehtävissä. Toimintariskin (*inherent risk*) ollessa korkea, tilintarkastajien päätöksentekoprosessi on monimutkaisempi, kun he arvioivat sisäisen tarkastuksen objektiivisuutta ja tehtyä työtä. Tällaisessa tilanteessa tilintarkastajat vertaavat näiden vaikutusta toisiinsa ja tällöin objektiivisuudella on suurempi merkitys. Tilintarkastaja ei hyödynnä sisäistä tarkastusta avustavissa tehtävissä, jos tilintarkastaja toteaa sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden tason heikoksi. Kun toimintariski (*inherent risk*) on matala tilintarkastaja ei arvioi objektiivisuuden ja tehdyn työn vaikutusta toisiinsa. Maletta (1993) havaitsi myös, ettei toimintariskin (*inherent risk*) suuruus vaikuta siihen vertaavatko tilintarkastajat sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden ja ammattitaidon vaikutusta toisiinsa.

Haron ja muut (2004) tutkivat kuinka sisäisen tarkastajan objektiivisuus, ammattitaito ja sisäisen tarkastajan tekemä työ vaikuttavat tilintarkastajan arvioon sisäisestä tarkastajan työstä. Tutkimuksen tulokset olivat yhtenäisiä Schneiderin (1984) tulosten kanssa sillä, Haronin ja muiden (2004) mukaan tilintarkastajien mielestä sisäisen tarkastajan tekemä työ ja ammattitaito olivat tärkeimpiä tekijöitä, kun tilintarkastaja arvioi sisäisen tarkastajan työtä. Aikaisempiin tutkimuksiin poiketen objektiivisuutta ei nähty merkittävänä tekijänä. Haronin ja muiden (2004) mukaan tämä saattaa johtua siitä, että tilintarkastajat näkevät sisäisen tarkastajan organisaation omana työntekijänä. Tilintarkastajat eivät myöskään pitäneet sisäisten tarkastajien hankkimaa auktorisointia merkittävänä tekijänä. Tämän nähtiin johtuvan siitä, että se oli Haronin ja muiden (2004) tekemässä kyselyssä mainittu objektiivisuuden yhteydessä.

Suwaidan ja Qasim (2010) tutkivat mitkä tekijät vaikuttavat tilintarkastajien luottamukseen sisäisestä tarkastuksesta. Tutkimuksessa havaittiin, että tilintarkastajan käsitykseen sisäisestä tarkastuksesta vaikuttavat kaikkein eniten sisäisen tarkastuksen objektiivisuus, ammattitaito ja tehty työ. Tutkimus erosi Brownin (1983), Schneiderin (1983) ja Haronin ja muiden (2004) tutkimuksista siten, että Suwaidan ja Qasimin (2010) tutkimustuloksissa ei havaittu merkittäviä eroja sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden, ammattitaidon ja tehdyn työn välillä, kun tutkittiin tilintarkastajan luottamusta sisäiseen tarkastukseen. Muita tekijöitä olivat sisäisen tarkastajan tuntemus alan standardeista ja käytännöistä, koulutustaso ja jatkuva ammattitaidon kehittäminen. Edellisten tekijöiden tärkeyttä tukee se, että tilintarkastajaa kokee tärkeäksi saada tietoa sisäisen yksikön henkilökunnan ammattitaidosta. Kaikkein vähiten tilintarkastajien luottamuspäätökseen vaikutti sisäisen tarkastajan palkka. Suwaidan ja Qasimin (2010) johtopäätösten mukaan tämä johtuu siitä, että ammattitaitoisten ja kokeneiden sisäisten tarkastajien palkka on riittävän suuri.

Al-Twajiry ja muut (2004) tutkivat tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien yhteistyötä. Yhtenä osana tutkimusta käsiteltiin myös tilintarkastajien luottamusta sisäiseen tarkastuksen työhön. Tuloksissa selvisi, että tärkeimmät luottamukseen vaikuttavat tekijät olivat objektiivisuus, ammattitaito ja tehty työ. Al-Twajiry ja muiden (2004) tutkimuksessa

tärkeimmät syyt miksi tilintarkastajat eivät luottaneet sisäiseen tarkastukseen olivat sisäisen tarkastuksen ammattitaidon puutteellisuus ja sisäisen tarkastuksen tiimin riippuvuus organisaation johdosta. Tutkimuksen mukaan tilintarkastajien luottamus sisäiseen tarkastukseen paransi, jos sisäisen tarkastuksen yksiköt olivat itsenäisempiä ja ammattitaitoisempia. Al-Twajry ja muiden (2004) tutkimus olivat yhtenäisiä Suwaidan ja Qasimin (2010) tulosten kanssa.

Mihret ja Admassu (2011) tutkivat tilintarkastajien luottamusta sisäisen tarkastuksen työhön tunnistuen merkittävimmät tekijät mitkä vaikuttavat tilintarkastajien luottamukseen. Niin kuin aikaisemmissa tutkimuksissa myös Mihret ja Admassu (2011) havaitsivat, että sisäisen tarkastajan tekemä työ on merkittävä tekijä, joka vaikuttaa tilintarkastajien luottamukseen sisäistä tarkastusta kohtaan. Mihretin ja Admassun tutkimuksessa sisäisen tarkastuksen tekemään työhön sisältyivät sisäisen tarkastuksen laajuus, säännöllisyys, laatu, riittävä työpapereiden dokumentointi ja kansainvälisten standardien noudattaminen. Kuitenkin tutkimustulosten mukaan sisäisen tarkastuksen kehittäminen voisi parantaa sisäisten tarkastajien ja tilintarkastajien yhteistyötä ja näin parantaa yhtiöiden hallinnointi- ja ohjausjärjestelmää (*Corporate Governance*). Edellä mainittu on myös yhdenmukainen Al-Twajry ja muiden (2004) tutkimustulosten kanssa.

Niin kuin Al-Twajry ja muiden (2004) myös Håkansson ja Johansson (2014) käsitelivät tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien yhteistyötä. Tutkielmassa keskityttiin mihin tekijöihin tilintarkastajat kiinnittävät huomiota päättäessään yhteistyöstä sisäisen tarkastuksen kanssa ja sisäisen tarkastuksen tekemän työn hyödyntämisessä. Håkanssonin ja Johanssonin (2014) tutkielman tulosten mukaan tilintarkastajat kokevat, että yhteistyö sisäisen tarkastuksen kanssa nopeuttaa tarkastuksen suorittamista. Tilintarkastajat eivät myöskään nähneet estettä yhteistyölle sisäisen tarkastuksen kanssa mutta uskoivat, että se voi vaikuttaa tarkastuksen laatuun, jos tilintarkastaja huomaa, että sisäisen tarkastajan työpapereita ei voi käyttää hyväksi tarkastuksessa. Kuitenkin tilintarkastajat pitivät omaa riippumattomuuttaan ja ammattitaitoaan erittäin tärkeänä ja kokivat, että yhteistyö sisäisen tarkastuksen kanssa voisi vaikuttaa heidän objektiivisuuteensa ja ammatilliseen arviointikykyyn. Niin kuin edellä mainituissa tutkimuksissa Håkansson ja

Johansson (2014) havaitsivat, että tilintarkastajien arvioinnissa sisäisen tarkastuksen objektiivisuudella ja ammattitaidolla on suuri merkitys.

Argenton ja muiden (2018) uusin tutkimus vahvistaa aikaisempien tutkimusten tuloksia sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden ja ammattitaidon merkityksestä tilintarkastajille. Argento ja muut (2018) havaitsivat, että tilintarkastajat näkevät riskin tilintarkastuksen laadussa, jos tilintarkastuksessa joudutaan luottamaan sellaisen sisäisen tarkastajan työhön, jonka ammattitaito ja objektiivisuus on kyseenalaistettu tilintarkastajan puolesta. Tutkimuksessa havaittiin myös, että tilintarkastajat saattavat joissain tapauksissa hyväksyä heikomman tarkastuksen laadun, jos he tekevät yhteistyötä sisäisen tarkastuksen kanssa. Tutkimuksen mukaan tilintarkastaja pitävät erityisen tärkeänä heidän omaa riippumattomuuttaan ja ammattitaitoaan. Pääasiassa tilintarkastajat eivät kuitenkaan kokeneet sisäisen tarkastuksen vaarantavan heidän objektiivisuuttaan ja ammatillista arviointikykyä.

4.2 Tilintarkastajien näkemys ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta

Gramling ja Vandervelde (2006) tutkivat miten sisäisten tarkastajien ja tilintarkastajien näkemukseen sisäisen tarkastuksen laadusta ja objektiivisuudesta vaikuttaa se onko yhtiössä oma sisäisen tarkastuksen yksikkö vai ulkoistettu sisäinen tarkastus. Tutkimustuloksien mukaan sisäisillä tarkastajilla ja tilintarkastajilla ei havaittu olevan merkittäviä näkemuseroja ulkoistetun sisäisen tarkastuksen ja yhtiön oman sisäisen tarkastuksen laadusta. Kuitenkin tutkimustuloksissa havaittiin, että tilintarkastajat kokevat ulkoistetun sisäisen tarkastuksen objektiivisemmaksi, kuin yhtiön oman sisäisen tarkastuksen. Sisäisten tarkastajien mukaan taas ulkoistetun ja yhtiön oman sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden välillä ei ole eroa. Gramlingin ja Vandervelden (2006) mukaan nämä näkemuserot voivat vaikuttaa tilintarkastajien ja sisäisten tarkastajien yhteistyöhön kielteisesti.

Desain ja muiden (2008) tutkimuksessa verrattiin ulkoistettua sisäistä tarkastusta, yhtiön omaa sisäistä tarkastusta sekä yhtiön oman ja ulkoistetun sisäisen tarkastuksen yhdistelmää (*co-sourcing*) toisiinsa objektiivisuuden, ammattitaidon, teknisten taitojen, kokonaisriskin ja johdon vaikutusvallan (*acquiescing to management*) kannalta tilintarkastajan näkökulmasta. Tutkimuksessa havaittiin, että tilintarkastajat kokevat ulkoistetun sisäisen tarkastuksen ja yhtiön oman ja ulkoistetun sisäisen tarkastuksen yhdistelmän (*co-sourcing*) huomattavasti objektiivisemmaksi, ammattitaitoisemmaksi ja riippumattommaksi kuin yhtiön oman sisäisen tarkastuksen. Kuitenkaan tutkimuksen havaintojen mukaan tilintarkastajat eivät näe merkittävää eroa ulkoistetun sisäisen tarkastuksen ja yhtiön oman ja ulkoistetun sisäisen tarkastuksen yhdistelmän (*co-sourcing*) välillä.

Glover ja muut (2008) tutkivat kuinka sisäisen tarkastuksen järjestäminen tarkastetussa yhtiössä vaikuttaa tilintarkastajien luottamukseen sisäistä tarkastusta kohtaan. Tutkimuksessa verrattiin ulkoistettua sisäistä tarkastusta yhtiön omaan sisäiseen tarkastukseen objektiivisuuden ja luotettavuuden näkökulmasta. Tutkimuksessa käsiteltiin myös toimintariskin (*inherent risk*) suuruuden vaikutusta siihen, kuinka luotettavana tilintarkastaja näkee sisäisen tarkastuksen. Tutkimuksessa havaittiin, että tilintarkastajat kokevat ulkoistetun sisäisen tarkastuksen olevan objektiivisempaa ja luotettavampaa silloin kun toimintariski on korkea. Tutkimuksen mukaan sillä kuinka sisäinen tarkastus yhtiössä järjestetään, on merkittävä vaikutus tilintarkastajan käsitykseen sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja luotettavuudesta.

Brandon (2010) tutki vaikuttaako ulkoistetun sisäisen tarkastajan tarjoamat konsultointipalvelut tilintarkastajan näkemykseen ulkoistetun sisäisen tarkastajan ammattitaidosta ja objektiivisuudesta. Tutkimuksessa tutkittiin myös vaikuttaako ulkoistetun sisäisen tarkastajan tarjoamat neuvonta- ja konsultointipalvelut tilintarkastajan luottamukseen koko sisäisen tarkastuksen yksikköön. Tutkimuksen mukaan ulkoistetun sisäisen tarkastajan tarjoamat tarkastukseen liittyvät konsultointipalvelut vaikuttavat kielteisesti tilintarkastajan näkemykseen sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta ja ammattitaidosta. Myöskin jos ulkoistettu sisäinen tarkastaja tarjoaa muita kuin tarkastukseen

liittyviä konsultointipalveluja, se vaikuttaa tilintarkastajan näkemykseen sisäisen tarkastajan objektiivisuudesta kielteisesti. Tutkimuksen yhteenvedona voidaan todeta, että tilintarkastajan luottamukseen sisäiseen tarkastukseen vaikuttaa, jos ulkoistettu sisäinen tarkastaja tarjoaa konsultointipalveluita.

Arel (2010) tutki kuinka tilintarkastajien näkemys oikeusriskin (*litigation risk*) suuruudesta vaikuttaa tilintarkastajien käsitykseen sisäisen tarkastuksen luotettavuudesta. Arel (2010) tutki myös, kuinka tilintarkastajien näkemykseen sisäisen tarkastuksen luotettavuudesta vaikuttaa, onko sisäisen tarkastuksen tehnyt yhtiön oma sisäinen tarkastaja vai ulkoistettu sisäinen tarkastaja. Tutkimustuloksissa havaittiin, että tilintarkastajat näkevät oikeusriskin (*litigation risk*) olevan pienempi, kun sisäisen tarkastuksen on tehnyt ulkoistettu sisäinen tarkastaja. Tuloksien mukaan tilintarkastajat näkevät ulkoistetut sisäiset tarkastajat eri tavalla kuin yhtiön omat sisäiset tarkastajat. Tilintarkastajat kokevat ulkoistettujen sisäisten tarkastajien olevan ammattitaitoisempia ja objektiivisempia kun yhtiön omat sisäiset tarkastajat. Tutkimustuloksien mukaan tilintarkastajat kokevat ulkoistettujen sisäisen tarkastajien olevan myös huomattavasti riippumattomampia kuin yhtiön omat sisäiset tarkastajat

Nenosen (2010) pro gradu -tutkielmassa tutkittiin luottavatko tilintarkastajat enemmän ulkoistettuun sisäiseen tarkastukseen kuin yhtiön omaan sisäiseen tarkastukseen. Tutkielmassa tutkittiin myös vaikuttaako se, että sisäinen tarkastaja on työskennellyt aikaisemmin tilintarkastajana tilintarkastajan luottamukseen ja vaikuttaako tilintarkastajan kokemus ja pätevyys tilintarkastajan luottamukseen sisäisestä tarkastuksesta. Tutkielman tulosten perusteella tilintarkastajat luottavat enemmän ulkoistettuun sisäiseen tarkastukseen. Kuitenkin tilintarkastaja luottaa enemmän yhtiön omaan sisäiseen tarkastukseen, jos yhtiön oma sisäinen tarkastaja on työskennellyt aikaisemmin tilintarkastajana. Tilintarkastajan kokemuksen ja pätevyyden ei taas todettu vaikuttavan tilintarkastajan päätöksentekoon sisäisen tarkastuksen luotettavuudesta.

Desai ja muut (2011) jatkoivat vuoden 2008 tutkimusta keskittyen siihen kuinka tilintarkastajat kokevat sisäisen tarkastuksen laadun ja luotettavuuden, kun verrataan yhtiön oman sisäisen tarkastusta, ulkoistettua sisäistä tarkastusta sekä yhtiön oman sisäisen

tarkastuksen ja ulkoistetun sisäisen tarkastuksen yhdistelmää (*co-sourcing*). Tutkimuksen tulosten mukaan tilintarkastajat näkevät ulkoistetun sekä ulkoistetun ja yhtiön oman sisäisen tarkastuksen yhdistelmän (*co-sourcing*) laadukkaampana kuin yhtiön oman sisäisen tarkastuksen. Tilintarkastajat luottavat myös enemmän ulkoistettuun sisäiseen tarkastukseen ja ulkoistetun ja yhtiön oman sisäisen tarkastukseen yhdistelmään (*co-sourcing*) enemmän kuin yhtiön omaan sisäiseen tarkastukseen. Tutkimuksen mukaan tilintarkastajat eivät näe merkittäviä eroja luotettavuudessa, ammattitaidossa ja objektiivisuudessa ulkoistetun sekä ulkoistetun ja yhtiön oman sisäisen tarkastuksen yhdistelmän (*co-sourcing*) välillä.

Argenton ja muiden (2018) tutkimuksessa havaittiin eroja tilintarkastajien näkemyksestä ulkoistetun sisäisen tarkastuksen ja yhtiön oman sisäisen tarkastuksen välillä. Tilintarkastajat kokivat ulkoistetun sisäisen tarkastuksen olevan itsenäisempää ja ammattitaitoisempaa ja näiden piirteiden takia luottivat enemmän ulkoistettuun sisäiseen tarkastukseen. Argenton ja muiden (2018) mukaan tilintarkastajat saattavat kokea ulkoistettujen sisäisten tarkastajien aiheuttavan enemmän muutoksia organisaatiossa, jonka voidaan nähdä vaikuttavan siihen miksi tilintarkastajat kokevat ulkoistetut tarkastajat objektiivisemmiksi kuin yhtiön omat sisäiset tarkastajat.

4.3 Käsityksiä sisäisen tarkastajan ammatista erilaisista näkökulmista

Sisäisen tarkastajan uran houkuttelevuutta ja siihen suuntautumista on tutkittu hyvin vähän. Sen takia seuraavissa tutkimuksissa käsitellään sisäisen tarkastuksen ammatin houkuttelevuutta muistakin kuin tilintarkastajien näkökulmista.

Sharifin ja Khanin (2010) tutkivat yliopisto-opiskelijoiden asennetta ja käsityksiä sisäisen tarkastajan ammatista. Yliopisto-opiskelijoiden huomattiin olevan tietoisia sisäisen tarkastuksen ammatin muutoksista ja tämän seurauksena heillä huomattiin olevan myös huolia sisäisen tarkastajan työpaikan löytämisestä. Opiskelijoiden mukaan hyviä puolia sisäisen tarkastajan ammatissa nähtiin olevan hyvät etenemis- ja uramahdollisuudet,

työnkuvan haastavuus ja sisäisen tarkastajan ammatin nähtiin tarjoavan enemmän uravaihtoehtoja kuin tilintarkastajan ammatin. Puolet Sharifin ja Khanin (2010) tutkimukseen osallistuneista opiskelijoista näkivät sisäisen tarkastajan ammatin kannattavana uravalintana. Huonoja puolia sisäisen tarkastajan ammatissa opiskelijat näkivät pitkät työajat, vähäisen matkustelun, työnkuvan vaativuuden ja sisäisen tarkastajan sitoutumisen yhteen organisaatioon. Syitä kiinnostukseen sisäisen tarkastajan ammattia kohtaan opiskelijat kertoivat olevan työn tarkkuus, kasvavat etenemis- ja uramahdollisuudet sekä työnkuvan haastavuus

Niin kuin Sharif ja Khan (2010) Burtonin ja muut (2015) selvittivät tutkimuksessaan yliopisto-opiskelijoiden käsityksiä sisäisen tarkastuksen ammatista. Burtonin ja muiden (2015) tutkimuksessa keskityttiin yliopisto-opiskelijoiden halukkuuteen hakea sisäisen tarkastajan tehtäviin. Tutkimuksen mukaan opiskelijat, joilla on jo liike-elämän (*business experience*) työkokemusta hakivat mieluummin työpaikkaa, jota oli kuvailtu laskentatoimen työpaikkana kuin sisäisen tarkastuksen työpaikkana. Niiden opiskelijoiden kohdalla, joilla ei ollut liike-elämän kokemusta ei havaittu eroa.

Burton ja muut (2015) päätyivät tutkimuksessaan tulokseen, että ne henkilöt, joilla on jo kokemusta liike-elämästä suhtautuvat kielteisesti sisäisen tarkastuksen ammattinimikkeeseen. Tutkimuksen mukaan tämä vaikuttaa myös kielteisesti niihin, jotka mahdollisesti hakisivat sisäisen tarkastuksen tehtäviin. Nämä hakijat kokivat myös, että muilla liike-elämän ammattilaisilla on kielteinen käsitys sisäisen tarkastuksen työstä. Myös sisäisen tarkastajan työnkuvaan sopivilla henkilöillä, joilla on jo liike-elämän kokemusta on kielteisiä käsityksiä sisäisestä tarkastuksesta. Näiden henkilöiden kielteiset käsitykset ovat muodostuneet heidän uransa aikana. Tutkimuksen mukaan ainoa ammattitaitoisia työnhakijoita houkutteleva tekijä on, jos työnhakijat odottavat viettävänsä vain vähän aikaa sisäisen tarkastuksen tehtävissä ja tämän jälkeen siirtyvänsä muihin tehtäviin organisaatiossa. Tutkimuksessa huomattiin, että ainoat ammattitaitoisia työnhakijoita houkuttelevat tekijät työnhakuilmoituksessa olivat, että sisäinen tarkastus suorittaa pääasiassa konsultointipalveluja ja, että sisäisen tarkastuksen yksikköä käytetään osana johdon koulutusta (*management training ground*).

Bartlettin ja muiden (2016) tekemä tutkimus tarkasteli kuinka halukkaita tilintarkastajat ovat hakemaan yhtiön oman sisäisen tarkastajan työpaikkaa, ulkoiseksi sisäiseksi tarkastajaksi tai laskentatoimen asiantuntijan työpaikkaan. Tulokset osoittivat, että tilintarkastajat hakevat kaksi kertaa todennäköisemmin työpaikkaa, jota on kuvailtu muuna laskentatoimen työpaikkana kuin kumpanakaan edellä mainituista sisäisen tarkastuksen työpaikoista. Syynä tuloksiin nähtiin olevan tilintarkastajien kielteisessä kuvassa sisäisestä tarkastuksesta. Tilintarkastajilla todettiin myös olevan kielteisempiä käsityksiä yhtiön omasta sisäisestä tarkastuksesta kuin ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta. Tilintarkastajat näkevät, että ulkoistettu sisäinen tarkastus on objektiivisempaa kuin yhtiön oma sisäinen tarkastus. Tilintarkastajat myös kokevat, että ulkoistetulla sisäisellä tarkastuksella on paremmat IT-aidot, paremmat ura- ja etenemismahdollisuudet, parempi palkkaus, kiinnostavampi työnkuva ja että ulkoistettu sisäinen tarkastus on parempi uravaihtoehto kuin yhtiön oma sisäinen tarkastus. Niillä, jotka eivät hakeneet sisäisen tarkastuksen työpaikkaa oli matalammat odotukset sisäisestä tarkastuksesta urana ja he myös näkivät, että muut laskentatoimen ammattilaiset eivät arvosta sisäistä tarkastusta ja että sisäisen tarkastajan työ ei ole mielenkiintoista.

Bartlett ja muut (2016) tutkivat myös suosittelisivatko tilintarkastajat sisäisen tarkastuksen työpaikkaa opiskelijoille. Tutkimukseen haastatellut tilintarkastajat myös suosittelivat sisäisen tarkastuksen työtä keskiverto-opiskelijoille, kun taas huippuoppilaille he suosittelivat tilintarkastajan ammattia. Tilintarkastajien suositukset oppilaille pohjautuivat useisiin eri tekijöihin, kuten heidän näkemyksiinsä siitä, että palkkaus- ja etenemismahdollisuudet ovat parempia tilintarkastajan ammatissa.

Bartlett ja muut (2017) jatkoivat aikaisemman tutkimuksensa (2016) aihetta keskittymällä kuinka muut kuin laskentatoimen ammattilaiset (*non-accounting business professionals*) näkivät sisäisen tarkastuksen. Tutkimuksessa kohderyhmäksi valittiin liike-elämän ammattilaiset, joilla ei ollut laskentatoimen kokemusta. Niin kuin Bartlett ja muut (2016) ja Burton ja muut (2015) myös Bartlett ja muut (2017) havaitsivat, että tutkimukseen osallistuneet uskoivat muilla liike-elämän ammattilaisilla olevan kielteisiä käsityksiä sisäisen tarkastajan ammatista. Kuitenkin havaintojen mukaan samat osallistujat

uskoivat muiden liike-elämän ammattilaisten arvostavan sisäisen tarkastajan ammattia. Tutkimuksen havaintojen mukaan sisäisillä tarkastajilla on korkea palkkaus ja hyvät edut, työ on mielekästä ja kiinnostavaa ja että sisäisen tarkastajilla on erinomaiset ura- ja kehittymismahdollisuudet. Kuitenkin yhteneväistä Bartlettin ja muiden (2016) tutkimustuloksiin oli, että myöskin tähän tutkimukseen haastatellut henkilöt hakisivat ennemmin työpaikkaa, joka on kuvailtu yleisesti laskentatoimen työpaikkana kuin sisäisenä tarkastuksena. Myöskin mitä paremmat käsitykset haastatelluilla oli sisäisen tarkastuksen ominaisuuksista, sitä enemmän hän oli kiinnostunut työskentelemään sisäisen tarkastuksen yksikössä. Myöskin tutkimukseen osallistuneen koulutustaso vaikutti kiinnostukseen sisäisen tarkastuksen työpaikasta. Mitä korkeampi koulutus osallistujalla oli, sitä vähemmän hän olisi valmis työskentelemään sisäisessä tarkastuksessa. Kuitenkaan sisäisen tarkastajan vastuu, erilaiset uramahdollisuudet ja sisäisen tarkastuksen ulkoistaminen eivät vaikuttaneet siihen hakevatko haastatellut mieluummin työpaikkaa, joka on kuvailtu sisäisenä tarkastuksena kuin laskentatoimen työpaikkana.

4.4 Yhteenveto aikaisemmista tutkimuksista

Tutkimuksissa, jotka ovat keskittyneet tilintarkastajien käsityksiin sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta, ammattitaidosta ja tehdystä työstä on saatu monia erilaisia tuloksia. Varhaisten (muun muassa Brown 1983, Schneider 1984, Maletta 1993) tutkimusten johdopäätökset erosivat merkittävästi toisistaan ammattitaidon ja objektiivisuuden kohdalla. Maletta (1993) toi myös tutkimuksiin mukaan toiminriskin (*inherent risk*) vaikutuksen näiden kolmen tekijän väliseen suhteeseen ja Malettan (1993) tulosten mukaan tilintarkastajat vertaavat näitä kolmea tekijää toisiinsa tehdessään päätöksiä sisäisen tarkastuksen luotettavuudesta.

Haronin ja muiden (2004) tutkimuksessa ei sisäisen tarkastajan objektiivisuuden nähty vaikuttavan merkittävästi tilintarkastajan arvioidessa sisäistä tarkastusta. Kuitenkin Al-Twaijryn ja muiden (2004) ja Suwaidan ja Qasimin (2010) tuloksissa havaittiin, että tärkeimmät tilintarkastajan luottamukseen ja arviointiin vaikuttavat tekijät olivat

objektiivisuus, ammattitaito ja tehty työ. Argenton ja muiden (2018) tutkimus vahvistaa edellä mainittujen tutkimusten tuloksia sisäisen tarkastuksen objektiivisuuden ja ammattitaidon merkityksestä tilintarkastajille

Toisin kuin tutkittaessa tilintarkastajien käsityksiä sisäisen tarkastuksen luotettavuudesta eri tekijöiden avulla, tutkimusten tulokset ulkoistetun sisäisen tarkastuksen ja yhtiön oman sisäisen tarkastuksen luotettavuudesta ovat hyvin samankaltaisia. Gramling ja Vandervelde (2006), Desai ja muut (2008), Glover ja muut (2008), Arel (2010), Nenonen (2010) ja Desai ja muut (2011) totesivat, että tilintarkastajat näkevät ulkoistetun sisäisen tarkastuksen objektiivisempänä ja luotettavampana kuin yhtiön oman sisäisen tarkastuksen. Desai ja muut (2008), Arel (2010) ja Argento ja muut (2018) päätyivät tulokseen, että tilintarkastajat pitävät ulkoista sisäistä tarkastusta ammattitaitoisempänä kuin yhtiön omaa sisäistä tarkastusta. Brandonin (2010) johtopäätösten mukaan ulkoistetun sisäisen tarjoamat konsultointipalvelut vaikuttavat kuitenkin kielteisesti tilintarkastajan käsitykseen sisäisen tarkastuksen objektiivisuudesta. Tutkimusten mukaan (Desai ja muut 2008; 2010) tilintarkastajat eivät näe merkittäviä eroja luotettavuudessa, objektiivisuudessa ja ammattitaidossa ulkoistetun sisäisen tarkastuksen ja ulkoistetun ja yhtiön oman sisäisen tarkastuksen (*co-sourcing*) yhdistelmien välillä.

Sisäisen tarkastajan uran houkuttelevuutta on tutkittu eri näkökulmista. (Sharif ja Khan 2010; Burton ja muut 2015; Bartlett ja muut 2016; Bartlett ja muut 2017). Näistä tutkimuksista pystytään muodostamaan joitakin yhtenäisiä johtopäätöksiä. Tutkimuksissa (Burton ja muut 2015; Bartlett ja muut 2016, 2017), joissa oli vaihtoehtoina sisäisen tarkastajan työpaikka sekä laskentatoimen työpaikka hakijat hakivat mieluummin laskentatoimen työpaikkaa kuin sisäisen tarkastuksen työpaikkaa. Tutkimuksissa työpaikkailmoituksesta oli muutettu ainoastaan otsikko sisäiseksi tarkastuksen työpaikaksi tai laskentatoimen työpaikaksi. Burtonin ja muiden (2015) tutkimuksen opiskelijat, joilla oli työkokemusta, hakivat mieluummin laskentatoimen työpaikkaa kuin sisäisen tarkastuksen työpaikkaa. Bartlettin ja muiden (2016) tutkimuksessa tilintarkastajat hakivat kaksi kertaa todennäköisemmin laskentatoimen työpaikkaa, kuin ulkoistetun tai yhtiön oman sisäisen tarkastajan työpaikkaa. Myöskin muut liike-elämän ammattilaiset olivat

kiinnostuneempia laskentatoimen työpaikasta sekä hakivat todennäköisemmin laskentatoimen työpaikkaa kuin sisäisen tarkastajan työpaikkaa (Bartlett ja muut 2017).

Myöskin Burtonin ja muiden (2015) ja Bartlettin ja muiden (2016, 2017) tutkimuksissa havaittiin, että haastatelluilla oli paljon kielteisiä käsityksiä sisäisen tarkastuksen ammattista. Kaikissa tutkimuksissa havaittiin, että tutkimukseen osallistuneiden mielestä muilla liike-elämän ammattilaisilla on kielteisiä käsityksiä sisäisen tarkastajan ammattista. Edellä mainittuja tutkimuksia vertaillen voidaan sanoa, että kaikkein kielteisimmät käsitykset sisäisen tarkastuksen ammattista on näiden tutkimusten mukaan tilintarkastajilla. Bartlettin ja muiden (2017) mukaan tilintarkastajilla on matalat odotukset sisäisestä tarkastuksesta urana, ja he eivät nähneet nyt tai tulevaisuudessa sisäisille tarkastajille hyviä etenemis- tai uramahdollisuuksia. Tilintarkastajat eivät myöskään suosittele sisäisen tarkastuksen uraa huippuoppilaille, ainoastaan keskiverto-opiskelijoille.

4.5 Hypoteesit

Tämän tutkielman hypoteesit on muodostettu Bartlettin, Kreminin, Saundersin ja Woodin (2016) tutkimuksen *“Attracting applicants for in-house and outsourced internal audit positions: views from external auditors”* perusteella. Tilintarkastajien hakeutuminen sisäisen tarkastajan ammattiin on tutkittu suhteellisen vähän ja aikaisempien tutkimusten perusteella varmojen johtopäätösten muodostaminen ei ole mahdollista. Aihetta on myöskin tutkittu aikaisemmin vaihtelevista näkökulmista ja tämä vaikeuttaa johtopäätösten muodostamista. Tutkielman kiinnostuksen kohteena on selvittää hakevatko tilintarkastajat mieluummin laskentatoimen asiantuntijan työpaikkaa kuin sisäisen tarkastajan työpaikkaa sekä hakevatko tilintarkastajat mieluummin ulkoistetun sisäisen tarkastajan työpaikkaa kuin yhtiön oman sisäisen tarkastajan työpaikkaa. Tämän tutkielman tarkoituksena on myös selvittää tilintarkastajien näkemyksiä ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta, kun sitä verrataan yhtiön omaan sisäiseen tarkastukseen. Tutkielman ensimmäisessä ja toisessa hypoteesissa keskitytään aiheeseen työnhaun näkökulmasta.

Tämän tutkielman tutkimushypoteesit ovat seuraavat:

H1: *Tilintarkastajat hakevat mieluummin työpaikkaa, joka on kuvailtu laskentatoimen kuin sisäisen tarkastuksen työnä.*

H2: *Tilintarkastajat hakevat mieluummin työpaikkaa, joka on kuvailtu ulkoistetun sisäisen tarkastuksen työpaikkana kuin yhtiön oman sisäisen tarkastajan työpaikkana.*

H3: *Tilintarkastajien näkemykset ulkoistetusta sisäistetyistä tarkastuksesta ammattina ovat paremmat kuin heidän näkemyksensä yhtiön omasta sisäisestä tarkastuksesta ammattina.*

5 Kyselylomake ja tutkimusaineisto

Tämän tutkielman empiriaosa suoritettiin kokeellisena tutkimuksena, johon aineisto kerättiin tilintarkastusyhteisön lähetetyllä sähköisellä kyselylomakkeella. Kyselylomake on nopea tapa kerätä tietoa ja soveltuu parhaiten käytettäväksi silloin, kun edustavan otoksen saaminen on mahdollista (Heikkilä, 2014, s. 66). Kysely lähetettiin 160 tilintarkastajalle, joten sähköinen kyselylomake sopi tähän hyvin.

5.1 Aineiston kerääminen ja kyselylomake

Tutkielman aineisto on kerätty kansainvälisen tilintarkastusyhteisön tilintarkastajille lähetetyllä kyselyllä. Kysely tehtiin Webropol -ohjelmalla ja kysely lähetettiin tilintarkastusyhteisön sisäisessä viestinnässä tilintarkastusyhteisön Suomessa työskenteleville tilintarkastajille. Kysely lähetettiin yhteensä 160 tilintarkastajalle ja kyselyyn pystyivät vastaamaan tilintarkastusyhteisön kaikki tilintarkastajat tarkastuskokemuksen määrästä riippumatta.

Kyselomakkeen alussa oli lyhyt saate vastaajille, jossa annettiin tietoa kyselylomakkeen aihepiiristä sekä tietoja tutkielman tarkoituksesta ja tietojen käyttämisestä. Kyselylomake jakautui kolmeen osioon. Ensimmäisessä osiossa oli yhdeksän kysymystä vastaajien taustatiedoista. Kyselyn toisessa osiossa ohjelma arpoi satunnaisesti vastaajalle yhden työpaikkailmoituksen kolmesta. Työpaikkailmoitusten sisältöä muutettiin otsikon lisäksi vain siten, että se olisi johdonmukainen haettavan työpaikan sisällön kanssa. Otsikot työpaikkailmoituksille olivat; asiantuntija – sisäinen tarkastus, asiantuntija - ulkoistettu sisäinen tarkastus ja laskentatoimen asiantuntija. Työpaikkahakemus laskentatoimen asiantuntijalle oli seuraavanlainen;

”Olemme kansainvälinen pörssiyritys. Haemme nyt laskentatoimen asiantuntijaa. Laskentatoimen neuvontapalvelumme suorittaa sekä varmennus- että konsultointipalveluita. Laskentatoimen neuvontatiimimme tehtävänä on tukea tarkastusvaliokuntaamme sekä johtoa saavuttamaan tavoitteensa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan

organisaation riskienhallinta- ja valvontajärjestelmien sekä johtamis- ja hallintoprosessien arviointiin ja kehittämiseen. Työnkuva tulee tarkentumaan valittavan henkilön osaamisen ja kokemuksen mukaan. Tarjoamme sinulle kilpailukykyisen palkan ja kattavat henkilöstöedut.”

Edellä esitettyä työpaikkailmoitusta, jossa haettiin laskentatoimen asiantuntijaa, muutettiin seuraavasti ulkoistetun sisäisen tarkastajan työpaikkailmoituksen kohdalla; kansainvälinen pörssiyritys vaihdettiin *yhdeksi maailman johtavista asiantuntija organisaatioista* ja laskennan neuvontapalvelumme suorittaa muutettiin muotoon *sisäisen tarkastuksen tiimimme tarjoaa* sekä tiimin tehtävänä on tukea muutettiin muotoon *on raportoida asiakasyritystemme*. Myöskin lause haemme nyt laskentatoimen asiantuntijaa muutettiin muotoon *haemme nyt asiantuntijaa sisäisen tarkastuksen tiimiimme*.

Edellä esitettyä työpaikkailmoitusta, jossa haettiin laskentatoimen asiantuntijaa, muutettiin seuraavasti sisäisen tarkastajan työpaikkailmoituksen kohdalla; laskennan neuvontapalvelumme suorittaa muutettiin muotoon *sisäisen tarkastuksen tiimimme suorittaa* ja tiimin tehtävänä on tukea muutettiin muotoon *tiimin tehtävänä on raportoida yhtiömme*. Myöskin lause haemme nyt laskentatoimen asiantuntijaa muutettiin muotoon *haemme nyt asiantuntijaa sisäisen tarkastuksen tiimiimme*.

Työpaikkailmoituksen jälkeen kyselyssä esitettiin samat kolme kysymystä, jokaiseen työpaikkailmoitukseen liittyen. Kyselyn kolmannessa osiossa kysyttiin vastaajien mielipidettä yhtiön oman sisäisen tarkastuksen ja ulkoistetun sisäisen tarkastuksen väliltä eri ominaisuuksien kautta. Kyselylomakkeeseen oli laitettu sääntö, jonka mukaan jokaiseen kysymykseen on pakollista vastata. Vastausten pakollisuudella varmistettiin se, että vastaukset olisivat käyttökelpoisia, eikä niitä jouduttaisi poistamaan tilastollisesta testauksesta puutteiden vuoksi. Kyselyssä ei ollut vapaata vastaus- ja kirjoitustilaa vastaajille, eikä kyselyssä kerätty yhteystietoja.

Tämän tutkielman empiirinen osio suoritettiin kokeellisena tutkimuksena. Kun tutkitaan tilintarkastajien päätöksentekoa, yleisin tutkimusstrategia on kokeellinen tutkimus. Kokeellisessa tutkimuksessa tavoitteena on tutkia ilmiöiden vaikutuksia toisiinsa

kontrolloidusti tutkimusta varten luodussa tilanteessa. Kyselylomakkeen toisessa osiossa tutkittiin, miten tilintarkastajan käsityksiin sisäisestä tarkastuksesta muuttuvat, kun työpaikkailmoituksen otsikkoa muutetaan laskentatoimen asiantuntijasta sisäiseksi tarkastajaksi. Kokeellista tutkimusta käytetäänkin juuri syy- ja seuraussuhteiden tutkimiseen. (Marttila 2020; Trottman 2001) Kyselylomakkeen kolmannessa osiossa käytettiin Osgoodin seitsenportaista asteikkoa ja tämän sisältö pidettiin samana jokaiselle vastaajalle.

5.2 Aineiston esittely

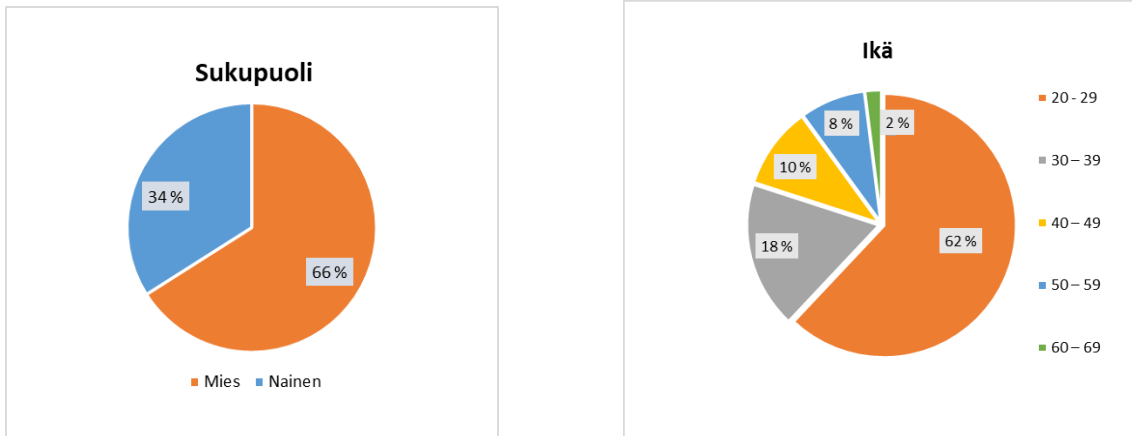
Kyselylomakkeella saatuja vastauksia saatiin yhteensä 50 kappaletta. Kysely lähti 160 tilintarkastajalle. Lopulliseksi vastausprosentiksi saatiin 31,3 %. Kyselyn vastausprosenttiin oletetaan vaikuttavan positiivisesti se, että kyselyn lähettäjä työskentelee kyseissä tilintarkastusyhteisössä ja, että kysely lähetettiin tilintarkastusyhteisön sisäisen viestintän kautta. Kysely laitettiin kuitenkin vasta kesäkuun alussa, milloin osa tilintarkastajista oli jo jäänyt kesälomalle. Myöskin tilintarkastuskauden venyminen Covid19 -pandemian takia on voinut vaikuttaa negatiivisesti vastausten määrään.

Kyselyn ensimmäinen kierros lähetettiin keskiviikkona 10.6.2020. Ensimmäisellä kierroksella saatiin yhteensä 38 vastausta. Kyselystä laitettiin muistutusviesti keskiviikkona 17.6.2020 jolloin saatiin vielä 12 vastausta lisää. Saatemailissa vastaajia pyydettiin vastaamaan kyselyyn 19.6 mennessä, jolloin kysely myös suljettiin.

5.3 Vastaajien taustatiedot

Edellä olevissa (Kuviot 2–8) on esitetty kyselyyn vastanneiden tilintarkastajien taustatietoja. Kyselyn ensimmäinen osio sisälsi yhdeksän kysymystä liittyen vastaajien taustatietoihin. Kyselyn taustatietoihin liittyvät kysymykset laadittiin aikaisemman tutkimuksen perusteella (Bartlett ja muut 2016). Seuraavalla sivulla oleva kuvio 2 kuvaa vastaajien

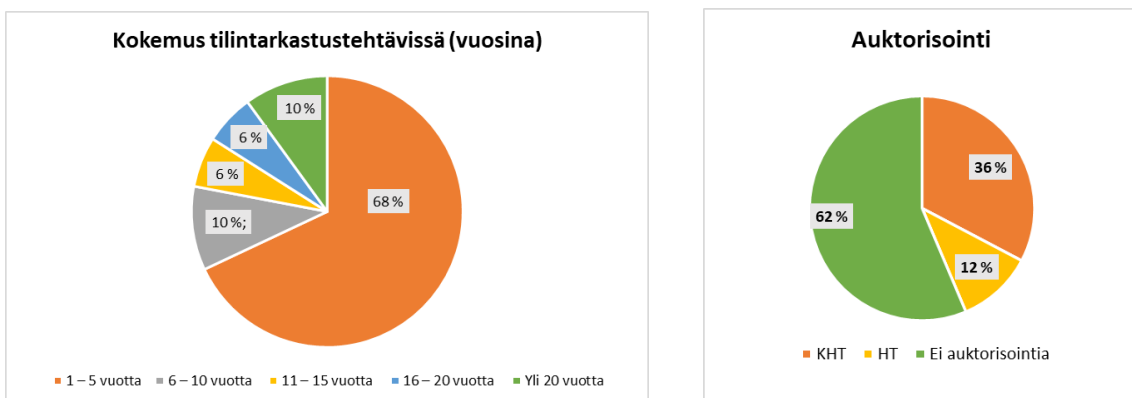
sukupuolijakaumaa. Kyselyyn vastanneista henkilöistä noin kaksi kolmas osaa oli miehiä (66 %) ja loput naisia (34 %). Kyseissä tilintarkastusyhteisössä miehiä työskentelee enemmän tilintarkastajina kuin naisia, joten on johdonmukaista, että kyselyyn vastasi enemmän miehiä kuin naisia. Kyselylomakkeessa vastausvaihtoehtoina oli myös kohdat ”muu” ja ”en halua vastata”, mutta näihin ei tullut yhtäkään vastausta.



Kuviot 2 ja 3. Vastaajien sukupuoli- ja ikäjakauma.

Vastaajien ikäjakaumaa on havainnollistettu kuviossa 3. Kyselyssä ikää kysyttiin avoimella numeerisella kentällä. Nuorin kyselyyn vastannut oli 23-vuotias ja vanhin 62-vuotias. Vastaajien iän keskiarvo oli 32 vuotta ja mediaani 28 vuotta. Kyselyyn vastanneista reilusti yli puolet oli alle 30-vuotiaita (62 %).

Kuviossa 4 esitellään vastaajien kokemusta tilintarkastustehtävissä kokonaisina vuosina. Vastaajista suurimmalla osalla oli tilintarkastustehtävistä kokemusta alle viisi vuotta,

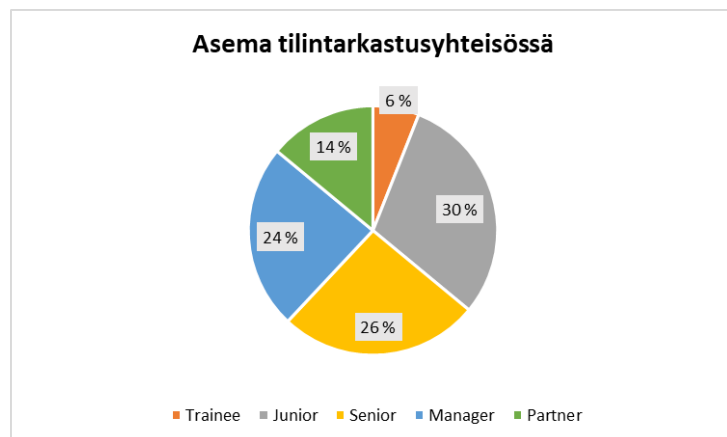


Kuviot 4 ja 5. Vastaajien kokemus tilintarkastustehtävissä (vuosina) ja vastaajien auktorisointi.

mikä on johdonmukaista sen kanssa, että suurin osa vastaajista oli alle 30-vuotiaita. Alle kymmenen vuoden kokemus oli yhteensä 78 prosentilla vastaajista. Yli kymmenen vuoden kokemus oli yhteensä 22 prosentilla vastaajista.

Edellisellä sivulla kuviossa 5 on esitelty vastaajien auktorisoinnin jakautuminen. Tilintarkastuslain (18.9.2015/1141) mukaan tilintarkastajalla tulee olla vähintään kolmen vuoden kokemus, että hän voi suorittaa HT-tutkinnon ja KHT-tutkinnon. Tämän takia on johdonmukaista, että 62 prosentilla vastaajista ei ole auktorisointia, koska 68 prosentilla vastaajista on alle 5 vuoden kokemus tilintarkastustehtävistä. KHT-tutkinnon vastaajista oli suorittanut 36 prosenttia ja HT-tutkinnon 12 prosenttia. Yhteensä 48 prosentilla vastaajista oli siis suorittuna joku tilintarkastustutkinto. Yhdelläkään vastaajista ei ollut JHT-tutkintoa tai CIA (*Certified Internal Auditor*) – tutkintoa.

Kuvio 6 havainnollistaa vastaajien asemaa tilintarkastusyhteisössä. Noin yksi kolmas osa vastaajista, (36 %), työskenteli traineena tai avustavana tilintarkastajana. Seniorisekä Manageri-tason tilintarkastajia vastasi kyselyyn melkein yhtä paljon. Senioreita vastasi 13 henkilöä (26 %) kun Manageri -tason tilintarkasta-



Kuvio 6. Vastaajien asema tilintarkastusyhteisössä. Vähiten kyselyyn vastasi partnereita eli osakasasemassa olevia tilintarkastajia, joita oli vastaajissa seitsemän kappaletta (14 %).

Kyselylomakkeen kuudentena taustakysymyksenä vastaajilta kysyttiin kuinka moneen toimeksiantoon he osallistuvat vuosittain. 42 vastaajaa (84 %) on mukana enintään 25 toimeksiannossa vuosittain. Kuusi (12 %) henkilöä vastasi osallistuvansa 25–50 toimeksiantoon vuodessa ja vain kaksi (4 %) tilintarkastajaa vastasi osallistuvansa 50–100 toimeksiantoon vuosittain. Vastausvaihtoehtoissa oli myös vaihtoehdot 101–150 toimeksiantoon ja yli 150 toimeksiantoon, mutta näihin ei tullut yhtään vastausta.

Kuvio 7 havainnollistaa sitä, kuinka monessa vastaajien tarkastamassa yhtiössä on ollut sisäisen tarkastuksen yksikkö. Vastaajia pyydettiin ottamaan huomioon vain viimeisen vuoden aikana tarkastetut yhtiöt. Suurimman ryhmän (52 %) muodostivat vastaajat, joiden toimeksiannoista 1–2 yhtiöllä oli sisäisen tarkastuksen yksikkö. Toiseksi suurimman



Kuvio 7. Sisäisen tarkastusten yksiköiden lukumäärä vastaajien tarkastamissa yhtiöissä viimeisen vuoden aikana.

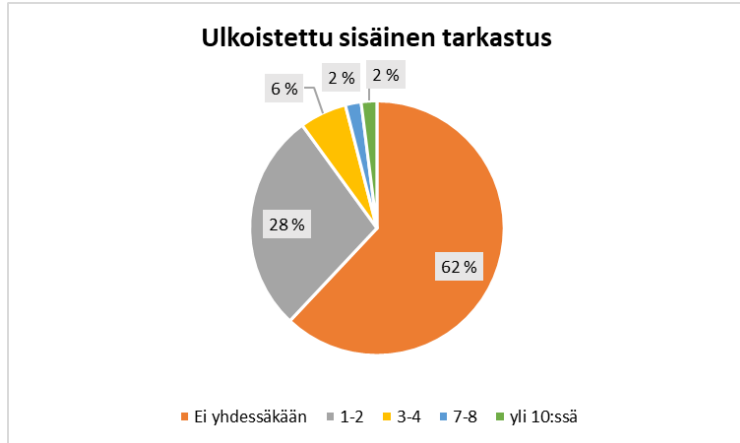
ryhmän (22 %) muodostivat vastaajat, joiden toimeksiannoissa 3–4 yhtiöllä oli sisäisen tarkastuksen yksikkö. Vastaajista vain kahdella (4 %) oli 7–8 yhtiössä sisäisen tarkastuksen yksikkö kaikista toimeksiannoistaan. Vastausvaihtoehtojen väliset erot oli valittu pieniksi sen takia, että melko harvassa yhtiössä Suomessa on erillinen sisäisen tarkastuksen yksikkö.

Arvopaperimarkkinayhdistyksen hallinnointikoodin (Arvopaperimarkkinayhdistys 2020) suosituksen mukaan yhtiön on määriteltävä, miten sisäisen tarkastuksen tehtävät yhtiössä on järjestetty. Tämä koskee kuitenkin vain pörssiyrityksiä, joten muiden kuin pörssiyritysten ei ole lain mukaan järjestettävä erillistä sisäisen tarkastuksen yksikköä. Myöskään yhtiön ei ole aina taloudellisesti kannattavaa järjestää erillistä sisäisen tarkastuksen yksikköä. Kuudella vastaajista (12 %) ei ollut sisäisen tarkastuksen yksikköä yhdessäkään toimeksiannossaan. Kyselyssä oli myös vastausvaihtoehdot 9–10 ja yli 10:ssä, mutta näihin ei tullut yhtäkään vastausta.

Seuraavalla sivulla kuviossa 8 kuvataan sitä, kuinka monessa vastaajien viimeisen vuoden aikana tarkastamissa yhtiöissä on sisäinen tarkastus ulkoistettu kokonaan tai osittain. Selkeästi suurimman ryhmän muodostaa 31 vastaajan ryhmä (62 %), joissa yhdessäkään heidän tarkastamassaan yhtiöissä ei ollut ulkoistettu sisäisen tarkastuksen yksikköä. 14 vastaajan (28 %) toimeksiannoista 1–2 yhtiöllä oli ulkoistettu sisäinen tarkastus.

Vastausvaihtoehtoihin 7–8 ja yli 10:ssä vastasi molempiin vain yksi tilintarkastaja ja vastausvaihtoehtoihin 5–6 sekä 9–10 ei yhtäkään.

Kyselylomakkeen yhdeksäntenä taustakysymyksenä kysyttiin, onko vastaaja toimi-



Kuvio 8. Vastaajien tarkastamien yhtiöiden lukumäärä, joissa sisäinen tarkastus on ulkoistettu kokonaan tai osittain.

tehtävissä uransa aikana. Vastaajista vain kaksi (4 %) oli toiminut sisäisen tarkastuksen tehtävissä uransa aikana ja loput 48 vastaajaa (96 %) ei ollut koskaan toiminut sisäisen tarkastuksen tehtävissä.

6 Tutkimusmenetelmät ja tutkimustulokset

Tutkimuksessa käsiteltävä aineisto on kerätty sähköisellä kyselylomakkeella. Tutkimusaineiston tilastollinen testaus on suoritettu Microsoft Excel -taulukkolaskentaohjelmalla. Tutkielmassa tutkitaan hakevatko tilintarkastajat mieluummin työpaikkaa, joka on kuvailtu laskentatoimen työpaikkana kuin sisäisen tarkastuksen työnä. Tutkielmassa tutkitaan myös hakevatko tilintarkastajat mieluummin työpaikkaa, joka on kuvailtu ulkoistetun sisäisen tarkastajan työpaikkana kuin yhtiön oman sisäisen tarkastuksen työpaikkana. Tutkimuskohteena on lisäksi se ovatko tilintarkastajien näkemykset ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta paremmat kuin yhtiön omasta sisäisestä tarkastuksesta.

6.1 Tutkimusmenetelmät

Tutkimushypoteesien testaamiseen käytetään kahta eri tilastollista menetelmää, khiin neliö -testiä ja t-testiä. Kyselylomakkeella kerätty ensimmäisen ja toisen hypoteesin aineisto luokitellaan laatu- eli nominaaliasteikoksi. Nominaaliasteikon muuttujista voidaan vain sanoa mihin luokkaan ne kuuluvat, mutta luokkia ei voida asettaa mitattavan ominaisuuden mukaan järjestykseen, eikä niillä voi suorittaa laskutoimituksia. Muuttujien arvoista voidaan sanoa vain, ovatko ne samanlaisia vai erilaisia. (Heikkilä, 2014, s. 81).

Ennen tilastollisen merkitsevyyden testaamista nominaaliasteikon muuttujat tulee ensin ristiintaulukoida. Ristiintaulukoinnilla selvitetään kahden muuttujan välistä yhteyttä. Muuttujat taulukoidaan niin, että toinen sijoittuu sarakkeille ja toinen riveille. Ristiintaulukointia käytettäessä halutaan selvittää, onko sarake- ja rivimuuttujien välillä riippuvuutta. (Heikkilä, 2014, s. 198). Ristiintaulukoitujen muuttujien tilastollisen merkitsevyyden testaamiseen käytetään Khiin neliö -testiä eli X^2 -riippumattomuustesta. Khiin neliö -testiä voidaan käyttää kaikilla mitta-asteikoilla, kunhan testin käytön vaatimat edellytykset ovat voimassa. Testiä voidaan käyttää, jos korkeintaan 20 prosenttia odotetuista frekvensseistä on pienempiä kuin 5 ja jokainen odotettu frekvenssi on suurempi kuin 1.

(Heikkilä, 2014 s. 200–201) Tässä tutkimuksessa edellä mainittu toteutui, joten tutkimuksen ensimmäisen ja toisen hypoteesin testaamiseen käytetään khiin neliö -testiä.

Khiin neliö -testin lähtökohtaisena oletuksena on nollahypoteesi eli se, ettei muuttujien välillä ole riippuvuutta. Khiin neliö -testillä saadaan selville esiintyvät otoksessa havaitut erot myös perusjoukossa. Testissä tutkitaan odotettujen ja havaittujen frekvenssien poikkeavuutta toisistaan. Jos erot osoittautuvat suuriksi, voidaan olettaa, että samat erot ovat havaittavissa myös perusjoukossa. (Heikkilä, 2014, s. 200–207)

Khiin neliö -testissä lasketaan p-arvo. Tämän tutkimuksen merkitsevyystasoksi on asetettu 5 % eli merkitsevyystaso on 0,05. Merkitsevyystaso kuvaa riskitasoa, joka ilmoittaa kuinka suuri on riski, että saatu ero johtuu sattumasta. P-arvon ollessa alle 0,05 otoksen erot ovat tilastollisia merkittäviä ja tällöin erot havaittaisiin myös perusjoukossa. P-arvon ollessa yli 0,05 testin nollahypoteesi jää voimaan eli tällöin muuttujat ovat riippumattomia. (Heikkilä, 2014, s. 195)

Kyselomakkeella kerätty tutkimuksen kolmannen hypoteesin aineisto luokitellaan järjestys- eli ordinaaliasteikoksi. Yleensä järjestysasteikon tasoisille muuttujille ei lasketa keskiarvoja, mutta mielipidemittauksissa keskiarvoja käytetään usein yleiskuvan antamiseen tutkittavista asioista. Tällöin muuttujia käsitelläänkin välimatka-asteikollisina. Järjestys- ja välimatka-asteikon ero voikin olla tulkinnanvarainen, jos käytettyjen arvojen etäisyyttä toisistaan ei tarkasti tunneta. (Heikkilä, 2014, s. 81–82)

Tutkimuksen kolmannen hypoteesin testaamiseen käytetään t-testiä. T-testi eli Studentin testi on keskiarvotesti. T-testillä voidaan testata kahden toisistaan riippumattoman ryhmän keskiarvoja. Tässä tutkimuksessa verrataan aineistosta laskettuja keskiarvoja hypoteesin mukaiseen keskiarvoon. Mikäli t-testillä saadut p-arvot ovat alle tutkimuksen merkitsevyystason (5 %) nollahypoteesi hylätään ja vastahypoteesi hyväksytään. T-testin edellytyksenä on, että muuttujat ovat normaalisti jakautuneet. Muuttujien normaalijakautuneisuutta ei kuitenkaan tarvitse testata, jos ryhmäkoko on yli 30. (Heikkilä, 2014, s. 210–215) Tässä tutkimuksessa vastauksia saatiin 50 kappaletta, joten normaalijakautuneisuutta ei testata.

6.2 Hypoteesien testaus ja tulosten tulkinta

Hypoteesit testataan t-testiä ja khiin neliö – testiä käyttäen. Hypoteesit testataan kyselylomakkeesta saatujen vastausten perusteella. Kyselylomakkeen ensimmäisessä osiossa järjestelmä arpoi vastaajalle satunnaisesti yhden työpaikkailmoituksen kolmesta. Työpaikkailmoitusten sisältöä verrattuna toisiinsa ei ollut muutettu merkittävästi, ainoastaan työpaikkailmoituksen otsikko oli vaihdettu yhdeksi seuraavista; asiantuntija - sisäinen tarkastus, asiantuntija – ulkoistettu sisäinen tarkastus ja laskentatoimen asiantuntija. Työpaikkailmoituksen lukemisen jälkeen kyselyn vastaajalta kysyttiin voisiko hän kuvitella hakevansa edellä esitettyä työpaikkaa kyllä/ei -kysymyksellä. Työpaikkailmoitus on esitelty tämän tutkielman viidennessä kappaleessa ja löytyy myös tämän tutkielman liitteenä. Kyselylomakkeessa edellä mainitulla kysymyksellä saatiin vastaus tutkimuksen ensimmäiseen ja toiseen hypoteesiin. Khiin neliö- testissä nollahypoteesina on, ettei riippuvuutta ole. Alla on muotoiltu ensimmäisen hypoteesin nollahypoteesi ja vastahypoteesi:

H0: *Tilintarkastajien mielenkiintoon työpaikkaa hakiessa ei vaikuta onko työpaikka kuvailtu laskentatoimen vai sisäisen tarkastuksen työnä.*

H1: *Tilintarkastajat hakevat mieluummin työpaikkaa, joka on kuvailtu laskentatoimen kuin sisäisen tarkastuksen työnä.*

Toisen hypoteesin nollahypoteesi ja vastahypoteesi muodostetaan seuraavasti:

H0: *Tilintarkastajien mielenkiintoon työpaikkaa hakiessa ei vaikuta onko työpaikka kuvailtu ulkoistetun sisäisen tarkastuksen työpaikkana vai yhtiön oman sisäisen tarkastajan työpaikkana.*

H2: *Tilintarkastajat hakevat mieluummin työpaikkaa, joka on kuvailtu ulkoistetun sisäisen tarkastuksen työpaikkana kuin yhtiön oman sisäisen tarkastajan työpaikkana.*

Seuraavalla sivulla olevassa taulukossa (ks. taulukko 1) on esitetty kyselyn ensimmäisen osion vastaukset. Taulukosta nähdään, että tilintarkastajat olivat kiinnostuneimpia

hakemaan laskentatoimen asiantuntijan työpaikkaa. Tutkimuksen vastausten lukumäärän jäädessä pieneksi ei ilman tilastollista testaamista ole kuitenkaan luotettavaa tehdä johtopäätöksiä kerätystä materiaalista.

	(A) Laskentatoimen asiantuntija	(B) Yhtiön oma sisäinen tarkastaja	(C) Ulkoistettu sisäinen tarkastaja
Kyllä%	62 %	40 %	57 %
kyllä n	8	8	8
n	13	20	17

Taulukko 1. Kyselylomakkeen ensimmäisen osion vastaukset.

Kyselylomakkeella kerätyt vastaukset ristiintaulukointiin ja tämän jälkeen testattiin, onko muuttujien välillä tilastollista riippuvuutta khiin neliö -testillä. Taulukossa kaksi on esitetty khiin neliön -testin tulokset. Jotta tuloksien tulkinta olisi mahdollisimman selkeää on taulukoihin yksi ja kaksi on merkattu laskentatoimen asiantuntija A:lla, yhtiön oma sisäinen tarkastaja B:llä ja ulkoistettu sisäinen tarkastaja C:llä. Näitä muuttujia on verrattu ristiin khiin neliö -testillä. Taulukossa kaksi on myös eroteltu mitkä tulokset vastaavat ensimmäiseen tutkimushypoteesiin ja mitkä toiseen tutkimushypoteesiin.

	Khiin neliö -testin tulokset		
	H1 (A) vastaan (B)	H1 (A) vastaan (C)	H2 (B) vastaan (C)
$\chi^2 =$	1,46	0,62	0,19
df =	1	1	1
p =	0,226	0,431	0,666

Taulukko 2. Khiin neliö -testin tulokset.

Kun testattiin, onko laskentatoimen asiantuntijan ja yhtiön oman sisäisen tarkastuksen välillä tilastollisesti merkittävää riippuvuutta khiin neliö -testi antaa p-arvoksi 0,226. Vapausaste eli rivienlukumäärä on 1 ja khiin neliö on 1,46. Kun testattiin, onko laskentatoimen asiantuntijan ja ulkoistetun sisäisen tarkastuksen välillä tilastollisesti merkittävää riippuvuutta khiin neliö -testi antaa p-arvoksi 0,431, vapausaste on 1 ja khiin neliö on 0,62. Molemmat p-arvot ovat suurempia kuin tutkimuksen merkitsevyystaso 0,05.

Ensimmäisen hypoteesin nollahypoteesi jää näin voimaan ja sen mukaan muuttujien välillä ei ole riippuvuutta. Ensimmäinen tutkimushypoteesi hylätään, eli tilintarkastajan mielenkiintoon työpaikkaa hakiessa ei vaikuta onko työpaikka kuvailtu laskentatoimen vai sisäisen tarkastuksen työnä.

Kun testattiin, onko yhtiön oman sisäisen tarkastuksen ja ulkoistetun sisäisen tarkastuksen välillä tilastollisesti merkittävää riippuvuutta khiin neliö testi antaa p-arvoksi 0,666. Vapausaste on 1 ja khiin neliö on 0,19. Tässäkin tapauksessa p-arvo on suurempi kuin tutkimuksen merkitsevyystaso 0,05. Toisen tutkimushypoteesin nollahypoteesi jää näin voimaan ja sen mukaan muuttujien välillä ei ole riippuvuutta. Tutkimushypoteesi kaksi hylätään, eli tilintarkastajan mielenkiintoon työpaikkaa hakiessa ei vaikuta onko työpaikka kuvailtu ulkoistetun sisäisen tarkastuksen työpaikkana vai yhtiön oman sisäisen tarkastajan työpaikkana.

Kolmannen hypoteesin testaamiseen käytetään t-testiä. Kyselylomakkeen toisessa osiossa vastaajan tuli arvioida Osgoodin seitsenportaisella asteikolla onko ulkoistettu vai yhtiön oma sisäinen tarkastus parempi kyselylomakkeessa luetelluissa ominaisuuksissa. Asteikossa numero yksi kuvasi yhtiön omaa sisäistä tarkastusta ja numero seitsemän ulkoistettua sisäistä tarkastusta. Asteikon keskikohta on numero neljä vaihtoehto ”samanarvoisia”. Osgoodin seitsenportaisen asteikon avulla testattavalle hypoteesille on saatu keskiarvot vastaajien arvioista luetelluista ominaisuuksista. Vastauksista saatua keskiarvoa verrataan nollahypoteesin mukaiseen keskiarvoon neljä, eli oletukseen että eroavaisuutta keskiarvoissa ei ole. Testisuureksi valitaan arvo neljä, joka on vastausasteikon 1–7 keskiarvo. Mikäli vastaajat ovat sitä mieltä, että ulkoistettu sisäinen tarkastus on luetellussa ominaisuudessa parempi, muodostuu keskiarvo suuremmaksi kuin neljä, ja vastaajien ollessa sitä mieltä, että yhtiön oma sisäinen tarkastus on luetellussa ominaisuudessa parempi, muodostuu keskiarvo pienemmäksi kuin neljä.

Kolmannen hypoteesin nollahypoteesi ja vastahypoteesi asetellaan seuraavasti:

HO: *Tilintarkastajien näkemykset ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta ammattina ovat yhtä hyvät kuin heidän näkemyksensä yhtiön omasta sisäisestä tarkastuksesta ammattina.*

H3: *Tilintarkastajien näkemykset ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta ammattina ovat paremmat kuin heidän näkemyksensä yhtiön omasta sisäisestä tarkastuksesta ammattina.*

Taulukosta kolme nähdään kolmannen tutkimushypoteesin t-testin tulokset. Kaikkien kyselylomakkeessa lueteltujen ominaisuuksien keskiarvoksi saatiin suurempi kuin neljä, joka tarkoittaa, että tilintarkastajat arvioivat ulkoistetun sisäisen tarkastuksen olevan kyseisessä ominaisuudessa parempi kuin yhtiön oman sisäisen tarkastuksen. Tilintarkastajien näkemykset ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta olivat selkeästi paremmat ominaisuuksien objektiivisempi (keskiarvo 5,9) ja paremmat ura- ja etenemismahdollisuudet (keskiarvo 5,1) kohdalla. Vähiten eroavaisuutta yhtiön oman sisäisen tarkastuksen ja ulkoistetun sisäisen tarkastuksen välillä arvioitiin olevan ominaisuuksissa parempi IT-osaaminen (4,44) ja parempi palkkaus (4,34).

Taulukko 3. Kolmannen hypoteesin t-testin tulokset.

Ominaisuus	Keskiarvo	Keskihajonta	p-arvo (kaksi-suuntainen)	p-arvo (yksi-suuntainen)	T-arvo
Parempi IT-osaaminen	4,44	1,73	0,0779	0,0390	1,80
Objektiivisempi	5,9	1,04	0,0000	0,0000	12,98
Paremmat ura- ja etenemismahdollisuudet	5,1	1,50	0,0000	0,0000	5,18
Parempi palkkaus	4,34	1,36	0,0843	0,0421	1,76
Kiinnostavampi työnkuva	4,62	1,44	0,0038	0,0019	3,04
Parempi uravaihtoehto	4,74	1,47	0,0008	0,0004	3,56
Parempi maine	4,48	1,20	0,0067	0,0034	2,83

Edellä olevasta taulukosta nähdään, että luetelluista ominaisuuksista viiden (objektiivisempi, paremmat ura- ja etenemismahdollisuudet, kiinnostavampi työnkuva, parempi uravaihtoehto ja parempi maine) kaksisuuntainen p-arvo on pienempi kuin tutkimuksen merkitsevyystaso 0,05. Ainoastaan ominaisuuksien parempi IT-osaaminen ja parempi palkkaus p-arvo on suurempi kuin tutkimuksen merkitsevyystaso 0,05. Yksisuuntaisella p-arvolla mitattaessa kaikkien ominaisuuksien p-arvo on pienempi kuin tutkimuksen merkitsevyystaso 0,05. Tämä tarkoittaa, että tulos on tilastollisesti merkittävä ja näin ollen kolmas tutkimushypoteesi saa vahvaa tukea eli tilintarkastajien näkemykset ulkoistetusta sisäistetystä tarkastuksesta ammattina ovat paremmat kuin heidän näkemyksensä yhtiön omasta sisäisestä tarkastuksesta ammattina.

6.3 Vastauksien jakautuminen taustatiedoittain

Lopuksi tarkastellaan vastauksien jakautumista taustatiedoittain. Kysely tehtiin Webropol -ohjelmalla, josta pystytään tarkastelemaan jokaista vastausta erikseen. Tässä luvussa keskitytään kyselylomakkeen kolmanteen osioon, sillä kyselyn toisen osion vastaajien taustatietojen tarkastelu ei ole johdonmukaista, sillä järjestelmä arpoi vastaajalle yhden kolmesta työpaikkailmoitusta, joten kaikki vastaajat eivät vastanneet samoihin kysymyksiin toisin kuin kolmannessa osiossa. Kyselyn kolmannessa osiossa kysyttiin vastaajien mielipidettä yhtiön oman sisäisen tarkastuksen ja ulkoistetun sisäisen tarkastuksen väliltä eri ominaisuuksien kautta. Kolmannella osiolla kerättiin aineisto tämän tutkimuksen kolmannen tutkimushypoteesin testaamiseen.

Taustatiedoista valittiin tarkasteluun vastaajien kokemus tilintarkastustehtävistä, auktorisointi, ikä ja sukupuoli. Kyselyyn vastanneista 18 henkilöllä oli KHT-tutkinto. KHT-tutkinnon suorittaneiden vastaajien näkemykset ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta olivat selkeästi paremmat ominaisuuksien objektiivisempi, parempi IT-osaaminen, paremmat ura- ja etenemismahdollisuudet ja kiinnostavampi työnkuva kohdalla. KHT-tutkinnon suorittaneet pitivät jokseenkin samanarvoisina ulkoistettua sisäistä tarkastusta ja yhtiön omaa sisäistä tarkastusta ominaisuuksien parempi palkkaus, parempi

uravaihtoehto ja parempi maine. Vain yhdellä vastaajista oli ainoastaan HT- tutkinto ja tämän vastaajan mukaan ulkoistettu sisäinen tarkastus on objektiivisempi kuin yhtiön oma sisäinen tarkastus, mutta muissa ominaisuuksissa ne olivat samanarvoisia. KHT- tutkinnon ja HT-tutkinnon suorittaneilla oli kokemusta tilintarkastustehtävistä keskimäärin 15 vuotta ja näiden vastaajien iän keskiarvo oli 41 vuotta. KHT-tutkinnon suorittaneista miehiä oli 14 henkilöä ja naisia 4 henkilöä.

Vastaajia, joilla ei ollut auktorisointia oli 31 henkilöä. Näillä oli kokemusta tilintarkastustehtävistä keskimäärin 2 vuotta ja näiden vastaajien iän keskiarvo oli 27 vuotta. Näiden vastaajien mukaan ulkoistettu sisäinen tarkastus on objektiivisempi ja siinä on paremmat ura- ja etenemismahdollisuudet kuin yhtiön omassa sisäisessä tarkastuksessa. Muiden ominaisuuksien kohdalla ulkoistettu sisäinen tarkastus ja yhtiön oma sisäinen tarkastus olivat vastaajien mukaan samanarvoisia tai vastauksien suuren hajonnan takia siitä ei voinut muodostaa selkeää johtopäätöstä.

Kyselyyn vastasi 33 miestä, joiden iän keskiarvo oli 33 vuotta ja kokemusta tilintarkastustehtävistä heillä oli keskimäärin 8 vuotta. Kyselyyn vastanneiden miesten näkemykset ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta olivat selkeästi paremmat ominaisuuksien objektiivisempi, kiinnostavampi työnkuva ja paremmat ura- ja etenemismahdollisuudet. Muiden ominaisuuksien kohdalla ulkoistettu sisäinen tarkastus ja yhtiön oma sisäinen tarkastus olivat vastaajien mukaan jokseenkin samanarvoisia.

Loput kyselyyn vastanneista olivat naisia, joita oli 17 henkilöä. Heidän ikänsä keskiarvo oli 30 vuotta ja kokemusta tilintarkastustehtävistä heillä oli keskimäärin 5 vuotta. Kyselyyn vastanneiden naisten näkemykset ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta olivat selkeästi paremmat ominaisuuksien objektiivisempi ja paremmat ura- ja etenemismahdollisuudet. Muiden ominaisuuksien kohdalla ulkoistettu sisäinen tarkastus ja yhtiön oma sisäinen tarkastus olivat vastaajien mukaan jokseenkin samanarvoisia.

Vastaajilla, joilla oli eniten kokemusta tilintarkastustehtävistä on myös selkeästi paremmat näkemykset ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta, kun sitä verrataan yhtiön omaan sisäiseen tarkastukseen. Miesten näkemysten mukaan ulkoistetulla sisäisellä

tarkastuksella on kiinnostavampi työnkuva, mutta naisten kohdalla ulkoistettu sisäinen tarkastus ja yhtiön oma sisäinen tarkastus olivat samanarvoisia. Kaikkien vastaajaryhmien mukaan ulkoinen sisäinen tarkastus on objektiivisempi ja siinä on paremmat ura- ja etenemismahdollisuudet. Kuitenkaan vastaajien näkemysten mukaan yhtiön oma sisäinen tarkastus ei ollut missään ominaisuudessa parempi kuin ulkoistettu sisäinen tarkastus.

7 Johtopäätökset

Tässä luvussa esitellään yhteenveto tutkielman tuloksista ja muodostetaan lopulliset johtopäätökset. Luvussa käydään läpi myös tutkimuksen rajoitteet ja ehdotukset mahdollisille lisätutkimuksille.

7.1 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tarkoituksen oli tutkia hakevatko tilintarkastajat mieluummin laskentatoimen asiantuntijan työpaikkaa kuin sisäisen tarkastajan työpaikkaa sekä hakevatko tilintarkastajat mieluummin ulkoistetun sisäisen tarkastajan työpaikkaa kuin yhtiön oman sisäisen tarkastajan työpaikkaa. Tutkielmassa tutkittiin myös tilintarkastajien käsityksiä ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta ammattina, kun sitä verrataan yhtiön omaan sisäiseen tarkastukseen.

Tutkimuksen tutkimushypoteesit muodostettiin Bartlett ja muiden (2016) tutkimuksen perusteella, jota käytetään tämän tutkielman esimerkkiartikkelina. Bartlettin ja muiden (2016) tutkimuksen mukaan tilintarkastajat hakivat mieluummin laskentatoimen työpaikkaa, kuin sisäisen tarkastuksen työpaikkaa. Kuitenkaan tutkimuksen mukaan tilintarkastajalle ei ollut merkitystä oliko työpaikka kuvailtu ulkoistettuna vai yhtiön omana sisäisenä tarkastuksena. Bartlettin ja muiden (2016) tutkimuksen mukaan tilintarkastajilla on parempi käsitys ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta ammattina, kun sitä verrataan yhtiön omaan sisäiseen tarkastukseen erilaisten ominaisuuksien kautta.

Tutkimushypoteesien testaamisessa käytetty aineisto kerättiin kyselylomakkeella. Kyselylomake lähetettiin yhden Suomessa toimivan kansainvälisen tilintarkastusyhteisön tilintarkastajille kyseisen tilintarkastusyhteisön sisäisessä sähköpostijakelussa. Kysely lähetettiin 160 tilintarkastajalle ja vastauksia saatiin 50 kappaletta. Kyselyn lopulliseksi vastausprosentiksi saatiin näin 31,3 %.

Tässä tutkimuksessa tutkimushypoteeseja muodostettiin kolme. Tutkimushypoteeseista vain yksi hyväksyttiin. Tutkielman ensimmäinen tutkimushypoteesi *”tilintarkastajat hakevat mieluummin työpaikkaa, joka on kuvailtu laskentatoimen kuin sisäisen tarkastuksen työnä”* hylättiin. Tutkimustulos eroaa Bartlettin ja muiden (2016) tutkimuksen tuloksista, joiden mukaan tilintarkastaja hakevat kaksi kertaa todennäköisemmin laskentatoimen työpaikkaa kuin sisäisen tarkastuksen työpaikkaa. Tulos myös eroaa muista aikaisemmista tutkimuksista (Burton ja muut 2015; Bartlett ja muut 2017), joiden tuloksien mukaan hakijat ovat mieluummin hakeneet laskentatoimen työpaikkaa kuin sisäisen tarkastuksen työpaikkaa.

Myös tutkielman toinen tutkimushypoteesi *”tilintarkastajat hakevat mieluummin työpaikkaa, joka on kuvailtu ulkoistetun sisäisen tarkastuksen työpaikkana kuin yhtiön oman sisäisen tarkastajan työpaikkana.”* hylättiin. Tutkimustulos on yhdenmukainen Bartlett ja muut (2016) tutkimuksen kanssa, jonka tuloksien mukaan tilintarkastajien mielenkiintoon työpaikkaa hakiessa ei vaikuta onko työpaikka kuvailtu ulkoistetun sisäisen tarkastuksen työpaikkana vai yhtiön oman sisäisen tarkastuksen työpaikkana.

Tutkielman kolmas hypoteesi *”tilintarkastajien näkemykset ulkoistetusta sisäistetystä tarkastuksesta ammattina ovat paremmat kuin heidän näkemyksensä yhtiön omasta sisäisestä tarkastuksesta ammattina”* hyväksyttiin. Kyselylomakkeessa tilintarkastajien tuli verrata ulkoistettua sisäistä tarkastusta sekä yhtiön omaa sisäistä tarkastusta seuraavien ominaisuuksien avulla: parempi It-osaaminen, objektiivisempi, paremmat ura- ja etenemismahdollisuudet, parempi palkkaus, kiinnostavampi työnkuva, parempi uravaihtoehto ja parempi maine. Tilintarkastajien näkemys ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta oli selkeästi parempi ominaisuuksien objektiivisempi ja paremmat ura- ja etenemismahdollisuudet kohdalla. Tuloksen hyväksymistä tukevat aikaisemmat tutkimukset, joissa on päädytty samankaltaisiin tuloksiin. Gramlingin ja Vandervelden (2006), Desain ja muiden (2008) ja Arelin (2010) tutkimuksien mukaan tilintarkastajat pitävät ulkoistettua sisäistä tarkastusta objektiivisempänä kuin yhtiön omaa sisäistä tarkastusta. Desai ja muut (2008), Arel (2010) ja Argento ja muut (2018) tutkimuksissa päädyttiin lopputulokseen, että tilintarkastajat pitävät ulkoistettua sisäistä tarkastusta

ammattitaitoisempina kuin yhtiön omaa sisäistä tarkastusta. Myöskin tämän tutkielman esimerkkiartikkelissa (Bartlett ja muut 2016) päädyttiin lopputulokseen, että tilintarkastajien mielestä ulkoistetulla sisäisellä tarkastuksella on paremmat IT-taidot, paremmat ura- ja etenemismahdollisuudet, parempi palkkaus, ja kiinnostavampi työnkuva kun sitä verrataan yhtiön omaan sisäiseen tarkastukseen. Tutkimuksen mukaan tilintarkastajien mielestä ulkoistettu sisäinen tarkastus on myös objektiivisempaa ja se on parempi uravaihtoehto kuin yhtiön oma sisäinen tarkastus.

Lopullisina johtopäätöksinä tutkielmassa voidaan pitää sitä, että tilintarkastajilla on parempi käsitys ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta ammattina kuin yhtiön omasta sisäisestä tarkastuksesta ammattina. Tilintarkastajat pitävät ulkoistettua sisäistä tarkastusta objektiivisempina kuin yhtiön omaa sisäistä tarkastusta, joka vaikuttaa tilintarkastajan kokonaiskäsitykseen ulkoistetusta sisäisestä tarkastuksesta. Samoin tilintarkastajat näkevät, että ulkoistetulla sisäisellä tarkastajalla on paremmat ura- ja etenemismahdollisuudet. Tutkielmassa käsiteltiin tilintarkastajien käsityksiä sisäisestä tarkastuksesta myös työnhaun näkökulmasta. Vaikka tilintarkastajat näkevät ulkoistetun sisäisen tarkastajan ammatin parempana kuin yhtiön oman sisäisen tarkastajan ammatin se ei vaikuta tilintarkastajien mielenkiintoon ulkoistettua sisäistä tarkastusta kohtaan työnhaussa. Tutkielman tulosten mukaan tilintarkastajat eivät hae mieluummin ulkoistetun sisäisen tarkastajan työpaikkaa kuin yhtiön oman sisäisen tarkastuksen työpaikkaa. Tilintarkastajat eivät myöskään hae mieluummin laskentatoimen asiantuntijan työpaikkaa kuin sisäisen tarkastuksen työpaikkaa.

7.2 Tutkielman rajoitteet ja mahdolliset jatkotutkimukset

Tutkielman suurimpana rajoitteena voidaan pitää suppeaa tutkimusaineistoa. Kysely lähetettiin vain yhteen tilintarkastusyhteisöön Suomessa ja vastauksia saatiin ainoastaan 50 kappaletta. Tutkimustuloksia voitaisiin pitää luotettavampina, jos vastauksien määrä olisi suurempi. Myöskin koska kysely osoitettiin tilintarkastusyhteisön kaikille tilintarkastajille, kyselyyn vastasi myös useita tilintarkastajia, joilla ei vielä ole paljoa kokemusta

tilintarkastustehtävistä ja sen takia eivät ole vielä tarkastaneet yhtiöitä, joissa on sisäisen tarkastuksen yksikkö tai perehtyneet yhtiön sisäisen tarkastuksen tuottamaan materiaaliin.

Aikaisemmissa tutkimuksissa, jotka ovat käsitelleet tilintarkastajien näkemyksiä sisäisestä tarkastuksesta on saatu monia erilaisia tutkimustuloksia. Myöskin tilintarkastajien mielenkiintoa työskennellä sisäisen tarkastuksen ammatissa on tutkittu hyvin suppeasti. Tämän tutkimuksen rajoitusten johdosta mahdollisessa jatkotutkimuksessa voitaisiin keskittyä haastattelemaan tilintarkastajia, jotka ovat varmasti tarkastaneet yhtiöitä, joissa on sisäisen tarkastuksen yksikkö ja ovat näin perehtyneet sisäisen tarkastuksen yksiköiden tuottamaan materiaaliin tarkastustyössään.

Lähteet

Ahlawat S. & D. Lowe (2004). An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House Versus Outsourcing. *Auditing* 23:2, 147-158.

Al-Twajjry, A. A. M., Brierley, J. A., & Gwilliam, D. R. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19:7, 929–944

Argento D, Umans T, Håkansson P. & A. Johansson (2018). Reliance on the Internal Auditor's Work: Experiences of Swedish External Auditors. *Journal of Management Control* 29:3-4, 95-325

Arel B. (2010). The Influence of Litigation Risk and Internal Audit Source on Reliance Decisions. *Advances in Accounting* 26:2, 170-176

Arvopaperimarkkinayhdistys ry (2020) *Hallinnointikoodi. Corporate Governance 2020*. Siteerattu 5.9.2020. [online] Saatavilla <<https://cgfinland.fi/wp-content/uploads/sites/39/2019/11/hallinnointikoodi-2020.pdf>>

Balkaran L. (2008). Two Sides of Auditing. *The Internal Auditor*. 65:5, 21.

Bartlett G, Kremin J, Saunders K. & D. Wood (2017). Factors Influencing Recruitment of Non-Accounting Business Professionals into Internal Auditing. *Behavioral Research in Accounting*. 29:1, 199-130

Bartlett G, Kremin J, Saunders K. & D. Wood (2016). Attracting Applicants for In-House and Outsourced Internal Audit Positions: Views from External Auditors *Accounting Horizons*. 30:1, 143.

Burnaby P. & S. Hass (2010). Internal Auditing in the Americas. *Managerial Auditing Journal* 26:8, 734-756.

Burton G, Starliper M, Summers S. & D. Wood (2015). The Effects of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground or as a Consulting Services Provider in Enhancing the Recruitment of Internal Auditors. *Accounting Horizons* 29:1, 115–140.

Brandon, D, M. (2010). External auditor evaluations of outsourced internal auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 29:2, 159

Brown, Paul R. (1983). Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions. *Journal of Accounting research*, 21:2.

Caplan D. & M. Kirschenheiter (2000). Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services. *Contemporary Accounting Research* 17:3, 387-428.

Chambers A. & M. Odar (2015). A New Vision for Internal Audit. *Managerial Auditing Journal* 30:1, 34-55.

Davis-Blake, A., & Uzzi, B. (1993). Determinants of employment externalization: a study of temporary workers and independent contractors. *Administrative Science Quarterly*. 38, 195–223.

Desai, N. K., Gerard, G. J., & Tripathy, A. (2008). Cosourcing and external auditors' reliance on the internal audit function. Working paper presented at AAA Annual meeting.

Desai, N. K., Gerard, G. J., & Tripathy, A. (2011). Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors. *Auditing*. 30:1, 149-171

Dezoort T, R. Houston & M. Peters (2001). The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors' Planning Judgments and Decisions. *Contemporary Accounting Research* 18:2, 257-281.

Fadzil H, H. Haron & M. Jantan (2005). Internal Auditing Practices and Internal Control System. *Managerial Auditing Journal* 20.8/9, 844-866.

Gramling, A. A., & Vandervelde, S. D. (2006). Assessing internal audit quality. *Internal Auditing* 21:3, 26–33.

Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature* 23: 194–244.

Glover, S. M., D. F. Prawitt, & D. A. Wood. (2008). Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision. *Contemporary Accounting Research* 25:1. 193–213.

Felix, W. L, Gramling A. A, & M. J. Maletta. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research* 39:3, 513 – 34.

Halonen K. & M-L Steiner (2009). *Tilintarkastusprosessi käytännössä*. E-kirja. Helsinki: 2009.

Hannimitkulchai, K. & P. Ussahawanitchakit (2016). Continuous Audit Development and Audit Survival: Evidence from Tax Auditors in Thailand. *The Business & Management Review*: 7:5, 487-498.

Haron H, Chambers A, R Ramsi & I. Ismail (2004). The Reliance of External Auditors on Internal Auditors. *Managerial Auditing Journal* 19:9, 1148-1159

Heikkilä T. (2014). *Tilastollinen tutkimus*. Helsinki. Edita Publishing Oy.

Holopainen A, E. Koivu, A. Kuuluvainen, K. Lappalainen, J. Leppiniemi, M. Mikola & K. Vehmas (2006). *Sisäinen tarkastus*. 1.painos. Helsinki: Tietosanoma Oy.

Håkansson, P. & Johansson, A. (2014). To cooperate with internal auditors or not. Is that a Dilemma for Swedish External Auditors? Master Thesis, Kristianstad University.

The Institute of Internal Auditors (2017). Internal Audit and External Audit: Distinctive Roles in Organizational Governance. *Global Perspectives and Insight 8*. Siteerattu 21.10.2019 [online] Saatavilla: <<https://na.theiia.org/periodicals/Public%20Documents/GPI-Distinctive-Roles-in-Organizational-Governance.pdf>>

Immonen, R. & R. Nuolimaa (2012). Osakeyhtiöoikeuden perusteet. 2.painos. Helsinki: Talentum Media Oy

Lavine M. & C. Martin (2000). Outsourcing the Internal Audit Function. *The CPA Journal* 70:2, 58-59.

Maletta, M. (1993). An examination of auditors' decisions to use internal audit as assistants: the effect of inherent risk. *Contemporary Accounting Research*. 9:2, 508-25.

Marttila, E. (2020). *Rotaation vaikutus tilintarkastuksen laatuun ja tilintarkastajan riippumattomuuteen* [pro gradu -tutkielma, Vaasan yliopisto]. Osuva. <https://osuva.uwasa.fi/handle/10024/11651>.

Mihret, D. G, & Admassu, M. A. (2011). Reliance of external auditors on internal audit work: A corporate governance perspective. *International Business Research* 4:2, 67–79.

Myllymäki A. (2007). *Finanss hallinto-oikeus: Valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*. 2.painos. Helsinki: Talentum Media Oy

Niemi P. (2018). Sisäinen tarkastus käytännössä. 1.painos. Helsinki: Alma Talent

Nenonen, M. (2010) *Tilintarkastajan luottamus ulkoistettuun sisäiseen tarkastukseen*. [pro gradu -tutkielma, Vaasan yliopisto]. Osuva. <http://osuva.uwasa.fi/handle/10024/3463>

Schneider, A. (1984), "Modelling external auditors' evaluations of internal auditing", *Journal of Accounting Research*, Vol. 22 No. 2, pp. 657-78.

Sharifi, M., and Z. Khan. 2010. A survey of students' attitudes and perceptions of an internal audit career. *Internal Auditing* 25 (5): 28–35

Sisäiset tarkastajat ry (2019). theiia.fi [Siteerattu 20.10.2019]

Sisäiset tarkastajat ry (2014). *Ulkoa ostetut sisäisen tarkastuksen palvelut*. Ammatillisten asioiden toimikunta. [online]. [Siteerattu: 20.10.2019] Saatavana Internetistä: <http://theiia.fi/instancedata/prime_product_yhdistys/sisaisettarkastajat/embeds/sisaisettarkastajatstructure/Sis_tark_ostopalveluna.pdf>

Sisäiset tarkastajat ry (2012). *Sisäisen tarkastuksen ammattistandardit*. Ammatillisten asioiden toimikunta [online]. [Siteerattu: 21.10.2019] Saatavana Internetistä: <https://www.theiia.fi/instancedata/prime_product_yhdistys/sisaisettarkastajat/embeds/sisaisettarkastajatstructure/Standards2013_translation_into_FI_final_clean_.pdf>

Suwaidan, M. S. & A. Qasim (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation. *Managerial Auditing Journal* 25:6, 509–525.

Tilintarkastuslaki 18.09.2015/1141

Tomperi, S. (2018) *Tilintarkastus. Normeista käytäntöön*. 4. uudistettu painos. Helsinki. Edita Publishing Oy.

Tomperi, S. (2015). *Tilintarkastus: Normeista käytäntöön*. 2. uudistettu painos. Helsinki: Edita Publishing Oy.

Trottman, K. (2011). Design issues in Audit JDM Experiments. *International Journal of Auditing* 5:3, 181-192

Vadasi C, Beclaris M & A. Andrikopoulos (2020). Corporate Governance and internal audit: an institutional theory perspective. *Corporate Governance*, Bradford. 20:1, 157-190.

Vecchio D, S. Clinton & B. Douglas (2003). Co-sourcing and Others Alternatives in Acquiring Internal Auditing Services. *Internal Auditing* 18:3, 33.

Liitteet

Liite 1. Saateviesti vastaajille

Arvoisa tilintarkastaja, teen pro gradu -tutkielmaani Vaasan Yliopiston Laskentatoimen ja rahoituksen yksikössä. Pääaineenani on tilintarkastus ja tuleva tutkielmani käsittelee sisäisen tarkastuksen arvostusta tilintarkastajan näkökulmasta. Toteuttaakseni tutkielmani empiirisen osan onnistuneesti tarvitsen nyt Teidän apuanne.

Vastaamiseen kuluu aikaa alle 5 minuuttia ja vastauksenne ovat minulle suunnattoman arvokkaita. Toivon, että vastaisitte kyselyyn 19.6.2020 mennessä.

Vastauksia käsitellään ainoastaan tämän pro gradu -tutkielman tilastollista testausta varten. Vastauksia käsitellään ehdottoman luottamuksellisesti eikä vastaajien henkilöllisyys tule missään yhteydessä tietoon.

Kiitokset vastauksistanne jo etukäteen!

Ystävällisin terveisin,
Wilhelmiina Hillner

Liite 2. Kyselylomake

Taustakysymykset

1. Sukupuoli

- Nainen
- Mies
- Muu

2. Ikä

- avoin kenttä

3. Kokemuksenne tilintarkastustehtävissä (kokonaisina vuosina)

- avoin kenttä

4. Auktorisointi (voitte valita monta eri vaihtoehtoa)

- KHT
- JHT
- HT
- CIA
- Ei auktorisointia

5. Asemanne tilintarkastusyhteisöissä

- Trainee
- Junior
- Senior
- Manager
- Partner
- Muu

6. Kuinka monessa toimeksiannossa olette mukana vuosittain?

- 1-25
- 26-50
- 51-100
- 101-150
- Yli 150:ssä

7. Kuinka monessa (viimeisen vuoden aikana) tarkastamassanne yhtiössä on ollut sisäisen tarkastuksen yksikkö?

- Ei yhdessäkään
- 1-2
- 3-4
- 5-6
- 7-8
- 9-10
- Yli 10:ssä

8. Kuinka monessa (viimeisen vuoden aikana) tarkastamassanne yhtiössä sisäinen tarkastus on ulkoistettu osittain tai kokonaan?

- Ei yhdessäkään
- 1-2
- 3-4
- 5-6
- 7-8
- 9-10
- Yli 10:ssä

9. Oletteko toimineet sisäisen tarkastuksen tehtävissä uranne aikana?

- Kyllä
- En

10. Kuinka kiinnostunut olisit tästä työpaikasta?

Kuvittele tilanne, että headhunter nykyisen työpaikkasi ulkopuolelta on ottanut sinuun yhteyttä. Hän haluaa arvioida mielenkiintoasi työpaikan vaihtoon seuraavaksi esitetyn työpaikkailmoituksen perusteella. Ilmoituksen lukemisen jälkeen sinulta kysytään muutamia kysymyksiä työpaikkaan liittyen

11. Asiantuntija, Ulkoistettu sisäinen tarkastus

Olemme yksi maailman johtavista asiantuntijaorganisaatioista. Haemme nyt asiantuntijaa sisäisen tarkastuksen tiimiimme. Sisäisen tarkastuksen tiimiimme tarjoaa sekä varmennus- että konsultointipalveluja asiakkaillemme. Sisäisen tarkastuksen tehtävänä on raportoida asiakasyritystemme tarkastusvaliokunnalle sekä auttaa johtoa saavuttamaan tavoitteensa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta- ja valvontajärjestelmien sekä johtamis- ja hallintoprosessien arviointiin ja kehittämiseen. Työnkuva tulee tarkentumaan valittavan henkilön osaamisen ja kokemuksen mukaan. Tarjoamme sinulle kilpailukykyisen palkan ja kattavat henkilöstöedut.

12. Asiantuntija, sisäinen tarkastus

Olemme kansainvälinen pörssiyritys. Haemme nyt asiantuntijaa sisäisen tarkastuksen tiimiimme. Sisäisen tarkastuksen tiimiimme suorittaa sekä varmennus- että konsultointipalveluita. Sisäisen tarkastuksen tiimiimme tehtävänä on raportoida yhtiömme tarkastusvaliokunnalle sekä auttaa johtoa saavuttamaan tavoitteensa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta- ja valvontajärjestelmien sekä johtamis- ja hallintoprosessien arviointiin ja kehittämiseen. Työnkuva tulee tarkentumaan valittavan henkilön osaamisen ja kokemuksen mukaan. Tarjoamme sinulle kilpailukykyisen palkan ja kattavat henkilöstöedut.

13. Laskentatoimen asiantuntija

Olemme kansainvälinen pörssiyritys. Haemme nyt laskentatoimen asiantuntijaa. Laskentatoimen neuvontapalvelumme suorittaa sekä varmennus- että konsultointipalveluita. Laskentatoimen neuvontatiimiimme tehtävänä on tukea tarkastusvaliokuntaamme sekä johtoa saavuttamaan tavoitteensa tarjoamalla järjestelmällisen lähestymistavan organisaation riskienhallinta- ja valvontajärjestelmien sekä johtamis- ja hallintoprosessien arviointiin ja kehittämiseen. Työnkuva tulee

tarkentumaan valittavan henkilön osaamisen ja kokemuksen mukaan. Tarjoamme sinulle kilpailukykyisen palkan ja kattavat henkilöstöedut.

13. Voisitko kuvitella hakevasi edellä esitettyä työpaikkaa?

- Kyllä
- En

14. Arvioi onko mielestäsi yhtiön oma sisäinen tarkastus vai ulkoistettu sisäinen tarkastus parempi seuraavaksi luetelluissa ominaisuuksissa (kyselylomakkeessa tässä kohdassa Likertin 7-portainen asteikko, jossa yhtiön oma sisäinen tarkastus 1 ja ulkoistettu sisäinen tarkastus 7)

- Parempi IT-osaaminen
- Objektiivisempi
- Paremmat ura- ja etenemismahdollisuudet
- Parempi palkkaus
- Kiinnostavampi työnkuva
- Parempi uravaihtoehto
- Parempi maine