



Aalto-yliopisto  
Kauppakorkeakoulu

# Projektimuotoisen tarkastustavan vaikutus verotarkastustoiminnan tuloksellisuuteen

## Case Ravintolaprojekti

Pro gradu -tutkielma  
Anttu Osanen  
Syksy 2016  
Accounting

Hyväksytty laskentatoimen laitoksella \_\_\_ / \_\_\_ 20\_\_ arvosanalla \_\_\_\_\_

---

---

**Tekijä** Anttu Osanen

---

**Työn nimi** Projektimaisen tarkastustavan vaikutus verotarkastustoiminnan tuloksellisuuteen

---

**Tutkinto** Master's Degree

---

**Koulutusohjelma** Accounting

---

**Työn ohjaaja** Teemu Malmi

---

**Hyväksymisvuosi** 2016**Sivumäärä** 75**Kieli** Suomi

---

**Tiivistelmä**

Tämä tutkielma tutkii miten projektimainen tarkastustapa vaikuttaa verotarkastustoiminnan tuloksellisuuteen Verohallinnon asettamien tuloksellisuuden mittaamiseen keskittyvien mittareiden valossa. Tutkielmassa esimerkkiaineistona toimii Verohallinnon ravintolaprojekti, joka järjestettiin vuosina 2015 ja 2016. Projektia verrataan tavallisiin ravintola-alan verotarkastuksiin, jotka suoritettiin vuoden 2014 aikana.

Tutkielman aineisto kerättiin maaliskuuhun 2016 ravintolaprojektin lopussa. Tutkielmaa varten haastateltiin ravintolaprojektin projektivastaavia ja projektiin osallistuneita verotarkastajia. Lisäksi tutkielmaa varten kerättiin aineistoa verotarkastuksen käyttämästä tietojärjestelmästä. Kerättyä aineistoa verrattiin vertailuajankohtaan Verohallinnon mittareiden valossa. Tutkielman aineisto on pääosin kvantitatiivinen, mutta se sisältää myös kvalitatiivisia piirteitä.

Tutkielman tulokset viittaavat vahvasti siihen, että projektimainen tarkastustapa parantaa verotarkastustoiminnan tuloksellisuutta tiettyjen mitattavien asioiden osalta. Projektimaisen tarkastustavan kautta on mahdollista puuttua nopeasti sekä kattavasti tiettyyn toimialaan, mutta verotusesitykset saattavat keskittyä projektin työmenetelmien ja työkalujen mukaan. Tämän johdosta tuloksellisuus saattaa laskea joidenkin verolajien osalta.

---

**Avainsanat** Verohallinto, verotarkastus, tuloksellisuuden mittaaminen

---

# SISÄLLYS

<b>1. Johdanto</b> .....	1
<b>2. Teoria</b> .....	3
2.1. Verotarkastus.....	3
2.2. Verotarkastusta säätelevä lainsäädäntö.....	5
2.3. Tuloksellisuuden mittaaminen .....	7
2.3.1. Balanced Scorecard .....	7
2.3.2. Balanced Scorecard Verohallinnossa .....	10
<b>3. Metodologia</b> .....	14
<b>4. Projektimainen tarkastustapa – Case ravintolaprojekti</b> .....	16
4.1 Ravintolaprojekti.....	16
4.2 Erot perinteiseen tarkastustapaan.....	17
<b>5. Aineisto ja sen analyysi</b> .....	21
5.1 Tahti-järjestelmästä kerätty tieto.....	21
5.2 Verotarkastajille lähetetty kysely.....	34
5.2.1 Kyselyn väitteet .....	34
5.2.2 Vapaan sanan osio.....	46
5.3 Projektivastaavien haastattelut .....	48
<b>6. Johtopäätökset aineistosta</b> .....	58
6.1. Euromääräinen tuloksellisuus .....	58
6.2. Laadullinen tuloksellisuus .....	63
6.3. Aineistosta havaitut ristiriidat ja ongelmat.....	67
<b>7. Yhteenveto, suositukset ja jatkotutkimuksen pohdinta</b> .....	69
<b>8. Lähteet</b> .....	72
<b>9. Liitteet</b> .....	76

# 1. Johdanto

Valtionhallinnossa on viime vuosina ilmennyt säästämistarpeita Suomen valtion säästäessä ja ulkoistaessa yhä enenevässä määrin toimintojaan. Tähän mennessä Valtiovarainministeriön alaisuudessa työskentelevä Verohallinto on suurilta osin säästynyt leikkauksilta ja onnistunut toteuttamaan toiminnan tehostamisen ilman, että toimintomenot olisivat kasvaneet merkittävästi. Esimerkiksi ajanjaksolla 2010–2014 tuottavuusindeksi parani noin 13 prosentilla toimintamenojen kasvaessa vain noin 7 prosentilla<sup>1</sup>. Verotarkastus on osa Verohallinnon lakisääteistä tehtävää ja sen merkitys on korostunut viime vuosina harmaaseen talouteen sekä kansainväliseen verokilpailuun kohdistuvan mielenkiinnon kasvaessa. Suomen valtioneuvoston hallitusohjelmaan on kirjattu tavoitteeksi yritysveropohjan tiivistäminen kansainvälinen toimintaympäristö ja Suomen kilpailukyky huomioiden, sekä harmaan talouden aktiivinen torjunta. Valtioneuvosto tavoittelee 150 miljoonan euron verotuottojen lisäystä edellä mainittujen toimien johdosta<sup>2</sup>. Tämän tavoitteen toteuttaminen edellyttää Verohallinnon osalta tehostettuja toimia, jotka kohdistuvat merkittävässä määrin verotarkastuksen toimintoihin.

Verotarkastustoiminta on viime vuosina ollut sisäisesti muutosten alla eri yksiköitä ja prosesseja yhdistettäessä, minkä lisäksi Verohallinto on parhaillaan uusimassa tietojärjestelmiään ja työkalujaan, joilla se suorittaa verotuksen<sup>3</sup>. Organisaation sisäiset muutokset yhdistettynä harmaan talouden vähentämisen tavoitteeseen asettavat lisäpaineita verotarkastustoiminnan jalostamiselle. Vuoden 2015 alussa verotarkastus (VETA) yhdistyi yritysverotukseen (YVE), ja nykyisin yksiköitä kutsutaan yritysverotusyksiköksi (YVETA). Verotarkastusyksikkö käsittää viisi eri toimipistettä ympäri suomea, ja niiden henkilöstö vastaa noin 13 prosenttia Verohallinnon kokonaishenkilöstöstä. Vuosien 2015–2016 aikana Verotarkastusyksikkö keskitti resurssejaan ravintola-alan valvontaan ja suunnitteli sekä toteutti valtakunnallisen projektin, jossa valvottiin yhtenäisin työmenetelmin ravintola-alaa. Projektimaisen tarkastustavan lisäämistä on esitetty Verohallinnon sisällä ratkaisuksi vaikuttavuuden ja toiminnan tuloksellisuuden lisäämiseksi. Projektien tuloksellisuuden tutkiminen auttaa suunnittelemaan tulevia projekteja sekä täten helpottamaan toiminnalle asetettujen tavoitteiden saavuttamista.

---

<sup>1</sup> Verohallinto. *Vuosikertomus 2014*

<sup>2</sup> Ratkaisujen Suomi, pääministeri Juha Sipilän hallituksen strateginen ohjelma 29.5.2015

<sup>3</sup> Verotarkastustoiminta ottaa vuoden 2017 alussa käyttöön Gentax-verotusohjelmiston, joka on osa Valmis-hanketta. Verohallinto. *Valmis-hanke uudistaa verotusohjelmistot*.

Edellisessä kappaleessa käsiteltyjen syiden johdosta tarve projektimaisen tarkastustavan tutkimukselle on olemassa. Lisäksi verotarkastusta itseään ei ole tutkittu kattavasti, eikä sen edellyttämiä vaatimuksia tai sen kohtaamia haasteita. Joitain tutkimuksia verotarkastuksen juridisesta ympäristöstä ja sen työmenetelmistä on tehty<sup>4</sup>, mutta kattavaa tutkimusta verotarkastuksen tuloksellisuudesta ja sen mittaamisesta ei viime vuosina ole tehty, lukuun ottamatta Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomusta verotarkastustoiminnan tuloksellisuudesta<sup>5</sup>. Verohallinto tutkii myös itse jatkuvasti sisäisesti verotarkastustoimintaa ja pyrkii kehittämään sen työmenetelmiä. Tässä tutkielmassa tutkitaan projektimuotoisen tarkastustavan vaikutusta verotarkastustoiminnan tuloksellisuuteen sekä kvantitatiivisesti että kvalitatiivisesti. Tämän tutkielman tutkimuskysymys on aseteltu seuraavasti:

*"Miten projektimuotoinen tarkastustapa vaikuttaa verotarkastustoiminnan tuloksellisuuteen?"*

Tutkielmassa käytetään hyväksi Verohallinnolta saatavaa aineistoa, ja se on toimeksianto Verohallinnolta, mutta siitä ei makseta erillistä korvausta. Tutkielman tutkimustulokset ovat tarkoitettu Verohallinnolle ja niiden mahdollisesta käytöstä päätetään erikseen. Tutkielmassa tuloksellisuutta käsitellään Verohallinnon käyttämien mittareiden näkökulmasta. Tutkielma ottaa kantaa vain ravintola-alan verotarkastusten tuloksellisuuden muutoksiin, ei sen jälkeiseen prosessiin tai määrättyjen verojen pysyvyyteen eri oikeusasteissa. Tutkielman data on muutettu tarpeellisilta osin anonyymiksi<sup>6</sup>.

Tutkielma käsittelee seuraavaksi tutkielman kannalta olennaista teoriaa verotarkastuksesta sekä tuloksellisuuden mittaamisesta. Tämän jälkeen tutkielma käsittelee kolmannessa kappaleessa tutkielman metodologiaa. Neljäs kappale esittelee tarkemmin projektimuotoista tarkastustapaa ja ravintolaprojektia sekä projektimaisen tarkastustavan eroja tavalliseen tarkastustapaan nähden. Tutkielman viides kappale esittelee kerätyn aineiston tietolähteittäin ja analysoi sitä. Kuudennessa kappaleessa esitellään tehdyt johtopäätökset kerätyn aineiston perusteella. Seitsemännessä kappaleessa esitetään tutkielman yhteenveto ja annetaan suositukset Verohallinnolle projektien tuloksellisuuden parantamiseksi.

---

<sup>4</sup> Esim. Helaranta-Koski, Minna (2014). *Verotarkastuskertomus hallinto-oikeudessa: tapaustutkimus verotarkastusten perusteella tehtyjen verotuspäätösten pysyvyydestä hallinto-oikeudessa.*

<sup>5</sup> Valtiontalouden tarkastusvirasto. *Verotarkastustoiminnan tuloksellisuus.* Tarkastuskertomus 5/2013.

<sup>6</sup> Laki viranomaisen toiminnan julkisuudesta 621/1999, 24 §

## 2. Teoria

Tämän tutkielman teoria-osio on jaettu käsittelemään verotarkastusta ja tutkielman sekä Verohallinnon kannalta tärkeitä tuloksellisuuden mittaamisen menetelmiä. Verotarkastusta ei ole käsitelty kirjallisuudessa oleellisesti ja siitä on kirjoitettu vähäisessä määrin tieteellisiä artikkeleja tai tutkielmia. Edellä mainittujen syiden johdosta tämän tutkielman teoria-osiossa on oleellista luoda tutkielman lukijalle pohja verotarkastuksesta yleisellä tasolla. Tuloksellisuuden mittaamista tarkastellaan puhtaasti Verohallinnon käyttämästä näkökulmasta, jotta tutkielman tulokset ovat hyödynnettävissä sellaisenaan Verohallinnon sisällä.

### 2.1. Verotarkastus

Verotarkastus on Verohallinnon raskain yksittäinen viranomaistoimi, jota käytetään silloin, kun mahdolliseen veroriskiin tai muuhun havaittuun virheeseen ei ole mahdollista puuttua tavallisen valvonnan ja selvittelyn keinoin. Verotarkastus on mahdollista yksilöidä asiakastasolle, ja sen tärkeimpinä tehtävinä on selvittää muun muassa tarkastettavan toiminnan laatu ja laajuus, kirjanpidon vastaavuus todellisuuteen sekä Verohallinnolle annettujen ilmoitusten todenmukaisuus<sup>7</sup>. Verotarkastuksia suorittavat pääasiassa verotarkastajat, mutta välillä tarkastuksiin saattaa osallistua esimerkiksi verosihteeri muusta toimintayksiköstä.

Verotarkastus on prosessina lähellä tilintarkastusta, joskin näkökulma kirjanpidon tarkastamiseen on hieman erilainen. Kyseessä on kuitenkin viranomaistoimi, jolla selvitetään, onko tarkastettava kohde toiminut verotuksellisesti oikein. Esimerkiksi hyvään hallintotapaan ja raportointiin osakeomistajille ei oteta kantaa. Verotarkastus pyrkii verovelvollisen kirjanpitoaineistoa ja muita tietoja hankkimalla selvittämään verovelvollisen toiminnan määrällisiä ja laadullisia ominaisuuksia ja vertaamaan ovatko tiedot verotuksen toimittamiseksi tai maksuvelvollisuuden täyttämiseksi annettu Verohallinnolle oikein ja kattavasti. Verotarkastus pyritään suorittamaan tavallisesti niin, että siitä aiheutuu mahdollisimman vähän kustannuksia tarkastettavalle kohteelle, sekä yritetään minimoida tarkastuksesta syntyvä haitta tarkastettavan kohteen taloudelliseen toimintaan<sup>8</sup>. Verotarkastus pyrkii myös valvomaan ja arvioimaan kirjanpidon luotettavuutta verotuksen perusteena.

---

<sup>7</sup> Verohallinto. *Mitä verotarkastus on?*

<sup>8</sup> Esimerkiksi yhtiön johdon läsnäolo verotarkastuksessa sitoo resursseja muilta liiketoimilta.

Lisäksi tarkastuksen aikana annetaan neuvoja ja ohjausta tarkastettavalle kohteelle verotukseen liittyvistä asioista, sekä mahdollisesti kerätään vertailutietoja muista verovelvollisista<sup>9</sup>.

Verotarkastus on valtion toimintona siinä mielessä poikkeuksellinen tehtävä, että se on lainvalvomisen lisäksi myös rahallisesti tuottava toiminto. Esimerkiksi vuonna 2014 verotarkastuskertomusten perusteella maksuunpantiin jälkiveroja yhteensä 405 miljoonaa euroa, joten verotarkastusprosessi on siis rahallisesti merkittävässä roolissa Verohallinnon sisällä<sup>10</sup>. Suurin osa verotarkastusyksiköiden henkilökunnasta työskentelee asiantuntijatasolla, jonka johdosta myös henkilöstömenot ovat merkittävät. Verotarkastajan työ on kuitenkin rahallisesti merkittävä tulonlähde valtiolle, jonka johdosta toimintoa olisi mahdollista mitata rahallisesti tarkastajatasolla. Verotarkastajien palkkaus ei kuitenkaan perustu tarkastajan suorittamien tarkastuksien perusteella tehtyjen maksuunpanojen euromääräiseen suuruuteen, sillä puhtaasti euromääräiseen tuloksellisuuteen perustuva palkkaus voisi johtaa perusteettomiin verotusesityksiin ja mahdolliseen mielivaltaisuuteen verotuksen toimittamisessa.

Verotarkastusprosessi alkaa tavallisesti analyytikon työpanoksella, joka päättää riskienhallinnan kautta tarkastettavaksi otettavat osakeyhtiöt sekä elinkeinoharjoittajat. Tämän jälkeen asiakas siirtyy esimiehen määräämänä tarkastajalle, joka aloittaa asiakkaan tarkastuksen esityöt. Tarkastaja ottaa tavallisesti hyvissä ajoin yhteyttä asiakkaaseen (tyypillisesti omistajaan tai toimitusjohtajaan) ja sopii tarkastuksen käytännön järjestelyistä. Tämän jälkeen pidetään verotarkastuksen alkukeskustelu, jonka jälkeen tapahtuu kirjanpidon varsinainen tarkastus. Kirjanpidon tarkastuksen jälkeen pidetään verotarkastuksen loppukeskustelu, jossa verotarkastaja käy läpi esille tulleita asioita. Loppukeskustelun jälkeen verotarkastaja laatii verotarkastuskertomuksen, johon asiakkaalla on mahdollisuus antaa vastine. Tämän prosessin jälkeen tarkastaja lähettää verotarkastuskertomuksen maksuunpanoehdotuksineen maksuunpaneville yksiköille<sup>11</sup>. Jokaiselle verotarkastukselle on nimetty vastuutarkastaja sekä yksi tai useampi avustava tarkastaja. Tyypillisesti töitä tehdään tarkastusparina tai -tiiminä, mutta tarkastuspari saattaa vaihtua tarkastuksen aikana. Yksiköissä ei ole tyypillisesti määritetty tiettyjä tarkastuspareja tai -tiimejä, vaan tarkastajat

---

<sup>9</sup> Verohallinto. *Hyvä verotarkastustapa*. 1.9.2014

<sup>10</sup> Kalenterivuoden 2014 Verohallinnon kokonaistoimintakustannukset olivat noin 410 miljoonaa euroa, joista palkkojen osuus oli noin 252 miljoonaa. Verohallinto. *Verohallinnon tilinpäätös vuodelta 2014*.

<sup>11</sup> Tiettyjen verolajien maksuunpano siirtyy vuoden 2017 alusta verotarkastajille. Verohallinto, *Verotuksen muutoksia 2017*.

saavat vapaasti valita tarkastusparinsa tai -tiiminsä<sup>12</sup>, mikä voi johtaa siihen, että vakituisia tarkastuspareja muodostuu.

Verotarkastusmenettely uudistui 1.10.2014, jolloin alustava verotarkastuskertomus poistui käytöstä<sup>13</sup>. Uudistuksen myötä verotarkastuskertomuksen ja verotusesitysten mahdollisesta muokkaamisesta verovelvollisen antaman vastineen mukaan luovuttiin. Nykykäytännössä verotusesitysten muokkaaminen tapahtuu lausunnossa, jonka verotarkastaja laatii verovelvollisen vastineen perusteella. Tästä johtuen verotarkastaja pyrkii nykyisin selvittämään jo verotarkastuksen aikana ennen verotarkastuskertomuksen antamista selvittää mahdollisia epäselviä asioita ja verotusesityksiä. Uudistuksen tarkoituksena oli keventää sisäisiä prosesseja sekä nopeuttaa verotarkastuskertomusten käsittelyä. Menettelyn uudistamisen myötä kuulemismenettely on nykyisin yhteneväinen Verohallinnon muiden yksiköiden kanssa. Uudistunut menettely edellyttää tarkastajilta yhä enenevässä määrin tulkinnallisten asioiden selvittämistä jo tarkastuksen aikana yhdessä asiakkaan kanssa mahdollisuuksien mukaan. Uudistunut menettely asettaa uusia vaatimuksia sekä edellyttää oma-aloitteisuutta verotarkastajilta.

## **2.2. Verotarkastusta säätelevä lainsäädäntö**

Verotarkastuksesta on säädetty laissa verotusmenettelystä (VML), ennakkoperintälaissa (EPL) ja arvonnisäverolaissa (AVL). Lisäksi Verotarkastuksesta on annettu tarkentavia säännöksiä edellä mainittujen lakien nojalla annetuissa asetuksissa<sup>14</sup>. Verohallinto on myös antanut ”Hyvä verotarkastustapa” -ohjeen, joka sääntelee verotarkastusta ja antaa asiakkaalle kuvan verotarkastuksen kulusta. Kyseinen ohje on merkittävin julkinen ohje, joka on julkaistu verotarkastuksesta. Tämän tutkielman kannalta oleellista on tarkastella sitä toimintaympäristöä, jonka eri lait luovat verotarkastuksen toiminnalle. Toimintaympäristö lakeineen luo sekä rajoituksia että mahdollisuuksia toiminnalle, mutta tuloksellisuutta mietittäessä on olennaista pohtia ensisijaisesti, mitkä lain pykälät liittyvät verotarkastajan päivittäiseen työhön ja siinä syntyvään tuotokseen.

---

<sup>12</sup> Verotarkastusyksiköiden koot voivat rajoittaa tarkastusparien tai -tiimien vaihtuvuutta. Vuoden 2016 alussa pienimmässä yksikössä oli 68 henkilötyövuotta ja suurimmassa 211 henkilötyövuotta.

<sup>13</sup> Ari Rytsy, Tilisanomat. *Verohallinto tehostaa verotarkastusta*. 10.10.2014

<sup>14</sup> Tarkat verotarkastustoimintoa koskevat säännökset laittain ja asetuksittain; VML 14, 19, 20 ja 21 §, Asetus verotusmenettelystä 2, 3 ja 4 §, EPL 37 §, Ennakkoperintäasetus 35 §, Arvonlisäverolaki 169 ja 169a §, Arvonlisäveroasetus 10 §.



Verotarkastajan on mahdollista saada laajasti vertailutietoja tai yleisesti tietoja muilta viranomaisilta viranomaisen erityistä tiedonantovelvollisuutta käsittelevän VML 20 §:n perusteella. Kyseisen pykälän johdosta valtion ja kuntien sekä muiden julkisyhteisöjen on annettava verotarkastajan pyynnöstä sellaiset asiakirjat, jotka ovat tarpeen verotusta varten. VML 20 §:n tiedonantovelvollisuus on todella laaja, sillä esimerkiksi verotukseen vaikuttavaa taloudellista asemaa koskevia tietoja ei saa koskaan kieltäytyä antamasta. Lisäksi valtion viranomaisten on annettava verotarkastajan kehotuksesta lausuntoja verotusta varten, sekä toimitettava arvioita toimialaansa kuuluvissa kysymyksissä. VML 20 §:n perusteella Verohallinto voi pyytää esimerkiksi Aluehallintovirastoilta alkoholien anniskelulupatietoja sekä selvitystä ravintolan toiminnasta.

Tärkeimpänä viranomaisten ulkopuolisena tietolähteenä toimivat pankki- ja rahoitusalan palveluntarjoajat. Yhteistyö näiden toimijoiden kanssa on oleellista verotarkastuksessa, jossa pyritään saamaan kuva tarkastettavan kohteen taloudellisesta asemasta, esimerkiksi käymällä lävitse osakkaan tilioitteita tai hyödyntämällä maksuvälityspalveluilta saatavia vertailutietoja. Verohallinto voi myös pyytää panimoilta, tukuilta ja muilta tarkastuksen kannalta tärkeiltä tahoilta vertailutietona esimerkiksi otetta myyntireskontrasta, johon on sisällytetty tarkastettavan kohteen ostot tarkastettavana aikana. Verohallinto pyytää näitä tietoja VML 19 §:n perusteella, jossa käsitellään sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta. VML 19 §:n mukaan jokaisen<sup>15</sup> on annettava riittävän yksilöinnin perusteella tietoja, jotka saattavat olla tarpeen<sup>16</sup> toisen verovelvollisen verotuksellisen aseman selvittämistä varten. Tietoja voi kieltäytyä antamasta vain, mikäli tietojen luovuttajalla on lain mukaan oikeus kieltäytyä todistamasta asiassa oikeudessa. Tosin saman tapaan kuin VML 20 §:ssä, ei ole mahdollista kieltäytyä antamasta tarkastettavan kohteen verotukseen vaikuttavia taloudellisia tietoja. VML 20 § voidaan nähdä yhtenä merkittävimmistä Verohallinnon laillisista kyselyoikeuksista, sillä kyseinen pykälä antaa todella laajat kysely- ja selvitysoikeudet verotarkastajalle verotarkastusta varten.

Lainsäädäntö luo lisäksi tätä tutkielmaa rajoittavia määräyksiä, jonka johdosta kaikkia kerättyjä tuloksia ei ole mahdollista käyttää sellaisenaan tutkielmassa, vaan ne on muutettava anonyymiin muotoon, josta kuitenkin käy ilmi projektimaisuuden vaikutus tuloksellisuuteen.

---

<sup>15</sup> Kyseinen pykälä käsittää sekä luonnolliset että juridiset henkilöt.

<sup>16</sup> Arvion tietojen tarpeellisuudesta tekee verotarkastaja. Tiedon tulee kuitenkin olla johdettavissa suoraan yksilöitävään tarkastukseen, jonka johdosta ei ole mahdollista pyytää esimerkiksi kopioita yhtiön tekemistä muista sopimuksista. Tuore tapaus koskien sivullisen erityistä tiedonantovelvollisuutta korkeimmasta hallinto-oikeudesta: KHO:2016:127

Suurin rajoite muodostuu lain viranomaisen toiminnan julkisuudesta<sup>17</sup> sekä lain verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta johdosta. Edellisten mainittujen lakien perusteella tämän tutkielman datan on oltava siinä muodossa, että sen perusteella ei voi eritellä yhtään verovelvollista. Myös tarkat työmenetelmät ja työkalut ovat salassa pidettäviä Verohallinnon toiminnan turvaamisen varmistamiseksi. Lain mukaan julkisia verotustietoja ovat vain laissa erikseen luetellut asiakirjat, kuten tuloverotuksen julkiset tiedot, kiinteistöverotuksen julkiset tiedot, ennakkoperintärekisteri, arvonlisäverovelvollisten rekisteri sekä yritys- ja yhteisötietojärjestelmä. Verotarkastuskertomukset eivät sisälly verotuksen julkisiin tietoihin<sup>18</sup>. Salassapidon varmistamiseksi tutkielman data on muutettu anonymiksi ja osa kyselyiden kysymyksistä sekä vastauksista sensuroitu<sup>19</sup>.

## **2.3. Tuloksellisuuden mittaaminen**

Tässä tutkielmassa tuloksellisuuden mittaamista tarkastellaan sen kehyksen kautta, jota Verohallinto käyttää toimintansa mittaamiseen. Verotarkastustoimintaa mitataan ensisijaisesti Balanced Scorecardin avulla, johon on asetettu soveltuvat mittarit tuloksellisuuden mahdollisimman kokonaisvaltaisen kuvan muodostamiseksi. Seuraavaksi käydään lävitse Verohallinnon käyttämän Balanced Scorecardin perusteoria, jonka jälkeen esitellään verotarkastustoiminnon käyttämät mittarit tuloksellisuuden mittaamisessa tähän tutkielmaan soveltuvin osin.

### **2.3.1. Balanced Scorecard**

Balanced Scorecard on sekä julkishallinnon että yritysten laajasti käyttämä strategisen suunnittelun ja hallinnon työkalu. Balanced Scorecard koostuu tavallisesti sekä rahamääräisistä että ei-rahamääräisistä mittareista, joiden avulla on tarkoitus saada kattava kuva organisaation toiminnasta ja tarvittaessa puuttua toimintaan, mikäli joillekin mittareille asetetut viitearvot ylittyvät tai alittuvat. Balanced Scorecardin kehittäjiksi mielletään Robert

---

<sup>17</sup> Laki viranomaisen toiminnan julkisuudesta 621/1999, 22, 23, 24 ja 25 §

<sup>18</sup> Vaikka verotarkastuskertomusten perusteella tarkastettavan kohteen verovelassa tai muissa julkisissa tiedoissa voi tapahtua muutoksia, niin on varsinainen verotarkastuskertomus ja sen johdosta esitetyt verotusesitykset aina salassa pidettäviä. Tämän johdosta tutkielmassa ei ole mahdollista esittää tarkkoja euromääräisiä lukuja lisäyksistä verotettavaan tuloon. Jos euromääräiset lisäykset olisivat johdettavissa esimerkiksi ennakkoperintärekisteristä poistettuun ravintolaan, olisi esimerkiksi ulkopuolisen mahdollista esittää arvio, kuin paljon myyntiä on tapahtunut kirjanpidon ohitse keskimäärin.

<sup>19</sup> Kysymykset muodostettiin yhteistyössä Verohallinnon kanssa. Tutkielmasta on tarkoitettu toimittaa sensuroimaton versio Verohallinnolle.

Kaplan ja David Norton<sup>20</sup> 1990-luvun alussa. Balanced Scorecardista on muodostunut vuosien mittaan yksi yleisimmin käytetyistä tuloksellisuuden mittaamisen työkaluista. Kaplanin ja Nortonin alkuperäinen malli perustui ns. nelikenttämalliin, jossa kantavana ajatuksena oli, että mittaristo kehitetään pitäen silmällä neljää eri näkökulmaa; taloudellinen näkökulma, asiakkaan näkökulma, sisäisten prosessien näkökulma ja oppimisen sekä kasvun näkökulma<sup>21</sup>. Nykyisin useimmiten käytössä on ns. kolmannen sukupolven Balanced Scorecard, jossa korostuu tietojen haun automatisointi sekä suunnitteluprosessin merkitys mittaristoa luodessa. Lisäksi mittariston eri osat sidotaan organisaation strategisiin tähtäimiin ja tavoitteisiin, jonka avulla varmistetaan se, että mittaristolla mitattavia asioita pyritään ohjaamaan kohti organisaation pitkän aikavälin tavoitetilaa. Mittariston luonti edellyttää, että organisaation strategisten tavoitteiden sisältö määritellään tarkalleen. Myös jokainen mittariston osa määritellään tarkoin ja sille annetaan jonkinasteinen tavoitetaso. Mittariston osien päällimmäisenä tarkoituksena on mitata organisaation strategisten tavoitteiden toteutumista. Huomattavaa Balanced Scorecardista on kuitenkin se, että se ei pysty korvaamaan perinteisiä taloudellisen informaation raportteja, kuten tuloslaskelmaa tai rahoituslaskelmaa, vaan sen tehtävänä on pikemminkin viestiä ja seurata organisaation strategisten tavoitteiden toteutumista.

Balanced Scorecardin päällimmäisin hyöty etenkin julkisorganisaatioille ja non-profit -organisaatioille on laadullisten mittareiden yhteensovittaminen rahamääräisten mittareiden kanssa. Tämä mahdollistaa toiminnan seurannan ja ohjannan organisaation strategisten tavoitteiden mukaisesti siitä huolimatta, että kyseisten organisaatioiden tavoitteena ei ole tarkoitella voittoa<sup>22</sup>. Myös Verohallinto on sovittanut mittaristoon sekä rahamääräisiä että ei-rahamääräisiä mittareita. Ei-rahamääräisten mittareiden sisällyttäminen Balanced Scorecardiin mahdollistaa työn ja toiminnan laadullisen seurannan. Jos mittaristo sisältäisi vain rahamääräisiä mittareita, olisi mittaristoa todella vaikea sitouttaa edellä mainittujen

---

<sup>20</sup> Kaplan ja Norton julkaisivat ensimmäisen artikkelinsa aiheesta vuonna 1992 (Kaplan, Robert S; Norton, D. P. (1992). *The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance*. Harvard Business Review (January–February): 71–79). Vuonna 1996 Kaplan ja Norton julkaisivat kirjan Balanced Scorecardista (Kaplan, Robert S; Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, MA.: Harvard Business School Press. ISBN 978-0875846514)

<sup>21</sup> Kaplan, Robert S; Norton, D. P. (1992). *The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance*. Harvard Business Review (January–February): 71–79).

<sup>22</sup> Verotarkastusta olisi mahdollista mitata pelkästään rahallisen tuottavuuden mukaan, minkä johdosta se poikkeaa monesta muusta Verohallinnon toiminnosta. Tuloksellisuuden mittaaminen puhtaasti rahallisesti voisi johtaa virheellisiin verotuspäätöksiin, ja siten laskea veronmaksuymyönteisyyttä. Lisäksi kaikkia maksuunpantuja veroja ei aina ole mahdollista periä, johtuen esimerkiksi asiakkaan maksukyvyttömyydestä. Lisäksi maksuunpantavien verojen määrä saattaa muuttua eri oikeusasteissa huomattavasti. Edellä mainittujen syiden johdosta verotarkastustoimintaa on mielekästä mitata muillakin kuin rahamääräisillä mittareilla.

organisaatioiden kaikkiin strategisiin tavoitteisiin. Rahamääräisten mittareiden tarkoituksena esimerkiksi Verohallinnossa on kuitenkin myös tuoda konkreettisia lukuja ja vertailukohtia ydintoimintoihin sekä peilata niitä organisaation tuottavuuteen nähden. Valtion virastoissa Balanced Scorecardissa korostuu se, että ei-rahamääräisillä mittareilla seurataan työn laatua ja organisaatioiden arvojen ja strategioiden toteutumista käytännössä<sup>23</sup>. Rahamääräisillä mittareilla taas seurataan ensisijaisesti toiminnan taloudellisuutta, eli pystyykö organisaatio suoriutumaan tehtävistään sille annettujen budjettiraamien mukaisesti. Lisäksi Balanced Scorecardin käyttö julkisella sektorilla on yleistynyt julkisen sektorin organisaatioiden muuttuessa johtamisjärjestelmiltään ja strategioiltaan yhä lähemmäs yksityisen sektorin organisaatioita, joskin organisaation päätehtävänä on edelleen valtion määrittelemän tehtävän täyttö<sup>24</sup>. Siinä missä julkisen sektorin organisaatiot soveltavat Balanced Scorecardia tehtävänsä täyttämiseksi, soveltavat yksityisen sektorin organisaatiot sitä omistajien arvon kasvattamiseksi<sup>25</sup>.

Suurin osa Balanced Scorecardia kohtaan esitetystä kritiikistä keskittyy siihen, että Balanced Scorecard ei anna mitään konkreettista lopputulosta tai suoria toimenpide-ehdotuksia<sup>26</sup>. Balanced Scorecard ei myöskään ole aina yhtä toimiva non-profit -organisaatioiden toiminnan mittaamisessa, sillä sitä ei aina ole mahdollista yhdistää tehokkaasti non-profit -organisaation strategisiin tavoitteisiin<sup>27</sup>. Non-profit -organisaatiot voivatkin harkita myös muita toiminnan tuloksellisuuden mittaustyökaluja täydentämään Balanced Scorecardin mahdollisia puutteita. Ongelmallisena koetaan myös se, että Balanced Scorecardin hyödyllisyys kasvaa organisaation koon mukaisesti<sup>28</sup>, eli mitä suurempi organisaatio, sitä hyödyllisempi ja tehokkaampi Balanced Scorecard on. Voi myös olla mahdollista, että organisaatio keskittyy liian paljon vain Balanced Scorecardin asettamien tavoitteiden saavuttamiseen, eikä hyödynnä resurssejaan yli asetettujen tavoitteiden<sup>29</sup>. Kaikesta kritiikistä huolimatta Balanced Scorecard on yksi tämän hetken käytetyimpiä toiminnan tuloksellisuuden mittaamisen työvälineitä.

<sup>23</sup> Valtiotalouden tarkastusvirasto, tiedote. *Verotarkastustoiminta täyttää tulostavoitteensa*. 15.8.2013

<sup>24</sup> Esimerkiksi: ”Verohallinnon tehtävä on turvata verotuksen toimittaminen, verovalvonta, verojen ja maksujen kanto, perintä ja tilitys sekä veronsaajien oikeudenvälvonta sen mukaan kuin erikseen säädetään”, Laki Verohallinnosta 503/2010, 2 §.

<sup>25</sup> Mathys N. J Thompson K. R. (2006). *Using the Balanced Scorecard: Lessons Learned from the U.S. Postal Service and the Defence*” *Finance and Accounting Service*.

<sup>26</sup> Brignal, S. (2002). *The Unbalanced Scorecard: a Social and Environmental Critique*. Proceedings, Third International Conference on Performance Measurement and Management (PMA2002)

<sup>27</sup> Kong, E. (2010). *Analysing BSC and IC's usefulness in non-profit organisations*. *Journal of Intellectual Capital*, 11(3), 284-304

<sup>28</sup> Basuony, M. A. K. (2014). *The Balanced Scorecard in large firms and SMEs: A critique of the nature, value and application*. *Accounting and Finance Research*, 3 (2), 14-22

<sup>29</sup> Awadallah E. A. & Allam A. (2015). *A Critique of the Balanced Scorecard as a Performance Measurement Tool*. *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 6, No. 7; July 2015, 91-99

Seuraavaksi käsitellään Verohallinnon verotarkastustoiminnon mittaamiseen käytettävää mittaristoa ja sen yhteyttä edellä käsiteltyyn kirjallisuuteen.

### **2.3.2. Balanced Scorecard Verohallinnossa**

Verohallinto soveltaa Balanced Scorecardia verotarkastustoiminnan tuloksellisuuden mittaamiseen ja toiminnan valvomiseen. Tässä tutkielmassa ei käsitellä kaikkia mittariston rakenteen osia johtuen niiden soveltumattomuudesta<sup>30</sup> tutkielmaan tai salassapitomääräyksiensä vuoksi. Kokonaisuudessaan mitattavia kohteita on 11 kappaletta, mutta tämän tutkielman kannalta relevantteja mittareita on yhteensä seitsemän. Verohallinnon käyttämä Balanced Scorecard -mittaristo on kolmannen sukupolven Balanced Scorecard, jossa jokaiselle mittarille asetetaan strateginen tavoite, määritellään mittarille tarkoitus, tavoite ja tavoitetaso sekä määritellään tarkat säännöt mittarin seuraamisesta. Mittaristo on linkitetty Verohallinnon strategisiin päämääriin, joissa keskeisenä toiminta-ajatuksena on verotuksen toimittamien oikean määrällisenä ja oikeaan aikaan yhteiskunnan toimintojen rahoittamiseksi.<sup>31</sup> Verohallinto pyrkii huolehtimaan, että verot kertyisivät jatkossa entistä ajantasaisemmin, ja että verotulojen tilitys eteenpäin olisi myös entistä ajantasaisempaa. Verohallinnon viralliset strategiset tavoitteet ovat verovajeen pienentäminen, asiakkaiden toimiminen oikein, prosessien sujuvuus ja tehokkuus sekä osaava ja motivoitunut henkilöstö. Suurin osa verotarkastusta mittaavista mittareista on linkitetty prosessien sujuvuuteen ja tehokkuuteen, sillä kyseisellä strategisella tavoitteella pyritään varmistamaan resurssien käytön optimointi, veroriskien hallinta sekä tietovirtojen tehokas hyödyntäminen.

Tarkastusten läpimenoaikojen osalta tavoitteeksi on asetettu tuottava ja taloudellinen toiminta, eli mittarin tavoitteena on varmistaa verotarkastusprosessin sujuvuus ja tehokkuus. Mittari on luokiteltu sujuvuusmittariksi ja sen seuranta on reaaliaikaista. Tavoitetasoksi mittarille on annettu tietyt ajanjaksot, joiden puitteissa eri vaatavuusasteiden verotarkastusten olisi valmistuttava tarkastuksen aloituksesta<sup>32</sup>. Seuranta on asetettu päiväkohtaiselle tasolle ja mittarin tuloksista raportoidaan neljän kuukauden välein. Tavoitetason mittarille asettaa verotarkastusprosessin omistaja sekä Prosessiryhmä. Mikäli poikkeamia havaitaan, niiden

---

<sup>30</sup> Esimerkiksi verotusesitysten pysyvyyttä eri oikaisuvaiheissa ja oikeusasteissa seurataan aktiivisesti, mutta tämän tutkielman kannalta kyseistä dataa ei ole mahdollista kerätä, vaan mittarin tarkastelu vaatisi usean vuoden ajallisen jakson, jolla varmistuttaisiin projektin kohteiden verotusesitysten pysyvyydestä eri oikeusasteissa.

<sup>31</sup> Verohallinto. *Verohallinnon strategia 2013–2018*. 23.6.2015

<sup>32</sup> Tieto kerätään Tahti-järjestelmästä, josta seurataan mistä päivästä lähtien tarkastus on merkitty aloitetuksi. Tiedon täyttämisen vastuulla on verotarkastuksen vastuutarkastaja.

syitä ruvetaan selvittämään sekä aloitetaan tarpeelliset korjaustoimenpiteet. Mittarin ongelmana voidaan nähdä Tahti-järjestelmän<sup>33</sup> mahdollinen epäluotettavuus, koska tarkastajilla voi olla erilaisia käytäntöjä järjestelmän käytössä.

Resurssien käytön strategisena tavoitteena on tuottava ja taloudellinen toiminta. Mittarin mittaustulosta raportoidaan tietyiltä osin Valtiovarainministeriölle. Mittarin tarkoituksena on tuottavuuden lisääminen ja toiminnan tehostaminen sekä kohdevalinnan ohjaaminen prosessinomistajan ohjeiden mukaisesti. Mittarin avulla pyritään seuraamaan ja laskemaan tarkastuksen keskimääräistä kustannusta. Resurssien kokonaiskäyttöä peilataan suunnitelmaan ja tarkastellaan myös eri tarkastuskohderyhmien näkökulmasta<sup>34</sup>. Tieto mittaria varten noudetaan Kieku-ajanhallintajärjestelmästä, jonka kautta on mahdollista jyvittää ajankäyttöä tarkastajakohtaisesti tai tarkastuskohdekohtaisesti. Raportointijakso on edellisen mittarin tavoin neljän kuukauden välein ja seuranta on reaaliaikaista. Myös resurssien käytön -mittarin osalta virheitä voi esiintyä tarkastajien vaihtelevien käytäntöjen tai kirjausvirheiden johdosta.

Verotarkastusten määrällinen tavoitetaso asetetaan vuosittain ja sillä viitoidaan kuinka moneen tarkastukseen jokaisen tarkastajan tulisi keskimäärin osallistua vuoden aikana<sup>35</sup>. Mittarin tavoitteena on verovajeen vähentäminen ja tarkastusresurssien kohdentaminen tunnistetuille riskialueille. Tiedot mittaria varten kerätään Tahti-järjestelmästä ja mittaria seurataan muiden mittareiden tapaan reaaliaikaisesti, jonka lisäksi myös raportointi tapahtuu neljänneskuukausittain. Seuranta tapahtuu lisäksi työntekijätasolla tarkastusryhmittäin ja toimintayksiköittäin tarpeen mukaan.

Verotarkastusten toimenpidesuhde on tulomittari, jonka avulla pyritään varmistamaan tarkastusresurssien suuntaaminen kohonneen veroriskin sisältäviin kohteisiin. Mittarilla pyritään myös tarkastelemaan kohdevalinnan toimivuutta. Tavoitteeksi on asetettu, että vähintään tietty määrä tarkastuksista sisältää toimenpide-ehdotuksen ja että kyseinen luku ei saa heiketä tarkastusmäärän kasvaessa. Mittarin tavoitteena ei kuitenkaan ole painostaa tarkastajia etsimään olemattomia virheitä, vaan ensisijaisesti varmistamaan, että verotarkastukset kohdistetaan sellaisiin toimijoihin, joilla on todellisia verotuksellisia virheitä toiminnassaan. Mittarin seuranta tapahtuu samaan tapaan kuin aikaisempien mittareiden.

---

<sup>33</sup> Tarkastushallinnon tietojärjestelmä Tahti

<sup>34</sup> Esimerkiksi harmaan talouden tarkastukselle on asetettu tietty tavoitetaso resurssien käytölle, eli kuinka paljon henkilöresursseja on käytettävä vähintään harmaan talouden tarkastuksiin vuoden aikana.

<sup>35</sup> Sisältää sekä omat vastuutarkastukset että muut tarkastukset, joissa verotarkastaja on mukana.

Tiedot kerätään Tahti-järjestelmästä ja ne on mahdollista jyvittää tarkastajakohtaisesti, joskin seuranta tapahtuu laajemmalla tasolla tarkastusryhmä- tai yksikkökohtaisesti.<sup>36</sup>

Tarkastuskohteen vaatavuutta käsittelevällä mittarilla pyritään antamaan kuva tarkastusten vaikeusasteesta ja työn kuormittavuudesta. Mittarin avulla pyritään tasaamaan työn kuormittavuutta kappalemääräisen mittarin ohella. Tällä tavalla pyritään varmistamaan, että yksiköiden sisällä ei muodostu tarkastusryhmiä, joiden työnkuva ja työmäärä ovat kohtuuttomia muihin tarkastusryhmiin verrattuna. Lisäksi mittarin avulla pystytään tarkastelemaan kohdevalinnan toimivuutta sekä huolehtimaan tarkastusten pisteyttämisen yhteneväisyydestä<sup>37</sup>. Mittarin avulla on jyvitetty pistemääräinen tavoitetaso tarkastustoiminnan eri tasoille. Tiedot mittaria varten haetaan Tahti-järjestelmästä ja sen raportointi ja seuranta on yhteneväinen muiden mittareiden kanssa.

Toimenpide-esitykset verolajeittain -mittarin tarkoituksena on konkretisoida ja mitata verotarkastustoiminnan toimenpiteitä verovajeen pienentämisessä. Toimenpide-esityksiä mittaamalla on mahdollista tarkastella eri toimien vaikutusta verovajeen pienentämisessä sekä seurata harmaaseen talouteen puuttumista. Mittarin tiedot haetaan Tahti-järjestelmästä ja seuranta sekä raportointi tapahtuvat identtisesti aikaisempien käsiteltyjen mittareiden tapaan. Mittarin sisällä verotusesitykset netotaan verolajeittain sekä tarkastellaan eri verolajien toimenpide-esitysten kertymää. Mittariston sisällä on myös mukana muutama ei-euromääräinen mittari, kuten harmaan talouden tarkastusten lukumäärä ja kohdevalinnan tehokkuus. Olennaista on huomata, että kyseisille mittareille ei ole asetettu suoraan euromääräisiä tavoitteita, vaan tavoitteet ovat ensisijaisesti suuntaa-antavia, informatiivisia sekä mahdollistavat tarkastustoiminnan vertailun eri ajanjaksoilla<sup>38</sup>.

Virkailijatyön laatu on muista käsitellyistä mittareista poikkeuksellinen, sillä sille ei ole määritelty raportointijaksoja ja se on pääsääntöisesti manuaalinen mittari, jonka seurantakohteet päätetään erikseen vuosittain. Mittari voi siis sisältää kvalitatiivista dataa, mikäli seurantakohteeksi valitaan sellaisia asioita, joiden mittaaminen ei ole mahdollista puhtaasti Verohallinnon tietojärjestelmistä. Mittarin tarkoituksena on varmistaa virkailijatyön

---

<sup>36</sup> Toimenpidesuhteen seuranta suoritetaan pääsääntöisesti yksikkökohtaisesti. Projektimaisessa tarkastustavassa toimenpidesuhteen seuranta korostuu, sillä sen avulla on mahdollista seurata kohdevalinnan toimivuutta, ja tarvittaessa puuttua sen toimintaan.

<sup>37</sup> Jokaisen tarkastuksen vaatavuus arvioidaan yhteisesti sovitun ohjeen mukaisesti, jossa arvioidaan tarkastuskohteen haastavuutta sekä tarkastettavan materiaalin määrää.

<sup>38</sup> Pääsääntöisesti vertailu tapahtuu eri vuosia vertailemalla. Verotarkastusten perusteella maksuunpanoon esitetty kokonaisverojen määrä julkaistaan jokaisena vuotena Verohallinnon toimintakertomuksen yhteydessä.

tasainen laatu ympäri maata ja etsiä mahdollisia kehittämiskohteita esimerkiksi eri prosessien menettelyissä sekä virkailijoiden osaamisessa. Tietojen keruu tapahtuu erillisenä otantana seurantakohteittain. Mittarin tulee kuitenkin olla mahdollista kohdistaa työntekijätasolle. Mittarin avulla voidaan mitata esimerkiksi työmenetelmien yhteneväistä noudattamista.



### 3. Metodologia

Tutkielma on toteutettu yhdistämällä kvantitatiivisia ja kvalitatiivisia tutkimusmenetelmiä. Kerätystä aineistosta pyritään löytämään yhteneväisyyksiä sekä niiden perusteella arvioidaan projektimaisen tarkastustavan vaikutusta verotarkastustoiminnan tuloksellisuuteen. Kvalitatiivinen aineisto sisältää pääasiassa ihmisten subjektiivisia arvioita ja mielipiteitä projektityöskentelystä. Kvantitatiivinen osa aineistosta sisältää numeerista dataa, joka on kerätty tietojärjestelmistä. Yhdistämällä kvantitatiivista ja kvalitatiivista aineistoa on mahdollista luoda tasapainoinen kokonaiskuva projektityöskentelyn vaikutuksista tuloksellisuuteen Verohallinnon käyttämien mittareiden mukaisesti. Aineiston keruu toteutettiin Verohallinnon esittämien ehdotusten mukaisesti.

Kvalitatiivisen aineiston keruu toteutettiin projektimaisen tarkastustavan subjektiivisten kokemusten osalta lähettämällä jokaiselle ravintolaprojektiin osallistuneelle tarkastajalle kysely työmenetelmien ja projektimaisen tarkastuksen vaikutuksista työhön. Lisäksi kyselyssä selvitettiin heidän henkilökohtaisia kokemuksiaan projektimaisen tarkastustavan tuloksellisuudesta. Merkittävin osa kvalitatiivisesta aineistosta muodostuu kuitenkin ravintolaprojektin projektivastaavien ja muiden mahdollisten esimiesten puhelinhaastatteluista. Haastattelussa selvitettiin projektin vaikutuksia projektivastaavien omaan työhön sekä heidän arvioitaan projektimaisen tarkastustavan vaikutuksista verotarkastajien työhön. Kerätyn aineiston kautta pyritään löytämään yleistyksiä vastauksien yhteneväisyyksistä sekä mahdollisia kehittämiskohteita ja ristiriitoja. Koska kyseinen aineisto on kvalitatiivista johtuen verotarkastajien ja projektivastaavien subjektiivisesta näkökulmasta, on tutkielma tältä osin evaluoiva.

Tutkielman kvantitatiivinen materiaali<sup>39</sup> kerättiin Verohallinnon tietojärjestelmistä, ja sen ensisijaisena tarkoituksena on verrata projektin aikana suoritettujen ravintolatarjontatarkastusten tuloksellisuutta projektin ulkopuolella tarkastettuihin ravintoloihin. Vertailuajankohdaksi valikoitui vuosi 2014 johtuen siitä, että sen aikana on tarkastettu uudempien menetelmien mukaisesti, minkä lisäksi se on tuorein kokonainen vuosi, joka on mahdollista ottaa vertailtavaksi. Kvantitatiivisen aineiston perusteella pyritään siis mittaamaan projektimuotoisen tarkastustavan vaikutusta tuloksellisuuteen. Vertailu tapahtuu Verohallinnon käyttämien mittareiden mukaisesti. Kvantitatiivinen aineisto on kerätty

---

<sup>39</sup> Verohallinto toimitti aineiston muokkaamattomana anonyyminä yhteenvedon tarkastuskohtaisesti huhtikuun 2016 lopussa.

verotarkastuksen käyttämästä Tahti-järjestelmästä, ja se on muutettu anonyymiksi salassapidosta johtuen. Lisäksi osa verotarkastajille lähetetystä kyselystä koostui määrällisen aineiston kyselylomakkeesta, jonka johdosta kvantitatiivista tutkimusdataa saatiin myös kyselyn kautta.

Tutkielman tarkoituksena ei ole vertailla tarkastajien tuloksellisuutta, vaan tutkielman ensisijaisena tarkoituksena on saada kuva siitä, miten projektimainen tarkastustapa vaikuttaa ravintola-alan verotarkastusten käytäntöjen tuloksellisuuteen. Tämän johdosta tutkielmassa ei ole valittu vertailuryhmäksi tarkastajien aikaisempia verotarkastuksia. Tarkastajien tuloksellisuuden tarkempi analysointi vaatisi pitkäkestoisempaa tarkastelua, johon valittaisiin mahdollisimman heterogeeninen tarkasteluryhmä eri toimipisteistä ympäri Suomea. Pitkäkestoisen tarkastelun kautta olisi mahdollista sivuuttaa tarkastajakohtaiset erot ja tarkastella työntekijäkohtaisesti muutoksia tuloksellisuudessa. Lisäksi tutkielman tavoitteena ei ole arvioida ravintola-alan verotarkastusten tuloksellisuutta suhteessa muihin verotarkastuksiin, sillä verotarkastusten väliset erot voivat olla erittäin suuria johtuen tarkastettavien kohteiden toimialoista ja kokoluokista. Tutkielma pyrkii kuitenkin tarkastelemaan muutoksia prosesseissa, jotka liittyvät suoraan verotarkastukseen itseensä, kuten esimerkiksi työajankäyttö tarkastaessa.

Kerätty aineisto esitellään tutkielman viidennessä kappaleessa. Tutkielman kuudennessa kappaleessa aineistoja vertaillaan keskenään sekä esitetään johtopäätökset aineistosta. Vertailun tarkoituksena on löytää yhtymäkohtia haastatteluista, kyselystä sekä tietojärjestelmistä kerätystä aineistosta, eli eri tietolähteistä kerättyä dataa pyritään tekemään keskenään vertailukelpoiseksi soveltuvilta osin. Lisäksi tutkielma pyrkii löytämään eroavaisuuksia kyselyn ja haastattelujen vastauksista, jotta projektivastaavien ja tarkastajien mahdolliset näkemyserot tulevat käsitellyiksi Verohallinnon esittämien toiveiden mukaisesti. Kyselyn ja haastattelujen vastauksia verrataan myös tietojärjestelmistä kerättyyn dataan, jotta mahdolliset subjektiivisten tulkintojen erot tietojärjestelmistä kerättyyn dataan tulevat esille. Haastattelujen vastauksia ja tietojärjestelmistä kerättyä dataa vertailemalla vastataan siis tutkielman tutkimuskysymykseen, eli miten projektimainen tarkastustapa vaikuttaa tuloksellisuuteen.

## 4. Projektimainen tarkastustapa – Case ravintolaprojekti

### 4.1 Ravintolaprojekti

Ravintolaprojekti on verotarkastuksen erityisvalvonnan projekti, jolla valvotaan tehostetusti ravintola-alaa toimialana. Vastaavia tiettyyn toimialaan kohdistettuja projekteja on aikaisemmin ollut esimerkiksi rakennusalalla. Lisäksi keväällä 2016 Verohallinto aloitti taksi- ja parturi-kampaamoalan tehostetun valvonnan<sup>40</sup>. Verohallinto on kokenut toimialakohtaiset tarkastukset tehokkaana tapana vähentää toimialalla ilmenevää harmaata taloutta. Verohallinto on toteuttanut myös aiemmin vastaavanlaisen ravintola-alaan kohdistuneen verovalvontahankkeen vuosina 2003–2005. Hanke oli tuolloin kestoaltaan huomattavasti pidempi, ja tarkastukset kohdistuivat useampaan vuoteen kuin nyt toteutetussa ravintolaprojektissa.<sup>41</sup> Aikaisempaa hanketta ei käsitellä tutkielmassa tämän enempää johtuen tietojen vertailukelvottomuudesta<sup>42</sup>. Huomionarvoista kuitenkin on se, että Verohallinnolla on jonkinasteista pitkäaikaista kokemusta tiettyjen toimialojen tehostetusta verovalvonnasta.

Verotarkastuksen ravintolaprojekti käynnistettiin helmikuussa 2015 ja Verohallinto julkisti tiedotteen projektiin liittyen 11.3.2015<sup>43</sup>. Projekti kesti kevääseen 2016 saakka, jolloin tehostettu valvonta ravintola-alalla loppui, ja verotarkastus siirtyi tavalliseen tarkastusrytmiin ravintola-alan osalta. Verohallinto julkaisi toisen tiedotteen projektin kulusta projektin puolivälissä<sup>44</sup>, jossa se tiedotti projektin alustavista tuloksista. Verohallinnon oli tarkoitus tiedottaa kevään 2016 aikana projektin lopullisista tuloksista, mutta virallista loppuraporttia ei ole vielä julkistettu. Ravintolaprojekti on merkittävässä osassa harmaan talouden torjuntaa Verohallinnon sisällä. Ravintola-ala sisältää harmaan talouden selvitysyksikön selvityksen mukaan paljon riskitekijöitä, jotka kasvattavat alan veroriskiä. Esimerkiksi huomattavalla osalla ravintola-alan toimijoista on verovelkaa, jatkuvasti tappiollisia tilikausia, negatiivisen oman pääoman yhtiöitä sekä matalia myyntikateprosentteja.<sup>45</sup>

---

<sup>40</sup> Verohallinto, tiedote. *Taksi- ja parturi-kampaamoalat tehostettuun valvontaan*. 14.3.2016

<sup>41</sup> Verohallitus. *Ravintola hanke, loppuraportti*. 20.12.2006

<sup>42</sup> Tietoja ei ole mahdollista kerätä ja esimerkiksi kaikkia silloisia työkaluja ei enää ole olemassa alkuperäisessä muodossaan.

<sup>43</sup> Verohallinto, tiedote. *Verohallinto aloitti ravintola-alan valtakunnalliset tarkastukset*. 11.3.2015

<sup>44</sup> Verohallinto, lehdistötiedote. *Ravintoloiden verotarkastukset paljastavat harmaata taloutta*. 14.9.2015

<sup>45</sup> Verohallinto, Harmaan talouden selvitysyksikkö. *Anniskeluluvan haltijat Suomessa*. 28.10.2014

Projekti on valtakunnallinen projekti, jonka tavoitteena on vähentää ravintola-alan harmaata taloutta ja sitä kautta puuttumaan kokonaisverovajeeseen. Ravintola-alan osuus bruttokansantuotteesta on 1,6 % ja harmaasta taloudesta 6 %, eli alalla on merkittävää harmaan talouden toimintaa<sup>46</sup>. Verohallinto puuttui samalla epäterveeseen kilpailuun ja helpottaa oikein toimivien yrittäjien toimintaa tervehdyttämällä kilpailuympäristöä<sup>47</sup>. Lisäksi projektin muiksi mitattaviksi hyötytavoitteiksi asetettiin tehokkuuden lisääntyminen, kohdevalinnan osuvuuden tehostaminen, osaamisen levittäminen ja sidosryhmäyhteistyön<sup>48</sup> kasvattaminen. Verohallinto on suunnitellut yhä enenevässä määrin projektimaiseen tarkastustapaan siirtymistä, joiden avulla se pystyy tehokkaammin saavuttamaan ne tulokset, joita se on itselleen asettanut. Verohallinto piti riskeinä projektin alussa seuraavia asioita: yhteisiä työmenetelmiä ei otettaisi käyttöön, projektin alku olisi liian hidaskäyttöön, vaikutus harmaaseen talouteen jäisi vähäiseksi ja yksiköt jäisivät asetetuista tavoitteista.<sup>49</sup>

## 4.2 Erot perinteiseen tarkastustapaan

Projektimainen tarkastustapa eroaa merkittävästi tavallisesta tarkastusrytmistä. Verohallinto on toteuttanut aiemminkin vastaavia projekteja, mutta ravintolaprojekti eroaa huomattavasti edellisistä projekteista. Projekti oli ensinnäkin valtakunnallinen, ja sille määrättiin erikseen valtakunnallinen johtoryhmä. Huomionarvoista valtakunnallisessa johtoryhmässä oli se, että muun johdon lisäksi projektiin nimettiin jokaisesta verotarkastusyksiköstä projektivastaava, joka huolehti kyseisen yksikön suoriutumisesta projektissa, sille asetettujen tavoitteiden saavuttamisesta ja viestinnästä yksikön sekä projektin johdon välillä. Projektivastaavia haastateltiin tätä tutkielmaa varten, ja heidän kokemuksensa projektista on kirjattu kappaleessa 5.3. Valtakunnallinen johtoryhmä piti säännöllisesti kokouksia, joissa käsiteltiin projektin tilaa valtakunnallisesti sekä yksiköittäin. Kokouksissa käsiteltiin lisäksi tarkastuksissa esiinnousseita tulkinnallisia kysymyksiä, joihin otettiin valtakunnallisesti kantaa yhtenäisen menettelyn varmistamiseksi. Perinteisessä tarkastustavassa tulkinnallisten kysymysten käsittelyssä voi kestää pidempään, mikäli kysymys on valtakunnallinen. Jos kysymys ei ole valtakunnallinen haetaan vastaus perinteisessä tarkastustavassa tavallisesti

---

<sup>46</sup> Valtioneuvoston periaatepäätös. *Tehostettu harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelma vuosille 2012–2015*. 19.1.2012

<sup>47</sup> Valtioneuvoston periaatepäätös. *Valtioneuvoston periaatepäätös kansalliseksi harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan strategiaksi 2016–2020*. 28.4.2016

<sup>48</sup> Sidosryhmäyhteistyöllä tarkoitetaan yhteistyötä vertailutietojen antajien (esimerkiksi panimot ja Valvira) sekä muiden tahojen (esimerkiksi Poliisi ja Tulli) kanssa

<sup>49</sup> Pia Ansamäki, verotarkastuksen ajankohtaispäivät: *Projektimainen tarkastaminen ja verotarkastuksen ravintolaprojekti*. 5.2.2015

oman yksikön sisältä, mikä voi johtaa erilaisiin tulkintoihin eri yksiköiden välillä. Valtakunnallinen johto ja ohjeistus myös kannustavat projektimaisessa tarkastustavassa tasaisempaan laatuun asiakkaan kannalta.

Ominaista projektille oli myös se, että sille asetettiin tarkka määräaika, jonka puitteissa projekti oli tarkoitus toteuttaa. Lisäksi projektille asetettiin kappalemääräinen tavoite tarkastettavien kohteiden kokonaismäärästä. Projektin alussa yksiköissä toteutettiin koulutus ravintola-alan tarkastamiseen, mikä oli yhteneväinen kaikkien yksiköiden osalta. Koulutuksen tarkoituksena oli antaa tarkastajille taustatietoa toimialasta, siinä ilmenevistä haasteista sekä jakaa parhaita käytäntöjä maanlaajuisiksi. Koulutuksen aikana myös esiteltiin projektille yhteiset työkalut. TYÖKALU 1:n tarkoituksena oli nopeuttaa tarkastusten valmistumista ja tarkastusten läpimenoaikaa. TYÖKALU 2:n tarkoituksena oli helpottaa virheiden löytämistä ja niiden raportointia. Kummatkin työkalut oli suunniteltu ja jalostettu projektia varten sekä niitä käytettiin valtakunnallisesti, eli toimintamenetelmien oli tarkoitus olla valtakunnallisesti yhteneväiset projektiin osallistuvien tarkastajien osalta. Perinteisessä tarkastustavassa ei ole erillisiä asetettuja työkaluja, joiden käyttöön tarkastajia erikseen koulutettaisiin, mikä johtaa siihen, että tarkastajat saattavat kokea tarkastukset haasteellisemmiksi, ja asiakkaan kannalta saattaa syntyä yksikkökohtaisia eroja. Valtakunnallisia koulutuksia Verohallinto järjestää projektien ulkopuolellakin aktiivisesti<sup>50</sup>, joten projektimaisuus ei eroa tässä määrin huomattavasti perinteisestä tarkastustavasta, joskin koulutus oli käytännönläheisempää työkalujen osalta.

Kuten aiemmin mainittiin, on projektimaiselle tarkastustavalle myös ominaista erikseen asetetut tarkat tavoitteet<sup>51</sup>, joita myös seurataan tehostetusti projektin aikana. Tavoitteita seurataan sekä yksiköiden sisällä että valtakunnallisesti, ja mahdollisista ongelmista raportoidaan projektin johdon kokouksissa aktiivisesti. Tarvittaessa projektiin kiinnitetään lisähenkilöstöä, mikäli tavoitteet eivät vaikuta tulevan saavutetuiksi määräajassa. Asetetut tavoitteet saattavat myös olla tavanomaisia tavoitteita tarkempia ja vaativampia, koska projektilla voidaan hakea tarkastustiheyden kasvattamista. Projekteille on mahdollista asettaa tavanomaista tiukempia kappalemääräisiä tavoitteita, sillä keskittyminen yhteen toimialaan tai ilmiöön auttaa tarkastajia käsittelemään useampia tarkastuksia samanaikaisesti sekä nopeuttamaan tarkastuksia. Projektimaiselle tarkastustavalle on lisäksi ominaista, että niissä

---

<sup>50</sup> Esimerkkinä valtakunnallisista koulutuksista mainittakoon verotarkastuksen ajankohtaispäivät, joissa esimerkiksi päivitetään verotarkastajien osaamista viimeaikaisien oikeustapausten ja ohjeiden mukaisesti.

<sup>51</sup> Tavoitteet asetettiin projektissa aluksi valtakunnallisesti, minkä jälkeen ne jaettiin yksiköittäin ja lopuksi tarkastajittain.

työskentelevä henkilöstö valitaan erikseen. Projektiin joko haetaan vapaaehtoisia tarkastajia tai tarkastajat tarvittaessa määrätään, mikäli vapaaehtoisia ei hae tai löydy tarpeeksi. Tyypillistä on myös se, että projektissa mukana oleva henkilöstö keskittyy ainoastaan projektin tarkastuskohteisiin ja eikä siten suorita muita tarkastuksia projektin aikana. Perinteisessä tarkastustavassa tarkastajalla voi olla useita eri painopistealueita vuoden aikana useilta eri toimialoilta.

Projektimaisessa tarkastustavassa keskitytään tavallisesti vain yhteen toimialaan tai ilmiöön, johon pyritään saamaan tehokasta ja nopeaa yhteiskunnallista vaikuttavuutta. Perinteisessä tarkastustavassa vastaavaa kiirettä ja keskittymistä ei koeta samaan tapaan<sup>52</sup>. Yhteiskunnallisella vaikuttavuudella pyritään projektimaisessa tarkastustavassa kitkemään epätervettä kilpailua pois markkinoilta, sekä auttamaan oikein toimivia yrityksiä ja elinkeinoharjoittajia toimimaan jatkossakin oikein. Projektimainen tarkastustapa keskittyy tyypillisesti harmaan talouden toimialoihin, tai toimialoihin joissa on runsaasta harmaan talouden ominaispiirteitä, kuten työvoimavaltaisuutta sekä huomattavasti käteistä rahaa liikenteessä. Siinä missä projektimainen tarkastustapa voidaan mieltää tehokkaana nopeana puuttumisena tiettyyn harmaan talouden toimialaan, pyrkii perinteinen tarkastustapa systemaattisesti puuttumaan harmaaseen talouteen pitkällä aikavälillä.”

Projektille on ominaista myös läheisempi yhteistyö muiden viranomaisten kanssa. Projektin tärkeimpänä yhteistyökumppanina toimi Aluehallintovirasto (AVI), jonka kanssa Verohallinto vaihtoi aktiivisesti tietoa. Olennaista on myös huomioida, että alalle ominaisten piirteiden vuoksi yhteistyötä on luonnollisesti enemmän, eikä tämä johdu ainoastaan projektista. Yhteistyö lisääntyi kuitenkin yhteistyökokousten muodossa, joissa Verohallinto toi esille projektin aikana ilmenneitä ongelmia, jotka koskettivat myös toista viranomaista, ja joihin toivottiin korjausta. Projektin aikana tarkastajat kuitenkin oppivat ottamaan yhteyttä omatoimisemmin muihin viranomaisiin, ja menettelyt yhteydenotoissa tulivat tutuksi monelle tarkastajalle. Perinteisessä tarkastustavassa viranomaiskontakteja vaativat tarkastukset keskittyvät tavallisesti muutamille erikseen nimetyille tarkastajille. Lisäksi projektimainen tarkastustapa keskittyy enemmän ulospäin tiedottamiseen, ja projektin aikana julkaistaan tiedotteita julkisen vaikuttavuuden lisäämiseksi. Projektien aikana on tyypillistä, että

---

<sup>52</sup> Eri toimintayksikköjen sisällä saattaa olla erikseen tarkastusryhmiä, jotka keskittyvät tehostetusti tiettyyn ilmiöön tai toimialaan. Esimerkiksi yksi tarkastusryhmä saattaa keskittyä sähköiseen kauppaan ja toinen tarkastusryhmä rakennusalaan.

tiedotteita julkaistaan projektin alkaessa, sen aikana tehdyistä havainnoista sekä projektin lopputulemista.

Lopuksi olennaisimpana osana projektimuotoisen tarkastustavan eroista perinteiseen tarkastustapaan nähden voidaan pitää osaamisen nopeaa ja keskitettyä kehittämistä koulutusten ja kokousten kautta. Perinteiseen tarkastustapaan nähden oppiminen on projektimaisessa tarkastustavassa nopeaa, mutta keskittyy tyypillisesti tiettyyn ilmiöön tai ongelmaan, jota tarkastuskohteissa ilmenee. Lisäksi projektimuotoiselle tarkastustavalle ominaista on tiedon tehokkaampi ja nopeampi jakaminen valtakunnallisesti, jolloin parhaat toimintatavat ja tarkastuksilla mahdollisesti kohdattavat ongelmat jaetaan valtakunnallisesti tiedoksi perinteistä tarkastustapaa nopeammin ja tehokkaammin. Työmenetelmien nopeampaa jakoa edistää tarkastajien yhteisessä käytössä oleva intranet-työtila, jonne päivitetään jatkuvasti projektin kannalta oleellista tietoa. Perinteisessäkin tarkastustavassa verkossa sijaitsevista ohjeista ja tiedoista on hyötyä, mutta projekteissa mukana olevilla tarkastajilla on perinteisten ohjeiden ja tietojen lisäksi käytettävissään omassa erityisessä työtilassa sijaitsevat tiedot ja ohjeet, joihin muilla tarkastajilla ei ole pääsyä.

## 5. Aineisto ja sen analyysi

Tutkielmaa varten on haettu tietoja Verohallinnon tietojärjestelmistä, minkä lisäksi projektiin osallistuneille tarkastajille lähetettiin kysely liittyen projektiin. Ravintolaprojektilla oli viisi eri projektivastaavaa eri toimintayksiköissä ja heitä kaikkia on haastateltu tutkielmaa varten. Seuraavaksi esitellään Tahti-järjestelmästä kerätty tieto, jossa käydään läpi ja esitellään sekä vertailuryhmän tarkastustilastot että ravintolaprojektin tilastot. Tämän jälkeen esitellään tarkastajille lähetetyn kyselyn tulokset. Kappaleessa 5.3 esitellään projektivastaavien haastattelujen tulokset.

### 5.1 Tahti-järjestelmästä kerätty tieto

Tahti-järjestelmä on verotarkastuksessa käytettävä web-pohjainen ohjelma, jolla hallinnoidaan verotarkastusta tarkastuskohteittain. Ohjelma toimii tallennusalustana verotarkastuskertomukselle ja sen liitteille, minkä lisäksi ohjelmaan merkitään verotusesitykset sekä muut verotarkastuksessa huomioitavat asiat.<sup>53</sup> Verotarkastuskertomus mahdollisine verotusesityksineen siirtyy eteenpäin jälkiverotusprosessissa Tahdin kautta maksuunpaneville yksiköille. Tietojen päivittämisestä Tahtiin on vastuulla verotarkastuksen nimetty vastuutarkastaja. Tahdin lisäksi merkittävimpien ajallisten tietojen osalta tiedot päivittyvät Balanced Scorecard mittaristoon ajanhallinta ja -kirjausjärjestelmän<sup>54</sup> kautta, jonne tarkastajat merkitsevät ajankäyttöään tuntikohtaisesti. Järjestelmistä kerätyistä tiedoista on poistettu poikkeavat havainnot, jotka eivät ole osa normaalia verotarkastusprosessia Verohallinnolta saatujen neuvojen mukaisesti<sup>55</sup>.

Tämän tutkielman kannalta oleellista on huomioida, että Tahti-sovelluksen avulla on mahdollista mitata verotarkastuksen eri ominaisuuksia, vaihdellen verotusesitysten suuruuksista verotarkastuksen arvioituun vaikeusasteeseen. Mahdollisia ongelmia tämän tutkielman kannalta aiheuttaa se, että tarkastajat voivat käyttää Tahtia eri tavoin tai unohtavat merkitä esimerkiksi annettujen ohjausten määrän Tahti-sovellukseen. Mahdolliset erot eivät ole merkittäviä, sillä ne koskevat vain kirjallisten ohjausten määrää sekä tarkastuksen

---

<sup>53</sup> Tahti-järjestelmä korvaantuu vuoden 2017 alussa uudella verotuksen valmisohjelmistolla GenTaxilla. Verohallinto. *Valmis verotusohjelmisto muokataan Suomen olosuhteisiin.*

<sup>54</sup> Kieku-järjestelmä on valtionhallinnon yhteinen SAP-pohjainen tietojärjestelmä, joka käsittää talous- ja henkilöstöhallinnon prosessit sekä niitä tukevan tietojärjestelmän.

<sup>55</sup> Poistetut tiedot koskevat ensisijaisesti muulle kuin yksityiselle kaupalliselle toimijalle tehtyjä erityistarkastuksia, joiden avulla on ratkaistu tulkinnallisia kysymyksiä verotuksessa.



kokonaiskesto<sup>56</sup>. Euromääraisten ja muiden kuin ajallisten mittareiden osalta tiedot ovat merkitty järjestelmään yhtenäisesti, koska tarkastajien esimiehet sekä maksuunpanoprosessi tarkastavat tietojen oikeellisuuden.

Seuraavaksi esitetään Tahti-sovelluksesta kerätyt tiedot, joiden kautta pyritään selvittämään projektimuotoisen tarkastustavan kvantitatiivisia vaikutuksia tuloksellisuuteen. Ravintola-alan tarkastuksista vertailukohdaksi on valittu vuosi 2014, koska se on tuorein vertailukelpoinen vuosi. Projektin vuodet on eroteltu toisistaan, sillä tällöin on mahdollista verrata projektin vuosia keskenään sekä tutkia projektin aikana tapahtunutta oppimista. Ravintolaprojektin vuosi 2015 käsittää ajanjakson 1.3.2015–31.12.2015. Ravintolaprojektin vuosi 2016 käsittää ajanjakson 1.1.2016–30.4.2016. Ravintolaprojektia vertailtaessa vuoteen 2014 on huomioitava, että kumpanakin projektin vuotena tarkasteltava aika ei ole ollut kokonainen vuosi, minkä johdosta on tärkeää keskittyä keskimääräisiin lukuihin.

#### **Kokonaiskappalemäärä**

2014	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	304,62 %
Ravintolaprojekti 2016	122,31 %

Kappalemääräiset tulokset ovat nousseet kumpanakin projektin vuonna, joiden aikana ravintolaprojektia on toteutettu, huomattavasti verrattuna vuoden 2014 ravintolatarkastuksiin. Koska ajanjakso, jonka aikana ravintolaprojektia on tarkasteltu, on ollut maaliskuusta 2014 huhtikuuhun 2016, on nousu kappalemäärissä ollut vielä huomattavampaa kuin yllä olevat luvut osoittavat. Vuonna 2015 projektissa tarkastettiin kymmenessä kuukaudessa yli kolminkertainen määrän ravintoloita verrattuna koko vuoteen 2014. Myös vuonna 2016 projekti ylitti kappalemäärältään aikaisemmat ravintolatarkastukset jo alkuvuodesta. On kuitenkin huomioitava, että tarkastajat ovat keskittyneet täysimääräisesti vain ravintoloiden tarkastamiseen, mikä on johtanut tarkastusten määrän nopeaan kasvuun mahdollisesti muiden tarkastusten määrien laskulla. Lisäksi ravintola-alaan keskittyvien tarkastajien määrä on kohonnut projektin aikana. Kokonaisuutena voidaan kuitenkin todeta, että projektille asetettu tavoite ravintola-alan tehokkaasta ja kattavasta tarkastamisesta on katettu projektin aikana. Osa kasvusta tosin muodostui toimenpiteettömien verotarkastuskertomusten määrän noususta, jota käsitellään myöhemmin.

---

<sup>56</sup> Henkilötyöpäivissä mitatut mittarit tulevat Tahtiin Kieku-järjestelmän kautta, kaikki muut tiedot on kerätty yksinomaan Tahti-järjestelmästä.

### **Keskimääräinen vaikeusaste**

2014	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	91,56 %
Ravintolaprojekti 2016	95,30 %

Verotarkastusten vaativuus pisteytetään aina tarkastuksen lopussa, jolloin tarkastukselle saadaan määriteltyä vaikeusaste. Pisteytyksessä otetaan huomioon tarkastettavan aineiston laajuus sekä mahdollisten verotuksellisten ongelmien haastavuus. Vastuutarkastaja esittää ehdotuksen tarkastuksen vaikeusasteesta kertomuksen hyväksyjälle, joka joko hyväksyy esitetyn vaikeusasteen tai määrittelee sopivamman vaikeusasteen. Vaikeusasteista ei ole annettu täysin kattavaa ohjetta<sup>57</sup>, vaan käytännöt saattavat vaihdella tarkastajittain ja hyväksyjittäin. Projektin pisteytyksestä on kuitenkin havaittavissa, että tarkastuksia ei ole koettu niin vaikeiksi kuin aikaisemmin. Osittain tämä voi johtua projektille yhteisistä työkaluista ja -menetelmistä, jotka ovat helpottaneet tarkastajien työtä. Lisäksi on mahdollista, että vuonna 2014 on ollut keskimäärin haastavampia kohteita johtuen impulssikohteiden suuremmasta määrästä, mitä käsitellään myöhemmin tässä luvussa.

### **Rikosilmoitusharkintaan ilmoitettujen verotarkastuskertomusten osuus**

2014	13,85 %
Ravintolaprojekti 2015	17,68 %
Ravintolaprojekti 2016	17,61 %

Verohallinto tekee aktiivisesti rikosilmoituksia sekä hallinto-oikeuteen että yksityisoikeuteen. Rikosilmoitusasioita hoitavat pääasiassa Verohallinnossa työskentelevät asianvalvojat<sup>58</sup>, jotka tekevät rikosilmoituksen rikosilmoitusharkinnan jälkeen verotarkastuksen valmistuttua. Ravintoloiden osalta tyypillisimmät syyt, joiden perusteella Verohallinto tekee rikosilmoituksia, ovat kirjanpidon ohi tapahtuva myynti sekä pimeän työvoiman käyttö. Projektin aikana on havaittavissa selvää nousua rikosilmoitusharkintaan ilmoitettujen tarkastusten määrässä, joka tarkoittaa, että asianvalvojille on toimitettu enemmän valmistuneita tarkastuksia, joissa on tapahtunut merkittäviä veropetoksia. Tämä voi osaltaan johtaa siihen, että asianvalvojat joutuvat ottamaan vähemmän tapauksia käsiteltäväkseen oikeuteen asti. Tällöin asiakas saattaa selviytyä useammin pelkällä veronkorotuksella ja

<sup>57</sup> Yhteinen ohje on Microsoft Excel -taulukon muodossa, jonka tarkoituksena on helpottaa tarkastuksen pisteyttämistä

<sup>58</sup> Asianvalvojat työskentelevät Verohallinnossa asiantuntijatasolla veronkanto ja perintäyksiköissä neljässä eri toimintayksikössä. Tehtävän hoitaminen edellyttää tyypillisesti oikeustieteellistä loppututkintoa.

välttää muun oikeudellisen rangaistuksen<sup>59</sup>. Ravintolaprojektin johdosta on mahdollista, että oikeudessa käsiteltävien törkeiden veropetosten määrä kasvaa ja annetut tuomiot kovenevat.

### **Toimenpiteettömien tarkastusten osuus**

2014	25,38 %
Ravintolaprojekti 2015	33,84 %
Ravintolaprojekti 2016	28,30 %

Toimenpiteettömällä tarkastuksella tarkoitetaan tarkastusta, jossa ei ole verotusesityksiä, vaan tarkastus sisältää enintään kirjallisia ohjauksia. Toimenpiteettömän kertomuksen käsittelyaika on tyypillisesti lyhyt, sillä prosessiin ei sisälly asiakkaan kuulemista verotusesityksistä<sup>60</sup>. Lisäksi vastuutarkastajalla on vähemmän ylöskirjattavaa ja päivitettävää Tahti-järjestelmään toimenpiteettömissä kertomuksissa. Tarkastajien ei myöskään tarvitse kopioida merkittävää määrää kirjanpitoaineistoa mahdollista oikeustapausta varten. Projektin aikana toimenpiteettömien tarkastusten osuus on noussut merkittävästi vuoden 2015 osalta, mutta vuoden 2016 osalta ero on pienempi. Ero projektien vuosissa saattaa selittyä sillä, että osa vuonna 2015 aloitetuista vaativammista toimenpiteellisistä tarkastuksista valmistui vasta vuoden 2016 aikana. Kokonaisuutena voidaan kuitenkin todeta, että toimenpiteettömien tarkastusten osuus on kasvanut hieman projektin aikana. Osaltaan tämä voi selittyä kohdevalinnan toimimattomuudesta projektin alussa. Toimenpiteettömien tarkastusten määrän kasvu on johtanut myös tarkastusten kappalemääräiseen kasvuun.

### **Tarkastuksen kesto päivissä keskimäärin<sup>61</sup>**

2014	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	42,74 %
Ravintolaprojekti 2016	60,46 %

Projektin aikana tarkastusten kesto päivissä on selvästi lyhentynyt. Vuoden 2016 osalta tarkastusten kesto on ollut pidempi kuin vuoden 2015 osalta, mutta tämä on selitettävissä osittain sillä, että vuoden 2015 aikana aloitetut vaativimmat tarkastukset ovat valmistuneet vuoden 2016 alussa. Lisäksi vuonna 2015 projektissa oli huomattavasti enemmän toimenpiteettömiä tarkastuksia, joiden keskimääräinen kesto on ollut huomattavasti lyhyempi

<sup>59</sup> Veropetoksista määrätään tyypillisesti liiketoimintakieltoon tai ehdolliseen vankeuteen, katso esimerkiksi Turun HO 16.02.2005/395

<sup>60</sup> Asiakkaalle annetaan tavallisesti kaksi viikkoa aikaa vastine verotusesityksiä sisältävään verotarkastuskertomukseen, mutta lisäaikaa myönnetään perustelluista syistä.

<sup>61</sup> Tarkastuksen kesto päivissä siitä, kun tarkastus on merkitty aloitetuksi Tahtiin ja lopetetuksi Tahtiin.

kuin toimenpiteellisten tarkastusten. Tarkastusten kesto on kuitenkin lyhentynyt projektin kumpanakin vuonna verrattuna vuoden 2014 tarkastusten kestoihin. Osaksi ero voi myös selittyä verotarkastuksen kuulemismenettelyn uudistamisella, jossa alustavasta verotarkastuskertomuksesta luovuttiin. Uudistunut kuulemismenettely oli käytössä tosin jo loppuvuodesta 2014.

#### **ATK- tarkastus henkilötyöpäivissä<sup>62</sup>, keskiarvo**

2014	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	53,68 %
Ravintolaprojekti 2016	36,13 %

Atk-avusteisella verotarkastuksella tarkoitetaan verotarkastusta, jossa tarkastusta suorittamassa on ollut mukana atk-verotarkastaja<sup>63</sup>. Atk-avusteista verotarkastusta tarvitaan tyypillisesti, mikäli tarkastettavan aineiston määrä on suuri. Ravintola-alalla atk-avusteista tarkastusta tarvitaan suhteellisen harvoin ja projektin aikana ravintoloissa onkin käytetty tavallista vähemmän atk-verotarkastajaa tarkastuksen apuna. Tämä voi johtua siitä, että tarkastettu kohdejoukko on koostunut pääasiassa pienemmistä yrityksistä kuin tavallisesti. Projektin aikana atk-verotarkastajia ei kuitenkaan ole tarvinnut sitoa samaan tapaan ravintolatarkastuksiin, ja tämä on vapauttanut atk-verotarkastajia muiden tarkastusten käyttöön. Lisäksi atk-verotarkastajia ei mahdollisesti ole tarvittu yhtä paljon johtuen uusista työmenetelmistä ja työkaluista, joiden avulla tarkastajien on ollut entistä helpompi suorittaa tarkastus loppuun itsenäisesti.

#### **Verotarkastukseen valmistautuminen henkilötyöpäivissä, keskiarvo**

2014	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	62,21 %
Ravintolaprojekti 2016	65,91 %

Verotarkastukseen valmistautuminen vaihtelee tarkastajittain. Osa tarkastajista käyttää huomattavan ajan tarkastettavan kohteen esitöihin ja osa taas saattaa sivuuttaa esityöt kokonaan. Projektin aikana tarkastajat ovat käyttäneet huomattavasti vähemmän aikaa verotarkastukseen valmistautumiseen. Tämä voi johtua siitä, että tarkastajat ovat lähteneet impulsiivisemmin ja nopeammin tarkastuksille tai sitten tarkastajille on kehittynyt projektin

<sup>62</sup> Henkilötyöpäivällä tarkoitetaan yhden tarkastajan 7 tunnin ja 15 minuutin päivittäisen työajan työpanosta.

<sup>63</sup> Atk-verotarkastaja on verotarkastaja, joka on koulutettu muuntamaan kirjanpitoaineistoa eri sovelluksiin sekä analysoimaan laajaa aineistoa. Atk-verotarkastajien työnkuva on parhaillaan muuttumassa.

aikana tietty rutiini esitöiden tekemiseen, joka on lyhentänyt yleistä tarkastusaikaa. Kokonaisuutena voidaan kuitenkin todeta, että projektimainen työskentely on vähentänyt tarkastajien tarvetta esitöille ja täten nopeuttanut tarkastusprosessia. Osaltaan tämä on myös saattanut johtaa suurempaan selvitystyön määrään tarkastuksen aikana, mikäli tarkastukseen valmistautumisen lyheneminen on johtunut esitöiden karsimisesta.

#### **Verotarkastus henkilötyöpäivissä, keskiarvo**

2014	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	67,62 %
Ravintolaprojekti 2016	89,04 %

Verotarkastuksen kesto henkilötyöpäivissä eroaa huomattavasti tarkastuksen kestosta päivissä. Tavallisesti tarkastus kestää huomattavasti pidempään päivissä, kuin siihen on todellisuudessa käytetty henkilötyöpäiviä. Projektin aikana on havaittavissa, että tarkastuksien suorittamiseen vaadittavien henkilötyöpäivien määrä on vähentynyt. Tarkastuksiin on keskimääräisesti käytetty vähemmän henkilötyöpäiviä vaikkakin muutos ei ole yhtä suuri kuin muutos koko tarkastuksen läpimenoajassa. Henkilötyöpäivien määrän lasku voi johtua projektin aikana annetuista työkaluista, toimenpiteettömien tarkastusten osuuden kasvusta ja tarkastusten keventymisestä vaikeusasteella mitattuna. Lisäksi keskittyminen vain projektin kohteisiin sekä uudistunut kuulemismenettely ovat myös osaltaan johtaneet tarkastajilla synergiaetuihin, jotka ovat nopeuttaneet tarkastuksia.

#### **Verotarkastuksen jälkityöt henkilötyöpäivissä, keskiarvo**

2014	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	48,88 %
Ravintolaprojekti 2016	59,42 %

Verotarkastuksen jälkitöillä tarkoitetaan varsinaisen kirjanpitoaineiston tarkastamisen jälkeisiä töitä. Näihin töihin saattaa kuulua esimerkiksi asiakkaan kuuleminen, verotarkastuskertomuksen viimeistely ja lähettäminen eteenpäin Verohallinnon sisällä. Jälkitöiden tarkan määrän merkitseminen saattaa vaihdella jonkin verran tarkastajittain<sup>64</sup>, mutta on myös luonnollista, että jälkitöiden määrä vaihtelee riippuen tarkastuskohteesta. Kerättyjä tuloksia tarkastellessa voidaan kuitenkin todeta, että jälkitöiden määrä on

---

<sup>64</sup> Osa tarkastajista voi merkitä eri asioita jälkitöihin, sillä vastuu oikeasta merkitsemisestä on tarkastajalla itsellään, joskin tarkastajan esimies hyväksyy aina erikseen tarkastajan kirjaaman työajan.

keskimäärin laskenut, joka on johtanut lyhyempiin kokonaisläpimenoaikoihin sekä tarkastusten määrän kasvuun. Jälkitöiden määrän vähenemistä ovat todennäköisesti auttaneet sekä toimenpiteettömien tarkastusten määrän kasvu että tarkastajien toiminnan tehostuminen projektin aikana. Tarkastajat ovat voineet esimerkiksi tehostaa lausuntojen tekoa samanlaisten vastineissa esiintyvien argumenttien tultua yhä uudestaan esille. Myös jälkitöiden osalta korostuu se, että vuonna 2016 valmistui projektin hankalampia kohteita, joissa aikaa on kulunut vuotta 2015 enemmän.

### **Ennakonpidätys yhteensä**

<b>Vuosi</b>	<b>Enn.pid. maks.</b>	<b>Enn.pid. pal.</b>
2014	100,00 %	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	18,45 %	1508,58 %
Ravintolaprojekti 2016	20,78 %	0,00 %

Ennakonpidätystä kertyy maksettavaksi ensisijaisesti kirjanpidon ulkopuolisista palkoista, veronalaisista kustannusten korvauksista, joista ei ole suoritettu ennakonpidätystä, tai ennakoperintärekisteriin kuulumattomalle maksetusta suorituksesta. Palautuksien määrä on huomattavasti pienempi kuin maksettava määrä. Esimerkiksi vuonna 2014 maksettavan osuus oli yli 2000-kertainen verrattuna palautettavaan ennakonpidätykseen. Tutkielman kannalta oleellista on siis huomioida ensisijaisesti maksettava ennakonpidätys. Projektin aikana maksettava ennakonpidätys on pudonnut huomattavasti verrattuna vuoden 2014 tasoon. Vaikka ravintolatarkastusten määrät ovat kasvaneet, on maksettavan ennakonpidätyksen kokonaismäärä pudonnut huomattavasti. Projektin aikana ei ole siis löydetty samassa määrin kirjanpidon ulkopuolisia palkkoja tai muita ennakonpidätyslain alaisia virheitä. Tämä on voinut johtua siitä, että projekti on asettanut tarkastajille aikapaineita tai se ei ole kyennyt antamaan työkaluja tai -menetelmiä kirjanpidon ulkopuolisen työvoiman havaitsemiseksi ja kohdistamiseksi. Mahdollisten kirjanpidon ulkopuolisten palkkojen havaintojen puuttuminen ja niiden verottamatta jättäminen saattaa osaltaan vähentää projektille asetettua tavoitetta yhteiskunnallisesta vaikuttavuudesta.

### **Työnantajan sosiaaliturvamaksu yhteensä**

<b>Vuosi</b>	<b>Maksettavaa</b>	<b>Palautettavaa</b>
2014	100,00 %	0,00 %
Ravintolaprojekti 2015	16,56 %	0,00 %
Ravintolaprojekti 2016	15,90 %	0,00 %

Työnantajan sosiaaliturvamaksun jälkiverot kertyvät myös maksettavaksi pääasiassa kirjanpidon ulkopuolisen työvoiman käytöstä, vaikkakin joskus kyse voi myös olla alun perin verottomana kustannusten korvauksena maksetuista suorituksista, jotka todetaan veronalaiseksi verotarkastuksen yhteydessä. Myös tämän maksun osalta havainnot ovat linjassa ennakonpidätyksestä tehtyjen havaintojen kanssa, eli kokonaissumma on huomattavasti pienempi kuin vuonna 2014. Projektin aikana euromääräiset tulokset ovat pudonneet työvoimaan ja enakkoperintään liittyvien virheiden osalta.

### **Keskimääräinen maksettava ennakonpidätys ja keskimääräinen maksettava sosiaaliturvamaksu toimenpiteellisissä kohteissa**

<b>Vuosi</b>	<b>Ennakonpidätys</b>	<b>Sosiaaliturvamaksu</b>
2014	100,00 %	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	6,57 %	5,82 %
Ravintolaprojekti 2016	17,69 %	13,53 %

Kun tarkastelu siirtyy keskimääräiseen maksettavaan ennakonpidätykseen ja sosiaaliturvamaksuun per tarkastuskohde, havaitaan että summat ovat suhteessa entistä pienempiä verrattuna kokonaisrahamäärään. Tämä johtuu toimenpiteellisten tarkastuksien määrän kasvusta, jolloin keskimääräinen rahallinen tulos putoaa yhteissumman jakaantuessa entistä suuremmalle osalle tarkastettavista kohteista. Ennakonperinnän virheitä ei siis ole löydetty projektin aikana samassa määrin kuin projektin ulkopuolella. Projektin vuosia vertailemalla voidaan lisäksi huomata, että vuonna 2016 on valmistunut keskimäärin suurempia verotusesityksiä sisältäviä kohteita. Kokonaisuutena ennakonpidätyksen ja työnantajan sosiaaliturvamaksun osalta voidaan todeta, että projektin aikana verokertymä on laskenut huomattavasti ja mahdollisia ennakonperinnän virheitä ei ole onnistuttu tunnistamaan yhtä hyvin kuin aiemmin, mikä osaltaan on johtanut euromääräisen tulokellisuuden laskuun edellä käsitellyissä verolajeissa.

### **Arvonlisävero (ALV) yhteensä**

<b>Vuosi</b>	<b>Maksettavaa</b>	<b>Palautettavaa</b>
2014	100,00 %	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	231,08 %	213,69 %
Ravintolaprojekti 2016	124,33 %	0,00 %

Tyypillisimmät virheet arvonlisäverotuksen osalta ravintola-alalla ovat kirjanpidon ulkopuolisesta myynnistä tilittämätön arvonlisävero ja virheellisesti tai perusteettomasti vähennetty arvonlisävero. Arvonlisävero on rahallisen tuloksellisuuden kannalta yksi merkittävimmistä mittareista, sillä sen perusteella kertyy suoraan maksettavaa arvonlisäveroa, eikä siihen oteta huomioon aikaisempien vuosien tappioita. Projektin aikana kokonaissumma maksettavasta arvonlisäverosta on noussut huomattavasti vuonna 2015, ja jo vuoden 2016 alkuneljänneksen jälkeen maksettavan arvonlisäveron määrä on ohittanut vuoden 2014 euromääräiset tulokset. Palautettavan arvonlisäveron tulokset ovat samansuuntaiset lukuun ottamatta vuotta 2016 projektin osalta. Kuten aiemmissakin verolajeissa ja maksuissa, on palautettavan arvonlisäveron euromääräinen summa huomattavasti pienempi kuin maksettavan arvonlisäveron. Maksettavan arvonlisäveron kokonaismäärän kasvu johtuu ensisijaisesti tarkastusten kappalemäärien kasvusta, sillä arvonlisäveron kokonaismäärä on kumpanakin vuonna ollut linjassa tarkastusten määrän kasvun kanssa.

### **Keskimääräinen maksettava ALV toimenpiteellisissä kohteissa**

2014	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	85,64 %
Ravintolaprojekti 2016	107,19 %

Keskimääräisen maksettavan arvonlisäveron osalta voidaan huomata, että vuonna 2015 projektissa keskimääräinen maksettava arvonlisävero per tarkastuskohde on laskenut noin 15 %:a. Vuoden 2016 osalta tulokset ovat hieman kohonneet verrattuna vuoteen 2014. Kokonaisuutena voidaan kuitenkin todeta, että keskimääräinen lisäys arvonlisäveroon toimenpiteellisissä tapauksissa on pysynyt melko samana vuodesta toiseen, mikä tarkoittaa sitä, että virheet ovat pääsääntöisesti olleet samanlaatuisia, ja tarkastettavien yhtiöiden kokoluokat eivät merkittävästi ole vaihdelleet vuodesta toiseen. Samaan tapaan kuin aiemmissa tuloksissa, on arvonlisäveron osalta havaittavissa, että vuonna 2016 projektissa on valmistunut keskimäärin suurempia verotusesityksiä sisältäviä vaativampia kohteita verotusesitysten ollessa keskimäärin suurempia.



## **Elinkeinotulovero yhteensä**

<b>Vuosi</b>	<b>Lisäykset</b>	<b>Vähennykset</b>
2014	100,00 %	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	176,53 %	55,51 %
Ravintolaprojekti 2016	146,55 %	37,04 %

Suurin osa lisäyksistä tuloon elinkeinoverolain (EVL) alaisessa tulolähteessä koostuu pääasiassa kirjanpidon ulkopuolisen myynnin lisäämisestä yhtiön tuloon tai kulujen toteamisesta vähennyskelvottomiksi verotuksessa. Projektin aikana EVL:n alaisten lisäysten kokonaissummassa on tapahtunut merkittävää kasvua kumpanakin vuonna. Tämä on suurelta osin tarkastusmäärien kasvun ansiota, jolloin verokertymää on onnistuttu kasvattamaan käymällä entistä useampia kohteita lävitse. Vähennysten osalta on tapahtunut päinvastaista kehitystä, jonka johdosta verotusta on oikaistu entistä harvemmin tarkastettavan kohteen hyväksi. Vähennysten lasku voi johtua siitä, että tarkastajat eivät ole havainneet kaikkia mahdollisia puutteellisia vähennyksiä, tai siitä että tarkastettavat kohteet ovat viime vuosien aikana vähentäneet kuluja oikein omatoimisemmin.

## **Keskimääräinen maksettava elinkeinotulovero toimenpiteellisissä kohteissa**

2014	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	70,28 %
Ravintolaprojekti 2016	134,93 %

Keskimääräisessä maksettavassa elinkeinotuloverossa taas huomataan, että projektin aikana vuonna 2015 keskimääräinen elinkeinotulovero on laskenut verrattuna vuoteen 2014. Tämä voi johtua siitä, että projektin alussa tarkastajat eivät ole osanneet puuttua yhtä tehokkaasti elinkeinoverolain alaisiin virheisiin, kuten puuttuvan myynnin löytämiseen. Vuonna 2016 projektissa taas valmistui keskimäärin suurempia lisäyksiä sisältäviä kohteita. Kasvu projektin eri vuosien välillä johtuu todennäköisesti siitä, että vuonna 2016 valmistui suurempia verotusesityksiä sisältäviä haastavampia kohteita. Lisäksi tarkastajat ovat oppineet projektin aikana löytämään tehokkaammin elinkeinoverolain alaisia virheitä. Kun projektia tarkastellaan kokonaisuutena, voidaan kuitenkin havaita, että keskimääräinen maksettava elinkeinotulovero on pysynyt melkein samalla tasolla kuin vuonna 2014. Projektimaisuudesta ei siis ole ollut merkittävää hyötyä euromääräisen tuloksellisuuden kasvattamisessa.

### **Henkilökohtaisen tulolähteen vero kokonaisuudessaan**

<b>Vuosi</b>	<b>Lisäykset</b>	<b>Vähennykset</b>
2014	100,00 %	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	1739,99 %	0,00 %
Ravintolaprojekti 2016	219,75 %	0,00 %

Tuloverolain (TVL) alaisuuteen kuuluvien verotusesitysten määrä ei korostu ravintola-alalle ominaisten piirteiden johdosta, sillä alalla on tyypillisesti hyvin vähän tuloverolain alle kuuluvia tulolähteitä<sup>65</sup>. Tuloveron lisäysten vähäisyydestä kertoo paljon jo se, että vuoden 2015 projektin osalta TVL:n alaiset lisäykset olivat vain noin kaksi prosenttia elinkeinoveron lisäyksistä. Pelkästään yhden tarkastuskohteen tulolähteen siirto tuloverolain alle elinkeinoverolaista voi vääristää tilastoja sadoilla prosenteilla, kun sitä verrataan vuoteen, jolloin vastaavaa siirtoa ei ole tehty. Tilastoista voidaan kuitenkin todeta, että myös tuloverolain alaisten lisäysten osalta merkittävää nousua on tapahtunut kumpanakin vuonna, mikäli vertailukohtana pidetään vuotta 2014. Myös se, että vähennyksiä tuloverolähteeseen on esitetty yhteensä nolla euroa projektin aikana vahvistaa käsitystä siitä, että verotusesitykset kyseisessä verolajissa ovat harvinaisia, ja että niiden merkitys rahalliseen tuloksellisuuteen on todella pieni (vuonna 2015 TVL:n alaiset lisäykset olivat vain 1,44 prosenttia yhteenlasketuista lisäyksistä).

### **Keskimääräinen maksettava TVL netto toimenpiteellisissä kohteissa**

2014	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	1831,43 %
Ravintolaprojekti 2016	531,59 %

Myös keskimääräinen maksettava henkilökohtaisen tulolähteen vero tukee sitä käsitystä, että kyseisen veron maksuunpanot ovat kokonaissummaltaan sekä keskimäärin pieniä, minkä lisäksi ne vaihtelevat merkittävästi vuodesta toiseen. Huomionarvoista on se, että keskimääräinen maksu on vaihdellut päinvastaisesti kuin muissa verolajeissa verrattaessa projektin vuosia keskenään. Muissa verolajeissa on vuoden 2016 osalta projektissa keskimäärin ollut suurempia verotusesityksiä kuin vuonna 2015, mutta tuloveron osalta on tapahtunut päinvastoin. Tämä korostaa sitä, että kyseinen verolaji vaihtelee huomattavasti, ja että kyseinen verolaji ei ole merkittävässä asemassa ravintola-alalla.

---

<sup>65</sup> Näitä tulolähteitä voivat olla esimerkiksi vuokrahuoneistoista saatava tulo tai pienimuotoisesta sijoitustoiminnasta saatava tulo.

### **Peitelty osinko<sup>66</sup> yhteensä**

2014	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	258,21 %
Ravintolaprojekti 2016	300,67 %

Peitellyn osingon osalta ravintola-alalla on yleensä kyse siitä, että osakeyhtiön omistaja on ottanut itselleen verotarkastuksessa todetun puuttuvan myynnin, tai että yhtiön kuluihin on sisällytetty sinne kuulumattomia kuluja, jotka on katsottu yhtiön omistajan peiteltyksi osingoksi. Projektin aikana peitellyn osingon määrä yhteensä on kasvanut huomattavasti verrattuna vuoteen 2014. Vuonna 2015 peitellyn osingon kokonaismäärä 2,5-kertaistui ja vuonna 2016 se kolminkertaistui siitä huolimatta, että vuosi 2016 ei kattanut kuin neljä kuukautta. Tämä vahvistaa havaintoa, että vaativimmat kohteet ovat venyneet vuoden 2016 puolelle, minkä lisäksi tarkastajien toiminta on tehostunut projektin loppua kohden huomattavasti. Peitellyn osingon johdosta määräytyt veronkorotukset sekä peitellyn osingon saajan ansiotulovero ovat korottaneet merkittävästi kokonaisverokertymää ravintola-alaan kohdistuneista tarkastuksista kumpanakin vuonna.

### **Keskimääräinen peitelty osinko toimenpiteellisissä kohteissa**

2014	100,00 %
Ravintolaprojekti 2015	95,60 %
Ravintolaprojekti 2016	255,83 %

Myös keskimääräisen osingon osalta korostuu se, että projektin aikana on valmistunut huomattavasti enemmän tarkastuksia kuin vuonna 2014, mikä on johtanut siihen, että peitelty osinko on kokonaisuudessaan ollut suurempi, kuin mitä se todellisuudessa keskimäärin on ollut. Vuoden 2015 projektin osalta keskimääräinen peitelty osinko on ollut lähes samaa tasoa kuin vuonna 2014. Vuonna 2016 projektissa valmistuneet kohteet sisälsivät huomattavasti enemmän peiteltyä osinkoa, mikä myös osaltaan todentaa sitä, että osa vaativista suurista verotusesityksiä sisältävistä kohteista valmistui vasta vuoden 2016 puolella. Jos projekti olisi jatkunut pidempään, vuoden 2016 keskimääräinen peitelty osinko olisi todennäköisesti laskenut, sillä tilastoissa korostuu tällä hetkellä suurista verotusesityksiä sisältävät kohteet. Kokonaisuutena voidaan kuitenkin arvioida, että projektin aikana kummatkin vuodet huomioiden peitellyn osingon keskimääräinen summa on noussut. Osaltaan tämä voi selittyä

---

<sup>66</sup> Peitelty osinko verotetaan saajansa ansiotulona TVL 33 § d:n perusteella, mikä korottaa yhdistettynä progressiiviseen verojärjestelmään huomattavasti muidenkin ansiotulojen tuloveroa.

sillä, että tarkastajat ovat projektin edetessä löytäneet entistä tehokkaammin peitellyn osingon ominaisuuksia omaavia kulueriä ja puuttuvaa myyntiä, joka on jäljitetty yhtiön omistajille.

### **Kirjallisia ohjauksia sisältävien kertomusten osuus kaikista kertomuksista**

2014	17,69 %
Ravintolaprojekti 2015	53,79 %
Ravintolaprojekti 2016	37,74 %

Verohallinto pyrkii kehittämään toimintaansa entistä ohjaavammaksi ja asiakaslähtöisemmäksi, mikä tarkoittaa ennalta ohjaavan palvelun lisäämistä. Kyseinen muutos koskee myös verotarkastustoimintoa, jossa tarkastaja keskittyy ohjaamaan asiakasta toimimaan jatkossa oikein, mikäli havaittu virhe ei ole merkittävä. Ravintolaprojektissa ohjausta on annettu esimerkiksi kassakirjanpidosta<sup>67</sup>. Projektin aikana annettujen ohjausten määrä on kasvanut huomattavasti, mikä on linjassa Verohallinnon tavoitteiden kanssa, joissa pyritään kasvattamaan veronmaksuymyönteisyyttä kirjallisten ohjausten kautta. Vuonna 2015 yli puolet tarkastetuista yrityksistä sai Tahdin tietojen mukaan kirjallista ohjausta. Myös vuoden 2016 projektin osalta kasvu ohjauksen määrässä on ollut merkittävä.

### **Impulssikohteiden osuus tarkastettavista kohteista**

2014	24,62 %
Ravintolaprojekti 2015	2,02 %
Ravintolaprojekti 2016	3,77 %

Impulssikohteella tarkoitetaan yhtiötä tai elinkeinoharjoittajaa, josta on tehty Verohallinnolle ilmianto (impulssi) ulkopuolisen tahon toimesta. Impulssit käyvät tavallisen analyysin lävitse ennen niiden siirtoa tarkastuskohteiksi, eli kaikki impulssit eivät päädy tarkastettaviksi<sup>68</sup>. Projektin aikana tarkastetuista kohteista vain murto-osa oli impulssien perusteella kohteiksi valittuja. Tämä ei kuitenkaan kerro kuinka monesta tarkastettavasta kohteesta oli tehty ilmianto. Osa ei-impulssi kohteista saattaa myös sisältää impulsseja, mutta kohde ei ole valikoitunut tarkastettavaksi<sup>69</sup> sen perusteella. Vuoden 2016 osalta impulssien osuus oli suurempi kuin vuoden 2015 osalta, mutta ei lähelläkään vuoden 2014 tasoa. Tämä on saattanut johtaa tarkastusten nopeutumiseen ja yleisen vaikeusasteen helpottumiseen.

<sup>67</sup> Verohallinto lehdistötiedote. *Ravintoloiden verotarkastukset paljastavat harmaata taloutta*. 14.9.2015

<sup>68</sup> Noin kymmenen prosenttia ilmiannoista päättyy verotarkastusharkintaan. Heimo Säkkinen. *Verovilpit kuriin porukalla*. 8.4.2015

<sup>69</sup> Mikäli tarkastettava kohde on valikoitunut tarkastukseen impulssin perusteella, on tarkastettavalla yhtiöllä tai elinkeinoharjoittajalla oikeus saada impulssi tietoonsa. Henkilötietolaki 523/1999, 26 §

Toisaalta tämä on myös saattanut johtaa tarkastuksen keskittymiseen vain tiettyihin osa-alueisiin, minkä johdosta eri verolajien osalta on syntynyt epäsuhtia projektin aikana verrattuna projektin ulkopuolelle, kuten esimerkiksi ennakonpidätyksessä vaikuttaa tapahtuneen. Esimerkiksi ilmiantojen perusteella ei ole saatu vihjeitä kirjanpidon ulkopuolisesta työvoimasta samaan tapaan kuin projektin ulkopuolella vaikuttaa tapahtuneen.

## **5.2 Verotarkastajille lähetetty kysely**

Ravintolaprojektiin osallistuneille tarkastajille lähetettiin Webropol-työkalua<sup>70</sup> käyttäen kysely, jossa pyydettiin ottamaan kantaa esitettyihin väitteisiin asteikolla yhdestä viiteen (1-5). Vastausvaihtoehto yksi (1) ilmaisi tarkastajan olevan täysin eri mieltä, ja vastausvaihtoehto viisi (5) ilmaisi tarkastajan olevan täysin samaa mieltä. Asteikon asettaminen yhdestä viiteen jättää vastaajalle mahdollisuuden vastata neutraalisti, jolloin muutosta ei ole tapahtunut ja tilanne on pysynyt samana kuin aiemmin. Kyselyssä esitettiin väitteitä 22 kappaletta, minkä lisäksi kyselyn lopussa annettiin mahdollisuus vapaaseen sanaan. Kysely lähetettiin 82 tarkastajalle ja vastaamattomana tai tavoittamattomana kyselyjä palautui viisi kappaletta. Kokonaisuudessaan vastauksia kyselyyn saapui 43 kappaletta, jolloin vastausprosentiksi saatiin 52,4 %. Vastausprosentin voidaan katsoa olevan tarpeeksi kattava ja täten antavan tarpeeksi luotettavan kuvan muutoksista toiminnassa. Kysely lähetettiin yhteistyössä toisen kyselyn kanssa vastausaktiivisuuden parantamiseksi.

### **5.2.1 Kyselyn väitteet**

Kyselyn väitteet jakaantuivat käsittelemään ajanhallintaa, tarkastusten määrien muutosta, tarkastusten laatua, työntekijäkohtaista tuloksellisuutta ja lisäksi projektille ominaisia erityiskysymyksiä. Liitteessä 1 on esitelty kysymyskaavake kokonaisuudessaan ja liitteessä 2 on esitelty kirjepohja, joka lähetettiin kyselyn saatteena. Seuraavaksi esitellään väitteet saatuine vastauksineen, minkä lisäksi esitellään perustelut väitteen asettelulle, ja käydään lävitse väitteeseen saatu vastaus. Väitteet kehitettiin yhteistyössä Verohallinnon kanssa Verohallinnon esittämien toiveiden mukaisesti.

---

<sup>70</sup> <http://webropol.fi/>

## Ajanhallinnan muutokset

Väite: *Töiden yleinen organisointi on ollut helpompaa*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 4 2 10 20 7 3,56

Verotarkastaja on lähtökohtaisesti vastuussa omasta työstään ja sen organisoinnista. Verotarkastusyksiköt nojaavat verotarkastajien omatoimisuuteen kaikessa heidän omaan työhönsä liittyen. Töiden tehokas organisointi jättää enemmän aikaa itse verotarkastuksen toimintojen suorittamiseen, minkä johdosta yleinen toiminta tehostuu. Verotarkastajien työajankäyttöä seurataan tuntitasolla, jolloin jokaiselle eri tarkastuskohteelle ja toiminnolle pitää pystyä kohdistamaan käytetty työaika. Väitteen ulkopuolelle jäävät koulutukset, kokoukset ja yleishallinto, joiden ajankohtiin verotarkastajilla ei ole vaikutusmahdollisuutta.

Väitteen vastausten keskiarvoksi muodostui 3,56. Melkein puolet vastaajista (46,5 %) valitsi vastausvaihtoehdoksi arvon neljä, joka osoittaa suurimman osan vastaajista kokeneen jonkinasteista parannusta tapahtuneen töiden organisoinnissa projektin johdosta. Täysin eri mieltä väitteen kanssa oli 9,3 % vastaajista. Eri mieltä väitteen kanssa oli kokonaisuudessaan vain 14 % vastaajista, eli kehitystä on selvästi ollut enemmän parempaan päin kuin huonompaan päin.

Väite: *Tehotonta työaika<sup>71</sup> ja odottelua on ollut entistä vähemmän*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 1 2 12 20 7 3,71

Tehoton työaika ja ilman töitä odottelu muodostavat merkittävän uhan työtehtävien menestykselliselle suorittamiselle. Mitä vähemmän tehotonta työaika tarkastajaa kohden on, sitä tehokkaammin verotarkastuksen organisaatio toimii. Kun verotarkastaja saa päätettyä verotarkastusprosessin entistä nopeammin, johtaa se tarkastusaikojen lyhenemiseen, joka on yksi mittauksen kohteista Verohallinnon sisällä.

Väitteen vastausten keskiarvoksi muodostui 3,71. Suurin osa vastaajista (62,8 %) oli sitä mieltä, että tehottoman työajan ja odottelun määrä on vähentynyt. Keskiarvon perusteella voidaan todeta, että koettu parannus on ollut merkittävä. Tehottoman työajan ja odottelun

---

<sup>71</sup> Tehottomalla työajalla tarkoitetaan aikaa, jolloin tarkastaja ei ole aktiivisesti tekemässä töitä omasta tai ulkopuolisesta syystä johtuen.

vähenevän pitäisi ensisijaisesti näkyä tilastoissa tarkastusten keston lyhenemisenä ja tarkastusten kappalemäärien kasvuna. Vain 7 % vastaajista oli sitä mieltä, että tehotonta työaikaa ja odottelua on ollut enemmän.

Väite: *Toimenpiteellisten tarkastusten läpimenoajat ovat lyhentyneet*

Mielipide	1	2	3	4	5	Keskiarvo
Vastaajia	3	8	14	14	4	3,19

Toimenpiteellisellä tarkastuksella tarkoitetaan tarkastusta, joka sisältää verotusesityksiä. Verohallinto mittaa toimenpiteellisten tarkastusten läpimenoaikaa ja asettaa tavoitteita riippuen siitä, onko verotarkastuksessa verotusesityksiä vai ei. Kuten aikaisemmin on käsitelty, tarkoitetaan läpimenoajalla ajanväliä, jonka aikana verotarkastus on merkitty aloitetuksi ja lopetetuksi Tahti järjestelmässä. Läpimenoaika vaihtelee tarkastuskohteittain ja saattaa kestää yli vuoden, mikäli tarkastettava kohde on suuri ja tarkastettava ajankohta laaja.

Väitteen vastausten keskiarvoksi muodostui 3,19. Keskiarvon perusteella voidaan todeta tapahtuneen korkeintaan hieman parannusta, sillä suurimman osan vastaajista mielestä mitään muutosta ei ollut tapahtunut tai muutosta oli tapahtunut vähän. Kuulemismenettelyn muutoksen olisi tullut vaikuttaa läpimenoaikoihin positiivisesti, mutta tätä ei ole tapahtunut subjektiivisen kokemuksen mukaan.

Väite: *Tyhjien tarkastusten läpimenoajat ovat lyhentyneet*

Mielipide	1	2	3	4	5	Keskiarvo
Vastaajia	3	2	11	21	6	3,58

Tyhjällä tarkastuksella tarkoitetaan verotarkastusta, joka ei sisällä verotusesityksiä. Tyhjä verotarkastuskertomus sisältää enintään ohjausta ja siihen ei liity tavallista kuulemismenettelyä, vaan kertomus lähetetään verovelvolliselle tiedoksi. Verohallinto on asettanut erilliset tavoitteet tyhjien verotarkastusten läpimenoajoille.

Väitteen vastausten keskiarvoksi muodostui 3,58 lähes samaan tapaan kuin ensimmäiseen väitteeseen. Jonkinasteista parannusta tyhjien verotarkastuskertomusten läpimenoaikoihin on siis tapahtunut projektin johdosta. Kuulemismenettelyn muutos ei näytä vaikuttaneen tyhjien tarkastusten läpimenoaikoihin merkittävässä määrin. Suurin osa vastaajista valitsi vastausvaihtoehdoksi arvon neljä (48,8 %).

Väite: *Työajasta entistä suurempi osa on käytetty itse tarkastamiseen*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 2 6 15 13 7 3,40

Verotarkastuksen olennaisin tehtävä on itse tarkastuksen suorittaminen. Jos verotarkastajalle jää enemmän aikaa tarkastamiselle, johtaa se tarkastusten läpimenoaikojen lyhenemiseen ja niiden toiminnan yleiseen tehostamiseen. Verohallinnon johto pyrkii siihen, että jatkossa yhä suurempi osa tarkastajien työajasta kuluisi varsinaisen aineellisen tarkastuksen parissa.

Väitteen vastausten keskiarvoksi muodostui 3,4, joka osoittaa lievää parannusta työajan käytössä. Tarkastamiseen käytetyn ajan määrään on ensisijaisesti mahdollista vaikuttaa vähentämällä työaikaa, joka kuuluu muihin toimintoihin. Väitteen vastaus on linjassa ensimmäisen väitteen vastauksien kanssa, jossa todettiin että töiden yleinen organisointi on parantunut jonkin verran. Kokonaisuudessaan muutos töiden yleisessä organisoinnissa ei ole siirtynyt suoraan tarkastusajan lisääntymiseen tarkastajien subjektiivisen näkemyksen mukaan.

### **Muutokset kappalemäärissä**

Väite: *Kappalemääräiset tavoitteet ovat olleet saavutettavissa*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 4 4 7 17 11 3,63

Jokaiselle verotarkastusyksikölle asetettiin projektin alussa tietty määrä kohteita, jotka sen tuli tarkastaa projektin loppuun mennessä. Jokaisen yksikön projektivastaavat jakoivat yksikölle asetetun kappalemääräisen tavoitteen edelleen tarkastajille. Tarkastajille jaettuja kohteita ei seurattu erikseen tarkastajakohtaisesti, vaan kappalemäärien saavuttamista seurattiin ensisijaisesti yksikkökohtaisesti tai valtakunnallisesti projektivastaavien ja projektin muun johdon kokouksissa.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 3,63, joka osoittaa, että tarkastajat ovat kokeneet projektille asetettujen kappalemääräisten tavoitteiden olevan saavutettavissa. Merkittävä osa vastaajista (65,1 %) oli samaa mieltä tai lähes samaa mieltä väitteen kanssa, mikä osoittaa, että kappalemääräiset tavoitteet on asetettu saavutettavissa oleviksi. Kappalemääräisten tavoitteiden saavuttamista on osaltaan auttaneet projektin työmenetelmät ja työkalut.



Väite: *Tarkastuksia on valmistunut tavallista enemmän*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 3 8 18 10 4 3,09

Ennen ravintolaprojektia verotarkastajat ovat voineet tarkastaa erilaisia toimialoja, ja kappalemääräiset tavoitteet on asetettu tarkastajille vuositason tasolla. Verohallinnon on mahdollista kasvattaa nykyistä tarkastuskattavuutta<sup>72</sup> lisäämällä vuosittaisten tarkastusten määrää. Suurempi kattavuus auttaisi myös löytämään helpommin mahdollisia puutteita ja kohdistamaan riskienhallintaa tehokkaammin jatkossa eri toimialojen ja toimijoiden välillä.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 3,09. Valtaosan vastaajista mielestä muutosta parempaan tai huonompaan ei ollut tapahtunut. Tämä voi osaltaan johtua tarkastajien erilaisista lähtökohdista. Lisäksi ravintola-ala sisältää paljon harmaaseen talouteen liitettyjä ominaisuuksia, joiden tarkastaminen on tavanomaisia tarkastuksia työläämpää, mikä osaltaan voi selittää tarkastusmäärän pysymistä ennallaan. Kokonaisuutena tarkastuksia ei kuitenkaan ole valmistunut tavallista enemmän tarkastajien kokemuksen mukaan.

Väite: *Tarkastuksia on rajattu aiempaa enemmän*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 2 4 9 21 7 3,63

Tarkastusten rajaamisella tarkoitetaan tarkastusten kohdistamista riskiperusteisesti tiettyihin havaittuihin ongelmakohtiin. Tarkastuksia on mahdollista rajata koskemaan vain tiettyä aikaväliä jokaisen verolajin osalta, tai vaihtoehtoisesti vain tiettyä verolajia rajatulta ajanjaksolta. Tarkastusten rajaamisella on tarkoitus keskittyä verotarkastuksen kannalta oleellisiin kysymyksiin ja ongelmiin, ja saada täten tarkastuskattavuutta suuremmaksi. Liian laaja-alainen tarkastusten rajaaminen voi tosin johtaa tarkastuksen laadun kärsimiseen ja virheiden huomiotta jättämiseen.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 3,63. Numeerisesti suurin osa vastaajista (21 kpl) valitsi vastauksen arvoksi neljä. 65,1 % vastaajista koki, että tarkastuksia on rajattu aiempaa enemmän. Tarkastusten rajaaminen on voinut helpottaa kappalemääräisten tavoitteiden saavuttamista ja tarkastuksen tehokkaampaa kohdistamista. Lisäksi tarkastusten

---

<sup>72</sup> Tarkastuskattavuudella tarkoitetaan kattavuutta, jonka eri yksiköt saavuttavat joko alueellaan, toimialoittain tai liikevaihdon suuruuden mukaisesti. Esimerkiksi vuonna 2013 suurten ja keskisuurten yritysten tarkastuskattavuus oli 21 %. Valtionvarainministeriö (2015). *Valtiovarainministeriön ja Verohallinnon välinen tulostavoiteasiakirja 2015*: sivu 11

keskimääräinen kesto henkilötyöpäivissä on voinut laskea aiempaa tehokkaan rajauksen johdosta.

*Väite: Käynnissä on ollut aiempaa useampia tarkastuksia samanaikaisesti*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 5 6 12 15 5 3,21

Verotarkastajalla voi olla samaan aikaan käynnissä useita tarkastuksia, joissa hän on vastuutarkastajana. Samanaikaisesti verotarkastaja on mukana myös useammassa tarkastuksessa toisena verotarkastajana. Verotarkastajille ei ole säädetty rajoituksia samanaikaisten tarkastusten määrästä, vaan tarkastajat saavat itse määrittellä kuinka monta tarkastusta heillä on menossa. Entistä useampien tarkastusten suorittaminen samanaikaisesti tarkoittaa, että tarkastajalla on jatkuvasti töitä, joita hänen on mahdollista tehdä ja tyhjää odotteluaikaa on entistä vähemmän.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 3,21. Vastaajista 46,5 % koki, että käynnissä on ollut entistä enemmän tarkastuksia ja 25,6 % oli eri mieltä väitteen kanssa. Kokonaisuutena voidaan todeta, että tarkastuksia on saattanut olla hieman tavallista enemmän käynnissä samanaikaisesti, tosin tarkastajakohtainen vaihtelu on voinut olla suurempaa. Projektimuotoisuus on siis vaikuttanut korkeintaan hieman käynnissä olevien tarkastusten määrään.

*Väite: Tarkastuksia on laajennettu aiempaa vähemmän*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 2 7 9 20 5 3,44

Tarkastusten laajentamisella tarkoitetaan tarkastusten ajallisen ulottuvuuden kasvattamista entistä useampaan tilikauteen. Jos tarkastuskohteessa on havaittu verotuksellinen virhe, joka johtaa jälkiverotusesityksiin ja virhe toistuu todennäköisesti muinakin tilikausina, johtaa tarkastuksen laajentaminen verotusesitysten kasvuun kokonaisuutena sekä keskimäärin. Tarkastusten laajentamisessa on harkittava virheen suuruutta, verotusesitysten pysymistä eri oikeusasteissa sekä virheen todentamisen eteen tarvittavan työn määrää. Verotusesityksiä kasvattamalla on mahdollista parantaa oikein toimivien yhtiöiden toimintaedellytyksiä epätervettä kilpailua karsimalla, sekä saavuttaa verotuloja hallitusohjelman tavoitteiden mukaisesti.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 3,44. Vastanneista 58,1 % oli sitä mieltä, että tarkastuksia ei ole laajennettu yhtä paljon kuin aiemmin. Vastanneista vain 20,9 %:n vastanneista mielestä tarkastuksia oli laajennettu aiempaa enemmän. Tarkastusten laajentamattomuus voi johtua projektille asetetusta aikarajasta tai havaittujen virheiden luonteesta. Laajentamisen vähentämisellä on onnistuttu kasvattamaan tarkastuskattavuutta alalla.

### **Projektimuotoisen tarkastustavan vaikutukset tuloksellisuuteen**

Väite: *Jälkiverotusesitykset ovat olleet verovuositain suurempia*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 1 10 23 6 3 3,00

Jälkiverotusesityksillä verovuositain tarkoitetaan kokonaisesityksiä maksettavista jälkiveroista perustuen verotarkastukseen. Yhtenä verotarkastuksen tehtävänä on pienentää verovajetta, jonka se toteuttaa jälkiverotusesitysten kautta. Verohallinto mittaa aktiivisesti verotarkastusyksikön tekemiä maksuunpanoesityksiä. Kuten kappaleessa 1 käsiteltiin, ovat verotarkastusyksiköiden vuosittain tekemät maksuunpanoesitykset merkittävässä roolissa verokertymän turvaamisessa.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 3,00. Tasan 3,00 keskiarvo osoittaa, että tarkastajat eivät ole kokeneet projektimaisuuden vaikuttaneen jälkiverotusesitysten suuruuteen. Lisäksi verotarkastajat ovat ennen projektia tarkastaneet muitakin toimialoja kuin ravintoloita. On mahdollista, että muutosta ei ole koettu tapahtuneen johtuen siitä, että verotusesitykset ovat vaihdelleet huomattavasti tarkastajien aiempien tarkastusten välillä. Subjektiiivista muutosta verotusesityksissä ei ole kuitenkaan koettu.

Väite: *Virheiden löytäminen on ollut helpompaa*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 2 4 10 21 6 3,58

Verotarkastuksen perimmäinen tehtävä on varmistaa yhtiön verotuksellinen asema ja selvittää syntykö yhtiön kohdalla verovajetta. Verotarkastus pyrkii löytämään mahdolliset verotukselliset virheet ja oikaisemaan ne. Oikaisua tapahtuu kumpaakin suuntaan, mutta pääasiassa tarkastuksista ilmenee enemmän virheitä yhtiön vahingoksi kuin hyväksi. Jos projekti on pystynyt tarjoamaan paremmat työkalut virheiden löytämiseen, on se nostanut tarkastajien kokonaistehokkuutta.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 3,58. 62,8 % vastaajista oli sitä mieltä, että virheiden löytäminen on ollut helpompaa jollain tasolla. Virheiden löytymistä ovat todennäköisesti helpottaneet yhtenäiset työmenetelmät ja työkalut, joiden avulla on ollut helpompaa löytää mahdollisia virheitä. Lisäksi tarkastajat ovat voineet oppia projektin aikana löytämään tehokkaammin virheitä ravintola-alalta.

Väite: *Havainnot ovat keskittyneet myynnin tulouttamiseen*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 1 3 7 15 17 4,02

Ravintola-alalla olennaisia tutkittavia asioita on myynnin täysimääräinen tuloutus kirjanpitoon. Ravintola-alalla liikkuu vielä huomattavissa määrin käteistä rahaa, minkä johdosta myynnin täysimääräisen tulouttamisen varmistaminen on yksi verotarkastuksen painopisteitä. Myynnin tulouttamisen virheen löytyminen tarkoittaa tavallisesti, että myyntiä menee ohi tarkastettavan kohteen kirjanpidon, jolloin verotettava tulo muodostuu liian pieneksi.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 4,02. Yli neljän keskiarvoa on pidettävä huomattavana merkinä siitä, että väite pitää paikkansa. Vastaajista 74,5 % oli samaa mieltä väitteen kanssa jollain tasolla. Voidaan todeta, että tarkastushavainnot ovat keskittyneet huomattavissa määrin juuri myynnin tulouttamiseen, joka vuorostaan johtaa suoraan verotusesityksiin.

Väite: *Yhtiön jälkiverojen maksukykyyn on kiinnitetty aiempaa enemmän huomiota*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 7 7 20 7 2 2,77

Verotarkastuksen johdosta tarkastettu kohde voi joutua maksamaan huomattavat summat jälkiveroa. Välillä jälkiverojen summa on niin huomattava, että kohde ei selviydy niistä, vaan niistä muodostuu verovelkaa, jonka johdosta tarkastettava kohde voi joutua konkurssiin<sup>73</sup>. Jälkiverojen maksukykyyn seuranta ei seurata erillisellä mittarilla verotarkastuksen osalta, mutta se on yksi prosesseista, joita verotarkastus pyrkii kehittämään. Verotusesityksistä ei kuitenkaan ole mahdollista luopua maksukykyyn puutteen johdosta, vaan tarkoitus on, että

---

<sup>73</sup> Verohallinto on usein mukana konkurssihakemuksissa, esimerkiksi vuonna 2015 tammi-huhtikuussa Verohallinto oli mukana 43,6 %:ssa konkurssitapauksista. Taloussanomien, *Armahtiko verokarhu yrityksiä? Verottaja vastaa*. 29.5.2015

tarkastaja on yhteydessä perinnän toimintoihin jo hyvissä ajoin. Yhteistyön kautta on mahdollista varmistaa verojen tehokkaampi kertymä.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 2,77. Enemmistö vastaajista (46,5 %) oli sitä mieltä, että muutosta ei ole tapahtunut projektin johdosta. 32,6 % vastaajista oli sitä mieltä, että jälkiverojen maksukykyyn on kiinnitetty aiempaa vähemmän huomiota. Tarkastajien oman kokemuksen mukaan on pääteltävissä, että verotarkastajat ovat kiinnittäneet saman verran tai vähemmän huomiota jälkiverojen maksukykyyn. Kyseinen havainto voi johtaa ongelmiin tarkastuksen jälkeisessä prosessissa, kun kaikkia mahdollisia veroja ei saada perittyä tarkastetulta kohteelta.

### **Projektimuotoisen tarkastustavan erityiskysymykset**

*Väite: Projektin työmenetelmät ovat tuottaneet helposti tuloksia*

Mielipide	1	2	3	4	5	Keskiarvo
-----------	---	---	---	---	---	-----------

Vastaajia	2	6	15	17	3	3,30
-----------	---	---	----	----	---	------

Projektille asetettiin yhtenäisiä valtakunnallisia työmenetelmiä, joiden tarkoituksena oli helpottaa ja yhdenmukaistaa verotarkastajien työtä. Projektin tavoitteena oli, että tarkastajat omaksuisivat työmenetelmät, joiden avulla tarkastusten läpimenoajat olisivat lyhyemmät ja tarkastuksia suoritettaisiin enemmän. Työmenetelmät kehitettiin erikseen toimiala huomioiden ja niiden oli tarkoitus helpottaa suurimpia tarkastusongelmia, joita on tavallisesti koettu toimialalla.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 3,30. Vastaajista 46,5 %:a koki, että menetelmät ovat tuottaneet helposti tuloksia. 18,6 % vastaajista koki, että menetelmät eivät ole tuottaneet helposti tuloksia. Vastausten perusteella voidaan todeta, että työmenetelmien perusteella on ollut hieman helpompi löytää virheitä, mutta osa vastaajista on kokenut projektin työmenetelmät hankaliksi.

*Väite: Tarkastuksissa käytettiin pelkästään projektin työmenetelmiä koulutuksien ja ohjeistuksen mukaisesti*

Mielipide	1	2	3	4	5	Keskiarvo
-----------	---	---	---	---	---	-----------

Vastaajia	0	12	14	12	5	3,23
-----------	---	----	----	----	---	------

Yksi projektin päämäärinä oli seurata miten yhtenäiset työmenetelmät tuottavat tuloksia valtakunnallisesti. Tavoitteen toteutumisen seuranta edellyttää, että tarkastuksissa on käytetty ensisijaisesti projektin työmenetelmiä. Erillistä seuranta projektin ulkopuolisista työmenetelmistä ei pidetty, eikä niistä viestitty aktiivisesti eteenpäin projektin sisällä. Projektin työmenetelmien käyttö koulutuksien ja ohjeistuksen vastaisesti voi johtaa ongelmiin verotusesitysten pysyvyydessä.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 3,23. Suurin osa vastaajista (88,4 %) valitsi väitteen arvoksi tasaisesti jakautuneena arvoja kahdesta neljään. Vastausjakauman perusteella voidaan havaita, että tarkastuksissa on käytetty yhteneväisissä määrin sekä projektin työmenetelmiä että projektin ulkopuolisia työmenetelmiä. Osa vastaajista on myös voinut käyttää projektin työmenetelmiä ohjeistuksen vastaisesti. Vastaajat ovat voineet kokea, että projektin työmenetelmät eivät ole sellaisenaan soveltuneet kaikkiin tarkastuksiin, minkä johdosta tarkastajat ovat joutuneet etsimään vaihtoehtoisia tapoja virheiden löytämiseen. Lisäksi on mahdollista, että tarkastajat eivät ole omaksuneet projektin työmenetelmiä sellaisenaan.

*Väite: Kohdevalinta on tuottanut hyviä kohteita*

Mielipide	1	2	3	4	5	Keskiarvo
Vastaajia	10	10	10	11	2	2,65

Oleellinen osa koko projektia oli kohdevalinnan, eli kohdevalinta-analyysin, rooli. Kohdevalinta tuotti projektin aikana useammassa erässä kohteita, jotka välitettiin tarkastusyksiköille. Kohdevalinta on eriytetty normaaleista verotarkastuksen toiminnoista. Kohdevalinnan tehtävänä on kohdistaa tarkastuksia riskiperusteisesti ja tarjota tarkastajille kohteita, jotka sisältävät toimenpiteitä. Kohdevalinnan toimivuutta on mahdollista mitata tyhjien tarkastusten osuudella kaikista tarkastuksista.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 2,65. 46,5 %:a vastaajista oli jollain asteella eri mieltä väitteen kanssa. Kohdevalinta oli tuottanut hyviä kohteita 30,2 %:n mielestä. Vastausten perusteella voidaan todeta, että valtaosa tarkastajista on kokenut kohdevalinnan epätoimivaksi. Huomionarvoista on myös se, että ääripäiden vastaukset eivät ole jakautuneet tasaisesti, vaan merkittävässä määrin täysin tyytymättömiä tarkastajia on ollut huomattavasti enemmän kuin täysin tyytyväisiä tarkastajia.

Väite: *Impulsseihin perustuneet tarkastukset ovat olleet muita tuloksellisempia*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 5 8 18 7 5 2,98

Impulssilla tarkoitetaan joko Verohallinnon sisältä tai ulkopuoliselta henkilöltä tullutta vertailutietoa, jonka mukaan impulssin kohteessa on toimittu verotuksellisesti väärin. Kohdeanalyysi käsittelee myös saapuneet impulssit kohdevalinnassaan. Osa tarkastuksista on voitu toteuttaa impulssin perusteella. Impulsseja käsitellään niiden luotettavuuden ja laadun perusteella. Verohallinnon haasteena on erotella merkittävät impulssit kaikista saapuneista impulsseista<sup>74</sup>.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 2,98. Numeerisesti merkittävin osa vastaajista (41,9 %) oli sitä mieltä, että eroa ei ole ollut olemassa kumpaakaan suuntaan. Vastaukset ovat jakautuneet tasaisesti neutraalin vastauksen ympärillä. Voidaan siis todeta, että tarkastajat ovat kokeneet impulsseihin perustuneet tarkastukset yhtä tuloksellisiksi kuin muut tarkastuskohteet. Syy subjektiiviselle tulkinnalle eroamattomuudesta voi johtua impulssien huonosta laadusta ja perättömyydestä.

Väite: *Koulutuksen määrä on ollut riittävä*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 2 9 5 19 8 3,51

Verotarkastajat osallistuvat vuoden aikana useaan koulutukseen. Koulutuksien tarkoituksena on muun muassa pitää verotarkastajan tietämys ajan tasalla. Koulutukset vievät kuitenkin työaikaa muista tehtävistä. Projektin alussa järjestettiin yhden päivän mittainen koulutus projektin työmenetelmistä ja ohjeistuksista. Koulutus oli suunniteltu tiiviiksi ja kattavaksi, jotta jälkikoulutukselle ei olisi tarvetta. Koulutuksia räätälöimällä ja tehostamalla vapautetaan aikaa muulle tarkastustoiminnalle.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 3,51. Vastauksissa esiintyi hajontaa merkittävässä määrin. Neutraaleja vastauksia oli 11,6 %. Jonkin verran eri mieltä olleita vastauksia oli 20,9 %, joka osoittaa osan tarkastajista kokeneen koulutusta tarvitun lisää. Numeerisesti suurin osa

---

<sup>74</sup> ”Vuosina 2001-4/2011 Harmaan talouden tekemään otokseen sisältyi 7164 kappaletta ilmiäntöjä, joihin on kohdistunut 1203 verotarkastusta, joista 78 %:ssa tehtiin maksuunpanoesityksiä.” Verohallinto, Harmaan talouden selvitysyksikkö Verohallinnon ilmiäntöt, Harmaan talouden selvitysyksikkö, Verohallinto, 29.2.2012

vastaajista (44,2 %) oli osittain samaa mieltä väitteen kanssa. Erot kokemuksissa voivat johtua tarkastajien aikaisemmasta kokemuksesta toimialalta.

Väite: *Osaaminen on kehittynyt*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 0 5 6 24 8 3,81

Projektimaisen tarkastustavan tarkoituksena on myös kehittää verotarkastajien ammattitaitoa tietyllä toimialalla. Tarkastajien oppimien menetelmien on tarkoitus levitä toimintayksiköissä täten tehostaen tulevia ravintolatarkastuksia. Osaamisen kehittyminen johtaa myös lyhennettyihin tarkastusaikoihin ja tarkastusten laadun paranemiseen.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 3,81. Suurin osa vastaajista (74,4 %) oli jossain määrin samaa mieltä väitteen kanssa. Vain 11,6 % tarkastajista koki osaamisen huonontuneen jossain määrin. Yleisesti voidaan todeta vastausten perusteella, että suurin osa tarkastajista on kokenut kehittyneensä ravintola-alan tarkastamisessa. Osa tarkastajista on tosin kokenut osaamisen heikentyneen, mikä voi johtua keskittymisestä vain yhteen toimialaan ja sen ilmiöihin. Tämän johdosta muun osaamisen on voitu kokea kärsineen jonkin verran.

Väite: *Kyseinen toimiala on ollut tavallista hankalampi verrattuna muihin toimialoihin*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 4 14 12 8 5 2,91

Ravintola-ala sisältää paljon hankalana pidettyjä ominaisuuksia. Tarkastukselle haasteita asettavat esimerkiksi alan työvoimavaltaisuus sekä alalla liikkuva suuri käteisen rahan määrä. Lisäksi tarkastuksille saatetaan lähteä nopeasti ja ennalta ilmoittamatta.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 2,91. Numeerisesti suurin osa vastaajista antoi väitteelle arvon 2. Vastausten jakauman perusteella voidaan todeta, että ravintola-ala on saatettu kokea hieman muita toimialoja helpommaksi. Tämä voi osittain johtua projektin aikana toimialan tarkastusosaamisen kehittymisestä, jolloin toimiala on saatettu kokea projektin lopussa helpommaksi kuin projektin alussa.

Väite: *Koen, että koko maassa toimitaan samojen menetelmien mukaisesti*

Mielipide 1 2 3 4 5 Keskiarvo

Vastaajia 4 11 11 14 3 3,02



Yhtenä projektin tavoitteista oli jalkauttaa yhteneväiset työmenetelmät kaikkiin toimintayksiköihin. Koko maassa samoilla menetelmillä toimiminen johtaa tasapuolisuuteen verotarkastuksissa tarkastettavan kohteen kannalta. Lisäksi yleinen työilmapiiri voi parantua, mikäli vastakkainasettelun määrä toimintayksiköiden välillä vähenee.

Vastausten keskiarvoksi muodostui 3,02. Vastaukset olivat jakaantuneet tasaisesti, joten tarkastajien subjektiivisen kokemuksen mukaan tilanne ei ole merkittävästi muuttunut aiemmasta. Syy muuttumattomuudelle voi johtua valtakunnallisesta viestinnästä, mikäli tarkastajat eivät ole saaneet tarpeeksi tietoa muiden yksiköiden toiminnasta. Tosin valtakunnallisessa viestinnässä projektin johto pyrki välttämään vastakkainasettelua sekä yksiköiden välistä kilpailua.

### **5.2.2 Vapaan sanan osio**

Vapaan sanan osioon saatiin vastauksia 12 kappaletta. Alla on esitetty huomioita ja otteita tärkeimmistä havainnoista vapaan sanan vastauksista. Otteet on jaoteltu vastausten luonteen mukaisesti projektin aikana positiivisina koettuihin asioihin ja negatiivisina koettuihin asioihin. Suurin osa palautteesta kohdistui projektin ongelmallisina koettuihin piirteisiin. Vapaan sanan vastauksessa olennaista huomioida, että kyseessä on henkilöstön subjektiivinen käsitys projektista. Tutkielman tavoitteena on peilata henkilöstön subjektiivista kokemusta projektin johdon näkökulmaan sekä kvantitatiiviseen dataan, joka on kerätty järjestelmistä.

#### **Positiivista ja tuloksellisuutta edistävää projektissa**

Muutammat vastaajat kokivat, että projektin kohdevalinta oli onnistunut ja se on näin ollen johtanut useampaan toimenpiteelliseen tarkastukseen. Kohdevalinta tosin sai myös kritiikkiä osakseen, mikä on käsitelty negatiivisessa ja kehitettävää osiossa. Vastaajat kokivat, että projektin aikana tarjotut työvälineet auttoivat työskentelyä tehden itse tarkastukseen keskittymisestä helpompaa, etenkin TYÖKALU 1 koettiin tehostavan ja helpottavan työskentelyä. Tehottoman työajan vähenemistä auttoi osaltaan se, että tarkastuskohteisiin mentiin ennalta ilmoittamatta, mikä mahdollisti työajan väljemmän suunnittelun. Osa vastaajista koki projektityöskentelyn haastavaksi ja antoisaksi. Lisäksi yhteen toimialaan keskittymisen koettiin helpottavan työskentelyä.

## **Negatiivista sekä kehitettävää projektissa**

Kohdevalinnan onnistuneisuutta myös kritisoitiin avoimen sanan osiossa, mikä on voinut johtua normaalista hajonnasta, jossa toimenpiteettömiä kohteita on kasaantunut tietyille tarkastajille sattuman kautta. Tahdin tietojen mukaan toimenpiteettömien tarkastusten määrä on noussut jonkin verran. Valtakunnallisesti koettiin edelleen olevan olemassa eri käytäntöjä, ja että maanlaajuisesti ei toimita yhtenäisesti. Esimerkkeinä mainittiin, että koulutukseen ei olisi osallistuttu, ja että tarkastuksiin ei olisi omaksuttu uusia työkaluja sekä työmenetelmiä. Osa vastaajista koki, että projektityöskentelyn ohessa pitäisi saada tarkastaa myös muitakin kohteita mielenkiinnon ja taitojen ylläpitämiseksi. Pelkästään yhden toimialan tarkastaminen koettiin muuttavan työnkuvaa yksipuoliseksi, mikäli toimialaan keskittyminen jatkuisi pitkään. Jatkuva esimiesten ja kollegoiden vaihtuminen koettiin ahdistavaksi, minkä johdosta kehittämisehdotukseksi ehdotettiin, että tietyt projektit sidottaisiin tietyille ryhmille. Vapaaehtoinen projekteihin hakeminen ja niissä työskentely koettiin mielekkääksi sen sijaan, että tarkastaja määrättäisiin projektiin.

Vastaajat kokivat myös projekteista informoimisen ja niiden aikana tapahtuvan informaation jakamisen ongelmalliseksi, esimerkiksi projektien alkamisesta ei saada tarpeeksi ajoissa tietoa. Myös projektin esivalmistelut saivat kritiikkiä avoimen sanan osiossa, jossa annettiin yleisiä esimerkkejä ongelmallisina koetuista asioista. Osa vastaajista myös koki ravintola-alan epämieluisana alana, johon ei vaadita erikoisosaamista. Myös alalla kohdatut vaihtelevat käytännöt koettiin ongelmallisiksi, mikä vuorostaan aiheutti ongelmia projektiin kehitettyjen työkalujen soveltamisessa. Lisäksi koulutus eri työkalujen käyttämiseen koettiin vajaaksi ja lisäkoulutuksen tarve esimerkiksi case-harjoitusten kautta ilmaistiin. Nyt koettu koulutuksen puutteellisuus johti siihen, että osa tarkastajista koki oppimisen tapahtuman varsinaisten tarkastusten kautta. Projektin kykyä reagoida nopeasti ongelmiin myös kyseenalaistettiin, sillä osa vastaajista koki vastausten suuriin ongelmiin tulevan liian hitaasti alas suorittavalle tasolle. Osassa vapaan sanan vastauksia myös kyseenalaistettiin projektin johdon osaaminen ja kyky hallinnoida projektia. Lisäksi esitettiin toivomus, että projektin lopussa annettaisiin palautetta, josta olisi hyötyä tulevaisuudessa.

Projektin alku sai kritiikkiä hitaasta aloituksesta ja toimialalle ominaisten tietovaatimusten puutteesta. Osa tarkastajista koki, että heidän pitäisi saada viimeistellä ennen projektin aloitusta muut omat keskeneräiset työt valmiiksi. Projektin aikana kohdatut ongelmat olisi pitänyt tiedostaa ja ratkaista jo ennen projektin aloitusta projektin valmistelujen aikana.

Vastaajat kokivat, että jos kohdattuja ongelmia ei ole ratkaistu ajoissa ennen projektin alkua, pitäisi projektin alkua pystyä siirtämään eteenpäin. Myös yhteisien linjausten koettiin puuttuvan. Lisäksi yhteistyöhön Verohallinnon sisällä, sekä ulkopuolisten tahojen kanssa olisi pitänyt kiinnittää enemmän huomiota. Yhteen toimialaan keskittymisen koettiin hankaloittavan osaamisen kehittymistä ja jopa vahingoittavan verolajikohtaista osaamista erilaisten substanssikysymysten puutteen johdosta. Lisäksi yhdessä vapaan sanan vastauksessa ravintola-alan todettiin olevan samanlainen kuin muut toimialat ja projektin olleen liian lyhyt, jotta vaikutusta harmaaseen talouteen olisi saatu aikaiseksi.

Myös kappalemääräisten tavoitteiden todettiin olevan saavutettavissa jo muutenkin, ja että projektimuotoisuus ei vaikuta tavoitteiden saavuttamiseen. Keskittymisen VIRHEESEEN 1 koettiin vaikeuttavan muiden virheiden löytämistä. Projektia varten kehitetyt työkalut ja -menetelmät koettiin puutteellisiksi muiden kuin VIRHE 1 löytämisessä, mikä saattoi hidastaa työtä muita virheitä kohdattaessa.. Ylipäänsä projektin menettelytavat koettiin liian tiukoiksi ja kaavamaisiksi, ja että tarkastajien omalle asiantuntemukselle pitäisi antaa enemmän tilaa. Yhdessä vastauksessa myös korostettiin aikaisemmin tarkastetun pääasiassa impulssikohteita<sup>75</sup>. Tämän johdosta tutkielmalla on mahdotonta tutkia projektien tuloksellisuutta johtuen tarkastettavien kohdejoukkojen erilaisuudesta.

### 5.3 Projektivastaavien haastattelut

Jokaiseen verotarkastusyksikköön nimettiin projektin alussa projektivastaava, jonka tehtävänä oli hoitaa projektin viestintää yksiköissään ja valvoa projektia omalla alueellaan. Olennaisena osana projektivastaavan työtä oli substanssituen antaminen verotarkastajille ravintolaprojektiin liittyen. Lisäksi projektivastaava saattoi yksiköstä riippuen hyväksyä ravintolatarkastusten verotarkastuskertomukset. Projektivastaavina toimivat henkilöt olivat joko verotarkastajia tai tarkastuspäälliköitä<sup>76</sup>. Projektivastaavien tehtävät vaihtelivat yksiköittäin, ja esimerkiksi osassa yksiköitä henkilöstöhallinto oli erotettu muista tehtävistä tai projektivastaava ei toiminut esimiehen roolissa projektiin osallistuneilla verotarkastajille. Haastattelut tapahtuivat yhtä kasvokkain tehtyä haastattelua lukuun ottamatta käyttäen

---

<sup>75</sup> Vuonna 2014 impulssikohteiden osuus oli noin 24 % tarkastetuista ravintoloista. Projektin aikana impulssikohteiden osuus oli kumpanakin vuonna alle 4 %.

<sup>76</sup> Tarkastuspäällikkö toimii yksikössään esimiehen roolissa, mutta tehtäväkuva voi vaihdella yksiköittäin. Tarkastuspäällikön tärkeimpiä tehtäviä on antaa substanssitukea verotarkastajille, ohjata verotarkastuksia, puuttua virheisiin verotarkastuskertomuksissa ja lukea sekä hyväksyä verotarkastuskertomukset.

Microsoft Lync -sovellusta, jossa vastaaja näki reaaliajassa hänen vastaustensa ylöskirjaamisen sekä pystyi korjaamaan muistiinpanoja välittömästi. Haastattelut kestivät puolesta tunnista tuntiin ja haastattelun runkona toimivat aikaisemmin lähetetyt kysymykset, joihin haastateltavalta toivottiin kannanottoa. Kaikkien projektivastaavien ei ollut mahdollista vastata kaikkiin henkilöstöhallinnon kysymyksiin. Yhdessä toimintayksikössä haastateltiin projektivastaavien lisäksi tarkastuspäällikköä, joka vastasi henkilöstöhallinnosta projektiin osallistuneiden tarkastajien osalta. Kysymykset muodostettiin Verohallinnon esittämien toiveiden ja näkökulmien mukaisesti.

Kysymykset projektivastaaville jakaantuivat seuraaviin osa-alueisiin: henkilöstöjohtaminen, projektijohtaminen, projektin tuloksellisuus ja projektivastaavan oma ajanhallinta ja tuloksellisuus. Lisäksi haastattelun aikana kirjattiin ylös muita esille nousseita asioita. Seuraavaksi projektivastaavien taustojen esittelyn jälkeen esitellään projektivastaaville esitetyt kysymykset ja tiivistetään haastatteluihin saadut vastaukset ja tärkeimmät huomiot. Kappaleen lopussa on esitelty tärkeimmät huomiot muodollisten kysymysten ulkopuolisista huomioista projektiin liittyen. Projektivastaavilta saadut vastaukset muodostavat yhdessä verotarkastajien avoimen sanan vastausten kanssa merkittävimmän osan tämän tutkielman kvalitatiivisesta datasta.

Suurimalla osalla projektivastaavista oli kokemusta Verohallinnossa työskentelystä vähintään 10 vuotta, ja neljällä vastaajalla kokemusta oli yli 20 vuotta. Puolilla vastaajista oli johtotehtävien kokemusta 0 - 5 vuotta, kahdella vastaajista kokemusta johtotehtävistä oli 5 - 10 vuotta, ja yhdellä vastaajalla oli yli 10 vuotta kokemusta johtotehtävissä toimimisesta. Neljän vastaajan virkanimike Verohallinnon sisällä oli tarkastuspäällikkö ja kahden vastaajan virkanimike oli verotarkastaja.

### **Henkilöstöjohtamiseen liittyneet kysymykset:**

*”Onko henkilöstöjohtamiseen käytetty aika muuttunut?”*

Suurin osa vastaajista oli sitä mieltä, että henkilöstöjohtamiseen käytetyssä ajassa ei ole koettu muutoksia. Projekti ei ole tarjonnut erillisiä työvälineitä tai -menetelmiä, jotka olisivat vaatineet enemmän toimia henkilöstön tai johdon osalta. Vastauksissa mainittiin myös, että hallinnolliset tehtävät<sup>77</sup> rasittavat muuta työnkuvaa. Tämä voi johtua siitä, että

---

<sup>77</sup> Esimerkiksi työajan sekä matkalaskujen hyväksymiset

tarkastuspäälliköt ja projektivastaavat kokevat toimivansa tarkastajille enemmän substanssitukena kuin yleisesimiehinä.

*”Onko työnkuva helpottunut?”*

Vastauksissa mainittiin, että työnkuvaan ei ole tullut muutosta, mutta se on monipuolistunut projektin johdosta. Syy tähän voi olla siinä, että projektiin osallistuneet tarkastajat olivat useammasta tarkastusryhmästä yksiköiden sisältä, mikä on asettanut omia haasteitaan henkilöstöjohtamiselle. Haastateltavat ovat joutuneet projektin aikana hallitsemaan moniin eri tarkastusryhmiin kuuluneita tarkastajia.

*”Onko tullut muutoksia palkka- ja kehityskeskusteluihin?”*

Suurimmassa osassa yksiköitä projektivastaava ei ole käynyt palkka- ja kehityskeskusteluja projektiin osallistuneiden tarkastajien kanssa. Niissä vastauksissa, joissa keskustelut oli käyty, oli huomionarvoista se, että keskusteluja helpotti tarkastajien työn aiempaa parempi vertailukelpoisuus. Keskustelut myös koettiin tasapuolisemmiksi tämän johdosta.

*”Onko syntynyt enemmän matkalaskuja, ajanhallinnan hyväksymisiä yms?”*

Vastauksissa mainittiin, että mitään merkittävää muutosta ei ole tapahtunut. Uudenmaan verotarkastusyksikköä lukuun ottamatta yksiköiden toiminta-alue on suuri ja tämä voi osaltaan vaikuttaa tuloksiin. Osassa vastauksissa mainittiin, että lyhyitä tarkastuskäyntejä ja matkoja on tullut enemmän hyväksyttäväksi. Tämä on voinut osaltaan vaikuttaa työajan tehostumiseen, sillä tarkastajat ovat tehneet omatoimisemmin ja entistä joustavammin ennalta ilmoittamattomia käyntejä toimipisteisiin.

*”Ovatko tarkastajat olleet omatoimisempia?”*

Suurimmassa osassa vastauksissa mainittiin, että omatoimisuus on parantunut joltain osin. Omatoimisuuden on koettu parantuneen tarkastajilla, jotka ovat jo aikaisemmin olleet omatoimisia. Selkeät työmenetelmät ovat voineet tukea omatoimisuutta ja lisäksi projektin aikana kasvanut osaaminen on voinut tukea omatoimisuutta.

*”Onko tarkastajien motivointi ollut helpompaa?”*

Lähes kaikissa vastauksissa korostui projektin hidas alku. Se koettiin ongelmalliseksi, mikä aiheutti ongelmia tarkastajien motivoinnissa. Lisäksi vastauksissa korostui se, että yksiköissä,

joissa tarkastajia määrättiin projektiin, motivointi koettiin haastavammaksi kuin yksiköissä, joissa projektiin hakeuduttiin vapaaehtoisesti.

### **Projektijohtamiseen liittyneet kysymykset:**

*”Onko projekti luonut selkeät ohjeet ja säännöt, joiden mukaan on toimittu? Onko niiden mukaan toimiminen ollut helppoa?”*

Projektivastaavat kokivat, että projekti on luonut selkeät ohjeet ja säännöt, joiden puitteissa he ovat toimineet. Selkeyttä edesauttoivat koulutus ja projektin aikana kehitetyt aineelliset ohjaukset. Projektivastaavat kokivat ajatustenvaihtoa olleen enemmän, ja että yhtenäiset ohjeet ovat helpottaneet toimintaa.

*”Onko työn laatu<sup>78</sup> ollut tasaisempaa?”*

Suurimmassa osassa vastauksissa koettiin, että projektin työmenetelmät ja työkalut kannustivat tarkastajia tuottamaan tasaisempaa laatua. Etenkin työkalujen avulla kirjoitetun verotarkastuskertomuksen laadun koettiin olleen yllättävän tasaista. Pientä eroavaisuutta laadussa koettiin silti johtuen verotarkastajien henkilökohtaisista eroista.

*”Onko tarkastuspalavereita<sup>79</sup> pidetty enemmän?”*

Suurin osa vastaajista koki, että palavereita on pidetty enemmän (joko kasvokkain tai Microsoft Lyncin avulla). Monissa vastauksissa nousi esille, että palavereiden määrä väheni projektin edetessä. Palavereiden määrän väheneminen on vastausten perusteella johtunut todennäköisesti tarkastajien rutinoitumisesta ja projektin alun vaikeuksien selvittyä.

*”Oletko pystynyt antamaan parempaa tukea tarkastajille?”*

Projektivastaavat kokivat tuen antamisen tarkastajille olleen helpompaa. Ongelmakohtia koettiin olleen tulkinallisissa kysymyksissä, joissa vastauksen saamisessa saattoi kestää pidempään. Avun hakeminen ylempältä tasolta Verohallinnon sisältä on kuitenkin koettu helpoksi. Tämän lisäksi ongelmia tuen antamisessa on koettu tilanteissa, joissa tarkastaja on

---

<sup>78</sup> Työn laadulla tarkoitetaan tarkastuksen laatua tarkastuksen alusta sen loppuun saakka.

<sup>79</sup> Tarkastuspalaverilla tarkoitetaan neuvottelua esimiehen ja kohteen verotarkastajien välillä, missä keskustellaan käynnissä olevasta verotarkastuksesta ja sen ongelmakohtista. Tarkastuspalaverit ovat merkittävässä asemassa verotarkastusten laadun varmistamisessa.

fyysisesti sijainnut eri toimipisteessä<sup>80</sup> kuin projektivastaava. Selkeiden ohjeiden koettiin edesauttavan tarkastajien tukemista.

*”Onko tarkastuksia ollut helpompi arvottaa (pisteyttää<sup>81</sup>)?”*

Tarkastuksien arvottaminen, eli pisteyttäminen, koettiin helpommaksi, sillä tarkastukset olivat entistä vertailukelpoisempia keskenään. Projektivastaavat kokivat, että yhdessä mietitty pisteytyskaala oli sopiva ja helpotti kyseistä työnkuvaa. Yhdessä vastauksessa tuotiin esille, että pisteyttäminen on koettu ongelmalliseksi, koska siihen sisältyy aina subjektiivista arviota sekä tarkastajan että esimiehen näkökulmasta.

*”Onko tarkastuskertomuksien käsittelyaika lyhentynyt?”*

Suurin osa projektivastaavista koki, että tarkastuskertomuksien käsittelyaika on jossain määrin lyhentynyt projektin aikana. Monissa vastauksissa korostui myös se, että projektin kuluessa myös tehokkuus tarkastuskertomuksien käsittelyssä on kasvanut. Ongelmia koettiin syntyvän lähinnä toimialan ominaispiirteistä. Vastauksesta on havaittavissa, että projektin aikana tarkastajat omaksuivat yhä enenevässä määrin projektin työmenetelmiä ja työkaluja, minkä johdosta myös kertomuksia oli helpompi käsitellä.

*”Ovatko kertomukset olleet laadultaan parempia ja korjattavaa on ollut vähemmän?”*

Projektivastaavien vastauksista kävi ilmi, että suurin osa koki kertomusten laadun olleen yhtenäisempi ja tasaisempi. Suurin osa korjattavista virheistä oli muodollisia, eikä korjattavia substanssivirheitä ollut paljoa. Virheitä kertomuksissa ilmeni siis pääasiassa kirjoitusvirheiden tai laskuvirheiden muodossa. Projektin työkalut ovat projektivastaavien kokemuksen mukaan tukeneet substanssivirheiden vähenemistä sekä parantaneet kertomusten laatua ja yhtenäisyyttä.

*”Tuleeko usein kertomuksen lukemisen aikana asioita uutena asiana?”*

Vastauksissa nousi esille, että ainoastaan harvoin kertomuksen lukemisen aikana projektivastaava kohtasi asioita, joista tarkastaja ei ollut tätä vielä informoinut. Tarkastuspalavereita oli pidetty enemmän, minkä johdosta projektivastaavat olivat paremmin

---

<sup>80</sup> Verotarkastusyksiköiden tarkastajat voivat sijoittautua eri verotoimistoihin, jotka sijaitsevat eri kunnissa. Esimerkiksi Itä-Suomen verotarkastusyksikön päätoimipaikka on Kouvola, mutta sillä on toimintoja esimerkiksi Lappeenrannassa, Mikkelissä, Joensuussa ja Kuopiossa.

<sup>81</sup> Katso kappale 5.1 Tahti-järjestelmän tarkastusten pisteytyksestä

selvillä tarkastuksien kuluista ja niissä ilmenneistä tarkastushavainnoista. Suurin osa yllätyksistä liittyi virheisiin, joihin projektin työkalut ja -menetelmät eivät tarjonneet valmiita ratkaisuja.

*”Onko tarkastajien osaaminen kehittynyt?”*

Kaikissa vastauksissa esille nousi verotarkastajien osaamisen kehittyminen projektin aikana. Osaamisen kehittyminen on ollut erityisen vahvaa kokemattomilla tarkastajilla sekä niillä tarkastajilla, joille toimiala ei ollut ennestään tuttu. Keskittyminen yhteen toimialaan on selvästi parantanut tarkastajien osaamista ravintola-alasta ja sille ominaisista verotuksellisista riskeistä. Tämä on linjassa myös verotarkastajien vastausten kanssa, sillä suurin osa tarkastajista koki osaamisensa kehittyneen.

*”Miten palautteen saaminen tarkastajilta on muuttunut?”*

Projektivastaavat kokivat, että tarkastajilta saadun palautteen määrä oli suuri etenkin projektin alussa. Tämä voi johtua projektin alun vaikeuksista, jolloin tarkastajat huomauttivat ja antoivat tiedoksi virheitä, joita ilmeni projektin tiedoissa. Palautetta koettiin saadun laidasta laitaan. Niissä yksiköissä, joissa tarkastajia nimettiin projektiin, eikä projektiin hakeuduttu vapaaehtoisesti, palautetta tuli paljon laidasta laitaan.

*”Miten usein havaittiin projektin ulkopuolisia työmenetelmiä?”*

Vastauksissa korostui se, että projektin ulkopuolisia työmenetelmiä käytettiin vain silloin, kun projektin työmenetelmät eivät sopineet tarkastukseen. Suurimmassa osassa tarkastuksia tarkastajat kuitenkin käyttivät projektin työmenetelmiä ja työkaluja sekä sovelsivat niitä tarpeen mukaan.

### **Projektin tuloksellisuuden liittyneet kysymykset:**

*”Ovatko esitykset olleet paremmin perusteltuja?”*

Suurin osa vastaajista koki, että kertomukset ovat olleet paremmin perusteltuja tiettyjen virheiden osalta projektin työkalujen ansiosta. Ongelmalliseksi koettiin silti tilanteet, joissa verotusesitys oli perusteltu vain projektin työkalujen avulla, eikä muuta lisänäyttöä ollut kertomuksella. Projektivastaavat kokivat kuitenkin, että löydetty virheet eivät olleet tulkinnanvaraisia, koska projektin työkaluilla pystytään käsittelemään virhe luotettavasti.



*”Ovatko menetelmät olleet yhteneväiset?”*

Projektivastaavat kokivat, että koko maassa toimitaan yhtenäisesti. Tämä johtui ensisijaisesti yhtenäisistä työkaluista ja ohjeistuksesta. Tarkastajat ovat toimineet myös normaalia yhteneväisemmin. Verotarkastajille lähetetyn kyselyn mukaan kuitenkin edelleen koettiin, että koko maassa ei toimita yhteneväisesti, eikä muutosta ole tapahtunut. Tämä voi johtua siitä, että projektivastaavat ovat olleet paremmin informoituja ja he ovat tienneet paremmin miten muualla maassa toimitaan ja mitä ongelmia on kohdattu.

*”Ovatko esitykset olleet merkittäviä?”*

Melkein kaikissa vastauksissa esille nousi se, että verotusesitykset eivät olleet euromääräisesti merkittäviä, mutta niitä koettiin olleen normaalia enemmän. Suurempien tarkastusmäärien koettiin jossain määrin korvanneen suuret esitykset. Osaltaan tämä on voinut johtua kohdevalinnasta ja tarkastettavien kohteiden kokonaismäärän suuruudesta. Projektivastaavat kokivat, että kyseinen huomio on yhteydessä projektin tavoitteeseen, jossa pyritään vähentämään harmaan talouden osuutta ravintola-alalla tarkastuskattavuutta kasvattamalla.

*”Onko rikosilmoitusharkintaa mietitty miten usein projektin aikana?”*

Rikosilmoitusharkinnan osalta vastauksissa ilmeni suurta vaihtelevuutta yksiköiden välillä. Jossain yksiköissä rikosilmoitusharkintaan oli otettu enemmän tapauksia ja joissain saman verran tai vähemmän kuin aiemmin. Tämä voi johtua asianvalvojien vaihtelevista kynnyksistä tehdä rikosilmoitus sekä yksiköiden eroavista käytännöistä. Lisäksi projektin aikana ei nimetty erikseen asianvalvojia projektiin, eikä yhteisiä valtakunnallisia käytäntöjä sovittu asianvalvojien kesken.

*”Onko kertomuksia valmistunut aiempaa enemmän?”*

Projektivastaavat kokivat, että kertomuksia on alkanut valmistua sitä enemmän, mitä pidemmälle projekti on edennyt. Tämä voi selittyä sillä, että tarkastajat ovat rutinoituneet työhön ja omaksuneet työmenetelmät sekä työkalut paremmin projektin edetessä. Tarkastajakohtaisia eroja koettiin kuitenkin olevan edelleen, mikä on luonnollista Verohallinnon kokoisessa organisaatiossa.

*”Onko kohdevalinta ollut toimiva?”*

Vastauksista ilmeni, että kaikkien yksiköiden osalta kohdevalintaa ei ole koettu toimivaksi. Vain yhdessä yksikössä kohdevalinnan koettiin toimineen hyvin, kun taas muissa yksiköissä koettiin, että kohdevalinta oli toiminut tyydyttävästi tai huonosti. Osassa yksiköissä projektiin haettiin kohteita myös kohdevalinnan ulkopuolelta. Tämä voi johtua siitä, että kohdevalinnan tuloksiin ollaan oltu pettyneitä ja sen toiminta on koettu puutteelliseksi. Tämä on linjassa tarkastajien antamien vastausten kanssa, joissa valtaosassa koettiin, että kohdevalinta oli ollut puutteellinen.

*”Onko näytön arviointi ollut helpompaa?”*

Näytön arviointi koettiin helpommaksi lähinnä yhteisistä työmenetelmistä johtuen. Tarkastajien rutinoitumisen projektiin koettiin helpottavan näytön arviointia. Lisäksi näytön arviointia koettiin helpottavan sen, että tutkittavan asian laajuus ei aina ollut niin laaja-alaista kuin aiemmissa tarkastuskohteissa on ollut.

#### **Projektivastaavan oman ajanhallintaan ja tuloksellisuuteen liittyneet kysymykset:**

*”Onko ollut helpompi järjestää aikaa palaverille?”*

Palavereiden järjestämisen käytännöissä ilmeni pieniä eroavaisuuksia. Osa vastaajista koki tarkastuspalaverit ensisijaiseksi muuhun työhön nähden ja osa taas edellytti, että tarkastaja sopii palaverin hyvissä ajoin, ja että palaverit vievät aikaa muulta työltä. Muutosta ei kuitenkaan koettu tapahtuneen tässä asiassa.

*”Onko koulutukseen mennyt vähemmän aikaa?”*

Lähes kaikki vastaajat kokivat, että koulutukseen on mennyt vähemmän aikaa johtuen siitä, että projektiin järjestettiin vain yksi koulutus. Vastauksissa nousi esille kuitenkin huomautuksia koskien sitä, että koulutusta olisi voitu järjestää enemmän. Koottu koulutus alussa koettiin kuitenkin hyväksi tavaksi. Projektin aikana järjestetyt tietoisuuskäytännöt olisivat mahdollisesti ratkaisseet ongelmia, joita projektissa kohdattiin.

*”Onko tiedottamiseen mennyt vähemmän aikaa?”*

Suurin osa vastaajista koki, että tarkastajille tiedottamiseen ei ole mennyt vähemmän aikaa kuin aiemmin. Yhtenäisen valtakunnallisen tiedottamisen intra-verkossa koettiin helpottaneen tiedottamista. Yksi vastaaja koki, että aikaa on mennyt enemmän tiedottamiseen. Intra-verkon parempi hyödyntäminen valtakunnallisesti olisi helpottanut viestintää ja vapauttanut projektivastaavien aikaa.

*”Onko töitä ollut helpompi organisoida?”*

Töiden organisoinnin koettiin helpottuneen kohteiden jakamisen osalta. Ongelmatilanteita koettiin syntyneen projektin alussa, jolloin kaikki tarkastajat eivät olleet vielä mukana tarkastuksissa täysipäiväisesti muiden keskeneräisten töiden johdosta.

*”Onko kohteita ollut helpompi jakaa tarkastajille?”*

Vastauksissa ilmeni, että suurin osa projektivastaavista koki, että kohteet olivat helppo jakaa tarkastajille. Kohteiden jakamisessa ilmeni yksikkökohtaisia eroja. Osassa yksiköistä tarkastajat saivat valita osan tarkastettavista kohteista omatoimisesti kohdejoukosta, minkä koettiin kannustavan tarkastajia omatoimisuuteen. Kohteiden jaon koettiin kuitenkin helpottuneen yleisellä tasolla.

*”Onko oma osaaminen kehittynyt?”*

Projektivastaavat kokivat, että heidän oma osaamisensa on kehittynyt vähintään jossain määrin. Oppimista tuki keskittyminen yhteen toimialaan, jolloin projektivastaava lukee monta eri tarkastuskertomusta ja oppii laaja-alaisesti toimialan ominaispiirteistä. Yksi vastaaja mainitsi, että olisi ollut mielenkiintoista aloittaa toinen projekti tämän projektin jälkeen, jotta näkisi miten hänen henkilökohtainen projektiosaamisensa on kehittynyt ravintolaprojektin myötä.

*”Miten projektin johtaminen valtakunnallisesti on koettu?”*

Suurin osa vastaajista koki, että valtakunnallinen johto on toiminut hyvin ja että he ovat saaneet tarvitsemansa avun ylemmältä johdolta. Tiedon koettiin liikkuneen projektin johtoportaalta hyvin sekä alas- että ylöspäin. Ongelmia koettiin ohjausryhmän toiminnan

osalta, sillä sen toiminta tuntui jäävän taustalle. Projektivastaavat kokivat etenkin projektiryhmän palaverit hyödyllisiksi.

### **Vapaamuotoisen keskustelun yhteydessä esille nousseet huomiot**

Edellä käsiteltyjen kysymysten lisäksi haastateltavat keskustelivat muistakin projektiin liittyvistä kysymyksistä haastattelujen aikana. Vastauksissa nousi useassa otteessa esille lisäkoulutuksen tarve projektin aikana, jolloin olisi ollut mahdollista käsitellä keskitetysti esille nousseita ongelmia. Projektin työmenetelmät ja työkalut koettiin hyväksi ja niitä toivottiin olevan enemmän jatkoa ajatellen. Vertailutietotahojen tietojen epäluotettavuus aiheutti paljon ongelmia projektille etenkin projektin alussa, jolloin projekti koettiin muutenkin ongelmalliseksi. Projektin lähdettyä käyntiin projektityöskentely koettiin mielekkääksi. Eniten kritiikkiä esiintyi kuitenkin projektin alkua kohtaan ja projektin valmistelua kohtaan. Monet vastaajista mainitsivat, että ennen projektin alkua olisi ollut hyvä toteuttaa pilotti, jolla olisi varmistuttu työmenetelmien toimivuudesta. Lisäksi projektin pilotin kautta olisi voitu havaita etukäteen epäluotettavuudet vertailutietotahojen osalta, ja saada viestittyä kyseisistä ongelmista vertailutietotahoille jo ennen projektin varsinaista aloitusta.

## **6. Johtopäätökset aineistosta**

Kappaleessa 4.1 on käsitelty ravintolaprojektin tavoitteita. Tavoitteiksi asetettiin muun muassa tehokkuuden lisääntyminen ja tarkastajien osaamisen kasvattaminen. Kerätyn aineiston perusteella olisi mahdollista tarkastella verotarkastustoimintaa euromääräisten tulosten mukaisesti, mutta koska verotarkastustoimintaa ei ole mielekäästä mitata ainoastaan euromääräisen tuloksellisuuden mukaan, sen ohella on tarkasteltu laadullista tuloksellisuutta ja tehokkuutta. Tämän lisäksi verotarkastustoimintaa ei ole kannattavaa mitata vain euromääräisten tulosten perusteella, sillä toiminnan tarkastelu puhtaasti euromääräisten tulosten perusteella voi vaarantaa verotarkastustoiminnan uskottavuuden ja asiakkaan oikeudenmukaisen kohtelun. Euromääräisen tuloksellisuuden seuraaminen tarkastaja- tai yksikkökohtaisesti voi kannustaa tarkastajia veromyönteisyyttä laskevaan käytökseen, kuten perusteettomiin arvioverotusesityksiin. Euromääräistä tuloksellisuutta tutkiessa onkin pohdittava ensisijaisesti, onko projekti heikentänyt tai vahvistanut tätä tuloksellisuutta, vai onko se pysynyt samana.

Laadullista tehokkuutta on lähestyttävä ensisijaisesti Verohallinnon sisäisten prosessien osalta, mutta samalla tehokkuutta on tarkasteltava myös ulkopuolisiin kohdistuvasta toiminnasta. Sisäisiin prosesseihin kuuluvat muun muassa tarkastajien osaaminen sekä tarkastusten prosessuaalinen käsittely Verohallinnon sisällä. Laadullisen tehokkuuden lisääminen johtaa tarkastusten nopeutumiseen sekä tarkastusmäärien kasvuun, joka pitkässä juoksussa mahdollistaa henkilöstöressurssien mahdollisen vähentämisen tai lisähenkilöstöressurssien tarpeen poistumisen. Laajemmat tarkastusmäärät johtavat myös kohdevalinta-analyysin tarkempaan kohdentamiseen jatkossa, jolloin mahdolliset veroriskit pystytään tunnistamaan tehokkaammin. Tutkielmaa varten kerätystä aineistosta havaittiin lisäksi projektin ongelmakohtia sekä eri aineistolähteiden välisiä ristiriitoja, jotka myös käydään tässä luvussa lävitse euromääräisen tuloksellisuuden ja laadullisen tuloksellisuuden käsittelyn jälkeen.

### **6.1. Euromääräinen tuloksellisuus**

Euromääräistä tuloksellisuutta pohdittaessa verotarkastuksen arviointiin käytetystä Balanced Scorecardista relevantit mittariston osat ovat toimenpide-esitykset verolajeittain sekä resurssien käyttö. Koska toimenpide-esityksiä verolajeittain seurataan mittaristossa, on

tutkielman tavoitteena analysoida miten verotusesitykset ovat muuttuneet verolajeittain sekä kokonaisuutena että keskimäärin. Keskimääräisiä lukuja arvioimalla on mahdollista tarkastella yksittäisen tarkastuksen tuloksellisuuden muuttumista, jolloin tiedot ovat vertailukelpoisia projektin ulkopuolisiin tarkastuksiin. Resurssien käytön osalta oleellista on arvioida, onko projektin aikana tapahtunut parannusta henkilöstöresurssien käytössä, sillä se on ensisijainen resurssi, johon projektimaisuudella on mahdollista vaikuttaa.

Euromääräisellä tuloksellisuudella mitattuna tuloksellisuus parani silloin, kun verotusesitykset kohteista laskettiin yhteen. Tämä johtuu pääasiassa tarkastettujen yritysten kappalemäärien kasvusta valtakunnallisesti. Projektin aikana on esitetty verotettavaksi huomattavasti enemmän veroja ravintola-alalta kuin normaalisti. Lisäystä ei kuitenkaan ole mahdollista miettiä puhtaasti kokonaismäärien perusteella. Mitattaessa esimerkiksi keskimääräisiä lisäyksiä tuloon, havaitaan vuorostaan, etteivät tulokset ole keskimäärin kasvaneet huomattavasti. Osaltaan tämä voi johtua siitä, että mahdolliset virheet ovat olleet samansuuruisia vuodesta toiseen, ja projektin avulla ei ole löydetty uusia virheitä, joista muodostuisi merkittäviä verotusesityksiä. Eri verolajien välillä oli havaittavissa myös vaihtelua sekä projektin sisällä että verokkivuoteen nähden. Myös tarkkaa tietoa siitä, miten tuloksellista tarkastajien toiminta on heidän keskittyttäessä tavalliseen tarkastusrytmiin eri toimialoille, ei ole olemassa<sup>82</sup>. Tämän johdosta sen vertailu projektiin on todella haastavaa ja tutkielma keskittyykin tutkimaan toimialakohtaisia tarkastuksia. Kuitenkin alakohtaisia maksuunpanoja kokonaisuutena mietittäessä voidaan projektimaisen tarkastustavan todeta olevan sopiva toimintatapa, mikäli tiettyyn toimialaan halutaan puuttua ja poistaa kyseisen toimialan verovajetta. Projektia aloitettaessa on kuitenkin huomioitava, että määrättyjä jälkiveroja ei välttämättä kerry yhtä tasaisesti kuin projektin ulkopuolella. Virheet saattavat keskittyä tiettyihin verolajeihin, joista ei välttämättä kerry maksuunpanojen kautta samansuuruisia euromääriä kuin muista verolajeista. Euromääräisesti merkittävimmät verolajit ovat arvonlisävero sekä elinkeinotulovero, joihin löydetyt virheet kuitenkin pääasiassa keskittyivät ravintolaprojektissa. Jos projektin euromääräistä tuloksellisuutta olisi tarkasteltu esimerkiksi vain ennakonpidätyksen kautta, olisi projektin tuloksellisuus ollut surkea.

Arvonlisäveron keskimääräinen tuloksellisuus oli hyvin samansuuntainen kuin projektin ulkopuolella. Vuoden 2015 osalta projektin keskimääräinen lisäys tuloon oli hieman

---

<sup>82</sup> Kuten aikaisemmin on käsitelty, vaatisi projektin vertailu tavalliseen tarkastustapaan erillisen kontrolliryhmän, johon valittaisiin kokemukseltaan ja osaamiseltaan sopivia tarkastajia.

alhaisempi kuin verrokkivuotena, mutta vuonna 2016 projektissa keskimääräinen lisäys oli suurempi kuin verrokkivuotena, mikä johtuu todennäköisesti siitä, että projektin haastavat tarkastukset ovat osittain jatkuneet vuodelle 2016 saakka. Johtopäätöstä haastavampien tarkastusten siirtymisestä vuodelle 2016 vahvistaa myös tarkastusten kesto päivissä, joka on ollut vuonna 2016 suurempi projektissa kuin vuonna 2015. Kokonaisuutena maksettavaa arvonlisäveroa kertyi enemmän, johtuen suuremmasta tarkastustiheydestä. Keskimääräisen maksettavan arvonlisäveron ollessa samansuuntainen kuin projektin ulkopuolella, voidaan todeta, että suoraa hyötyä keskimääräiseen euromääräiseen tuloksellisuuteen ei ole havaittu projektin aikana. Edellä mainittujen päätelmien johdossa on todettava, että projektimaisuus ei ole antanut uusia työkaluja, joiden avulla olisi päästy käsiksi entistä tehokkaammin arvonlisäveron ongelmiin. Tarkastajien vastauksissa korostui se, että projektin aikana on pääsääntöisesti keskitytty vain yhteen virhelajiin.

Elinkeinoveron osalta lisäyksiä muodostui samaan tapaan kuin arvonlisäveron osalta. Kokonaisuutena jälkiveroja määrättiin maksettavaksi kumpanakin projektin vuonna yhtä paljon kuin verrokkivuotena. Keskimääräisiä verotusesityksiä toimenpiteellisissä kohteissa verrattaessa korostuu se, että keskimäärin tuloksellisuus ei ole aina noussut, vaan vuoden 2015 projektin osalta se on laskenut, ja vuoden 2016 osalta noussut. Kokonaisuutena keskimääräinen verotusesitys kohteittain jää lähelle verrokkivuoden keskimääräistä verotusesitystä toimenpiteellisessä kohteessa. Sekä arvonlisäveron että elinkeinoveron keskimääräiset lisäykset ovat olleet projektin eri vuosina samansuuntaisia. Elinkeinoveron keskimääräinen lisäys on kuitenkin vaihdellut huomattavasti enemmän verrattuna arvonlisäveron keskimääräiseen lisäykseen.

Euromääräinen tuloksellisuus on pudonnut projektin aikana huomattavasti ennakonpidätyksen osalta. Projektin aikana puuttuvia ennakonpidätyksiä sekä työnantajan sosiaaliturvamaksuja määrättiin maksettavaksi huomattavasti tavallista vähemmän. Joko kyseisiä virheitä ei ole ollut olemassa tarkastettavassa kohdejoukossa, tai projektin aikana käyttöön otetut työmenetelmät eivät ole kannustaneet tarkastajia etsimään ennakonpidätyksen virheitä. Lisäksi on mahdollista, että verotarkastajat eivät esimerkiksi ole pystyneet aikataulullisten tavoitteiden johdosta samoissa määrin keskittymään pimeän työvoiman paikantamiseen ja sen todentamiseen. Verotarkastajien vastauksista väitteisiin ja avoimen sanan osioon korostui myös se, että tiettyyn virheeseen ensisijaisesti keskittyminen voi haitata muiden virheiden tutkimista. Euromääräisesti ajateltuna on kuitenkin mahdollista todeta, että

ennakonpidätyksen virheet eivät tyypillisesti ole rahallisesti yhtä merkittäviä kuin elinkeinotuloveron ja arvonlisäveron virheet.

Henkilökohtaisen tuloveron osalta euromääräinen tuloksellisuus on kohonnut sekä kokonaisuutena että keskimääräisen lisäyksen osalta. Mutta kuten aiemmin kappaleessa 5.1 on todettu Tahti-tulosten läpikäynnin yhteydessä, on henkilökohtaisen tulolähteen veron merkitysrahallisesti todella pieni, minkä lisäksi se heittelehtii vuodesta toiseen rajusti. Tuloksellisuus on kuitenkin euromääräisesti mitattuna noussut kyseisen veron osalta. Peitellyn osingon osalta euromääräinen tuloksellisuus on kasvanut huomattavasti. Peitellyn osingon määrä on kokonaisuutena huomattava, mutta se on aina sidoksissa toiseen verolajiin, useimmiten elinkeinotuloveroon, minkä johdosta sitä on mahdollista ajatella muiden virheiden sivutuotteena. Kokonaisuutena peitelty osingonjako on kasvanut projektin kumpanakin vuotena, mutta vuoden 2015 osalta keskimääräinen peitelty osingonjako toimenpiteellisissä kohteissa on hieman laskenut. Keskimääräisen peitellyn osingonjaon sekä kokonaisveromäärän kehitys projektin aikana on ollut samankaltainen kuin elinkeinotuloverolla sekä arvonlisäverolla. Tarkastajat ovat pystyneet projektin aikana yhdistämään löydetty virheet peiteltyksi osingonjaoksi yhtä tehokkaasti kuin projektin ulkopuolella. Kokonaisuutena euromääräisen tuloksellisuuden voidaan katsoa pysyneen peitellyn osingon osalta vähintäänkin samalla tasolla kuin projektin ulkopuolella, tai parantuneen hieman vuoden 2016 projektin tilastojen perusteella.

Verotarkastukseen liittyvistä kuluista valtaosa muodostuu henkilöstökuluista sekä yleiskuluista<sup>83</sup>. Projektimaisuudella on mahdollisuus vaikuttaa ensisijaisesti henkilöstöresursseihin, joiden kulurakenne voidaan jakaa palkkoihin ja kustannusten korvauksiin. Kustannusten korvauksiin lukeutuu suurilta osin kilometrikorvauksia, päivärahoja ja muita matkakulujen korvauksia. Projektin aikana tarkastusten määrät ovat kasvaneet ja merkittävimpien verolajien osalta keskimääräinen verotusehdotus on pysynyt samansuuruisena. Projektin aikana keskimääräinen tarkastuksen kesto ilman esitöitä ja jälkitöitä oli 7,97 henkilötyöpäivää vuoden 2015 osalta, ja 10,5 henkilötyöpäivää vuoden 2016 osalta. Verrokkivuotena vastaava luku oli 11,79 henkilötyöpäivää. Kun huomioon otetaan lisäksi esityöt ja jälkityöt, on yhteen tarkastukseen kulunut vuonna 2015 projektissa olleelta tarkastajalla aikaa vain 58,40 prosenttia verrokkivuodesta. Vuoden 2016 projektin vastaava luku oli 72,64 prosenttia. Projektin kumpanakin vuotena on siis saavutettu

---

<sup>83</sup> Merkittävin osa Verohallinnon yleiskuluista muodostuu ostetuista palveluista (IT-palvelut) sekä vuokrakuluista. Verohallinnon tilinpäätös 2015



keskittämishyötyjä, kun ravintola-alan tarkastukseen on kulunut keskimäärin vähemmän henkilöstöresursseja. ATK-tarkastukseen käytetty aika on myös projektin aikana laskenut huomattavasti, mikä on osaltaan myös laskenut henkilöstökuluja. Lisäksi tarkastuspäälliköiltä tiedusteltiin haastattelussa, onko matkalaskuja muodostunut tavallista enemmän. Tarkastuspäälliköiden vastauksista korostui, että muutosta ei ole ollut havaittavissa, paitsi pienten tarkastusmatkojen lisääntymisen kautta. Kokonaisuutena voidaan siis todeta, että projektin aikana keskimääräinen tarkastuksen henkilöstökustannus on laskenut huomattavasti johtuen tarkastusten kestojen lyhenemisestä.

Myös vapaan sanan osioita tarkasteltaessa on havaittavissa samansuuntaisia tuloksia euromääräistä tuloksellisuutta tarkasteltaessa. Projektivastaavien haastatteluissa tiedusteltiin heidän kokemustaan euromääräisen tuloksellisuuden mahdollisista muutoksista kysymyksellä: ”Ovatko esitykset olleet merkittäviä?”. Vastauksissa korostui, samaan tapaan kuin Tahti-järjestelmästä kerätystä datasta, etteivät esitykset keskimäärin ole olleet merkittäviä, vaan mahdollinen euromääräinen lisäys on johtunut ensisijaisesti tarkastusmäärien kasvusta. Niin tarkastajien vapaan sanan osion kuin väitteidenkin vastauksissa korostui, etteivät verotusesitykset olleet keskimäärin suurempia, vaan niissä ei ole tapahtunut muutosta. Kokonaisuutena kaikkea aineistoa tarkasteltaessa voidaan todeta, että euromääräinen tuloksellisuus ei ole kasvanut keskimääräisten verotusesitysten osalta projektin johdosta.

Tutkittaessa euromääräistä tuloksellisuutta, viittaa tutkielman aikana kerätty data myös vahvasti siihen, että projektimaisuus on haitannut muiden kuin elinkeinoveron ja arvonlisäveron tarkastamista. Tarkkaa kuvaa mahdollisista määräämättä jääneistä veroista ei kuitenkaan ole mahdollista saada. Kokonaisuutena verotuloja on määrätty maksettavaksi verotarkastusten perusteella enemmän kuin vastaavana aikana projektin ulkopuolella<sup>84</sup>, mutta tämä johtuu pitkälti tarkastusten kappalemäärien kasvusta sekä sisäisten prosessien nopeutumisesta sekä tehostumisesta. Mikäli projektin tarkoituksena on puuttua nopeasti mahdollisimman moneen väärin toimivaan elinkeinoharjoittajaan välittämättä virheiden laadusta, sekä keskittyä puhtaasti merkittävimpiin verolajeihin, tuo projektimaisuus tällöin lisää arvoa verotarkastuksen työskentelyyn. Käytettyjen resurssien osalta projektimaisuus on hyödyttänyt tarkastusta huomattavasti tarkastuksen keskimääräisen kustannuksen laskiessa tarkastukseen vaadittavien henkilötyöpäivien vähentyessä.

---

<sup>84</sup>Vaikka jossain verolajeissa tuloksellisuus oli laskenut, kokonaisveromääriä tarkasteltaessa, on kokonaistuloksellisuus kasvanut johtuen yhteisöjen tuloveron ja ALV:n osuudesta kokonaisveroista.

## 6.2. Laadullinen tuloksellisuus

Laadullista tuloksellisuutta arvioitaessa Verohallinnon mittariston valossa, ovat tämän tutkielman osalta relevantit mittariston osat läpimenoaika, verotarkastusten määrällinen tavoite, verotarkastusten toimenpidesuhde, tarkastuskohteen vaativuus sekä virkailijatyön laatu. Kyseisten mittareiden avulla on mahdollista arvioida esimerkiksi vaikutuksia työn laatuun sekä tarkastajien ajankäytön hallintaan.

Projektin tavoitteeksi asetettiin ravintola-alan harmaan talouden vähentäminen ja kilpailuympäristön tervehtyttäminen. Yksi ensisijaisia keinoja tämän saavuttamiseksi oli mahdollisimman monen alan toimijan tarkastaminen, jota myös mitataan verotarkastusten määrällisten tavoitteiden muodossa. Laajan tarkastuskattavuuden avulla tieto ravintoloiden tarkastamisesta leviää toimialalla nopeasti, ja mahdollisesti parantaa alan toimijoiden toimintaa. Tämän vaarana on kuitenkin se, että projektin loputtua toiminta alalla palaa projektia edeltävälle tasolle<sup>85</sup>. Tähän on tosin mahdollista puuttua siten, että mahdollisimman moni väärin toimiva yhtiö tai elinkeinoharjoittaja jää kiinni vilpillisestä toiminnasta projektin aikana ja voidaan poistaa alalta<sup>86</sup>. Tuloksellisuutta on siis tältä osin mielekästä tarkastella tarkastusten kappalemäärillä ja niihin kuluneella ajalla. On kuitenkin pohdittava ovatko kappalemäärät kasvaneet puhtaasti johtuen ravintola-alan tarkastajien määrän kasvusta. Tutkielman ei kuitenkaan ole mahdollista kartoittaa projektiin osallistuneiden tarkastajien suhdetta projektia edeltävään aikaan, sillä tarkkaa kuvaa käytetyistä henkilötyövuosista ei ole. Koska tarkkaa kuvaa ravintola-alan tarkastukseen käytetyistä henkilötyövuosista ei ole mahdollista saada, on kappalemäärien kasvun lähdettä tutkittava muun lähestymistavan kautta. Ensisijainen keino arvioida tarkastusmäärien kehitystä on tarkastella tarkastusten kestoja henkilötyöpäivissä kokonaisuutena, sillä henkilötyövuosi on mahdollista jyvittää edelleen henkilötyöpäiviksi.

Kappaleessa 6.1 on käsitelty tarkastusten keston lyhenemistä henkilöstöressurssien euromääräisen säästön muodossa. Keskimääräinen tarkastukseen käytetty aika on laskenut projektin aikana huomattavasti verrokkivuoteen nähden (27,36–21,60 prosenttia). Tämä

---

<sup>85</sup> Tämän todentaminen edellyttäisi erillistä jälkiseurantaa projektista, jota ei ole mahdollista tällä hetkellä yhdistää tähän tutkielmaan. Jälkiseuranta olisi kuitenkin viisainta toteuttaa tarkastelemalla ravintola-alan verovajetta yleisellä tasolla, minkä lisäksi olisi hyvä analysoida muutoksia verojen maksussa kaikissa tarkastetuissa kohteissa.

<sup>86</sup> Yhtenä edellytyksenä anniskeluluvan saamiselle on, että anniskeluluvan hakija ei ole laiminlyönyt verojaan. Mikäli luvanhaltijan todetaan laiminlyöneen veronsa, on anniskelulupa mahdollista peruuttaa. Aluehallintovirasto, Anniskeluluvan hakija, 7.1.2016

tarkoittaa sitä, että sama tarkastaja on ehtinyt käsitellä entistä useampaa kohdetta samassa ajassa kuin aiemmin. Myös tarkastajien vastaukset tukevat kyseistä väitettä, sillä tarkastajat kokivat, että projektin aikana on tarkastuksia ollut käynnissä jossain määrin tavallista enemmän. Lisäksi tarkastajat ilmoittivat vastauksissa väitteisiin virheiden löytämisen olleen jossain määrin helpompaa, sekä työmenetelmien tuottaneen suhteellisen helposti tuloksia. Kappalemäärien kokonaiskasvu ei siis ole voinut johtua pelkästään tarkastajien määrän kasvusta, vaan tarkastajien toiminta on tehostunut, mikä on johtanut laadullisen tuloksellisuuden kasvuun. Tarkastajat ovat myös toimineet projektivastaavien näkemysten mukaan jossain määrin omatoimisemmin projektin aikana, minkä voidaan katsoa tehostavan yksikköjen sisäistä toimintaa. Lisäksi sekä tarkastajat että projektivastaavat mainitsivat useita muita alueita, joissa työajanhallinta ja töiden organisointi on joko helpottunut projektin myötä tai vähintäänkin pysynyt samana. Voidaan siis myös todeta, että projektin aikana työajanhallinnasta on muodostunut helpompaa ja joustavampaa, minkä johdosta tarkastuksia on valmistunut keskimäärin tavallista enemmän.

Verohallinnon asettaman mittariston yhtenä osana on tarkastusten läpimenoaikojen mittaaminen. Tahti-järjestelmästä kerätyn datan perusteella tarkastusten läpimenoajat ovat laskeneet huomattavasti. Vuonna 2015 projektissa tarkastuksen keskimääräinen kesto oli alle puolet projektin ulkopuoliseen aikaan verrattuna, ja vuonna 2016 se oli vain 60 % aikaisemmasta kokonaisajasta. Läpimenoaikojen nopeutuminen korostui myös projektivastaavien haastatteluissa, joissa läpimenoaikojen koettiin laskeneen jossain määrin. Tarkastajien vastauksissa väitteisiin korostui samaan tapaan sekä toimenpiteellisten että toimenpiteettömien tarkastusten läpimenoaikojen lasku. Läpimenoaikoja ovat laskeneet todennäköisesti projektin työmenetelmät ja työkalut. Lisäksi keskittyminen yhteen toimialaan on helpottanut toimintaa. Läpimenoaikojen laskua tukee myös havainto siitä, että keskimääräiset henkilötyöpäivät ovat laskeneet. Kokonaisuutena voidaan kerätyn datan perusteella arvioida, että tarkastusten läpimenoajat ovat keskimäärin laskeneet huomattavasti ravintola-alan tarkastusten osalta.

Lisäksi mittariston osiin kuului tarkastuskohteen vaativuuden mittaaminen. Verotarkastuskohteiden vaativuutta arvioidaan erikseen täytettävän taulukon mukaisesti, johon sisältyy osittain subjektiivista tulkintaa, josta johtuen mittari on ensisijaisesti laadullinen. Tahti-järjestelmästä kerättyjen tietojen perusteella voidaan havaita, että keskimääräinen vaikeusaste on laskenut projektin aikana projektin ulkopuoliseen aikaan

nähdän. On tärkeää huomioida, että vuoden 2016 projektin tarkastukset ovat euromääräisten tuloksien sekä muiden tulosten osalta keskimäärin hyvin lähellä projektin ulkopuolista aikaa<sup>87</sup>. Vaikka tulokset ovat olleet hyvin samankaltaisia, on keskimääräinen vaikeusaste siitä huolimatta laskenut vuoden 2016 osalta projektissa verrattuna vertailuajankohtaan. Vuoden 2015 aikana keskimääräinen vaikeusaste on laskenut vielä enemmän, mutta lasku selittyy osin toimenpiteettömien tarkastusten määrän kasvuna. Edellä käsiteltyjen huomioiden valossa voidaan todeta, että keskimääräinen vaikeusaste on laskenut projektin seurauksena jossain määrin. Todennäköisimpiä syitä laskuun ovat projektin työmenetelmät ja työkalut, joiden vaikutus käytännön työhön korostui esimerkiksi tarkastajien vapaan sanan vastauksissa. Tarkastajille on myös voinut muodostua rutiineja ravintola-alan tarkastuksiin.

Yhtenä projektin tavoitteista oli jakaa parhaita käytäntöjä maanlaajuisesti sekä yhtenäistää toimintaa. Näiden toimien tarkoituksena oli parantaa virkailijatyön laatua. Yhtenäisten tarkastuskäytäntöjen ja tarkastustapojen jakaminen maanlaajuisesti tehostaa toimintaa hallinnon sisällä, sekä luo luottamusta asiakkaissa. Yhtenäistämällä käytäntöjä maanlaajuisesti varmistetaan tasainen laatu ja asiakkaiden tasavertainen kohtelu, eli asiakas voi olettaa tarkastajien toimivan samalla tavalla ja tekevän identtiset päätökset maantieteellisestä sijainnista riippumatta. Tavallisessa tarkastustyössä on voitu kohdata alueyksiköiden välisiä eroja, sillä Verohallinto ei pysty julkaisemaan yhtenäisiä ohjenuoria kaikkiiin tilanteisiin ja ongelmiin, joita tarkastuksissa kohdataan. Projektin aikana on ollut mahdollista varmistaa, että merkittävimmät kysymykset tulevat ratkaistuksi identtisesti. Projektivastaavien haastatteluissa korostui kokemus yhteneväisestä maanlaajuisesta toiminnasta, minkä lisäksi projektivastaavat kokivat, että tarkastuskertomusten laatu on ollut tasaisempaa. Tarkastajien vastauksista väitteisiin korostui myös pienen enemmistön usko siihen, että projektin aikana on käytetty vain projektin työmenetelmiä. Projektivastaavien mielestä tarkastajat ovat käyttäneet enimmäkseen projektin työmenetelmiä ja turvautuneet muihin menetelmiin vain silloin, kun projektin työmenetelmät eivät ole sopineet tarkastukseen. Empiirisen datan perusteella voidaan todeta työkalujen ja työmenetelmien vahvistaneen toiminnan yhtenäistymistä valtakunnallisesti projektin ulkopuoliseen toimintaan verrattuna.

Lisäksi työn laadun parantamista tarkastellessa on oleellista huomioida myös se, että projektille asetettiin tavoitteeksi tarkastajien ja organisaation oppiminen, ja sitä kautta

---

<sup>87</sup> Myös toimenpiteettömien tarkastusten osuus oli hyvin lähellä vertailuajankohtaa.

toiminnan tehostaminen. Tarkastajat kokivat yleisellä tasolla, että osaaminen on kehittynyt projektin aikana. Suurin osa tarkastajista koki myös projektin koulutuksen riittäväksi. Vapaan sanan vastauksissa tosin korostui mahdollisuus siitä, että verolajien välinen osaaminen kehittyy epätasaisesti projektimaisuuden johdosta. Projektin vuosia verrattaessa on myös havaittavissa oppimista keskimääräisten verotusesitysten kasvaessa projektin vuosien välillä, vaikkakin verotusesitysten kasvu on myös osittain selitettävissä vaativien kohteiden sijoittumisella vuoteen 2016. Myös projektivastaavat ovat kokeneet tarkastajien osaamisen kehittyneen projektin edetessä. Työn laadun voidaan katsoa parantuneen monelta osin, esimerkiksi projektivastaavat kokivat verotusesitysten perusteluiden olleen paremmin esitettyjä projektin ansiosta. Projektivastaavien oman osaamisen koettiin myös kehittyneen jossain määrin projektin aikana. Projektivastaavat ovat pystyneet antamaan paremmin tukea tarkastajille, minkä lisäksi he ovat onnistuneet tehostamaan omaa toimintaansa projektin aikana. Kohdevalinta-analyysin työnteon tuloksellisuus on myös kehittynyt projektin aikana, mikä on havaittavissa toimenpiteettömien tarkastusten määrän laskulla sekä keskimääräisten verotusesitysten kasvun myötä.

Laadullinen tuloksellisuus on tosin osittain laskenut projektin aikana tarkastusten oikean kohdistamisen, eli toimenpidesuhde-mittarin osalta. Toimenpiteettömien tarkastusten osuus tarkastuksista on kasvanut projektin aikana verrattuna projektin ulkopuoliseen aikaan. Osittain toimenpiteettömyys on selitettävissä ilmiantoihin perustuvien tarkastusten vähäisyydellä ja osittain tarkastustoiminnan väärällä kohdentamisella. Toimenpiteettömät tarkastukset osaltaan auttavat kehittämään kohdevalintaa, mutta toimenpiteetön tarkastus on kuitenkin resurssien väärää kohdentamista, joka johtaa laadullisen tuloksellisuuden laskuun. Lisäksi toimenpiteetön tarkastus voi laskea veronmaksuymönteisyyttä, mikäli tarkastus on negatiivinen kokemus tarkastettavalle. Tahti-järjestelmästä kerätyn datan perusteella tuloksellisuus on tältä osin laskenut. Samaa havaintoa tukee myös projektivastaavien havainto kohdevalinnan toimivuudesta, minkä lisäksi tarkastajat kritisoivat avoimen sanan vastauksissa sekä vastauksissa väittämiin kohdevalinnan toimivuutta. Kohdevalinnan osuvuus on kehittynyt projektin aikana verrattaessa projektin vuosia keskenään, mutta siitä huolimatta osuvuus on ollut huonompi kuin projektin ulkopuolella. Kokonaisuutena voidaan kerätyn aineiston perusteella todeta, että laadullinen tuloksellisuus on laskenut toimenpiteellisten tarkastusten määrän osalta projektin seurauksena.

Tarkastellessa laadullista tuloksellisuutta kokonaisuutena kerätyn aineiston kautta, sekä Verohallinnon mittareihin peilaten, voidaan projektimaisuuden todeta parantaneen laadullista tuloksellisuutta kokonaisuutena. Tuloksellisuus on parantanut mitattaessa läpimenoaikoja, määrällisiä tavoitteita sekä virkailijatyön laatua. Lisäksi tarkastuskohteen vaikeusasteen lasku projektin aikana on parantanut laadullista tuloksellisuutta. Projektin laadullinen tuloksellisuus on tosin kärsinyt, kun tarkastellaan verotarkastusten toimenpidesuhdetta, joka on huonontunut projektin seurauksena.

### **6.3. Aineistosta havaitut ristiriidat ja ongelmat**

Kerätystä aineistosta havaittiin myös ristiriitoja eri tietolähteiden välillä, sekä projektin aikana kohdattuja merkittäviä yhteisiä ongelmia. Suurin kritiikki projektia kohtaan oli projektin aloitus, jota kritisoivat sekä projektivastaavat että tarkastajat. Projektin alussa havaittiin useita virheitä, joiden johdosta tarkastusten suorittaminen vaikeutui olennaisesti. Projektin hidas aloitus nimettiin projektin suunnittelun aikana mahdolliseksi ongelmaksi, joka pitäisi pystyä välttämään. Suurimpia ongelmia aiheuttivat ongelmat tietolähteissä<sup>88</sup>, mikä tuli esille vasta projektin alettua. Kyseinen ongelma on vähentänyt henkilöstön luottamusta projektiin, ja heikentänyt työn laatua sekä luotettavuutta, minkä johdosta osa tarkastajista on kokenut projektin ikävänä. Osa tarkastajista on voinut kokea projektin ikävänä myös tilanteessa, jossa heidät on pakotettu projektiin, tai toimiala on koettu epämieluisana tai tylsänä, mikä korostuu vapaan sanan vastauksista.

Kerätystä aineistosta korostui myös se, että projekti ja sen tuloksellisuus on koettu hyvin eri lailla riippuen tarkastelijan näkökulmasta. Esimerkkinä voidaan mainita valtakunnallisuus ja sen näkyminen työssä. Osa tarkastajista koki, että valtakunnallisuus ei näkynyt työssä mitenkään, ja että työkäytännöt vaihtelivat toimintayksiköiden välillä. Projektivastaavat eivät kokeneet vastaavia eroja. Kyseisen ero voi johtua ensisijaisesti siitä, että henkilöstö ei ole ollut yhtä hyvin perillä projektin kulusta ja muiden toimintayksiköiden projektin toteutuksesta. Tehokkaampi viestiminen valtakunnallisuudesta, projektin edistymisestä ja eri toimintayksiköiden kohtaamista ongelmista olisi voinut luoda henkilöstön keskuudessa paremmin kuvaa valtakunnallisesta toiminnasta, sekä luoda luottamusta toimintayksiköiden työnlaadun tasaisuuteen ja yhteneväisyyteen.

---

<sup>88</sup> Tarkat ongelmat ja ratkaisut ongelmiin ovat salassa pidettävää tietoa, jota ei tämän vuoksi ole mahdollista käsitellä tätä tarkemmin tutkielmassa.

Projektin ongelmakohtana on myös mainittava verotusesitysten keskittyminen tiettyihin verolajeihin. Erityisesti ennakkoperinnän tarkastaminen on heikentynyt projektin seurauksena, mikä korostui myös tarkastajien vastauksista. Koska ennakkoperinnän tarkastaminen on jäänyt vähemmälle huomiolle kuin aikaisemmin, on todennäköistä, että projektin aikana ei ole onnistuttu paljastamaan kirjanpidon ulkopuolista työvoimaa entiseen tapaan. On siis mahdollista, että projektimaisuus ei ole kannustanut tarkastajia etsimään ja selvittämään mahdollista kirjanpidon ulkopuolista työvoimaa, vaan projekti on kannustanut tarkastajia etsimään nopeasti vain työkalujen ja työmenetelmien nimeämiä virheitä. Kokonaisuudessaan voidaan arvioida, että projektin aikana ei ole onnistunut täysin saavuttamaan projektille asetettuja tavoitteita johtuen projektin kohtaamista ongelmista, kuten projektin hitaasta aloituksesta.

## 7. Yhteenveto, suositukset ja jatkotutkimuksen pohdinta

Tutkielman yhteenvetona voidaan todeta, että projektimainen tarkastustapa on parantanut tuloksellisuutta sekä Verohallinnon mittareilla mitattuna että yleisellä tasolla. Suurin hyöty projektimaisuudesta on muodostunut ajanhallinnan kehittymisen myötä, jota on tukenut tarkastusten keskittäminen tietyille tarkastajille. Tarkastusten läpimenoajat sekä niiden keskimääräinen kustannus ovat laskeneet projektin seurauksena huomattavasti. Myös työn laatu on parantunut ja se on ollut aikaisempaa tasalaatuista valtakunnallisesti, mikä on myös johtanut tarkastuskohteiden tasavertaisempaan kohteluun. Euromääräinen tuloksellisuus ei tosin ole parantunut merkittävästi, etenkin kun tarkastellaan keskimääräisiä euromääräisiä tuloksia verolajeittain. Projektin avulla saavutetut hyödyt sijoittuvatkin ensisijaisesti laadullisen tuloksellisuuden piiriin. Projektin suurimpia hyötyjä olivat projektia varten kehitetyt työmenetelmät ja työkalut, jotka saivat huomattavan paljon kiitosta sekä tarkastajilta että projektivastaavilta. Projektimainen tarkastustapa myös vaatii kärsivällisyyttä projektin johdolta, sillä merkittävät euromääräiset tulokset saattavat syntyä vasta projektin loppupuolella. Yhteenvetona projektimaisuudesta voidaan todeta, että projektimuotoisen tarkastustavan kautta on mahdollista tarkastaa kustannustehokkaasti laajaa kohdejoukkoa, mutta euromääräinen tuloksellisuus saattaa keskittyä lähinnä niihin virheisiin, joita varten on kehitetty työmenetelmiä ja työkaluja. Projektimainen tarkastustapa on hyvä tapa tarkastaa tiettyä tarkkaan rajattua ilmiötä tai toimialaa, joskin projektimaista tarkastustapaa tulee kehittää tietyiltä osin.

Tämän tutkielman perusteella annetaan Verohallinnolle seuraavia suosituksia tulevia projekteja ajatellen:

### *Projektin esityöt ja jälkityöt*

Monesta eri aineiston osasta korostuivat projektin alussa koetut ongelmat. Projektin alku koettiin hitaaksi ja ongelmalliseksi. Myös Tahti-järjestelmästä kerätty data tukee havaintoa projektin alun hitaasta lähdöstä, sekä muista ongelmista<sup>89</sup>. Vastausten ja haastattelujen perusteella voidaan todeta, että monet projektin alun ongelmista olisi ollut mahdollista välttää parempien esitöiden kautta. Esitöitä on mahdollista vahvistaa esimerkiksi projektin kokeilulla (pilottiprojektilla), jossa tarkastettaisiin muutaman tarkastajan toimesta toimialan yrityksiä suunniteltujen työmenetelmien ja työkalujen avulla. Näin toimimalla olisi mahdollista havaita

---

<sup>89</sup> Esimerkiksi toimenpiteettömien tarkastusten osuus oli huomattava vuoden 2015 aikana projektissa.



projektin ongelmia jo ennen projektin varsinaista alkua, ja täten ratkaista etukäteen oleelliset yleiset ongelmat, joita voidaan kohdata tarkastusten aikana. Projektin esitöiden parantaminen lisää myös uskoa projektityöskentelyyn sekä projektin johtoon henkilöstön suunnalta. Esitöiden helpottamista on lisäksi mahdollista edesauttaa sillä, että projektiin nimetään erikseen henkilö, jolle on mahdollista raportoida kohdatuista ongelmista. Kyseinen henkilö etsii ratkaisut ongelmiin ja välittää tiedon niistä sekä niiden ratkaisusta koko projektille. Lisäksi Verohallinnolle suositellaan projektin jälkitöiden kehittämistä. Olennaisin kehitettävä alue on palautteen keruu projektin aikana ja projektin päätyttyä<sup>90</sup>. Palautteen tehokas kerääminen jo projektin aikana auttaa kehittämään projektia, ja mahdollisuus loppupalautteen antamiseen projektien päätyttyä vahvistaa henkilöstön luottamusta Verohallinnon toimintaan. Tosin osa projektin palautteesta tulee kerättyä epäsuorasti tämän tutkielman kautta.

#### *Tietoiskut ja täsmäkoulutukset projektin aikana*

Vapaan sanan vastauksissa korostui tarve jonkinasteiseen lisäkoulutukseen projektin aikana. Projektin aikana pidettiin jossain määrin tarkastuspalavereja ja infotilaisuuksia yksiköittäin, mutta tietoiskujen lisääminen olisi voinut parantaa tarkastajien oppimista sekä projektin tuloksellisuutta yleisellä tasolla. Lisähyötyä sekä oppimisen että tuloksellisuuden kautta muodostuisi myös sähköisessä verkkoympäristössä järjestettävistä kursseista, joissa kerrataan projektin menetelmiä jatkuvatyöntekijäisesti, sekä otetaan kantaa esille nousseisiin ongelmiin<sup>91</sup>. Esimerkiksi case-harjoitusten kautta on mahdollista esittää anonyymi esimerkkitarkastus, jossa kohde tarkastetaan projektin työmenetelmien ja työkalujen mukaisesti. Kokonaisuudessaan koulutuksen määrä on kuitenkin koettu riittäväksi, joten mahdollisten lisäkoulutusten ja tietoiskujen tulisi olla ensisijaisesti vapaaehtoisia tapahtumia, joihin tarkastajilla on matala kynnys osallistua.

#### *Vapaaehtoisuus projekteissa*

Suosituksiksi annetaan myös vapaaehtoisuuden korostamista itse projektityöskentelyssä. Projektissa työskentelevien henkilöiden tulisi ensisijaisesti olla vapaaehtoisia riittävän motivaation ja mielenkiinnon varmistamiseksi. Tarkastajien ja projektivastaavien vastauksista korostui se, että vapaaehtoisina projektiin tulleet olivat omatoimisempia ja motivoituneempia kuin projektiin määrättyt. Tulevia projekteja silmälläpitäen Verohallinto voi harkita projektien

---

<sup>90</sup> Palautteen keruun voidaan tosin myös nähdä tapahtuneen tämän tutkielman muodossa.

<sup>91</sup> Mikäli materiaali jätetään sähköiseen oppimisympäristöön, on sitä mahdollista jakaa jälkikäteen myös kaikille tarkastajille projektin ulkopuolella, jotka tarvitsevat tukea ravintola-alan tarkastamisessa.

sisäisen markkinoinnin kehittämistä, jotta entistä useammat tarkastajat kiinnostuisivat projekteista ja ilmoittautuisivat niihin vapaaehtoisina.

Nyt tehdyn tutkielman perusteella avautui jatkotutkimuksen aiheita, joiden kautta on mahdollista tarkentaa tämän tutkielman lopputuloksia sekä tehostaa verotarkastustoiminnan tuloksellisuutta. Kuten luvussa 3 mainittiin, vaatisi muun kuin toimialakohtaisen tarkastuksen tuloksellisuuden tarkastelu pidempää tarkastelujaksoa tarkastajakohtaisesti, jotta suorat erot tarkastajatasolla tehokkuudessa tulisi havaittua tehokkaammin. Tutkimuksen ajanjakson tulisi olla pitkäkestoinen, mieluiten kaksi vuotta, joista toinen vuosi tapahtuu projektintyöskentelyn parissa. Tutkimukseen valittavan ryhmä tulisi sisältää sekä uusia että vanhoja tarkastajia, jotta oppimisen hyödyt olisi mahdollista kohdistaa eri kokemusten mukaisesti. Ryhmä tulisi koostaa maanlaajuisesti ja otoskoon tulisi olla kattava. Liian pienellä otoskoolla syntyy vaara siitä, että pitkän tarkastelujakson aikana osa tarkastajista poistuisi organisaatiosta tai tehtävistään. Edellä mainitun lisäksi jatkotutkimuksen aiheena voidaan pitää analyysiä Verohallinnon nykyisen mittariston toimivuudesta ja tehokkuudesta toiminnan ohjauskeinona. Olisi tärkeää selvittää, soveltuvatko nykyisen Balanced Scorecard mittariston osat hyvin Verohallinnon toiminnan mittaamiseen, ja olisiko olemassa mielekkäämpää mittaustapaa toiminnan suhteen. Tutkimuksen toteuttaminen edellyttäisi Verohallinnon ulkopuolista tuntemusta tuloksellisuuden mittaamisesta. Mahdollisena jatkotutkimuksen aiheena voitaisiin myös tutkia miten eri toimijoiden toiminta muuttuu verotarkastuksen jälkeen. Olisi hyödyllistä tutkia jatkavatko väärin toimivat toimijat samaan tapaan kuin ennen verotarkastusta, vai muuttavatko he toimintaansa<sup>92</sup>.

---

<sup>92</sup> Olettaen, että toimijaa ei ole määrätty liiketoimintakieltoon, tai muuten poistettu toimialalta.

## **8. Lähteet**

### **Lait ja säännökset**

Arvonlisäveroasetus 21.1.1994/50

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Asetus verotusmenettelystä 23.10.1998/763

Ennakkoperintäasetus 20.12.1996/1124

Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118

Henkilötietolaki 22.4.1999/523

Laki Verohallinnosta 11.6.2010/503

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558

Laki viranomaisen toiminnan julkisuudesta 21.5.1999/621

### **Oikeuskäytäntö**

Korkein hallinto-oikeus 2016:127

Turun hallinto-oikeus 2005:395

### **Artikkelit**

Awadallah E. A. & Allam A., 2015, A Critique of the Balanced Scorecard as a Performance Measurement Tool. *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 6, No. 7; July 2015, 91-99

Basuony, M. A. K., 2014, The Balanced Scorecard in large firms and SMEs: A critique of the nature, value and application. *Accounting and Finance Research*, 3 (2), 14-22

Caplan, Robert S; Norton, D. P., 1992, The Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance. Harvard Business Review (January–February): 71–79

Kong, E., 2010, Analysing BSC and IC's usefulness in non-profit organisations. Journal of Intellectual Capital, 11(3), 284-304

Valtioneuvosto, periaatepäätös 28.4.2016, Tehostettu harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan toimintaohjelma vuosille 2012–2015. Saatavilla osoitteesta valtioneuvosto.fi. Viitattu 15.12.2016

Valtioneuvosto, periaatepäätös 28.4.2016, Valtioneuvoston periaatepäätös kansalliseksi harmaan talouden ja talousrikollisuuden torjunnan strategiaksi 2016–2020. Saatavilla osoitteesta valtioneuvosto.fi. Viitattu 15.12.2016

Valtioneuvoston kanslia, 29.5.2015, Ratkaisujen Suomi. Saatavilla osoitteesta valtioneuvosto.fi. Viitattu 15.12.2016.

Valtiovarainministeriö, 2015, Valtiovarainministeriön ja Verohallinnon välinen tulostavoiteasiakirja 2015. Saatavilla osoitteesta www.vero.fi. Viitattu 15.12.2016.

Verohallinto, Harmaan talouden selvitysyksikkö 28.10.2014, Anniskeluluvanhaltijat Suomessa. Saatavilla osoitteesta www.vero.fi. Viitattu 15.12.2016.

Verohallinto, Harmaan talouden selvitysyksikkö 29.2.2012, Verohallinnon ilmiannot. Saatavilla osoitteesta www.vero.fi. Viitattu 15.12.2016.

## **Kirjallisuus**

Helaranta-Koski Minna, 2014, Verotarkastuskertomus hallinto-oikeudessa: tapaustutkimus verotarkastusten perusteella tehtyjen verotuspäätösten pysyvyydestä hallinto-oikeudessa.

Kaplan, Robert S; Norton, D. P. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston, MA.: Harvard Business School Press. ISBN 978-0875846514

Nicholas J. Mathys ja Kenneth R. Thompson, 2006, Using the Balanced Scorecard: Lessons Learned from the U.S. Postal Service and the Defense Finance and Accounting Service.

Saatavilla sähköisesti osoitteesta <http://www.businessofgovernment.org/sites/default/files/Scorecard.pdf>. Viitattu 15.12.2016.

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomus 5/2013, Verotarkastustoiminnan tuloksellisuus. Edita Prima Oy, Helsinki 2013, ISBN 978-952-499-239-8 (PDF)

Verohallitus, Ravintola hake, loppuraportti. 20.12.2006. Saatavilla Verohallinnon intranetistä.

### **Sähköiset lähteet**

Aluehallintovirasto, Anniskeluluvan hakija. Saatavilla osoitteesta [www.avi.fi](http://www.avi.fi). Viitattu 15.12.2016

Janne Soisalon-Soininen, Taloussanomat, 29.5.2015, Armahtiko verokarhu yrityksiä? Verottaja vastaa. Saatavilla osoitteesta [www.taloussanomat.fi](http://www.taloussanomat.fi). Viitattu 15.12.2016.

Säkkinen Heimo, 8.4.2015, Verovilpit kuriin porukalla. Saatavilla osoitteesta [veroblogit.com](http://veroblogit.com). Viitattu 15.12.2016.

Valtionalouden tarkastusvirasto, tiedote, 15.8.2013, Verotarkastustoiminta täyttää tulostavoitteensa. Saatavilla osoitteesta [www.vtv.fi](http://www.vtv.fi). Viitattu 15.12.2016.

Verohallinto, Hyvä verotarkastustapa. Saatavilla osoitteesta [www.vero.fi](http://www.vero.fi). Viitattu 15.12.2016.

Verohallinto, Mitä verotarkastus on?. Saatavilla osoitteesta [www.vero.fi](http://www.vero.fi). Viitattu 15.12.2016.

Verohallinto, tiedote, 14.3.2016, Taksi- ja parturikampaamoalat tehostettuun valvontaan. Saatavilla osoitteesta [www.vero.fi](http://www.vero.fi). Viitattu 15.12.2016.

Verohallinto, lehdistötiedote, 14.9.2015, Ravintoloiden verotarkastukset paljastavat harmaata taloutta. Saatavilla osoitteesta [www.vero.fi](http://www.vero.fi). Viitattu 15.12.2016.

Verohallinto, Valmis verotusohjelmisto muokataan Suomen olosuhteisiin. Saatavilla osoitteesta [www.vero.fi](http://www.vero.fi). Viitattu 15.12.2016.

Verohallinto, tiedote, 11.3.2015, Verohallinto aloitti ravintola-alan valtakunnalliset tarkastukset. Saatavilla osoitteesta [www.vero.fi](http://www.vero.fi). Viitattu 15.12.2016.

Verohallinto, 23.6.2015, Verohallinnon strategia 2013–2018. Saatavilla osoitteesta [www.vero.fi](http://www.vero.fi). Viitattu 15.12.2016.

Verohallinto, Verohallinnon tilinpäätös 2014. Saatavilla osoitteesta [www.vero.fi](http://www.vero.fi). Viitattu 15.12.2016.

Verohallinto, Verohallinnon tilinpäätös 2015. Saatavilla osoitteesta [www.vero.fi](http://www.vero.fi). Viitattu 15.12.2016.

Verohallinto, Verotuksen muutoksista 2017. Saatavilla osoitteesta [www.vero.fi](http://www.vero.fi). Viitattu 15.12.2016.

Verohallinto, Vuosikertomus 2014. Saatavilla osoitteesta [www.vero.fi](http://www.vero.fi). Viitattu 15.12.2016.

### **Esitelmät ja tilaisuudet**

Brignall, S., 2002, The UnBalanced Scorecard: a Social and Environmental Critique, Proceedings, Third International Conference on Performance Measurement and Management (PMA 2002) Boston, MA, USA July 2002

Pia Ansamäki, verotarkastuksen ajankohtaispäivät, Projektimainen tarkastaminen ja verotarkastuksen ravintolaprojekti. 5.2.2015

## 9. Liitteet

### Liite 1, kysely verotarkastajille

*Muutokset ajanhallintaan projektimaisuuden johdosta:*

- Töiden yleinen organisointi on ollut helpompaa
- Tehotonta työaikaa ja odottelua on ollut entistä vähemmän
- Toimenpiteellisten tarkastusten läpimenoajat ovat lyhentyneet
- Tyhjien tarkastusten läpimenoajat ovat lyhentyneet
- Työajasta entistä suurempi osa on käytetty itse tarkastamiseen

*Muutokset kappalemääriin ja laatuun projektimaisuuden johdosta:*

- Kappalemääräiset tavoitteet ovat olleet saavutettavissa
- Tarkastuksia on valmistunut tavallista enemmän
- Tarkastuksia on rajattu aiempaa enemmän
- Käynnissä on ollut aiempaa useampia tarkastuksia samanaikaisesti
- Tarkastuksia on laajennettu aiempaa vähemmän

*Projektimuotoisen tarkastustavan vaikutukset tuloksellisuuteen:*

- Jälkiverotusesitykset ovat olleet verovuosittain suurempia
- Virheiden löytäminen on ollut helpompaa
- Havainnot ovat keskittyneet myynnin tulouttamiseen
- Yhtiön jälkiverojen maksukykyyn on kiinnitetty aiempaa enemmän huomiota

*Projektimuotoisen tarkastustavan erityiskysymykset:*

- Projektin työmenetelmät ovat tuottaneet helposti tuloksia
- Tarkastuksissa käytettiin pelkästään projektin työmenetelmiä koulutuksien ja ohjeistuksen mukaisesti
- Kohdevalinta on tuottanut hyviä kohteita
- Impulsseihin perustuneet tarkastukset ovat olleet muita tuloksellisempia
- Koulutuksen määrä on ollut riittävä
- Osaaminen on kehittynyt
- Kyseinen toimiala on ollut tavallista hankalampi verrattuna muihin toimialoihin
- Koen, että koko maassa toimitaan samojen menetelmien mukaisesti

*Vapaa sana:*

## Liite 2, kyselyn saatekirje

*”Arvoisa kollega!*

*Miten sinä suunnittelet työajankäyttösi ja mitä tunteita ravintolaprojekti on herättänyt? Olisimme erittäin kiinnostuneita kuulemaan vastauksesi.*

*Olemme kollegojanne ravintolaprojektista ja samalla ylemmän ammattikorkeakoulututkinnon opiskelija Haaga-Helia ammattikorkeakoulusta sekä pro gradu tutkielman kanssa kamppaileva Aalto-yliopiston opiskelija.*

*Juha tekee työn ohessa opintoihin kuuluvaa opinnäytetyötä verotarkastajan työajankäytön suunnittelusta. Tämä Teille lähetetty kyselytutkimus on osa opinnäytetyötä. Tutkimuksen toimeksiantaja on Yritysverotusyksikön ohjaus ja kehittämisryhmä. Vastaavasti Anttu tekee pro gradu tutkielmaa, jonka tarkoituksena on tutkia verotarkastustoiminnan tuloksellisuuden mittaamista sekä projektimuotoisen tarkastustoiminnan vaikutusta tuloksellisuuteen.*

*Tämän tutkimuksen tarkoituksena on kartoittaa verotarkastajan työajankäytön suunnittelun nykytila valitussa kohderyhmässä sekä projektimuotoisen tarkastustavan vaikutukset tuloksellisuuteen. Kohderyhmäksi olette siis valikoituneet TE arvoisat kollegamme, koska ravintolaprojektissa lähtökohdat työajankäytön suunnittelulle ovat varsin yhtenäiset (tai niin yhtäläiset kuin ne ylipäätään voivat olla) ja kyseessä on ollut valtakunnallinen projekti. Kysely on tarkoitettu verotarkastustyötä tekeville.*

*Vastaamalla oheiseen kyselyyn annat arvokkaan panoksesi pyrkimykselle luoda verotarkastajalle apuväline työajankäytön suunnitteluun sekä vaikuttaa tuleviin projekteihin Verohallinnossa. Antamasi vastaukset käsitellään ehdottoman nimettöminä ja ehdottoman luottamuksellisina. Tuloksia ei missään olosuhteissa julkaista siten, että yksittäisen vastaajan tiedot paljastuisivat tuloksista. Vastauksia tai vastauksista tehtyä yhteenvetoa ei käytetä muussa tarkoituksessa kuin opinnäytetyön ja pro gradu tutkielman tukena.*

*Pyydämme sinua vastaamaan oheisen linkin takaa löytyvään kyselyyn viimeistään 29.4.2016. Kunnioittava toiveemme on, että vastaisit kyselyyn vaikkapa nyt heti. Vastaamiseen kuluu aikaa noin 10-20 minuuttia.*

*Linkki kyselyyn: <https://www.webropolsurveys.com/S/XXXXXXXXXX.par>*



*Mikäli haluat lisätietoja tutkimuksesta, ota jompaankumpaan meistä yhteyttä puhelimitse. Vastaamme mielellämme tutkimusta koskeviin kysymyksiin.*

*Sen lisäksi, että Sinulla on mahdollisuus vaikuttaa tarkastustoiminnan tulevaisuuteen ja omaan työhösi, arvotaan yhdelle onnekaalle vastaajalle kaksi leffalippua.*

*Kiitos etukäteen vastauksistanne!*

----

*Juha Railo*

*Verotarkastaja*

*Uudenmaan verotarkastusyksikkö*

*PL 2*

*00052 VERO*

*sähköposti: etunimi.sukunimi@vero.fi*

*http://vero.fi*

*Anttu Osanen*

*Verotarkastaja*

*Uudenmaan verotarkastusyksikkö*

*PL 2*

*00052 VERO”*