



Tuloksellisuustarkastuskertomus

Verotarkastustoiminnan tuloksellisuus

Valtiontalouden tarkastusviraston
tarkastuskertomus 5/2013



Tuloksellisuustarkastuskertomus
**Verotarkastustoiminnan
tuloksellisuus**

ISSN-L 1799-8093
ISSN 1799-8107 (PDF)
ISBN 978-952-499-239-8 (PDF)

Edita Prima Oy
Helsinki 2013

Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuskertomus

Dnro 214/54/2011

Valtiontalouden tarkastusvirasto on suorittanut tarkastussuunnitelmaansa sisältyneen verotarkastustoiminnan tuloksellisuutta koskeneen tarkastuksen. Tarkastus on tehty tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuksesta antaman ohjeen mukaisesti.

Tarkastuksen perusteella tarkastusvirasto on antanut tarkastuskertomuksen, joka lähetetään Verohallinnolle ja valtiovarainministeriölle sekä tiedoksi eduskunnan tarkastusvaliokunnalle ja valtiovarain controller -toiminnolle.

Ennen tarkastuskertomuksen antamista Verohallinnolla ja valtiovarainministeriöllä on ollut mahdollisuus varmistaa, ettei kertomukseen sisälly asiavirheitä, sekä lausua näkemyksensä siinä esitetyistä tarkastusviraston kannanotoista.

Tarkastuksen jälkiseurannassa tarkastusvirasto tulee selvittämään, mihin toimenpiteisiin tarkastuskertomuksessa esitettyjen kannanottojen johdosta on ryhdytty. Jälkiseuranta tehdään vuonna 2016.

Helsingissä 12. päivänä elokuuta 2013

Ylijohtaja Vesa Jatkola

Johtava tuloksellisuustarkastaja Juha Niemelä

Tarkastuksen tekijät:

Johtava tuloksellisuustarkastaja Juha Niemelä

Ylitarkastaja Olli-Pekka Luoto

Tarkastuksen ohjaus ja laadunvarmistus:

Tuloksellisuustarkastusjohtaja Jarmo Soukainen

Tuloksellisuustarkastuspäällikkö Teemu Kalijärvi

Tarkastetusta toiminnasta vastuullinen hallinnonala:

valtiovarainministeriö

Asiasanat:

verotarkastus, Verohallinto

Sisällys

Tiivistelmä	7
Resumé	10
1 Johdanto	13
2 Tarkastusasetelma	15
2.1 Tarkastuskohteen kuvaus	15
2.1.1 Verohallinnon organisaatio	15
2.1.2 Verohallinnon tulosohejaus	17
2.1.3 Verotarkastustoiminnan valtionaloudellinen merkitys	19
2.1.4 Verotarkastusta koskevat lait ja asetukset	21
2.2 Tarkastuskysymykset, -kriteerit ja tarkastuksen rajaukset	24
2.3 Tarkastuksen aineistot ja tarkastusmenetelmät	27
3 Tarkastushavainnot	30
3.1 Tavoitteiden muodostaminen ja niiden saavuttaminen	30
3.1.1 Nykyisen tulostavoitteiston muodostuminen	30
3.1.2 Tulostavoitteiden ja niiden tavoitetasojen määrittäminen	31
3.1.3 Tulostavoitteiden saavuttaminen	31
3.1.4 Yhteenveto	35
3.2 Tuloksellisuustietojen oikeellisuus ja tietojen tuottaminen	36
3.2.1 Tarkastushallinnon tietojärjestelmä Tahti	36
3.2.2 Työajan seurantajärjestelmä UTAIKA	39
3.2.3 Kansainvälisten virka-apupyynnöjen diariointijärjestelmä	42
3.2.4 Yhteenveto	42
3.3 Tavoitteiston riittävyys ja kehitysvaihtoehdot	43
3.3.1 Nykyinen tulostavoitteisto tuloksellisuuden kuvaajana	43
3.3.2 Muut mahdolliset hyödynnettävissä olevat tulostavoitteet	53
3.3.3 Verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden selvittäminen	58
3.3.4 Yhteenveto	60
3.4 Maksuunpanoesitysten lopullinen fiskaalinen vaikutus	60
3.4.1 Fiskaalisten vaikutusten selvittäminen	60
3.4.2 Fiskaaliseen kertymään kohdistuvat selvitykset	62
3.4.3 Fiskaalinen kertymä tuloksellisuuden kuvaajana	63
3.4.4 Yhteenveto	64
3.5 Ohjaus- ja johtamisjärjestelmä ja tuloksellisuus	65
3.5.1 Nykyisen organisoitumisen vaikutus tuloksellisuuteen	65
3.5.2 Konserniverokeskuksen verotarkastustoiminnan organisoituminen	66
3.5.3 Verotarkastustoiminnan resurssien jako	68

3.5.4	Tulostavoitteet ohjauksessa ja johtamisessa	69
3.5.5	Tulostavoitteiden asema yksiköiden ja ryhmien johtamisessa	70
3.5.6	Tavoitteiden kohdentaminen ryhmä- ja tarkastajatasolle	72
3.5.7	Tulostavoitteiden toteutumisen seuranta	75
3.5.8	Seuranta- ja laskentatiedon tuottaminen ja hyödyntäminen	77
3.5.9	Muu ohjauksen suunnittelu ja kehittäminen	78
3.5.10	Yhteenveto	79
3.6	Toimivaltuuksien ja lainsäädännön rajoitteet tuloksellisuudelle	79
3.6.1	Toimivaltuuksia koskevat säädökset	79
3.6.2	Verolainsäädännössä olevat tuloksellisuuden esteet	81
3.6.3	Verohallinnon sisäisten ohjeiden vaikutus tuloksellisuuteen	82
3.6.4	Muun lainsäädännön vaikutus tuloksellisuuteen	84
3.6.5	Yhteenveto	84
3.7	Käytettävät voimavarat sekä tarkastusten kohdentaminen	85
3.7.1	Verotarkastukseen käytössä olevat henkilövoimavarat	85
3.7.2	Tarkastusten kohdentamisen menettelyt	89
3.7.3	Yksittäisten tarkastusten valintapäätös	94
3.7.4	Verotarkastustoiminnan kohdentumisen laadunvarmistus	96
3.7.5	Kehitteillä oleva riskianalyysi ja sen merkitys lopulliseen kohdevalintaan	97
3.7.6	Yhteenveto	99
3.8	Verotarkastustoiminnan laadun ja osaamisen varmistaminen	100
3.8.1	Verotarkastusten laadun varmistaminen	100
3.8.2	Verotarkastuksen ohjeet	104
3.8.3	Henkilöstön osaaminen ja sen kehittäminen	107
3.8.4	Yhteenveto	116
4	Tarkastusviraston kannanotot	118
	Lähteet	125
	Liitteet	128

Verotarkastustoiminnan tuloksellisuus

Verohallinnon ja sen osana verotarkastuksen tehtävänä on varmistaa verokertymä sekä huolehtia verovelvollisten tasapuolisesta kohtelusta ja koko verojärjestelmän uskottavuudesta. Verovalvonta on keskeinen väline verovajeen torjunnassa. Verotarkastus on verovalvontaan kuuluvaa erityisvalvontaa. Verotarkastusyksikölle oli vuodelle 2011 toiminnan kuluihin myönnetty 41 845 000 euroa. Verotarkastusyksikön toimintaan käytettiin samana vuonna hieman yli 700 henkilötyövuotta. Verotarkastuksia on viime vuosina tehty keskimäärin noin 3 500 kappaletta vuodessa, ja niiden perusteella on tehty maksuunpanoesityksiä noin 300 miljoonaa euroa vuosittain.

Tarkastuksessa selvitettiin Verohallinnon verotarkastustoiminnan tuloksellisuutta ja sen edellytyksiä. Tarkastuksen pääkysymyksenä oli: Onko Verohallinnon tarkastustoiminta ollut tuloksellista. Tarkastustoiminta on ollut tuloksellista, mikäli kriteerinä käytetään nykyisten tulostavoitteiden saavuttamista. Tulostavoitteisto on kuitenkin laadultaan sellainen, että tavoitteiden toteutuminen ei anna riittävää kuvaa verotarkastustoiminnan todellisesta tuloksellisuudesta. Verotarkastustoiminnasta ei ole tällä hetkellä käytössä sellaista tietoa, jolla toiminnan vaikutukset voitaisiin asianmukaisesti varmistaa.

Verotarkastustoiminnan uudelleenorganisointi yhdeksi valtakunnalliseksi kokonaisuudeksi 1.9.2010 alkaen paransi selkeästi mahdollisuuksia edistää tuloksellisuutta. Toiminnan ohjauksessa ja johtamisessa on aiempaa selkeämmin tarve ja mahdollisuus kehittää ja yhdenmukaistaa toimintaa.

Nykyiset verotarkastusta koskevat säädökset tai niiden valmisteluaineisto eivät sisällä määrittelyä verotarkastuksen olemassaolon perusteista. Näiden säädöksiä perusteella ei ole mahdollista johtaa ja muodostaa verotarkastustoiminnan tulostavoitteistoja. On syytä olettaa, että verotarkastustoiminnan vaikuttavuudesta valtaosa muodostuu jo siitä, että verovelvollisilla on tieto verotarkastuksen olemassaolosta ja laadultaan uskottavan tarkastuksen kohteeksi joutumisesta.

Nykyiset verotarkastuksen tulostavoitteet ohjaavat pääasiassa tarkastusten kohdentamista. Vaikuttavuuden tulostavoitteet ovat kaikki kohdentamistavoitteita. Kyseisellä menettelyllä on varmasti myönteinen merkitys verotarkastustoiminnan vaikuttavuuteen ja sisäiseen tehokkuuteen. Yksittäisten vaikuttavuustavoitteiden toteumatiedot eivät kuitenkaan kuvaa toiminnan varsinaista vaikuttavuutta. Tulosajattelussa tärkeille tuottavuus-

delle ja taloudellisuudelle ei ole käytössä lainkaan mittareita. Tuotosten ja laadunhallinnan tavoitteet ja toteumatiedot ovat varsin hyviä tuloksellisuuden kuvaajia.

Verotarkastustoiminnan vaikutusten mittaaminen ja vaikuttavuuden tulostavoitteiston muodostaminen on erittäin haasteellista. Pelkästään verotarkastustoiminnan oman vaikuttavuuden erottaminen koko Verohallinnon vaikuttavuudesta on vaikeaa. Verotarkastusten yleisestävää vaikutusta, verokertymän turvaamista tai vaikutusta harmaaseen talouteen, on vaikea mitata.

Tarkastusvirasto katsoo, että käytettävissä olevien resurssien puitteissa tavoitteiston laatua tulisi kehittää. Prosessissa tulisi olla mukana valtiovarainministeriö ja kaikki Verohallinnon verotarkastuksen toimijat yksittäiset tarkastajat mukaan lukien. Vaikuttavuusmittareiden kehitystyössä pitäisi kiinnittää myös huomiota yhteistyöhön ja kytkentöihin muiden viranomaisten kanssa. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan verotarkastustoiminnan ohjauksessa ja johtamisessa olisi pyrittävä selvästi nykyistä enemmän hyödyntämään toiminnan vaikuttavuuden selvittämisestä, arvioinnista ja tutkimuksesta saatavia tietoja.

Tarkastusviraston näkemyksen mukaan erityistä huomiota tulostavoitteiden toteumatietojen oikeellisuuden varmistamisessa on kiinnitettävä työajan kirjauksen asianmukaisuuteen. Se on keskeinen tekijä koko tuloksellisuusinformaation tietoperustassa.

Verotarkastuksiin perustuvien maksuunpanoesitysten ja lopullisten maksuunpanojen eroja ja niiden syitä ei tällä hetkellä riittävästi hyödynnetä laadunvarmistuksessa. Myös oikaisuvaatimusten ja valitusten seuranta on nykyisin vähäistä ja epäsystemaattista.

Verotarkastusten laatua varmistetaan lukuisilla tarkastusprosessiin kuuluvilla menettelyillä. Näillä menettelyillä on merkittävä positiivinen vaikutus laatuun ja yhtenäisyyteen. Laadusta ja siinä tapahtuvasta kehityksestä ei kuitenkaan tuoteta systemaattista seuranta- tai tutkimustietoa. Verotarkastustoiminnassa ei ole tällä hetkellä käytössä myöskään varsinaista laatujärjestelmää. Tarkastusvirasto katsoo, että käsitys toiminnan laadusta ja siinä tapahtuvasta kehityksestä on olennaisen tärkeä perusta ohjaukselle ja johtamiselle.

Verotarkastus perustuu pääosin henkilötyöpanokseen, joten verotarkastuksen keskeinen tuloksellisuuden menestystekijä on henkilöstön ammattitaito. Parhaillaan on menossa murros, jossa kokeneita ja ammattitaitoisia tarkastajia on siirtymässä runsaasti eläkkeelle. Vastaavasti aivan viime vuosina on rekrytoitu uusia tarkastajia varsin paljon. Verotarkastusyksikössä käytettiin 8,6 päivää henkilötyövuotta kohden koulutukseen vuonna 2011, kun tavoitearvo oli 12 päivää. Hajonta koulutukseen osallistumisessa on varsin suurta. Tarkastusvirasto katsoo, että Verotarkastusyksikön

johdon on syytä varmistaa, etteivät koulutuksen laatu ja koulutukseen osallistumisen hajonta ole esteenä hyvän tuloksellisuuden toteutumiselle.

Verotarkastustoiminnan ohjaamisesta ja johtamisesta vastuussa olevat eivät nähneet, että toimivaltuuksia koskevat säännökset, eikä myöskään vero- tai muu lainsäädäntö, olisivat asianmukaisen toiminnan tai tuloksellisuuden merkittävänä esteenä. Vastuutahot näkevät kuitenkin säännöksissä kehittämistarvetta laadukkaamman verovalvonnan mahdollistamiseksi. Tarkastusvirasto katsoo, että lainsäädännön puutteiden korjaamisessa verotarkastuksen ohjauksesta ja johtamisesta vastuullisten on syytä olla jatkossakin aktiivisia.

Riippumatta käytettävistä tulostavoitteista verotarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttaa aivan olennaisesti se, mitkä verovelvolliset valikoituvat tarkastuksen kohteeksi. Kohdevalinnassa on tällä hetkellä menossa merkittävä kehittämisprosessi. Painopiste on siirtymässä valtakunnantasoiseen, riskianalyysiin pohjautuvaan, tarkastusten kohdentamiseen. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan kohdevalinta on verotarkastustoiminnan kriittinen menestystekijä.

Verotarkastus on yksi keskeinen keino puuttua harmaan talouden ongelmaan. Verohallinnon toimijoiden näkemykset verotarkastuksen mahdollisuuksista poistaa harmaata taloutta tai, millä keinoilla tarkastuksen keinoin siihen tulisi puuttua, vaihtelevat. Osa toimijoista näkee selkeästi tarpeen lisätä tarkastusta harmaaseen talouteen. Samoin nähdään tarvetta suunnata toimintaa reaaliaikaisiin tarkastuksiin, joiden katsotaan selvästi paremmin tehoavan harmaan talouden ongelmaan kuin perinteisen jälkikäteen lähestymistavan.

Harmaaseen talouteen kohdennettavien tarkastusten määrän tulee olla riittävä ennalta ehkäisevyyden varmistamiseksi. Harmaan talouden tarkastukset vaativat usein merkittävän resurssipanostuksen. Painopisteen siirtäminen siihen merkitsee muun tarkastuskattavuuden merkittävää vähenemistä ja tarkastusten suoran verokertymän pienenemistä. Tarkastusvirasto katsoo, että panostuksen harmaan talouden tarkastuksiin tulee perustua riittävään tietoon taloudellisista ja muista vaikutuksista.

Resultaten av skatteinspektionsverksamheten

Uppgiften för Skatteförvaltningen och som en del av denna skatteinspektionen är att säkerställa skatteutfallet samt att sörja för ett jämlikt bemötande av de skattskyldiga och för hela skattesystemets trovärdighet. Skattekontrollen är ett centralt verktyg för att avvärja skatteunderskott. Skatteinspektion är en särskild kontroll som ingår i skattekontrollen. Åt skatteinspektionsenheten hade för omkostnader år 2011 beviljats 41 845 000 euro. För skatteinspektionsenhetens verksamhet användes samma år något över 700 årsverken. På senare år har årligen gjorts ca 3 500 skatteinspektioner och på grund av dem har årligen gjorts debiteringsförslag på ca 300 miljoner euro.

Vid revisionen klarlades resultaten av Skatteförvaltningens skatteinspektionsverksamhet och förutsättningarna för dem. Huvudfrågan vid revisionen var: Har Skatteförvaltningens inspektionsverksamhet varit resultatrik? Inspektionsverksamheten har varit resultatrik, ifall som kriterium används uppfyllelsen av de nuvarande resultatmålen. Resultatmålen är emellertid till sin art sådana, att måluppfyllelsen inte ger en tillräcklig bild av skatteinspektionsverksamhetens faktiska resultat. Om skatteinspektionsverksamheten finns för närvarande inte tillgänglig sådan information, med vilken verksamhetens effekter kunde verifieras adekvat.

Omorganiseringen av skatteinspektionsverksamheten till en riksomfattande helhet fr.o.m. 1.9.2010 förbättrade klart möjligheterna att främja resultatet. I styrningen och ledningen av verksamheten finns tydligare än förut ett behov av och en möjlighet till att utveckla och förenhetliga verksamheten.

De nuvarande författningarna gällande skatteinspektion eller deras beredningsmaterial innehåller inte definitioner av grunderna för skatteinspektionens existens. På basis av de här författningarna är det inte möjligt att härleda och utforma resultatmål för skatteinspektionsverksamheten. Det finns skäl att anta, att merparten av skatteinspektionsverksamhetens effekter uppkommer redan av det, att de skattskyldiga är medvetna om skatteinspektionens existens och att de kan bli föremål för en kvalitativt trovärdig inspektion.

De nuvarande resultatmålen för skatteinspektionerna styr huvudsakligen inspektionernas inriktning. Resultatmålen för effekter är samtliga inriktningsmål. Detta förfarande är säkert av positiv betydelse för skatteinspektionsverksamhetens effekter och den interna effektiviteten. Utfallsdata om enskilda effektmål beskriver emellertid inte verksamhetens egent-

liga effekter. I praktiken används inte alls mätare på de för resultatänkandet viktiga produktiviteten och lönsamheten. Avkastningens och kvalitetshanterings målsättningar och utfallsdata är synnerligen goda indikatorer på resultaten.

Att mäta effekterna av skatteinspektionsverksamheten och utforma resultatmål för effekterna är synnerligen krävande. Enbart att skilja åt skatteinspektionsverksamhetens egna effekter från hela Skatteförvaltningens effekter är svårt. Skatteinspektionernas allmänna förhindrande effekter, säkerställandet av skatteutfallet eller verkningarna på den grå ekonomin, är svåra att mäta.

Revisionsverket anser, att inom ramen för tillgängliga resurser borde målsättningarnas kvalitet utvecklas. I processen borde medverka finansministeriet och alla aktörer inom Skatteförvaltningens skatteinspektion inbegripet de enskilda inspektörerna. I arbetet med att utveckla effektmätare borde uppmärksamhet också ägnas åt samarbetet och anknytningarna till andra myndigheter. Enligt revisionsverkets åsikt borde man i styrningen och ledningen av skatteinspektionsverksamheten klart mera än för närvarande gå in för att utnyttja information som kan fås av klarläggande av verksamhetens effekter, utvärdering och forskning.

Enligt revisionsverkets åsikt borde i säkerställandet av riktigheten för resultatmålen utfallsdata särskild uppmärksamhet ägnas åt att arbetstidsbokföringen är adekvat. Den är en central faktor i hela resultatinformationens faktaunderlag.

Skillnaderna mellan de på skatteinspektionerna baserade debiteringsförslagen och de slutliga debiteringarna, och orsakerna till skillnaderna utnyttjas för närvarande inte tillräckligt i kvalitetssäkringen. Också uppföljningen av rättelseyrkanden och besvär är för närvarande ringa och osystematisk.

Skatteinspektionernas kvalitet säkerställs med talrika förfaranden som ingår i inspektionsprocessen. Dessa förfaranden har en betydande positiv inverkan på kvaliteten och enhetligheten. Om kvaliteten och den utveckling som sker i den alstras emellertid inte systematiska uppföljnings- eller forskningsdata. I skatteinspektionsverksamheten är för närvarande inte heller i användning något egentligt kvalitetssystem. Revisionsverket anser, att en uppfattning om verksamhetens kvalitet och den utveckling som sker i den är en grundval av väsentlig betydelse för styrningen och ledningen.

Skatteinspektionen baserar sig huvudsakligen på personliga arbetsinsatser, varför en central framgångsfaktor för skatteinspektionens resultat är personalens yrkeskunnande. Som bäst pågår ett brytningsskede, där erfarna och yrkeskunniga inspektörer är i färd att avgå med pension i stort antal. Motsvarigt har under de allra senaste åren rekryterats synnerligen

många nya inspektörer. Vid skatteinspektionsenheten användes 8,6 dagar per årsverke för utbildning år 2011, när den målsatta siffran var 12 dagar. Spridningen i deltagandet i utbildning är synnerligen stor. Revisionsverket anser att skatteinspektionsenhetens ledning har skäl att säkerställa, att inte utbildningens kvalitet och spridningen i deltagandet i utbildning blir ett hinder för att goda resultat uppnås.

De som ansvarar för styrningen och ledningen av skatteinspektionsverksamheten ansåg inte, att bestämmelserna om befogenheter, ock inte heller skatte- eller övrig lagstiftning, skulle utgöra ett väsentligt hinder för en ändamålsenlig verksamhet eller resultat. De ansvariga instanserna ser ändå ett behov av att utveckla bestämmelserna i syfte att möjliggöra en skattekontroll av bättre kvalitet. Revisionsverket anser, att de som ansvarar för ledningen och styrningen av skatteinspektionen har skäl att också framöver vara aktiva i korrigerings av bristerna i lagstiftningen.

Oberoende av vilka resultatmål som används påverkas skatteinspektionens resultat helt väsentligt av det, hur de skattskyldiga väljs ut för inspektion. I valet av objekt pågår som bäst en betydande utvecklingsprocess. Tyngdpunkten håller på att flyttas till en på riskanalys baserad inriktning av inspektionerna på riksomfattande nivå. Enligt revisionsverkets uppfattning är valet av objekt en kritisk framgångsfaktor i skatteinspektionsverksamheten.

Skatteinspektionerna är ett centralt verktyg för att ta befattning med problemet grå ekonomi. Skatteförvaltningens aktörers åsikter om skatteinspektionens möjligheter att eliminera den grå ekonomin, eller på vilka sätt man med inspektionen som verktyg borde ta befattning med den, varierar. En del av aktörerna ser ett klart behov av att utöka inspektionerna av den grå ekonomin. Likaså ser man ett behov av att inrikta verksamheten på inspektioner i realtid, som anses bita på problemet med den grå ekonomin klart bättre än de traditionella inspektionerna i efterhand.

Antalet inspektioner som inriktas på den grå ekonomin bör vara tillräckligt för att säkerställa förebyggandet. Inspektioner av den grå ekonomin kräver ofta avsevärda resurssatsningar. Att tyngdpunkten överförs på dem innebär en betydande minskning av den övriga inspektionsbredden och att det direkta skatteutfallet av inspektionerna minskar. Revisionsverket anser, att satsningarna på inspektioner av den grå ekonomin bör basera sig på tillräcklig information om ekonomiska och övriga verkningar.

1 Johdanto

Verovajeen määrää ei ole Suomessa laajamittaisesti selvitetty, mutta Verohallinnon vuoden 2011 vuosikertomuksen mukaan¹ muissa Pohjoismaissa tehdyt tutkimukset osoittavat, että verovaje on n. 3–5 prosenttia bruttokansantuotteesta. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan vuoden 2010 julkaisussa ”Suomen kansainvälistyvä harmaa talous”² on arvioitu harmaan talouden aiheuttamiksi veromenetyksiksi 2,5–3,5 miljardia euroa vuodessa. Verovajetta syntyy esimerkiksi silloin, kun veronmaksaja ilmoittaa tulonsa todellista pienemmiksi tai vähennyksensä todellista suuremmiksi tai ei anna veroilmoitusta lainkaan. Syynä voivat olla esimerkiksi tahattomat virheet, tahallinen vilpillinen toiminta, aggressiivinen verosuunnittelu tai harmaan talouden harjoittaminen.

Verovalvonta on keskeinen väline verovajeen torjunnassa. Pääosa verovalvonnasta tehdään verotuksen yhteydessä siten, että yhdistellään ja vertaillaan asiakkaan itsensä antamia tietoja ja eri lähteistä saatuja muita verotukseen vaikuttavia tietoja. Näiden toimien perusteella Verohallinto määrää veroina maksettavaksi noin 1,7–2 miljardia euroa joka vuosi.

Verotarkastus on verovalvontaan kuuluvaa erityisvalvontaa. Verotarkastus kohdistuu erityisesti yrityksen kirjanpitoon ja muuhun siihen liittyvään aineistoon. Verotarkastuksia on viime vuosina tehty Suomessa keskimäärin 3 500 kappaletta vuodessa, ja niiden perusteella tehtyjen maksuunpanoesitysten yhteismäärä on ollut noin 300 miljoonaa euroa vuosittain³.

Taloudellisen tilanteen vuoksi verotulojen kerryttäminen on hallitusohjelmassa suuressa roolissa. Harmaan talouden torjunta on Jyrki Kataisen hallituksen kärkihankkeita, ja hallitusohjelmaan on kirjattu useita kotimaisiin ja kansainvälisiin tilanteisiin liittyviä hankkeita ja keinoja harmaan talouden kitkemiseksi. Valtiontalouden tarkastusvirastossa vuoden 2010 lopulla valmistuneessa veropolitiikan vaikuttavuus -teema-suunnitelmassa verotarkastustoiminnan tuloksellisuutta koskeva tarkastus kytkettiin osaksi sen ensimmäistä vaihetta. Tämän teemasuunnitelman raportoinnin kohteena on erityisesti harmaa talous. Harmaan talouden ilmiöt ovat keskeinen peruste koko verotarkastustoiminnan olemassaololle, eikä toiminnan tuloksellisuutta voi asianmukaisesti kuvata puuttumatta onnistuneisuuteen harmaan talouden torjunnassa.

¹ *Verohallinto 2012.*

² *Eduskunnan tarkastusvaliokunta 2010.*

³ *Verohallinnon vuosikertomukset 2007–2011.*

Tarkastus ajoittui verotarkastustoiminnan merkittävään organisoitumisen ja toiminnan muutosajankohtaan. Tarkastuksella katsottiin olevan mahdollista tukea organisaatiouudistukseen liittyvää kehitystyötä ja erityisesti korostaa tuloksellisuuden tavoittelun merkitystä toiminnan järjestämisessä. Tarkastuksen avulla ennakoitiin olevan mahdollista vaikuttaa niiden peruslähtökohtien laatuun, joiden perusteella Verohallinto voi raportoida omasta tuloksellisuudestaan ja siten osoittaa vastuullisuutensa verovarojen asianmukaisesta käytöstä ja keräämisestä.

Edellinen tarkastusviraston aihepiiriin kohdistunut tarkastus Verohallinnon tarkastustoiminta⁴ käsitteli pääasiassa verotarkastusmenettelyyn liittyvien toimien oikeellisuutta ja verovelvollisten kohtelua.

⁴ *Valtiontalouden tarkastusvirasto 1997.*

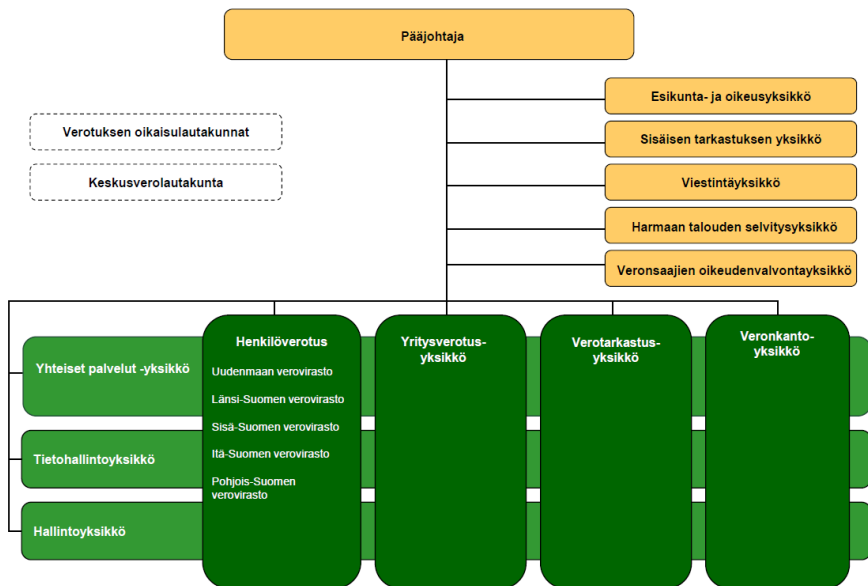
2 Tarkastusasetelma

2.1 Tarkastuskohteen kuvaus

2.1.1 Verohallinnon organisaatio

Verohallinnon organisaatio uudistui 1.9.2010. Organisaatiomuutoksessa Verohallitus lakkautettiin ja sen entiset tehtävät jakautuivat usealle taholle. Muita Verohallituksen entisiä tehtäviä hoidetaan Esikunta- ja oikeusyksikössä, Viestintäyksikössä sekä Yhteiset palvelut -yksikössä.

Verohallinto muodostuu kolmesta kokonaisuudesta, joita ovat asiakasvastuussa olevat pääyksiköt, palveluyksiköt sekä esikuntayksiköt. Valta-kunnallisia pääyksiköitä ovat Henkilöverotus, Yritysverotus, Verotarkastus ja Veronkanto. Kullakin niistä on Helsingissä sijaitseva ohjaus- ja kehittämisyksikkö, joka vastaa toiminnan suunnittelusta, ohjaamisesta ja seurannasta, tietojärjestelmistä, kotimaisesta ja kansainvälisestä sidosryhmäyhteistyöstä sekä hankkeista. Varsinaiset verotustehtävät hoidetaan eri puolella Suomea sijaitsevissa toimipisteissä.



KUVIO 1. Verohallinto 1.1.2011 alkaen. Lähde: Verohallinto 2011.

Vuonna 2011 henkilöasiakkaiden sekä liikkeen- ja ammatinharjoittajien palvelusta ja ohjauksesta vastasivat vielä alueelliset verovirastot. Lisäksi ne huolehtivat asiakastiedoista, tuloverotuksesta ja ennakkoperinnästä, verotuksen yhteydessä tapahtuvasta verovalvonnasta sekä asiakkaidensa perintö-, lahja-, varainsiirto- ja kiinteistöverotuksesta. Myös henkilöverotus-tehtävät muuttuivat valtakunnallisiksi, kun Henkilöverotusyksikkö aloitti toimintansa vuonna 2012. Henkilöverotuksen operatiivisesta toiminnasta vastaavat 23 verotoimistoa ja niiden lähes 90 toimi- ja palvelupistettä.

Yritysverotusyksikkö vastaa osakeyhtiöiden ja muiden yhteisöasiakkaiden palvelusta ja ohjauksesta, asiakastiedoista sekä verotuksen yhteydessä tapahtuvasta verovalvonnasta. Operatiivisesta toiminnasta huolehtivat Konserniverokeskus ja seitsemän alueellista yritysverotoimistoa, jotka toimivat 17 paikkakunnalla. Konserniverokeskus vastaa omien asiakkaidensa verotarkastuksista.

Verotarkastusyksikkö vastaa valtaosasta verotarkastuksia ja muista erityisvalvonnan toimenpiteistä. Toimintaa ohjaa Verotarkastuksen ohjaus- ja kehittämissyksikkö. Operatiivisesta toiminnasta vastaavia tarkastusyksiköitä on viisi, ja ne toimivat 25 paikkakunnalla. Verotarkastuksia tehtiin aikaisemmin myös verotoimistoissa, mutta organisaatiouudistuksessa verotoimistoissa tarkastuksia tehneet tarkastajat siirtyivät verotarkastusyksikköön.

Veronkantoyksikkö vastaa verojen maksamiseen, perintään ja tilittämiseen sekä verotilimenettelyyn liittyvistä tehtävistä. Toimintaa ohjaa Veronkannon ohjaus- ja kehittämissyksikkö. Veronkannon operatiivisesta toiminnasta vastaavia veronkantoyksiköitä on neljä, ja ne toimivat seitsemällä paikkakunnalla. Veronkantoyksiköt vastaavat maksusuoritusten vastaanotosta ja palautuksista, verotilimenettelyyn liittyvistä tehtävistä sekä maksumuistutuksista ja -järjestelyistä. Ne huolehtivat myös verojen ilmoittamisen ja maksamisen valvonnasta, maksuihin ja palautuksiin liittyvästä asiakaspalvelusta sekä verovarojen kirjanpidosta ja tilittämisestä veronsaajille.

Vuoden 2011 alusta Verohallinnon alaisuudessa toimii myös Harmaan talouden selvitysyksikkö, jonka tehtävänä on muun muassa edistää ja tukea harmaan talouden torjuntaa tuottamalla ja jakamalla tietoa harmaan talouden ilmiöistä.

2.1.2 Verohallinnon tulosoajaus

Verohallinnon tulosoajauksesta vastaa valtiovarainministeriö. Ministeriön työjärjestyksen⁵ mukaan kehittämis- ja hallintotoiminto -yksikkö valmistelee ne asiat, jotka koskevat hallinnonalan tulosoajauksen johtamista, kehittämistä ja koordinoimista. Vuoden 2011 joulukuuhun saakka hallinnonalan tulosoajauksesta oli vastannut hallinnon kehittämisosasto, joka tuolloin lakkautettiin työjärjestyksen muutoksella. Työjärjestyksen muutosta koskevan asetuksen (1271/2011) 18 §:n mukaan ministeriön johtamisesta vastaavat valtiosihteeri kansliapäällikkönä, alivaltiosihteeri sekä hallinto- ja kehitysjohtaja. He johtavat ministerin vahvistaman työnjaon mukaisesti mm. hallinnonalan virastojen ja laitosten tulosoajauksista koskevien asioiden valmistelua. Ministeriön osastot avustavat heitä hallinnonalan virastoja koskevien asioiden valmistelussa työjärjestyksessä säädetyn osastojen toimialajaon mukaisesti. Asetuksen 19 §:n mukaan ministeri päättää ministeriön sekä virastojen ja laitosten keskeiset tulostavoitteet. Valtiosihteeri kansliapäällikkönä asettaa ministeriön osastojen sekä hallinnonalan virastojen ja laitosten keskeiset tulostavoitteet alivaltiosihteerin sekä hallinto- ja kehitysjohtajan kanssa käymien tuloskeskustelujen pohjalta. Alivaltiosihteeri sekä hallinto- ja kehitysjohtaja käyvät tuloskeskustelut ministeriön kaikkien osastojen kanssa. Hallinto- ja kehitysjohtaja käy tulosneuvottelut myös hallinnonalan virastojen ja laitosten kanssa.

Valtiovarainministeriössä on hallinnonalan tulosoajausryhmä. Hallinnonalan tulosoajausryhmän asettamispäätöksen⁶ mukaan tulosoajausryhmään kuuluu VM:n hallinnonalan virastojen tulosoajauksesta vastaavia asiantuntijoita ministeriön osastoilta. Ryhmän kokoonkutsujana ja puheenjohtajana toimii kehittämis- ja hallintotoiminto. Asettamispäätöksen mukaan hallinnonalan tulosoajausryhmä toimii myös hallinnonalan ohjaukseen liittyvien asioiden valmisteluelimenä.

Valtiovarainministeriön voimassa olevan työjärjestyksen⁷ mukaan valtiovarainministeriön vero-osasto valmistelee mm. ne asiat, jotka koskevat verohallinnon ja tullilaitoksen tehtäviä ja tulosoajauksista.

Verohallinnon vuosikertomuksen 2011 mukaan verohallinnon resurssien jakaminen sekä toiminnan vaikuttavuuden ja tuloksellisuuden arviointi perustuvat valtionhallinnon yhteiseen tulosoajausmenettelyyn: valtiovarain-

⁵ *Valtiovarainministeriön asetus valtiovarainministeriön työjärjestyksestä annetun valtiovarainministeriön asetuksen muuttamisesta (1271/2011).*

⁶ *Valtiovarainministeriö (VM002:00/2011).*

⁷ *Valtiovarainministeriön asetus valtiovarainministeriön työjärjestyksestä annetun valtiovarainministeriön asetuksen muuttamisesta (326/2010).*

ministeriö myöntää Verohallinnolle määräraha- ja henkilötyövuosikehykset ja asettaa selkeät vuosikohtaiset toiminnalliset tavoitteet. Verohallinnon työjärjestyksen (568/2011) 4 §:n (tulosojaus) mukaan Verohallinnolle asetettujen tulostavoitteiden saavuttamiseksi pääjohtaja asettaa Verohallinnon yksiköille tulostavoitteet. Yksiköt raportoivat tavoitteiden saavuttamisesta pääjohtajalle tämän määrääminä ajankohtina. Verotarkastustoiminnassa tämä tarkoittaa sitä, että verotarkastusyksikössä tehtävistä verotarkastuksista sopivat verotarkastusyksikkö ja Verohallinnon pääjohtaja. Konserniverokeskuksessa tehtävistä verotarkastuksista sopivat Yritysverotusyksikkö ja Verohallinnon pääjohtaja. Verohallinto raportoi ministeriölle resurssien käytöstä ja tavoitteiden saavuttamisesta kolme kertaa vuodessa. Ministeriö antaa Verohallinnolle kirjallisen palautteen Verohallinnon tilinpäätöksen laatimisen jälkeen.

Yksikölle asetettujen tulostavoitteiden saavuttamiseksi yksikön päällikkö asettaa yksikön toimintayksiköille tulostavoitteet. Toimintayksiköt raportoivat tavoitteiden saavuttamisesta yksikön päällikölle tämän määrääminä ajankohtina. Vuonna 2011 Verotarkastusyksikön ylijohtaja teki tulossopimukset Uudenmaan, Länsi-Suomen, Sisä-Suomen, Itä-Suomen ja Pohjois-Suomen verotarkastusyksiköiden välillä ja Yritysverotusyksikön ylijohtaja Konserniverokeskuksen kanssa. Vuonna 2012 Verotarkastusyksikössä ei enää laadittu sisäisiä tulossopimuksia.

Verotarkastusyksikön ja verohallinnon pääjohtajan välisessä tulossopimuksessa vuodelle 2011 oli aluksi määritelty toiminnon strategiset linjat. Yksikön tulostavoitteet ja niihin liittyvät mittarit (suluissa vuoden 2011 tavoite) oli tulossopimukseen kirjattu seuraavasti:

Vaikuttavuus:

- Suurten kattavuus (9 prosenttia)
- Elinkeinonharjoittajien ja pienyritysten tarkastusten osuus (750 kpl)
- Harmaan talouden tarkastukset (prosenttia tarkastukseen käytetystä työajasta) (30,0 prosenttia)

Toiminnallinen tehokkuus:

- Tarkastuksen toimenpidesuhde: toimenpiteitä vs. ei toimenpiteitä prosenttia (70/30)

Tuotokset ja laadunhallinta:

- Keskimääräinen osallistuminen tarkastuksiin (13,0)
- Vastaukset kansainvälisiin virka-apuopyyntöihin määrääjässä (100 prosenttia)
- Kertomusten valmistuminen tavoiteajassa (80)

Henkilöstövoimavarojen hallinta ja kehittäminen

Työolobarometri (asteikko 1–5)

- Työtyytyväisyysindeksi (3,6)
- Osaamisen johtamisen kokonaisindeksi (3,71)
- Johtajuusindeksi (3,51)
- Työhyvinvointi-indeksi (3,9)
- Tasa-arvon toteutuminen työyhteisössä (3,86)

Henkilöstötilinpäätöksen mittarit

- Koulutautumiseen käytetty työaika (pv/htv) (12 pv/htv)
- Lyhytaikaiset poissaolot (alle 4 pv/htv)

Lisäksi verotarkastusyksikön ja verohallinnon pääjohtajan välisessä tulossopimuksessa oli sovittu henkilötyövuosista ja määrärahoista.

2.1.3 Verotarkastustoiminnan valtiontaloudellinen merkitys

Verotarkastustoimintaan käytetyt resurssit

Vuoden 2011 valtion talousarviossa⁸ Verohallinnon toimintamomentille (29.10.01) myönnettiin nettomäärärahaa 397 022 000 euroa. Verotarkastusyksikön ja Verohallinnon pääjohtajan välisen tulossopimuksen vuodelle 2011 seurantaraportin mukaan verotarkastusyksikölle oli vuodelle 2011 toiminnan kuluihin myönnetty 41 845 592 euroa eli 10,5 prosenttia verohallinnon määrärahoista.

Verohallinnon vuotta 2011 koskevan vuosikertomuksen mukaan koko Verohallinnon henkilöstömäärä vuonna 2011 oli 5 367 ja henkilötyövuodet 5 229. Palkkausten osuus koko Verohallinnon menoista oli 251 194 000 euroa eli 63,2 prosenttia nettomäärärahasta. Verohallinnon johdon ja Verotarkastusyksikön välisessä vuoden 2011 tulossopimuksessa Verotarkastusyksikön henkilötyövuositavoite oli 713 ja määrärahoista henkilöstökulujen osuus 40 048 840 euroa.

⁸ *Valtion talousarvio 2011.*

Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelmassa vuosille 2011–2014 Verohallinnon työajankäytön oli suunniteltu jakaantuvan seuraavasti:

TAULUKKO 1. Työaikapohjainen henkilötyömääräjakaumasuunnitelma verohallinnossa vuosina 2010 ja 2011. Lähde: Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2011–2014⁹.

Ydintoimintoihin käytettävä työaika	ennuste 2010	TAE 2011
Henkilöverotus	1 722	1 653
Yritysverotus	649	606
Yhteisöverotus	802	775
Verotarkastus	755	749
Verotilivalvonta	187	186
Veronkanto	120	114
Perintä	241	231
Tietopalvelu	6	6
Ydintoiminnot yhteensä	4 482	4 320
Tukitoiminnot yhteensä	804	772
Muut toiminnot yhteensä	124	123
HTV-TAVOITETASO	5 400	5 200

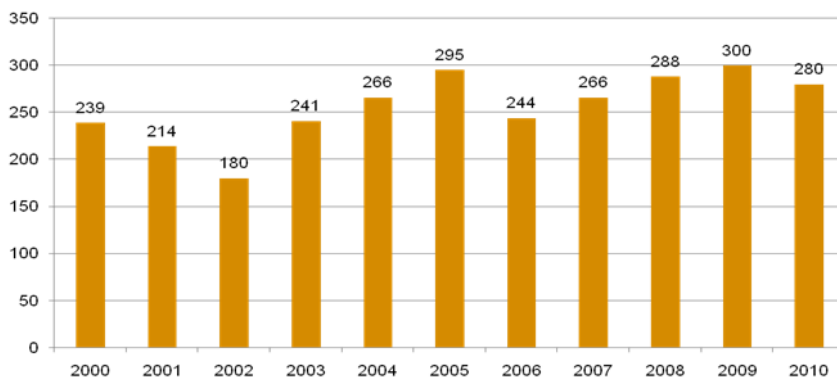
Verotarkastustoiminnan tuotokset

Vuoden 2011 Verohallinnon vuosikertomuksen mukaan vuonna 2011 verotarkastusyksiköissä tehtiin 3 286 verotarkastusta, 45 valvontakäyntiä ja 425 vertailutietotarkastusta.

Verotarkastuksista seurannut maksuunpanoesitysten yhteissumma on vuosina 2000–2010 vaihdellut melko paljon. Vuonna 2002 maksuunpanoesityksiä oli 180 miljoonaa euroa ja vuonna 2009 yhteensä 300 miljoonaa euroa (kuvio 2).

⁹ Verohallinto 2009.

Maksuunpanot milj. euro



KUVIO 2. Verotarkastusten perusteella tehdyt maksuunpanoesitykset vuosina 2000–2010, miljoonaa euroa. Lähde: Wickström (2011)¹⁰.

Verohallinnon tilinpäätöksessä vuodelta 2011 verovalvonnasta todettiin, että perusvalvonnassa verotettavaan tuloon tehtiin lisäyksiä yhteensä siten, että se vastaa verotuloina lähes 400 miljoonaa euroa. Arvonlisäverotuksen ja työnantajasuoritusten kuukausivalvonnan maksuunpanot ovat vuosittain olleet noin 1,2–1,4 miljardia euroa. Verohallinnon tilinpäätöksen mukaan verotarkastusten perusteella maksuunpantiin veroja 311 miljoonaa euroa.

2.1.4 Verotarkastusta koskevat lait ja asetukset

Verotarkastuksesta säädetään verotusmenettelylain (18.12.1995/1558) 14 ja 21 §:ssä, verotusmenettelyasetuksen (23.10.1998/763) 2–4 §:ssä, ennakkoperintälain (20.12.1996/1118) 37 §:ssä, ennakkoperintäasetuksen (20.12.1996/1124) 35 §:ssä, arvonlisäverolain (30.12.1993/1501) 169 ja 169a §:ssä sekä arvonlisäveroasetuksen (21.1.1994/50) 10 §:ssä.

Verotusmenettelylain 14 §:n 1 momentissa on verotarkastuksesta säädetty, että verovelvollisen on Verohallinnon kehotuksesta verovuoden aikana tai myöhemmin esitettävä Suomessa tarkastettavaksi kirjanpitonsa, muistiinpanonsa samoin kuin kaikki se elinkeinotoimintaan tai muuhun tulonhankkimistoimintaan liittyvä sekä muu aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa

¹⁰ Wickström, Anita: Verotarkastustoiminta. PowerPoint -esitys 2.11.2011 VTV:n haastattelukäynnillä.

muutoksenhakua käsiteltäessä. Arvonlisäverolain 169 § on samansisältöinen arvonlisäveron alaisesta toiminnasta.

Verotusmenettelylain 14 §:n 2 momentissa, samoin kuin arvonlisäverolain 169 §:n 2 momentissa, todetaan, että suoritetusta verotarkastuksesta on laadittava verotarkastuskertomus, jollei erityisistä syistä muuta johdu. Kyseisten pykälien kolmannessa momentissa todetaan, että verotarkastuksessa noudatettavasta menettelystä sekä esitettävästä aineistosta ja omaisuudesta säädetään tarkemmin asetuksella.

Ennakkoperintälain 37 §:n 1 momentissa todetaan, että se, mitä verotusmenettelystä annetussa laissa säädetään verotarkastuksesta ja tiedonantovelvollisuudesta, koskee myös ennakkoperintämenettelyä, siinä asianosaisia sekä ennakkoperintämenettelyn valvontaa. Lisäksi ennakonpidätyksen alaisen suorituksen maksajan on esitettävä Suomessa tarkastettavaksi kirjanpito- tai muistiinpanonsa sekä mikä tahansa aineisto, tarpeisto tai omaisuus, joka saattaa olla tarpeen verotarkastusta toimitettaessa, kuten suorituksen saajan maksajalle jättämä ennakonpidätystä koskeva aineisto. Myös ennakonpidätyksen alaisen suorituksen saaja on velvollinen kehotuksesta esittämään tarkastettavaksi ennakonpidätystä koskevan aineiston. Se, mitä ennakonpidätyksen alaisen suorituksen maksajasta säädetään, koskee jokaista, jolla on hallussaan edellä tarkoitettua aineistoa.

Ennakkoperintälain 37 §:n 2 momentin mukaan tiedonanto- ja esittämisvelvollisuuden sisällöstä ja laajuudesta sekä tarkastuksessa noudatettavasta menettelystä säädetään verotusmenettelystä annetulla lailla ja asetuksella.

Ennakkoperintäasetuksen 35 § 1 momentin mukaan se, mitä verotusmenettelystä annetun asetuksen 2 ja 3 §:ssä säädetään verovelvollisen esittämisvelvollisuudesta ja sen laajuudesta ja sisällöstä, sovelletaan myös työnantajaan ja muuhun suorituksen maksajaan.

Verotarkastusmenettely

Verotusmenettelyasetuksen (23.10.1998/763) 2 §:n 1 momentin mukaan verotarkastuksen aloittamisajankohdasta ja tarkastuspaikasta on ilmoitettava verovelvolliselle etukäteen, ellei erityisestä syystä ole aihetta muuhun menettelyyn. Tarkastuksen kuluessa verovelvolliselle on, mikäli mahdollista, kerrottava tarkastuksen tavoitteista, tarkastuksen kulusta ja jatkotoimenpiteistä sekä selvitettävä tarkastuksessa esiin tulleet seikat. Lisäksi verovelvolliselle annetaan tarvittaessa verotusta koskevaa opastusta ja neuvontaa.

Verotusmenettelyasetuksen 2 §:n 2 momentin mukaan ennen verotarkastuskertomuksen valmistumista verovelvolliselle on mahdollisuuksien mukaan varattava kohtuullisessa määräajassa tilaisuus tulla kuulluksi. Verovelvollista kuultaessa on kerrottava, mistä asioista verovelvollisen olisi erityisesti esitettävä selvitystä.

Verotusmenettelyasetuksen 2 §:n 3 momentin mukaan verotarkastuskertomus on laadittava viivytyksettä. Tarkastuskertomuksesta tulee käydä ilmi muun muassa tarkastuksen kulku, tarkastettu aineisto, verotukseen vaikuttavat seikat, tarkastuksella annettu ohjaus, verovelvollisen esittämä selvitys, sovellettavat säännökset sekä tarkastajan tekemät johtopäätökset ja niiden perustelut.

Verotarkastuksessa esitettävä aineisto ja omaisuus

Verotusmenettelyasetuksen (23.10.1998/763) 3 §:n 1 momentin mukaan verotarkastuksessa on esitettävä tarkastettavaksi kaikki elinkeino- tai muuhun tulonhankkimistoimintaan liittyvä aineisto ja omaisuus. Aineistolla tarkoitetaan tasekirjaa, tase-erittelyjä ja muita kirjanpitoa kirjoja, tili-puitteita käyttöaikaa koskevin merkinnöin, kirjaussuunnitelmaa, koneellisen kirjanpidon menetelmäkuvausta, tositteita, kirjeenvaihtoa sekä muuta kirjanpitoaineistoa, muistiinpanoja, sopimus- ja velkakirjoja, pöytäkirjoja ja muuta laskentatoimeen kuuluvaa aineistoa. Aineiston esittämisvelvollisuus koskee kirjallisia ja kuvallisia esityksiä (*asiakirja*) sekä sellaisia tietovälineitä, joiden sisältö on luettavissa, katseltavissa, kuunneltavissa tai muuten ymmärrettävissä vain teknisin apuvälinein (*tekninen tallenne*). Omaisuudella tarkoitetaan elinkeino- tai muuhun tulonhankkimistoimintaan kuuluvia varastoja ja muuta omaisuutta. Arvonlisäveroasetuksen (21.1.1994/50) 10 §:n (29.12.1995/1768) 1 momentin mukaan arvonlisäverolain 169 §:ssä tarkoitettua tarkastuksessa esitettävää aineistoa ovat samat edellä mainitut, mutta lisäksi momentissa todetaan, että tarvittaessa tarkastettavaksi on esitettävä myös kaikki muu aineisto ja omaisuus.

Verotusmenettelyasetuksen 3 §:n 2 momentin mukaan esittämisvelvollisen on esitettävä tarkastettavaksi myös kaikki muu aineisto ja omaisuus, joka saattaa olla tarpeen hänen verotuksessaan tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä.

Verotarkastuksen suorittamispaikka

Verotusmenettelyasetuksen (23.10.1998/763) 4 §:n 1 momentin mukaan verotarkastus toimitetaan verovelvollisen toimitiloissa, tilitoimistossa tai Verohallinnossa. Arvonlisäveroasetuksen (21.1.1994/50) 10 §:n

(29.12.1995/1768) 2 momentissa (17.6.2010/571) mainitut tarkastuksen toimituspaikat ovat samat, mutta lisäksi momentissa todetaan, että tarkastus voidaan toimeenpanna jo tilikauden aikana. Sekä verotusmenettelyasetuksen 4 §:n 1 momentissa että arvonlisäveroasetuksen 10 §:n 2 momentissa säädetään, että jos verotarkastus toimitetaan verovelvollisen toimitiloissa tai tilitoimistossa, verovelvollisen on asetettava verotarkastuksen suorittavan virkamiehen käyttöön tarkoituksenmukaiset tilat ja apuvälineet sekä apulaiset. Asiakirjat ja tekniset tallenteet on esitettävä tarkastettavaksi tai toimitettava sinne, missä tarkastus suoritetaan. Teknisistä tallenteista on viranomaisen kehotuksesta valmistettava jäljennökset tarkastusta suorittavan henkilön käyttöön, jos se on tarkastuksen suorittamista varten tarpeen.

Verotusmenettelyasetuksen 4 §:n 2 momentin ja arvonlisäveroasetuksen 10 §:n 3 momentin mukaan apuvälineellä tarkoitetaan kirjoitus- ja laskukonetta, kopiointilaitetta sekä tietokonetta tai muuta teknistä apuvälinettä, jolla tekniset tallenteet voidaan saattaa luettavaan, katseltavaan, kuunneltavaan tai muuten ymmärrettävään muotoon.

Vertailutietotarkastus

Verotusmenettelylain 21 §:ssä ja arvonlisäverolain 169a §:ssä säädetään vertailutietotarkastuksesta. Laeissa todetaan, että verotarkastus voidaan toimittaa myös yksinomaan siinä tarkoituksessa, että kerätään tietoja, joita voidaan käyttää muun verovelvollisen verotuksessa (vertailutietotarkastus).

2.2 Tarkastuskysymykset, -kriteerit ja tarkastuksen rajaukset

Tarkastuskysymykset

Verohallinnon ja sen osana verotarkastuksen tehtävänä on varmistaa verkertymä sekä huolehtia verovelvollisten tasapuolisesta kohtelusta ja koko verojärjestelmän uskottavuudesta. Tarkastuksen pääkysymys oli seuraava: Onko Verohallinnon verotarkastustoiminta ollut tuloksellista? Pääkysymykseen vastattiin hyödyntäen seuraavia tuloksellisuusketjusta johdettuja osakysymyksiä, jotka on jaoteltu yhtäältä suoranaisesti toiminnan tuloksellisuuteen liittyviin kysymyksiin ja toisaalta tuloksellisuuden edellytyksiin liittyviin kysymyksiin:

Toiminnan tuloksellisuus

- Onko verotarkastustoiminnalle asetetut tulostavoitteet saavutettu? Tarkastushavainnot on esitetty luvussa 3.1.
- Onko tuloksellisuudesta tuotettu tietoa oikeaa ja riittävää? Tarkastushavainnot on esitetty luvussa 3.2.
- Onko verotarkastustoiminta tuloksellista, mikäli nykyiset tulostavoitteet saavutetaan? Tarkastushavainnot on esitetty luvussa 3.3.
- Mikä on ollut verotarkastustoiminnasta johtuvien maksuunpanoesitysten lopullinen fiskaalinen vaikutus? Tarkastushavainnot on esitetty luvussa 3.4.

Tuloksellisuuden edellytykset

- Antaako ohjaus- ja johtamisjärjestelmä sekä organisoituminen edellytykset verotarkastustoiminnan hyvälle tuloksellisuudelle? Tarkastushavainnot on esitetty luvussa 3.5.
- Toimivaltuuksien ja lainsäädännön verotarkastustoiminnan tuloksellisuudelle mahdollisesti asettamat esteet? Tarkastushavainnot on esitetty luvussa 3.6.
- Millä menettelyllä ja kriteereillä määräytyvät tarkastuskohteet ja käytettävät voimavarat? Tarkastushavainnot on esitetty luvussa 3.7.
- Miten toiminnan laatu ja osaaminen pyritään varmistamaan? Tarkastushavainnot on esitetty luvussa 3.8.

Tarkastuskriteerit

Tarkastuskriteerejä pyrittiin ensin etsimään lainsäädännöllisestä näkökulmasta. Perimmäisenä kysymyksenä oli seuraava: Miksi verotarkastustoiminta on olemassa, ja mitä lainsäätäjät on alun perin ajatellut toiminnan tarkoitukseksi? Nykyisistä säädöksistä ja lainvalmisteluasiakirjoista ei kyseiseen kysymykseen suoranaisesti löydetty vastausta. Säädoista ei tarkastusekonomisista syistä lähdetty selvittämään niin pitkälle historiassa taaksepäin, että kyseisiä alkuperäisiä lähteitä olisi löydetty.

Osakysymyksittäin tarkasteltuna esiselvitysvaiheessa päädyttiin seuraaviin tarkastuskriteereihin:

Osakysymys

Tarkastuskriteerit

Onko verotarkastustoiminnalle asetetut tulostavoitteet saavutettu?

Saavuttamisen aste ja tapahtunut kehitys.

Onko tuloksellisuudesta tuotettu tieto oikeaa ja riittävää?

Talousarviolainsäädäntö ja sovellettavat alemman tason normit.

Onko verotarkastustoiminta tuloksellista, mikäli nykyiset tulostavoitteet saavutetaan?

Verotarkastustoimintaa koskevat säädökset ja normit, talousarviolainsäädäntö ja sovellettavat alemman tason normit sekä tulosohjauksen yleiset perusteet.

Mikä on ollut verotarkastustoiminnasta johdettujen maksuunpanoesitysten lopullinen fiskaalinen vaikutus?

Euromääräinen volyyymi ja sen suhde maksuunpanoesityksiin ja maksuunpanoihin.

Antaako ohjaus- ja johtamisjärjestelmä sekä organisoituminen edellytykset verotarkastustoiminnan hyvälle tuloksellisuudelle?

Ohjausjärjestelmätarkastuksen malli¹¹ soveltuvin osin. Tulosohjauksen yleiset perusteet.

Toimivaltuuksien ja lainsäädännön verotarkastustoiminnan tuloksellisuudelle mahdollisesti asettamat esteet?

Verotarkastustoimintaa koskevat säädökset ja normit, talousarviolainsäädäntö ja sovellettavat alemman tason normit sekä tulosohjauksen yleiset perusteet.

Millä menettelyllä ja kriteereillä määräytyvät tarkastuskohteet ja käytettävät voimavarat?

Valintamenettelyn ja kriteerien suhde tulostavoitteisiin.

Miten toiminnan laatu ja osaaminen pyritään varmistamaan?

Suhde laatujärjestelmiin.

Tarkastuksen rajaukset

Tarkastuksessa ei lähtökohtaisesti pyritty selvittämään yksittäisten verotarkastuskertomusten oikeellisuutta tai arvioimaan niiden laatua. Tarkastuksella ei pyritty myöskään vastaamaan kysymykseen organisaatiouudistuksen vaikutuksista tuloksellisuuteen. Verotarkastustoiminta nähtiin pitkän ajan henkilötyöpanokseen perustuvana toimintona, jossa tuloksellisuuden muutokset eivät ole erityisen nopeita. Tarkastuksessa ei erityisesti painotettu harmaan talouden osuutta verotarkastuksen kohteena. Oli kuitenkin selvää, että harmaan talouden asema verotarkastusten tarkastuskohteena korostuu esimerkiksi kohdevalinnan ja reaalisuuden euromääräisen keräytymän tarkastelussa.

¹¹ *Valtiontalouden tarkastusvirasto (2010).*

Tarkastus kohdistui talousarviovuosiin 2007–2011. Lisäksi on huomioitu vuoden 2012 tulostavoitteita. Tarkastus koski kaikkea Verohallinnon suorittamaa verotarkastustoimintaa, ja tarkastuksen ulkopuolelle jäivät verohallinnon muu verovalvonta ja perintä. Tarkastuksen ulkopuolelle rajattiin myös kaikki muiden viranomaisten suorittama verotus- ja verotarkastustoiminta. Viranomaisten yhteistyöprojektien tarkastelu rajattiin kosemaan vain verohallinnon oman toiminnan ja toimivaltuuden asioita. Näillä rajauksilla pyrittiin varmistamaan riittävän pitkä ajallinen tarkasteluväli ja mahdollisimman selkeä ja hallinnollisesti riittävän yhtenäinen toiminto, jonka tuloksellisuutta ja sen edellytyksiä voitiin tarkastaa.

2.3 Tarkastuksen aineistot ja tarkastusmenetelmät

Asiakirja-aineisto

Jo tarkastuksen esiselvitysvaiheessa tutustuttiin mahdollisimman laajasti Verohallinnon tulossopimusasiakirjoihin, vuosikertomuksiin ja toimintaja taloussuunnitelmiin sekä muuhun aiheeseen liittyvään aineistoon ja julkaisuihin. Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksiköstä saatiin tarkastuksen kuluessa runsaasti Verotarkastusyksikön tuloksellisuutta esittelevää aineistoa.

Haastattelut

Jo tarkastuksen esiselvitysvaiheessa käytiin haastattelemassa Länsi-Suomen verotarkastusyksikön johtoa sekä koko Verotarkastusyksikön johtoa.

Tarkastuksen yhteydessä käytiin haastattelemassa valtiovarainministeriön Verohallinnon tulosohtauksesta vastaavia henkilöitä, Verohallinnon johtoa, Verohallinnon Verotarkastusyksikön johtoa sekä operatiivisesta toiminnasta vastaavien verotarkastusyksiköiden (myöh. alueelliset verotarkastusyksiköt) johtoa Helsingissä, Turussa, Hämeenlinnassa, Kouvolas- ja Oulussa. Lisäksi haastateltiin Yritysverotusyksikön Konserniverokeskuksessa toimivien verotarkastajien johtoa.

Kullekin haastateltavalle taholle toimitettiin noin kahta viikkoa ennen haastattelua kysymykset (liite 1). Kysymyksiin pyydettiin vastaukset kirjallisessa muodossa ennen haastatteluja. Haastattelut tehtiin huhti- ja toukokuussa 2012.

Kysely verotarkastajille

Aineiston keruun toisessa vaiheessa suoritettiin Internet-pohjainen kysely, joka toteutettiin Webropol-kyselytyökalulla. Kyselyn perusjoukkona olivat verotarkastajat.

Tarkastusvirasto oli pyytänyt tammikuussa 2012 käyttöönsä verotarkastusyksiköiden sisäiset puhelinluettelot, ja samat tiedot pyydettiin Konservatorikeskuksen verotarkastajien osalta. Kyselyn perusjoukon kartoittamiseksi ja jakelulistan (verotarkastajien sähköpostiosoitteet) muodostamiseksi puhelinluetteloista jakelulistalle valittiin ne henkilöt, jotka eivät olleet esimies- tai tukipalvelutehtävissä ja/tai joiden virkanimikkeenä oli verotarkastaja tai vanhempi verotarkastaja. Osassa puhelinluetteloita virkavapaudet oli merkitty ja virkavapaalla olijat jätettiin perusjoukon ulkopuolelle. Kyselyn jakelulistalle tuli 596 nimeä.

Kyselyn saate (liite 2) kyselyyn (lomakkeen kysymykset liitteenä 3) viittaavine linkkeineen lähetettiin sähköpostina verotarkastajille 18.6.2012 ja muistutus 13.8.2012. Kyselyyn toivottiin vastattavan 24.8.2012 mennessä. Kyselylomake laadittiin noudattamalla mahdollisimman pitkälti haastattelujen kysymysrunkoa.

Kyselyyn vastasi 315 verotarkastajaa, joten vastausprosentiksi tuli 52,9. Kyselyssä olleisiin avokysymyksiin saadut vastaukset (liitteet 4-7) on raportoitu erillisliitteessä.

Kato

Verohallinnon sisäisten puhelinluettelotietojen perusteella verotarkastajista tiedettiin heidän sukupuolensa ja alueellinen verotarkastusyksikkönsä. Kadon arvioimiseksi vastanneita ja ei-vastanneita verrattiin näihin kahteen muuttujaan.

TAULUKKO 2. Verotarkastajat tarkastusviraston kyselyyn vastaamisen ja sukupuolen mukaan (prosenttia).

Sukupuoli	VTV:n kyselyyn vastanneet tarkastajat	Kaikki tarkastajat yhteensä
Mies	47,3	44,5
Nainen	52,7	55,5
Kaikki yhteensä	100,0 (N=315)	100,0 (N=596)

Taulukon 2 perusteella miehet vastasivat jossain määrin aktiivisemmin tarkastusviraston kyselyyn kuin naiset.

TAULUKKO 3. Verotarkastajat tarkastusviraston kyselyyn vastaamisen ja verotarkastusyksikön mukaan (prosenttia).

Verotarkastusyksikkö	VTV:n kyselyyn vastanneet tarkastajat	Kaikki tarkastajat yhteensä
Uudenmaan verotarkastusyksikkö	25,2	25,7
Länsi-Suomen verotarkastusyksikkö	19,5	20,6
Sisä-Suomen verotarkastusyksikkö	15,0	18,1
Itä-Suomen verotarkastusyksikkö	18,2	15,1
Pohjois-Suomen verotarkastusyksikkö	12,1	10,9
Konserniverokeskus	9,9	9,6
Kaikki yhteensä	100,0 (N=315)	100,0 (N=596)

Taulukon 3 perusteella Sisä-Suomen verotarkastajien osuus tarkastusviraston kyselyyn vastanneista on heidän suhteelliseen osuuteensa kaikista tarkastajista verrattuna aliedustettu. Itä-Suomen verotarkastusyksikön tarkastajat taas olivat suhteellista osuuttaan aktiivisempia vastaajia.

Taulukoiden 2 ja 3 muuttujien perusteella tarkastusaineistossa ei ole nähtävissä mitään erityisiä tarkastustuloksia vääristäviä tekijöitä.

3 Tarkastushavainnot

Tarkastushavaintoluvun alaluvut 3.1–3.4 käsittelevät verotarkastustoiminnan tuloksellisuuttaja alaluvut 3.5–3.8 verotarkastustoiminnan tuloksellisuuden edellytyksiä.

3.1 Tavoitteiden muodostaminen ja niiden saavuttaminen

3.1.1 Nykyisen tulostavoitteiston muodostuminen

Tulostavoitteiston muodostaminen ja tavoitteiston kehittäminen on erittäin keskeinen osa koko tulosohjausta ja -johtamista. Tulostavoitteiston laatua ei voi liikaa korostaa osana onnistunutta ohjausta ja johtamista. Tavoitteiston muodostamisen päävastuun tulisi olla tulosorganisaation hierarkian ylätasolla. Näin ollen vastuun tulisi siis olla valtiovarainministeriöllä ja Verohallinnon johdolla. Tämä siitäkkin huolimatta, että varsinainen tavoitteiston muodostaminen tapahtuisi organisaation alemmilla tasoilla.

Suoritetun tarkastuksen tarkastushavaintojen mukaan – kirjallisissa vastauksissa ja tarkastuskäynneillä – verotarkastuksen ohjauksesta ja johtamisesta vastaavat tahot eivät selkeästi pystyneet määrittämään sitä säädöksellistä taustaa, miksi verotarkastus on olemassa. Lainsäädännöllisten lähtökohtien pitäisi muodostaa perusta tulostavoitteiden asettamiselle. Sitä vastoin vastauksissa korostettiin usein kehäpäättelämänomaisesti tulostavoitteiston muodostamisen lähtökohtana tulostavoiteasiakirjoja. Tämä voi olla merkki siitä, että ministeriöllä ja Verohallinnon johdolla ei ole ollut kovin merkittävää roolia nykyistä tavoitteistoa muodostettaessa. Toisaalta tarkastuksessa ei saatu selville, mistä nykyiset tavoitteet ovat peräisin. Myöskään mistään erityisestä tavoitteiston kehittämisen prosessista aiempina vuosina ei ole tullut mitään ilmi. Yleisesti voi todeta, että tavoitteet ovat muodostuneet vuosien varrella eri verotarkastuksen toimijoiden aikaansaannoksina. Nykyinen tavoitteisto on kehittynyt suurelta osalta viime vuosina, ja muodostamisessa toimijoina ovat olleet keskeisesti varsinaista tarkastustyötä johtavat tahot.

Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksikkö panostaa valtakunnantason tavoitteiston laatuun ja asianmukaisuuteen. Tarkastushavaintojen mukaan olisi tarpeen resurssien puitteissa pyrkiä selvittämään tavoitteiston laadun kehittämistä niin, että prosessissa olisivat mukana kaikki

verotarkastuksen toimijat ministeriöstä yksittäisiin tarkastajiin saakka. Tässä prosessissa ei ole syytä unohtaa verohallinnon ulkopuolisten tahojen ja demokraatien käsitystä siitä, miksi verotarkastustoiminta on ole-
massa.

3.1.2 Tulostavoitteiden ja niiden tavoitetasojen määrittäminen

Tulosohjatussa hallintojärjestelmässä viimekätisen vastuun ja ohjausvel-
vollisuuden verotarkastuksen asianmukaisesta järjestämisestä tulee olla
valtiovarainministeriöllä. Näin ollen ministeriöllä tulisi olla aktiivinen
rooli tulostavoitteiden ja tavoitetasojen asettamisessa ja tavoitteiden toteu-
tutumisen seurannassa. Tämä ei luonnollisestikaan poista varsinaisten vero-
tarkastuksen toimijoiden vastuuta muodostaa tulostavoitteistoaan ja kehiti-
tää omaa tuloksellisuuttaan.

Valtiovarainministeriö sopii ministeriön ja Verohallinnon välisessä tu-
lostavoiteasiakirjassa yksittäiset verotarkastuksen tulostavoitteet ja niiden
tavoitetasot. Tarkastushavaintojen mukaan tämä tapahtuu niin, että Vero-
hallinto on aktiivinen ja esittää sopimuksen hyväksyttäväksi. Tarkastuk-
sessa muodostunutta käsitystä tilanteesta kuvaa Verohallinnon kirjallises-
sa vastauksessaan esittämä näkemys, jonka mukaan Verohallinto tekee
esityksen ja valtiovarainministeriö antaa palautetta.

Kirjallisista vastauksista ja haastattelukäynneillä ilmeni, että verotarkas-
tusta koskeva tulossopimus valmistellaan Verotarkastusyksikön johto-
ryhmässä ja Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksikössä. Tämän
jälkeen tulossopimusneuvotteluissa Verohallinnon pääjohtaja antaa tavoit-
teisiin liittyvää palautetta. Näyttää siltä, että nykyisin Verotarkastusyksiki-
kön ohjaus- ja kehittämissyksikön asema tavoitetasojen määrittelyssä on
hyvin keskeinen. Tarkastuksessa muodostuneen käsityksen mukaan valta-
osa tavoitetasoista säilyy alkuperäisen valmistelun mukaisina. Esiin tuli
myös sellaisia seikkoja, jotka vahvistavat käsitystä, jonka mukaan myös
Verohallinnon johto ja valtiovarainministeriö ovat olleet aktiivisia yksit-
täisten tavoitteiden tavoitetasojen tarkistamisessa. On syytä korostaa, että
ne myös viime kädessä vastaavat valmistelutahosta huolimatta tavoite-
tasojen ja itse tavoitteiden asianmukaisuudesta.

3.1.3 Tulostavoitteiden saavuttaminen

Seuraavassa tarkastellaan, miten hyvin Verohallinnon verotarkastustoi-
minta on saavuttanut sille valtiovarainministeriön ja Verohallinnon tulos-
tavoiteasiakirjoissa tarkasteluajanjaksona 2007–2011 asetetut keskeiset

tavoitteet. Seuraavissa taulukoissa on esitetty yksittäisten tulostavoitteiden tavoitetasot ja toteumatiedot. Osa tavoitteista on otettu käyttöön vasta viime vuosina, mikä selittää mahdollisen tietojen puuttumisen eri vuosilta.

Vaikuttavuusmittarit

TAULUKKO 4. Suurten yritysten kattavuus (prosenttia). Liikevaihtoraja oli vuoteen 2007 asti 3,5 miljoonaa euroa ja vuodesta 2008 alkaen 5 miljoonaa euroa.¹²

	2007	2008	2009	2010	2011
Tavoite	10,0	12,0	9,0	10,0	10,0
Toteuma	8,9	10,4	10,2	9,0	11,0

Tavoite suurten yritysten tarkastuskattavuudesta (taulukko 4) kytkeytyy suoraan tarkastusresurssien kohdentamiseen. Tavoitteena on ollut, että vuosittain tarkastetaan tietyn liikevaihdon ylittävistä verovelvollisista noin 10 prosenttia. Kuten edellä olevasta taulukosta voi todeta, toteumatiedoissa tuloksellisuuden taso vaihtelee jossain määrin. Yleisesti voidaan havaita, että tavoitetaso on vaihtelusta huolimatta saavutettu varsin hyvin. Tavoitetason vaihtelulle on vaikea löytää perustetta. Vuoden 2008 tavoitetaso nosto kytkeytyy eurovolyyimirajan muutokseen, mutta vuoden päästä tavoitetaso on pudonnut tarkasteluajanjakson alimmalle tasolle. Olettaisi, että tällainen itse asetettu kohdentamistavoite voisi säilyä pitkiäkin aikoja samana, ellei saavuttamisaste merkittävästi poikkea tavoitteesta. Näyttää siltä, että tavoitetaso on herkästi muutettu vastaamaan aiempaa toteutunutta tasoa eli kaksi vuotta tulosvuotta aiempaa toteumatietoa.

¹² *Valtiovarainministeriön ja Verohallinnon tulostavoite- ja seuranta-asiakirjat vuosina 2007–2011.*

TAULUKKO 5. Harmaan talouden tarkastukset (prosenttia tarkastukseen käytetystä työajasta)¹³.

	2007	2008	2009	2010	2011
Tavoite		30,0	30,0	30,0	30,0
Toteuma	30,0	35,7	29,9	29,9	32,1

Myös taulukossa 5 esitetty tavoite harmaan talouden tarkastuksille on suoraan tarkastusresurssien kohdentamiseen liittyvä. Tarkasteluajanjaksona tavoitetaso on säilynyt muuttumattomana. Tavoite on käytännössä saavutettu kaikkina vuosina. Saavuttamisaste on säilynyt varsin lähellä tavoitetasoa, joten tavoitetason muutokselle ei siitä syystä ole muodostunut perustetta. Toisaalta kuten todettiin, kyseessä on suora resurssien kohdentamistavoite, jossa ei varsinaista aikaansaannosta seurata lainkaan. Tällöin ei myöskään varsinaisesta toteuma-arvosta muodostu perustetta muuttaa tavoitetasoa.

Toiminnallinen tehokkuus

Tuottavuus- ja taloudellisuus, yhteiskuntavastuu

TAULUKKO 6. Tarkastusten toimenpidesuhde: toimenpiteitä vs. ei toimenpiteitä.¹⁴

	2007	2008	2009	2010	2011
Tavoite					70/30
Toteuma			71/29	69/31	69/31

Myös tarkastusten toimenpidesuhdetta koskeva tavoite (taulukko 6) on läheisesti kytkeytynyt yksittäisten tarkastusten kohdentamiseen. Tarkastuksellista kattavuutta halutaan suunnata myös sellaisiin verovelvollisiin, joiden tarkastamisesta ei aiheudu veroseuraamuksia. Tarkastuksen toimijat ovat kokemuksensa ja näkemyksensä mukaan määrittäneet ei-toimenpiteellisten tarkastusten osuudeksi 30 prosenttia tarkastusten kokonaismäärästä. Kyseessä on uusi tavoite Verohallinnon ja ministeriön väli-

¹³ Valtiovarainministeriön ja Verohallinnon tulostavoite- ja seuranta-asiakirjat vuosina 2007–2011.

¹⁴ Valtiovarainministeriön ja Verohallinnon tulostavoite- ja seuranta-asiakirjat vuosina 2007–2011.

sessä tulostavoiteasiakirjassa. Verotarkastusorganisaatiossa se on kuitenkin ollut jo aiemmin tavoitteena, ja toteumatietoja on seurattu jo aiempina vuosina. Myös tämä tavoite on käytännössä saavutettu.

TAULUKKO 7. Tuotokset ja laadunhallinta. Keskimääräinen osallistuminen tarkastuksiin (kappaletta).¹⁵

	2007	2008	2009	2010	2011
Tavoite			12,75	13,0	13,0
Toteuma		11,78	12,15	13,2	13,2

Taulukossa 7 esitetty mittari kuvaa yksittäisen tarkastajan keskimääräistä osallistumista yksittäisiin tarkastuksiin niin, että työpanos käsitellään henkilötyövuosina. Kappalemääräinen tarkastustavoite saadaan jakamalla vuoden aikana toteutunut aktiivitarkastajien lukumäärä kahdella, joka on tarkastusryhmän koko. Saatu tarkastusryhmien lukumäärä kerrotaan vielä tarkastajien keskimääräisellä osallistumistavoitteella 13, jolloin saadaan yksikön tarkastustavoite. Mittaria voidaan tarkastella sekä koko verotarkastuksen tuottavuusmittarina että yksittäisen tarkastajan tehokkuuslukuina. Mittari ei millään tavalla huomioi tarkastusten erilaisuutta ja vaativuutta. Se ei myöskään tee eroa osallistumiseen käytetyn työajan suhteessa. Tarkasteluajanjaksona tämäkin tulostavoite on saavutettu varsin hyvin. Toteumat ovat niin lähellä tavoitetasoa, että tarvetta tavoitetason muuttamiseen tästä syystä ei ole.

TAULUKKO 8. Vastaukset kansainvälisiin virka-apupyyntöihin määräajassa (prosenttia).¹⁶

	2007	2008	2009	2010	2011
Tavoite			100	100	100
Toteuma			100	96	94

Kansainvälisiin virka-apupyyntöihin määräajassa vastaamista koskeva tavoite (taulukko 8) on varsin marginaalinen suhteessa varsinaiseen verotar-

¹⁵ Valtiovarainministeriön ja Verohallinnon tulostavoite- ja seuranta-asiakirjat vuosina 2007–2011.

¹⁶ Valtiovarainministeriön ja Verohallinnon tulostavoite- ja seuranta-asiakirjat vuosina 2007–2011.

kastustoimintaan. Kyseiset määräajat tulevat kansainvälisistä säädöksistä. Näiden tavoitteiden saavuttamisessa on viime vuosina ollut lieviä puutteita, ja tavoitteen saavuttamisen suunta näyttää laskevalta. Tämän tavoitteen lievä saavuttamattomuus ei muuta tulostavoitteiden yleistä saavuttamisen asetetta, sillä sen painoarvo koko verotarkastuksen tuloksellisuuden kuvauksessa on vähäinen.

TAULUKKO 9. Kertomusten valmistuminen tavoiteajassa (prosenttia).

	2007	2008	2009	2010	2011
Tavoite				80	80
Toteuma		84	85	84	85

Tavoitteena on ollut, että 80 prosenttia tarkastuksista valmistuu 240 päivässä eli kahdeksassa kuukaudessa (taulukko 9). Tavoitteella pyritään ohjaamaan tarkastusten kokonaisuutta. Tämän tavoitteen toteuma-aste on vuodesta toiseen ollut varsin selvästi tavoitetason yläpuolella. Tavoite on siis saavutettu hyvin. Vuodelle 2012 tavoitetasoa on kiristetty, mikä onkin oikea johtopäätös aiempien vuosien toteumaa tarkasteltaessa. Nykyinen tavoite edellyttää, että 80 prosenttia tarkastuksista valmistuu 180 päivässä eli kuudessa kuukaudessa.

3.1.4 Yhteenveto

Verotarkastusta koskevista säädöksistä ei ole suoranaisesti johdettavissa verotarkastustoiminnan tulostavoitteita. Tarkastuksessa ei saatu selville, mistä lähtökohdista nykyiset tavoitteet on muodostettu. Nykyinen tavoiteisto on kehittynyt suurelta osalta viime vuosina, ja muodostamisessa toimijoina ovat olleet keskeisesti varsinaista tarkastustyötä johtavat tahot.

Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksikkö on nykyisin ratkaisevassa asemassa tavoitetasojen määrittelyssä. Päävastuun tulostavoitteista ja niiden tavoitetasoista tulisi olla valtiovarainministeriöllä.

Nykyisten tulostavoitteiden tavoitetasot ja niitä vastaavat vuosittaiset toteumat ovat säilyneet tarkasteluajanjaksona stabiileina. Yleisesti voidaan todeta, että verotarkastustoiminta on saavuttanut sille asetetut tulostavoitteet.

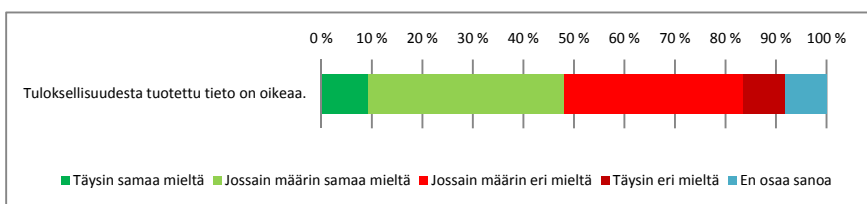
3.2 Tuloksellisuustietojen oikeellisuus ja tietojen tuottaminen

Edellisessä luvussa kuvattiin Verohallinnon verotarkastustoiminnan tulostavoitteita ja sitä, miten hyvin nämä tulostavoitteet on saavutettu virallisiasiakirjoissa esitetyn raportoinnin mukaan. Tässä luvussa käsitellään edellä kuvattujen raportointitietojen perustaa ja oikeellisuutta.

Eri organisaatiosoilta saaduissa kirjallisissa vastauksissa vastaajien käsitykset tuloksellisuudesta tuotetun tiedon oikeellisuudesta olivat seuraavat: Valtiovarainministeriön mukaan tuloksellisuudesta tuotettu tieto on oikeaa. Verohallinnon johto katsoo esitettyjen tietojen olevan pääsääntöisesti oikeita, ja lisäksi ministeriön mukaan valtiontalouden tarkastusvirasto arvioi tietojen luotettavuuden vuosittain. Verotarkastuksen Ohjaus- ja kehittämissyksikkö katsoo tietojen olevan oikeita ja reaaliaikaisia. Tiedot perustuvat keskitettyyn sähköiseen tietojärjestelmään. Mahdolliset merkinnässä olevat puutteellisuudet eivät Ohjaus- ja kehittämissyksikön mukaan olennaisesti vaikuta tietojen luotettavuuteen.

Tarkastajakunnalle suunnatun kyselyn tulosten (kuvio 3) mukaan vain alle puolet verotarkastajista oli täysin tai jossain määrin samaa mieltä väittämästä, että tuloksellisuudesta tuotettu tieto on oikeaa. Verotarkastuksen johdon ja tarkastajakunnan näkemys asiantilasta näyttää poikkeavan selvästi toisistaan.

Tiedot vastausten lukumäärästä ja suhteellisesta osuudesta tämän ja myöhempien kuvioden osalta ovat liitteessä 3.



KUVIO 3. Tarkastajien käsitys tuloksellisuustiedon oikeellisuudesta.

3.2.1 Tarkastushallinnon tietojärjestelmä Tahti

Tarkastusten kappalemäärätietojen muodostaminen

Tarkastustoiminnan tuloksellisuuden luotettavuuden keskeinen perusta on luotettava tieto tarkastusten kappalemäärästä. Tämä tieto tuotetaan tarkastushallinnon tietojärjestelmällä, joka on nimeltään Tahti. Se on verohal-

linnon yhteinen sähköinen järjestelmä, jolla hallinnoidaan ja seurataan tarkastusten etenemistä tarkastusmääräyksen antamisesta tarkastuksen valmistumiseen saakka. Järjestelmästä voidaan tuottaa tietoja valtakunnallisesti, alueyksiköittäin, tarkastusryhmittäin ja tarkastajittain. Tiedot ajanjaksolla valmistuneista tarkastuksista saadaan Tahti-järjestelmän raporteista. Tarkastusmääräyksen antamisen yhteydessä tarkastus kirjataan järjestelmään käynnissä olevaksi tarkastukseksi. Tarkastuskertomuksen hyväksymisen yhteydessä tarkastus kirjataan järjestelmään valmistuneeksi tarkastukseksi ja siten lisäämään tarkastusten kappalemäärää. Tietojen oikeellisuus valmistuneista ja keskeneräisistä tarkastuksista varmennetaan alueellisissa tarkastusyksiköissä. Tahtiin kirjattavien tietojen yhtenevyyttä ja oikeellisuutta seurataan pääasiassa ryhmätason seurannassa.

Tässä tarkastuksessa tehtyjen tarkastushavaintojen perusteella menettelytapa kappalemäärätietojen muodostamiseksi vaikuttaa luotettavalta.

Tarkastusten kohteiden/ryhmien/luokkien kappalemäärätietojen muodostaminen

Verotarkastustoiminnan tulostavoitteissa on runsaasti tavoitteita, jotka liittyvät tarkastuksen kappalemäärien tai resurssipanoksen kohdentumiseen. Kyseisten tavoitteiden seurantatietojen tuottaminen perustuu myös Tahti-tietojärjestelmään syötettyihin merkintöihin. Tarkastukselle annetaan verovelvolliskohtainen toimenpidenumero, jolle kaikki toteutetut tarkastustoimet ja tarkastusta koskevat tiedot kirjataan. Tahtiin kirjataan tarkastuksen kulkua ja tuloksia koskevien tietojen lisäksi asetettujen tavoitteiden seurantaan palvelevia tietoja. Näitä ovat esimerkiksi tarkastuksen kohdevalinta-alueet sekä painopistealueet ja hankkeet. Lopullinen kirjaus tarkastuksen kohdistumisesta johonkin tai useampaan tulostavoitteeseen tehdään vasta tarkastuskertomuksen hyväksymisen ja valmistumisen yhteydessä. Tässä tarkastuksessa tehtyjen tarkastushavaintojen perusteella menettelytapa tarkastusten kohdentamiseksi kohdevalinta- tai painopistealueille tai hankkeisiin Tahti-järjestelmässä vaikuttaa luotettavalta.

Tarkastuksen määrittäminen harmaan talouden tarkastukseksi

Yksi keskeinen tulostavoite kohdistuu harmaan talouden tarkastuksiin käytettävään resurssipanostuksen määrään. Harmaan talouden käsitettä määritetään eri yhteyksissä jossain määrin poikkeavalla tavalla. Tarkastushavaintojen mukaan verotarkastus määräytyy lopullisesti harmaan talouden tarkastukseksi tarkastuskertomuksen hyväksymisen yhteydessä. Tahti-järjestelmä etsii harmaan talouden kohteet automaattisesti järjestel-

mään määriteltyjen kriteerien perusteella. Tarkastus luokitellaan harmaan talouden tarkastukseksi seuraavien poimintakriteerien avulla:

- Tahdin virhetyyppi 120 (tuloja puuttuu)
- Tahdin virhetyyppi 210 (myyntiä puuttuu)
- Vääränsisältöisiä tositteita, kuittikauppaa (kpl, arvo)
- Tarkastus on tehty ennalta ilmoittamatta
- Tarkastus on toteutettu yhdessä poliisin kanssa.

Mikäli yksikin kriteereistä täyttyy, tarkastus määrittyy automaattisesti harmaan talouden tarkastukseksi.

Tässä tarkastuksessa ei erikseen ole perehdytty käytössä olevien perusteiden validiuteen. Olennaisempaa lienee kuitenkin se, että tuotetut tiedot ovat yhtenäisiä ja luotettavia sekä niiden sisältö pysyy samanlaisena tarkastelujaksosta toiseen. Tarkastajille suunnatun kyselyn vastauksissa joissakin kommentteissa esitettiin käsitys, että eri puolilla Suomea tilastoidaan harmaan talouden tarkastuksia eri tavoin. Verotarkastustoiminnan johtamisesta vastuussa olevat eivät nähneet asiassa merkittäviä ongelmia. Määrittämisen yhdenmukaisuus on kuitenkin syytä varmistaa.

Tarkastuksen alkamis- ja loppumispäivämäärän varmistaminen

Raportoitaessa tarkastuksen keston liittyvistä tulostavoitteista tietojen luotettavuuden näkökulmasta olennaista on se, että tarkastusten alkamis- ja loppumispäivät ovat oikein sähköisessä järjestelmässä.

Tarkastuksessa saatujen tietojen mukaan vastuutarkastaja tallentaa sähköiseen järjestelmään tarkastuksen aloituspäivämäärän. Tarkastuskertomuksen hyväksyminen merkitsee tarkastuksen päättymistä. Hyväksymisen päivämisen yhteydessä tehdään merkintä Tahti-järjestelmään. Tämän jälkeen tarkastukseen ei voi kirjata työaikaa tai tehdä muutoksia esityksiin ja seurantatietoihin.

Tarkastushavainnoissa ei tullut esiin sellaisia seikkoja, jotka vaarantaisivat raportoitujen tarkastuksen keston liittyvien tietojen oikeellisuuden.

Tarkastuksen luokittelu toimenpiteelliseksi

Yksi verotarkastustoiminnan tulostavoitteista kohdistuu siihen osuuteen tarkastuskohteista, joista ei aiheudu toimenpiteitä. Verotarkastus luokitellaan toimenpiteitä sisältäväksi silloin, kun tarkastuskertomuksen hyväksymisen yhteydessä siihen kirjataan toimenpide-esityksiä. Annettua ohjausta ei katsota tässä toimenpiteeksi. Myös tuloksellisuustiedot toimenpiteellisistä ja toimenpiteettömistä tarkastuksista tuotetaan Tahti-

järjestelmällä. Sellaiset tarkastuskertomukset, joista ei aiheudu toimenpiteitä, kirjataan tästä syystä järjestelmään omalla merkinnällään.

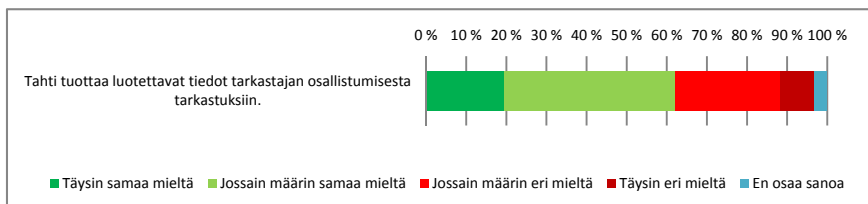
Tämän tarkastuksen yhteydessä ei ilmennyt seikkoja, joiden perusteella esitetyt tuloksellisuustiedot toimenpiteellisten ja ei-toimenpiteellisten tarkastuskertomusten suhteesta olisivat tiedon raportoinnin näkökulmasta epäluotettavia.

Tarkastajan kirjaaminen osallistujaksi yksittäiseen tarkastukseen

Yksittäisten tarkastajien keskimääräinen osallistuminen yksittäisiin tarkastuksiin on myös yksi verotarkastustoiminnan tulostavoite. Tällöin olennaista on kyetä luotettavasti kiinnittämään yksittäisen tarkastajan työpanos eri tarkastuksiin.

Tarkastuksessa saatujen tietojen mukaan tarkastaja on osallistunut yksittäiseen tarkastukseen, kun hänet tarkastusmääräyksessä on merkitty tarkastukseen vastuutarkastajaksi tai osallistuvaksi tarkastajaksi. Tämän lisäksi hänen työaikaansa tulee olla kirjattuna työajanseurantajärjestelmään kohdistuen kyseiseen tarkastukseen. Tietojen oikeellisuus varmistetaan vielä tarkastuskertomuksen hyväksymisen yhteydessä.

Verotarkastajista yli 60 prosenttia oli joko täysin tai jossain määrin samaa mieltä väittämästä, että Tahti-järjestelmä tuottaa luotettavat tiedot tarkastajien osallistumisesta tarkastuksiin (kuvio 4). Tässä tarkastuksessa tehtyjen havaintojen perusteella ei tullut ilmi sellaisia seikkoja, jotka kyseenalaistaisivat menettelytavat tuloksellisuustietoina esitettyjen lukujen tuottamisessa.



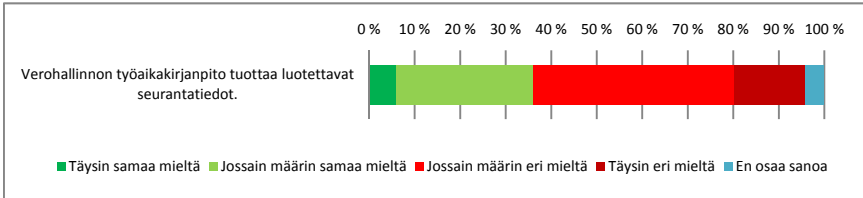
KUVIO 4. Tarkastajien käsitys tarkastushallinnon tietojärjestelmän luotettavuudesta.

3.2.2 Työajan seurantajärjestelmä UTAIKA

Työajan kohdentaminen

Verotarkastustoiminnan tuloksellisuustietojen oikeellisuuden keskeisin lähtökohta on työaikatietojen oikea kohdentuminen seurantakohteille. Ve-

rotarkastus on keskeisesti työpanokseen perustuvaa. Näin ollen asianmukainen aikaansaannosten vertaaminen panostukseen edellyttää luotettavasti yksilöityjä tietoja käytetystä työpanoksesta. Verotarkastajille kohdistetun kyselyn tulosten (kuvio 5) mukaan valtaosa tarkastajakunnasta ei pidä työaikakirjanpidon tuottamia seurantatietoja luotettavina.



KUVIO 5. Verotarkastajien käsitys työaikakirjanpidon luotettavuudesta.

Verotarkastuksiin kohdistuva työaika kirjataan Verohallinnon yhteisen työajanseurantajärjestelmän (UTAICA) kautta. Työajanseurantajärjestelmään tallennetut ja tarkastuksiin kohdistetut työaikatiedot siirtyvät automaattisesti Tahti-järjestelmään. Kaikkien työntekijöiden on tallennettava työaikansa sähköiseen järjestelmään. Työaikaa ei voi olla kohdentamatta johonkin meneillään olevaan tarkastukseen. Toisaalta järjestelmä mahdollistaa työajan kohdentamisen vain sellaisille tarkastuksille, joista on olemassa tarkastusmääräys, eikä tarkastus ole vielä valmistunut. Tarkastaja ei voi kirjata työaikaa kohteelle, mikäli häntä ei ole merkitty järjestelmään osallistujaksi kyseiseen tarkastukseen.

Tässä tarkastuksessa ei pyritty selvittämään käytettyjen järjestelmien luotettavuutta. Tarkastuskäynneillä tai kirjallisissa vastauksissa ei tullut esille sellaisia tekijöitä, jotka asettaisivat epäilyksiä käytössä olevan työajan seurantajärjestelmin luotettavuudelle.

Työajan kirjaamisen kohteet

Verotarkastuksiin käytettyä työaikaa yksittäinen tarkastaja voi kohdentaa seuraaviin kohteisiin:

- verotarkastus
- tarkastajan tekemä verotarkastuksen esi- ja jälkityö
- ATK-verotarkastus.

Työajanseurantajärjestelmä edellyttää aina verotarkastukseen käytetyn työajan kohdentamista käyttäen tarkastuskohtaista toimenpidenumeroa. Tarkastushenkilöstön muuta kuin tarkastuksiin käyttämää työaikaa koh-

dennetaan työaikakoodeille valtakunnallisten kohdentamisohjeiden mukaan.

Tarkastushavaintojen mukaan työajan kohdentamisen mahdollisuus järjestelmään on järjestetty asianmukaisesti. Yksittäiseen tarkastukseen ja tarkastustoimintaan yleensä kohdentuva työresurssipanous on mahdollista tallentaa siihen niin, että tuloksellisuuden kuvaukselle muodostuu luotettava ja riittävän erittelevä perusta.

Työajan kohdentamisen ajankohta

Koko Verohallintoa koskevan ohjeen mukaan työajan kirjaamisen ja kohdentamisen tulee tapahtua viimeistään seuraavan kuun alussa. Työaikaa on mahdollista kirjata myös etukäteen. Alueellisissa tarkastusyksiköissä ei ole mahdollista tehdä muutoksia kirjauksiin, kun yksittäinen kuukausi on lukittu.

Tarkastushavaintojen mukaan työajan kirjauksen tapahtuma-ajankohta vaihtelee tarkastajakunnassa varsin paljon. Taulukossa 10 on nähtävissä tarkastajille suunnatun kyselyn tulokset työajan kirjaamisesta. Olennaista kirjausajankohdalle on se, että kirjaajalla on riittävän yksityiskohtaisesti tiedossa se, mihin hän kohdistaa käyttämänsä työajan¹⁷. Keskimäärinhän yksittäisellä tarkastajalla ei ole meneillään runsaasti tarkastuksia yhtä aikaa. On kuitenkin syytä muistaa, että tuloksellisuuden kuvauksen keskeisimpiä lähtökohtia on työajan kirjauksen laatutaso. Tästä syystä Verotarkastusyksikössä olisi tarpeen miettiä, onko nykyinen ohjeistus riittävää. Kaikissa tapauksissa tulisi kuitenkin pyrkiä sellaiseen järjestelmään, jossa tallennetut tiedot ovat mahdollisimman luotettavia ja yhtäläisin perustein muodostettuja. On myös syytä huomioida mahdollisuus tosiaikaiseen työajan kirjaamiseen.

¹⁷ *Esim. tarkastusviraston tarkastuksessa Maatalouden kannattavuuslaskenta, tarkastuskertomus 199/2009, tuli esiin, että työajan kirjaaminen useiden viikkojen viiveellä voi jo inhimillisistä syistä aiheuttaa huomattavaa arvionvaraisuutta laskennan tuloksiin.*

TAULUKKO 10. Verotarkastajien vastaus kysymykseen: Kuinka usein kirjaat työajan-käyttösi työaikakirjanpitoon keskimäärin?

	F	prosenttia
Kerran päivässä	45	14,4
Kerran viikossa	156	50,0
Kaksi kertaa kuukaudessa	69	22,1
Kerran kuukaudessa	42	13,5
Yhteensä	312	100,0

Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan lausunnossa Verohallinto kertoi, että vuoden 2013 alusta alkaen työajanseurannassa on käytetty Kieku-järjestelmää. Tarkastuksen raportointivaiheessa saadun tiedon mukaan uuteen työajanseurantajärjestelmään ja tarkastuksiin kohdistetut työaikatiedot eivät siirry enää automaattisesti takaisin Tahti-järjestelmään.

3.2.3 Kansainvälisten virka-apupyynnöiden diariointijärjestelmä

Kansainväliset virka-apupyynnöt diarioidaan sähköiseen VAPU-sovellukseen. Se on tarkoitettu kansainvälisten virka-apujen diariointiin, eri vaiheiden hallinnointiin sekä lukumäärien ja vastausaikojen seurantaan. Jokainen saapunut ja lähetetty virka-apu saa oman tunnuksen. Sovelluksesta on yhteys sähköiseen arkistoon, johon viedään kaikki virka-apupyynnötapauksen asiakirjat, sähköpostit, kohdeasiakkaan vastaukset ja liitteet. VAPU-järjestelmästä on yhteys myös Tahti-järjestelmään.

Tarkastuksessa ei tullut ilmi seikkoja, että sähköisestä järjestelmästä tuotettavien tietojen oikeellisuuteen liittyisi epäluotettavuutta.

3.2.4 Yhteenveto

Verotarkastustoiminnan johtamisesta vastuussa olevat pitivät tuloksellisuudesta esitettyjä toteumatietoja lähtökohtaisesti oikeina. Verotarkastajat puolestaan eivät pitäneet tietojen oikeellisuutta erityisen hyvänä. Tuloksellisuustiedon oikeellisuutta varmistaessaan verotarkastustoiminnan johtamisesta vastuussa olevien on syytä huomioida tämä näkemysten ero ja varmistaa työajankirjauksen ohjeistuksen riittävyys. Asian merkitystä korostaa tarkastajakunnan keskeinen asema tuloksellisuustietojen perustana olevan tiedon syöttämisessä tarkastuksen tietojärjestelmiin.

Tarkastushavaintojen mukaan yksittäiseen tarkastukseen ja tarkastustoimintaan yleisesti liittyvien tuloksellisuuden kuvauksen perustietojen

tallentaminen verotarkastuksen käyttämiin järjestelmiin on mahdollista niin, että tuloksellisuuden kuvaukselle muodostuu luotettava ja riittävän erittelevä perusta. Tässä tarkastuksessa ei pyritty selvittämään käytössä olevien järjestelmien luotettavuutta.

3.3 Tavoitteiston riittävyys ja kehitysvaihtoehdot

3.3.1 Nykyinen tulostavoitteisto tuloksellisuuden kuvaajana

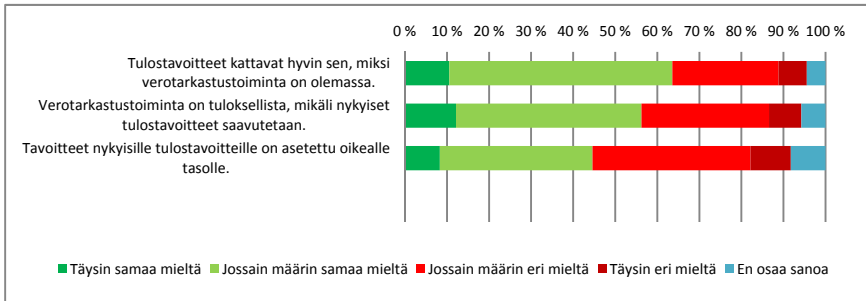
Seuraavaksi esitetään vastaajien käsityksiä siitä, milloin verotarkastustoiminta on tuloksellista. Tiedot perustuvat verotarkastustoiminnan ohjauksesta vastaavilta eri organisaatioilta ennen haastattelukäyntejä saatuihin kirjallisiin vastauksiin.

Valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan verotarkastustoiminta on tuloksellista, kun voidaan vaikuttaa asiakkaan veronmaksukäyttäytymiseen positiivisella tavalla. Myös kokonaisfiskaalinen vaikuttavuus on tärkeää. Verohallinnon johdon mielestä olennaista on se, lisääntykö oikein toimivien asiakkaiden määrä.

Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksikön mukaan verotarkastus on tuloksellista silloin, kun se tehokkaasti ehkäisee verovajeen syntymistä ja lisää verojärjestelmän uskottavuutta ja kun tietoisuus valvonnasta lisää oikein toimimista. Yksittäiseen verovelvolliseen nähden toiminta on tuloksellista, kun tarkastuksessa puututaan olennaisiin virheisiin tai väärinkäytöksiin. Tuloksellisuus toteutuu, kun kyetään oikomaan aiempien verovuosien ja avoinna olevan kauden veron määrää. Lisäksi on kyettävä estämään virheen jatkuminen. Tuloksellisuus vaatii myös väärintoimimisen ehkäisyä ja siten tilan antamista oikein toimiville verovelvollisille.

Alueelliset tarkastusyksiköt kertoivat tarkastustoiminnan olevan tuloksellista, mikäli se pitää verojärjestelmän uskottavana ja edistää verotulojen oikea-aikaista kertymistä.

Verotarkastajille suunnatun kyselyn (kuvio 6) tulosten mukaan 63,5 prosenttia vastanneista tarkastajista oli joko täysin samaa mieltä tai lähes samaa mieltä siitä, että nykyinen verotarkastustoiminnan tulostavoitteisto kattaa hyvin sen, miksi verotarkastus on olemassa. Vastaavalla tavalla 56,2 prosenttia vastaajista oli sitä mieltä, että verotarkastustoiminta on tuloksellista, mikäli nykyiset tulostavoitteet saavutetaan. 44,6 prosenttia vastaajista oli joko täysin tai jossain määrin samaa mieltä siitä, että nykyisten tulostavoitteiden tavoitetasot on asetettu oikealle tasolle.



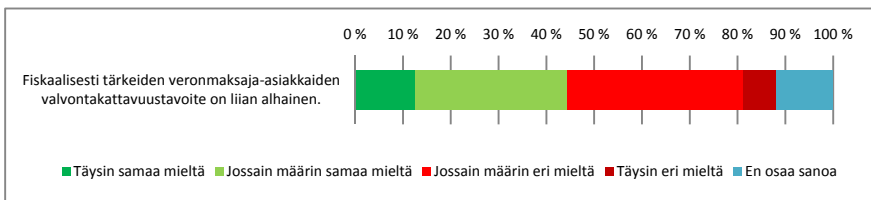
KUVIO 6. Verotarkastajien käsityksiä tulostavoitteista yleisellä tasolla.

Seuraavassa analysoidaan nykyisin käytössä olevien tulostavoitteiden laatua verotarkastustoiminnan tuloksellisuuden kuvaamisessa. Tulostavoitteet on käsitelty vuoden 2011 tulossopimuksessa esitetystä järjestyksestä. Tässä yhteydessä ei ole kuitenkaan käsitelty henkilöstövoimavarojen hallintaa ja kehittämistä koskevia tavoitteita. Kyseisiin tavoitteisiin liittyviä asioita käsitellään osittain tuloksellisuuden edellytyksiä koskevissa luvuissa.

Vaikuttavuus

Fiskaalisesti tärkeiden veronmaksaja-asiakkaiden valvontakattavuus

Verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden tulostavoite edellyttää, että tulosvuoden aikana on vuoden 2011 tason mukaan tarkastettava 10 prosenttia sellaisista verovelvollisista, joiden liikevaihto on yli 5 miljoonaa euroa. Sillä pyritään osoittamaan, että merkittävään veronalaiseen toimintaan kohdistetaan riittävän iso osa tarkastusresursseista.



KUVIO 7. Verotarkastajien käsitys fiskaalisesti tärkeiden veronmaksaja-asiakkaiden valvontakattavuustavoitteen tasosta.

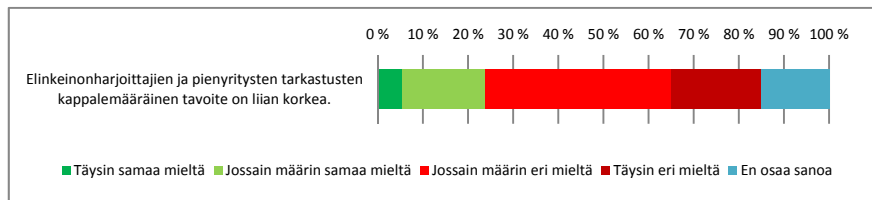
Verotarkastajille suunnatun kyselyn (kuvio 7) tulosten mukaan käsitykset siitä, onko fiskaalisesti merkittävien veronmaksaja-asiakkaiden valvonta-

kattavuus liian alhainen, jakaantuvat kutakuinkin tasan: n. 44 prosenttia on samaa ja n. 44 prosenttia eri mieltä.

Kyseisellä tavoitteella on varmasti merkitystä verotarkastustoiminnan vaikuttavuuteen. Se ei kuitenkaan kuvaa varsinaista vaikuttavuutta vaan ainoastaan ilmaisee, kuinka iso osa tietynlaisista verovelvollisista tulee vuosittain tarkastuksen kohteeksi. Se ei kuvaa, mitä tästä kyseisestä tarkastuspanostuksesta seuraa. Mittari ei ilmaise esimerkiksi vaikutusta veronmaksukäyttäytymiseen kyseisessä verovelvollisjoukossa tai muiden verovelvollisten joukossa. Tämä tavoite on käytännössä pelkästään tarkastuksen kohdentamistavoite, jolla kuitenkin pyritään ilmeisesti osoittamaan intressitahoille, mihin verotarkastuksen resurssipanoksia käytetään. Kyseinen mittari voi olla vuositason mittariksi turhaa byrokratiaa aiheuttava, mikäli sen saavuttamiseen vuositasolla pyritään liian tarkasti. Voisi olla hyvä käyttää kuvaajana useamman vuoden keskiarvoa, mikä kuitenkin johtaisi asiallisesti tavoiteltuun lopputulokseen.

Elinkeinonharjoittajien ja pienyritysten tarkastusten kappalemäärä

Vuoden 2011 tulossopimukseen vaikuttavuustavoitteisiin sisältyi tulostavoite ”elinkeinonharjoittajien ja pienyritysten tarkastusten osuus”, joka oli 750 kappaletta. Tarkastusviraston kyselyyn vastanneista verotarkastajista 61,2 prosenttia (kuvio 8) oli täysin tai jossain määrin eri mieltä siitä, että elinkeinonharjoittajien ja pienyritysten tarkastusten kappalemääräinen tulostavoite on liian korkea.

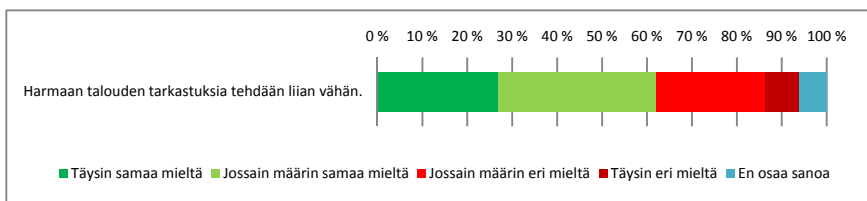


KUVIO 8. Verotarkastajien käsitys elinkeinonharjoittajien ja pienyritysten tarkastusten kappalemäärätavoitteen tasosta.

Tämä tavoite ei ole ollut tulostavoitteistossa aiemmin eikä ollut myöskään vuonna 2012. Tavoitteen toteutumista ei myöskään ole raportoitu missään julkisissa Verohallintoa koskevissa tuloksellisuuden kuvauksissa. Tavoite on selkeä resurssien kohdentamistavoite eikä kuvaa vaikuttavuutta.

Harmaan talouden tarkastusten osuus käytetystä työajasta

Kolmas tarkastustoiminnan vaikuttavuustavoite on luonteeltaan samanlainen kuin edellä esitelty tavoite. Harmaan talouden tarkastuksiin käytetään 30 prosenttia verotarkastukseen käytetyistä työpäivistä. Kyseisellä panostuksella on varmasti merkitystä verotarkastustoiminnan vaikuttavuuteen. Mittari ei kuitenkaan millään tavalla kerro, mitä kyseisellä 30 prosentin käytöllä harmaan talouden tarkastuksiin aikaansaadaan. Vasta siinä tapauksessa, että näin olisi, sitä voitaisiin käyttää vaikuttavuuden mittarina. Vaikuttavuuden mittarin tulisi tässä tapauksessa esimerkiksi pystyä kuvaamaan tarkastustoiminnan vaikutusta harmaan talouden esiintymiseen. Kyseessä on selkeästi vain tarkastustoiminnan resurssien kohdentamisen kuvaaja, joka toki ohjaa verotarkastuksen toimijoita käytännön tarkastuskohteiden valinnassa. Myöskään tämän tulostavoitteen vuositason tarkka tavoittelu ei välttämättä ole asianmukaista. Kyselyn tulosten mukaan (kuvio 9) yli 60 prosenttia verotarkastajista oli joko täysin tai jossain määrin sitä mieltä, että harmaan talouden tarkastuksia tehdään liian vähän.

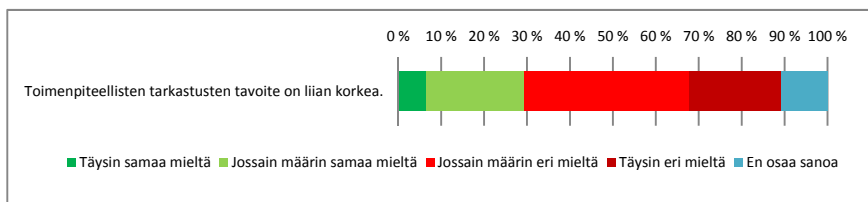


**KUVIO 9. Verotarkastajien käsitys harmaan talouden tarkastusten osuuden tavoite-
tasosta.**

Toiminnallinen tehokkuus

Toimenpiteellisten ja ei-toimenpiteellisten tarkastusten välinen suhde

Toiminnallisen tehokkuuden tulostavoitteena verotarkastustoiminnan tulostavoitteistossa on tarkastusten toimenpidesuhde. Kyseisellä tavoitteella pyritään kuvaamaan sellaisten tarkastusten osuutta kaikista tarkastuksista, joista ei aiheudu veroseuraamuksia. Tarkastusviraston kyselyyn vastanneista verotarkastajista 59,7 prosenttia (kuvio 10) oli täysin tai jossain määrin eri mieltä siitä, että toimenpiteellisten tarkastusten tavoite on liian korkea.



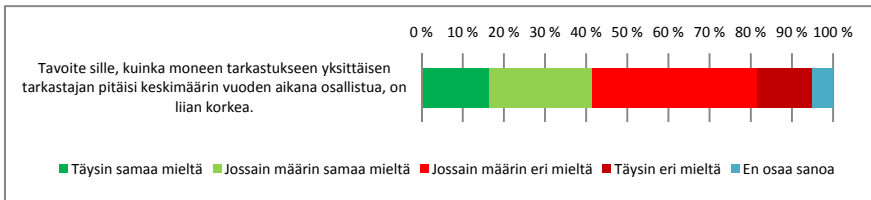
KUVIO 10. Verotarkastajien käsitys toimenpiteellisten ja ei-toimenpiteellisten tarkastusten välisen suhteen tavoitetasosta.

Kyseinen mittari ei kuvaa ainakaan kumpaakaan keskeistä sisäisen tehokkuuden käsitettä: tuottavuutta tai taloudellisuutta. Ilmeisesti tavoite pyrkii kuvaamaan tulossopimuksessa olevaa käsitettä yhteiskuntavastuu. Myös tämä tavoite on enemmän tarkastustoiminnan kohdentamisen peruste ja kuvaaja. Kyseinen mittarihan ei millään tavalla kuvaa verovelvollisten toiminnan oikeellisuutta, jolloin sen arvo tuloksellisuuden kuvaajana olisi huomattavasti suurempi. On vain päätetty, että 30 prosentissa valmistuvista verotarkastuskertomuksista ei vuositasolla ole toimenpide-ehdotuksia. Tarkastustoimintaa pyritään kohdentamaan niin, että tämä toteutuu. Tarkastuksen yhteydessä jäi epäselväksi, miksi näin halutaan olevan. Ilmeisesti on niin, että intressitahoille on pyrittävä osoittamaan, että verotarkastusta kohdennetaan myös muuhun selkeästi etukäteen ajatellen sellaisiin verovelvollisiin, jotka eivät ole toimineet asianmukaisesti. Mittari ei ole tuloksellisuuden vaan toiminnan kuvaaja.

Tuotokset ja laadunhallinta

Keskimääräinen osallistuminen tarkastuksiin

Verotarkastustoiminnan tuotoksen ja laadunhallinnan ensimmäisenä mittarina on tarkastajien keskimääräinen osallistuminen tarkastuksiin. Vuoden 2011 tulostavoitteiston mukaan yksittäinen tarkastaja osallistuu keskimäärin 13 tarkastukseen. Tarkastusviraston kyselyyn vastanneista verotarkastajista 53,3 prosenttia (kuvio 11) oli täysin tai jossain määrin eri mieltä siitä, että tavoite sille, kuinka moneen tarkastukseen yksittäisen tarkastajan pitäisi keskimäärin vuoden aikana osallistua, on liian korkea.



KUVIO 11. Verotarkastajien käsitys tarkastuksiin osallistumismäärätavoitteen tasosta.

Oheisessa taulukossa (taulukko 11) on esitetty tarkastajakunnan käsitys heidän osallistumisestaan yksittäisiin tarkastuksiin vuonna 2011. Valtaosa osallistumismäärästä on lähellä tai varsin lähellä 13 osallistumisen tavoite-tasoa. Lähes kymmenen prosenttia tarkastajakunnasta osallistuu selkeästi keskimääräistä pienempään määrään tarkastuksia. Vastaava osa tarkasta-jista on mukana selvästi useammassa tarkastuksessa kuin keskimäärin. Ja-kaumaa selittää tarkastusten erilaisuus ja tarkastajien asiantuntemuksen erikoistuminen kestoiltaan erilaisiin tarkastuksiin. Toki haastattelukäyn-neilläkin tuli ilmi tarkastajakunnan sisäinen variaatio aikaansaavuudessa. Kaiken kaikkiaan hajonta vaikuttaa varsin tasapainoiselta, mikäli keskei-nen selittäjä on erityyppisten tarkastusten vaatima erilainen resurssipanos. Toisaalta verotarkastuksen johdon on syytä huolehtia siitä, että tarkastaja-kunta saa tehtäväkseen senluonteisia tarkastuksia, jotka motivoivat heitä parhaalla mahdollisella tavalla, kokonaistavoite huomioiden.

TAULUKKO 11. Verotarkastajien vastaus kysymykseen: Kuinka moneen tarkastukseen osallistuit vuonna 2011?

	F	prosenttia	Kumul.F	Kumul. prosenttia	Käänt. kum prosenttia
Ei vastausta	14	4,4			
0	6	1,9	6	2,0	98,0
1–5	25	7,9	31	10,3	89,7
6–10	73	23,2	104	34,6	65,4
11–15	104	33,0	208	69,1	30,9
16–20	59	18,7	267	88,7	11,3
Yli 20	34	10,8	301		
Yhteensä	315	100,0			

Tarkastukset tehdään pääosin kahden tarkastajan projekteina, jolloin tämä tavoite määrittää hyvin pitkälle tarkastusten kokonaismäärän valtakunnantasolla vuosittain. Yksittäisiin tarkastuksiin käytettävää yksittäisen tarkastajan työpäivämäärien hajontaa ei aktiivisesti seurata. Tieto saadaan tarvittaessa Tahti-järjestelmästä. Suurin osa vain muutaman työpäivän osallistumisista yksittäiseen tarkastukseen kohdistuu atk-tarkastajan työaikaan silloin, kun hän ei osallistu varsinaiseen tarkastukseen vaan ainoastaan muokkaa aineiston. Lisäksi yritysryppäisiin kohdistuviin tarkastuksiin osallistumisissa yksittäiseen pieneen yritykseen käytetään vain vähän työaikaa.

Tarkastajille suunnatun kyselyn kommentoissa esitettiin varsin runsaasti kritiikkiä kappalemääräisiä tavoitteita kohtaan (ks. liite 4). Tavoitteen katsottiin vaikuttavan suoranaisesti tarkastusten laatuun, koska pyritään tekemään mahdollisimman suuri määrä tarkastuksia. Yhdessä toimenpiteettömien tarkastusten suhteellisen osuuden tavoitteen kanssa kappalemääräisen tavoitteen katsottiin ohjaavan havaitsemaan kohteella vain yhden virheen. Käytetty aika jälkitöineen jää vähäisemmäksi, kun ei löydetä kuin yksi virhe, eikä tarkastus tilastoidu ei toimenpiteitä -kertomukseksi.

Tavoitteella on selkeästi mahdollisuus kuvata tuotoksen määrää ja sen kehitystä suhteutettuna työpanokseen. Sillä on selkeästi suuri merkitys esimerkiksi tarkastusryhmätason työnohjauksessa ja henkilökohtaisen työsuorituksen näkökulmasta. Mittari ei mitenkään huomioi tarkastusten vaativuutta eikä myöskään yksittäiseen tarkastukseen kohdistuvan työpanoksen määrää. Haastattelukäynneillä muodostui käsitys, että oli hieman epäselvää, onko kyseessä valtakunnantason tuotoksen kuvaaja vai henkilö-

kohtaisen työsuorituksen arvioinnin lähtökohta. Olisi hyvä, että mittarin käytön funktio olisi selkeä koko Verotarkastusyksikön henkilöstölle. Mittarin luotettavuuden lisäämiseksi tarkastusten vaativuuspisteytys tulisi saattaa osaksi kuvaajaa. Pelkkä vaativuuspisteytyksen yhdistäminen tarkastusten kokonaiskappalemäärään lisäisi aikasarjatarkasteluna merkittävästi mahdollisuuksia kuvata verotarkastustoiminnan tuotosta. Myös työpanoksen määrän hajonta yksittäisten tarkastajien kohdalta pitäisi pystyä yhdistämään mittariin, jotta siitä tulisi riittävän hyvä varsinaisen tuloksellisuuden kuvaaja.

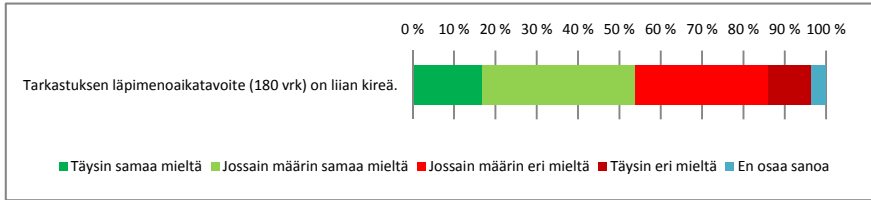
Tarkastuksen raportointivaiheessa saadun tiedon mukaan tarkastuskohdeiden vaativuuden pisteytys on uusittu ja otettu käyttöön vuoden 2013 alussa. Se on tarkoitus ottaa koekäytön jälkeen mukaan tuotoksen ja kohdevalinnan onnistumisen mittaristoon vuoden 2014 alussa.

Vastaaminen kansainvälisiin virka-apupyyntöihin

Vastaaminen kansainvälisiin virka-apupyyntöihin määräajassa sataprosenttisesti on verotarkastustoiminnan tuotoksen ja laadunhallinnan toinen mittari ja tulostavoite. Kyseessä on selkeä ja hyvä mittari selkeästi rajattuun kokonaisuuteen. Mittarin oikeellisuuteen tai tuloksen tulkinnallisuuteen ei liity ongelmia. Ongelma on siinä, että mittari ei kerro mitään varsinaisesta verotarkastustoiminnasta. Tämä ei kuitenkaan aseta kyseenalaiseksi sen käyttökelpoisuutta nykyisessä roolissaan.

Kertomusten valmistuminen tavoiteajassa

Verotarkastuksen tulostavoitteena on myös tarkastuskertomusten valmistuminen tavoiteajassa. Vuoden 2011 tulostavoitteena oli, että 80 prosenttia tarkastuksista valmistuu kahdeksassa kuukaudessa. Vuodelle 2012 aikataulua kiristettiin kuuteen kuukauteen. Tarkastusjohdon mukaan uusi tavoite on erittäin haastava. Tarkastusviraston kyselyyn vastanneista verotarkastajista 53,8 prosenttia (kuvio 12) oli täysin tai osittain samaa mieltä siitä, että tarkastusten läpimenoaikatavoite on liian korkea.



KUVIO 12. Verotarkastajien käsitys tarkastusten läpimenoaikatavoitteesta.

Yksittäiselle tarkastukselle tavoiteaikaa ei määritetä etukäteen, vaan kyseessä on kaikkia tarkastuksia koskeva valtakunnallinen yhteistavoite. Verotarkastuksen edellytetään hyvän verotarkastustavan mukaan valmistuvan viivytyksettä. Harmaan talouden tarkastukset ovat yleensä pitkään kestäviä. Niissä voidaan usein joutua odottamaan vastauksia tiedusteluihin sekä tekemään varmistuksia ja selvityksiä. Yritysrypeitä tai muutoin intressiyhteydessä olevia kohteita tarkastettaessa valmistuminen saattaa riippua yhden tai usean muun kohteen valmistumisesta. Osassa tarkastuksia valmistumisaikaa pidentää tarkastettavan omien vastineiden ja selvitysten antamiseen pyytämä ja saama lisäaika.

Tämä mittari on varsin hyvä tuloksellisuuden kuvaaja silloin, kun pyritään muodostamaan käsitystä tarkastusten yleisestä kestosta. Se on myös hyvä päivittäisen työn ohjaaja varsinaisille tarkastuksen tekijöille ja heidän esimiehilleen. Mittarin ja erityisesti tarkastusten yleisen keston kuvauksen jatkokehittämisessä olisi syytä miettiä tarkastusten jakamista useampaan luokkaan keston suhteen. Vuoden aikana valmistuneet tarkastukset voisi luokitella sen mukaan, kuinka monta kuukautta ne ovat kestäneet. Näin muodostettu useampien vuosien aikasarja olisi varmasti hyödyllinen johtamisen apuväline ja tarkastustoiminnan kehityksen kuvaaja intressiryhmille.

Tarkastajien ja verolajien lukumäärä yksittäisessä tarkastuksessa

Tarkastuksen yhteydessä ilmeni, että verotarkastustoiminnassa tavoitteena on suorittaa yksittäiset tarkastukset siten, että tarkastukseen osallistuu kaksi tarkastajaa ja että kaikki kolme verolajia¹⁸ tarkastetaan. Kyseessä eivät kuitenkaan ole varsinaiset tulostavoitteet. Verohallinnon Ohjaus- ja kehittämissyksiköstä saatujen tietojen perusteella vuonna 2011 tarkastuksista 56,9 prosenttia suoritettiin kahden tarkastajan kokoonpanossa ja

¹⁸ Välitön, välillinen ja ennakkoperintä.

23,95 prosenttia kolmen tarkastajan ryhmänä. 77,05 prosentissa tarkastuksista tarkastettiin kaikki kolme verolajia.

Kahden tai useamman tarkastajan kokoonpano mitä ilmeisimmin parantaa fyysistä turvallisuutta ja tarkastajan sekä verovelvollisen oikeusturvaa. Tarkastuskäynneillä ei käynyt ilmi, mikä selkeä hyöty on kaikkien kolmen verolajin tarkastamisessa. Kyseisten tavoitteiden perusteet olisi hyvä olla dokumentoituna ja tarkastushenkilökunnan tiedossa.

Verotarkastustoiminnassa aiemmin käytössä olleet tulostavoitteet

Kuten aiemmin on todettu, verotarkastustoiminnassa käytössä oleva tulostavoitteisto on jossain määrin laajentunut viime vuosina. Tulostavoitteiston laatua arvioitaessa tässä tarkastuksessa pyrittiin myös selvittämään mahdollisia aiemmin käytössä olleita tulostavoitteita.

Aiemmin käytössä olleita tuloksellisuuden kuvaajia tuli esiin varsin vähän, eikä niistä yksikään ollut erityisen laajasti toimintaa kuvaava. Esimerkiksi ennen vuotta 2003 on tilastoitu tarkastusten kappalemääriä ja maksuunpanoesityksiä verolajeittain ja yksikkökohtaisesti. Tavoitteena on aiemmin ollut paljastaa harmaata taloutta tietyn rahamäärän arvosta.

Ei käytössä olevat kiistanalaiset tulostavoitteet

Tulostavoitteiston muodostamiseen liittyy usein kiistanalaisia ehdotuksia. Tulostavoitteet ja niihin liittyvät mittarit voivat olla toimintaa hyvinkin kuvaavia, mutta niihin voi liittyä sellaisia piirteitä, joita ei pidetä toivottavina. Seuraavassa on tuotu esiin joitakin keskeisiä verotarkastustoiminnan toimijoiden esille nostamia tulostavoitteita, jotka ovat olleet esillä tavoitteistoa kehitettäessä ja joissa on edellä mainittuja piirteitä.

Ohjaus- ja kehittämissyksikön mukaan maksuunpanojen ja lopullisen kertymän euromääräiset tavoitteet kuvaisivat vain osaa tarkastustoiminnan tuloksellisuudesta. Mahdollinen tarkastuskohtainen keskimääräinen eurotavoite heikentäisi verovelvollisten uskoa puolueettomuuteen ja oikeudenmukaisuuteen.

Yksittäisen tarkastajan osallistumisindeksi, euromääräinen tulos tai tarkastusten lukumäärä ovat tavoitteita, joihin vaikuttavat tarkastajasta riippumattomat tekijät. Tarkastuksen vaikeusasteen kytkeminen osaksi yksittäisen tarkastajan kappalemäärätavoitetta nähdään myös kiistanalaisena.

3.3.2 Muut mahdolliset hyödynnettävissä olevat tulostavoitteet

Edellä on analysoitu nykyistä verotarkastustoiminnan tulostavoitteistoa. Tavoitteet painottuvat tarkastusten ja niihin käytettävien voimavarojen kohdentamiseen. Niiden toteutumisella on varmasti positiivinen merkitys tarkastustoiminnan tuloksellisuuteen, niin vaikuttavuuden kuin sisäisen tehokkuudenkin suhteen. Tarkastushavaintojen mukaan nykyiset tavoitteet ovat keskeinen osa toiminnan ohjausta ja johtamista. Ne ovat aktiivisessa käytössä tarkastusryhmätasolla ja vaikuttavat yksittäisen tarkastajan päivittäiseen työhön merkittävästi. Kuten edellä on todettu, valtaosa tavoitteista ei kuitenkaan ohjaa ja varmenna varsinaista verotarkastustoiminnan tuloksellisuutta. Ohjauksen ja johtamisen sekä nimenomaan tulohajauksen toimivuuden kannalta erittäin tärkeää olisi, että tulostavoitteet kyettäisiin asettamaan sellaisille asioille, jotka ovat toiminnan keskeisiä perusteita ja lähtökohtia.

Seuraavassa on kuvattu niitä verotarkastuksen toimijoiden näkemyksiä, jotka liittyvät tulostavoitteiston kehittämiseen:

Valtiovarainministeriön näkemyksen mukaan annettavan ohjauksen ja ennalta ehkäisevän toiminnan vaikuttavuutta on vaikea arvioida.

Verotarkastuksen muut toimijat kertoivat, että tarkastusten perusteella maksuunpannun veron euromäärää ei ole asetettu tavoitteeksi, koska tärkeämpänä tulostavoitteena on pidetty verovalvonnan yleisestäävyyttä ja väärin toimimisen torjuntaa. Seurantakohteena maksuunpanojen määrä on ollut jo kauan. Euromääräisillä tuloksellisuuden kuvaajilla on toimijoiden mukaan taipumus ylikorostua tarkastuksen tuloksellisuutta arvioitaessa. Erityisesti harmaaseen talouteen kohdistuvien tarkastusten tuloksellisuus ilmenee pääosin muutoin kuin rahamääräisenä kertymänä tai maksuunpanojen määränä. Yksittäisessä kohteessa osa virheiden korjaustoimista tehdään neuvonnalla ja ohjauksella, jolloin tulokset kerryttävät vasta tulevien vuosien verotuloa. Estettyä verovajetta ei ole tähän mennessä osoitettu mittareilla. Vaikuttavuuden mittaamiseksi ei ole hyviä mittareita. Yhtenä käyttökelpoisena tuloksellisuuden seurannan tapana olisi seurata verovajeen muutosta, mutta sen mittaaminen riittävällä tarkkuudella ei ole mahdollista. Nykyiset tavoitteet auttavat tarkastustoiminnan suuntaamisessa arvioituihin riskialueisiin. Yhteenvetona voi todeta, että esimerkiksi yleisestäävää vaikutusta, harmaan talouden torjuntaa ja verokertymän turvaamista on vaikea mitata ja siksi niiden asettaminen konkreettisiksi tavoitteiksi ei ole ollut verotarkastuksen toimijoiden mukaan mielekästä. Joidenkin alueellisten yksiköiden vastauksissa nykyisten tulostavoitteiden katsottiin kuvaavan tuloksellisuutta varsin hyvin.

Vaikuttavuus

Tulosajattelun peruslähtökohtia on pyrkiä ohjaamaan ja johtamaan toiminnan ulkoisia aikaansaannoksia ja vaikutuksia sekä toiminnan sisäistä tehokkuutta. Verotarkastustoiminnalle on asetettu vaikuttavuuden mittareita. Edellä on kuitenkin arvioitu tavoitteiston olevan tältä osin puutteellinen. Verotarkastustoiminnan todellisesta vaikuttavuudesta kertovia tulostavoitteita ei ole lainkaan. Myöskään sisäisen tehokkuuden olennaisimmille tekijöille, tuottavuudelle ja taloudellisuudelle, ei ole selkeästi asetettu tavoitteita.

On syytä huomioida, että verotarkastustoiminnan vaikuttavuudesta valtaosa muodostuu jo siitä, että verovelvollisilla on tieto verotarkastuksen olemassaolosta ja tarkastuksen kohteeksi joutumisesta. Tämä luonnollisesti edellyttää, että verovelvolliset pitävät mahdollista tarkastusta laadultaan uskottavana. Verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden selvittäminen, mittaaminen tai siihen liittyvä tavoiteasettelu on varmasti erittäin haasteellista. Luultavasti on niin, että kokonaisvaltaista vaikuttavuuden kuvaajaa on lähes mahdoton muodostaa. Tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, että vaikuttavuuden osatekijöitä ei olisi mahdollista kuvata tai asettaa niille tulostavoitteita. Verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden selvittäminen ja raportointi eivät edellytä tulostavoitteiden asettamista kyseisille asioille. Tavoite voidaan myös asettaa sellaisena valtakunnantasoisena yleistavoitteena, joka ei ole osa käytännön päivittäisen työn johtamista. Tällaisen tavoitteenasettelun keskeisenä funktiona on mahdollisuus olla osana koko Verotarkastusyksikön vaikuttavuuden raportointia, joka perustuu esimerkiksi säännöllisiin tutkimuksiin ja selvityksiin.

Julkisessa keskustelussa puhutaan 4–8 miljardin euron verovajeesta ja siitä, että harmaa talous kasvaa.¹⁹ Tätä käytetään useissa yhteyksissä perusteluna verotarkastuksen resursoinnille. Toisaalta taas suomalaisia pidetään yleisesti ottaen varsin vahvasti järjestäytyneen yhteiskunnan kannattajina, jotka hoitavat myös yhteiskunnalliset velvoitteensa, kuten verot, suhteellisen lainkuuliaisesti. Tätä taustaa vasten voidaan kysyä, onko 4–8 miljardin verovaje suuri vai pieni. Entä mikä on verotarkastustoiminnan merkitys tässä kokonaisuudessa; kasvaisiko verovaje merkittävästi, jos verotarkastustoimintaa ei olisi lainkaan? Verohallinnolla on myös muuta verovalvontaa kuin verotarkastus. Mikä on verotarkastuksen merkitys tai osuus verohallinnon verovalvonnan vaikuttavuuden kokonaisuudessa?

Verohallinnon pitäisi panostaa verovalvonnan kokonaisuuden – sekä verotarkastuksen osana sitä – vaikuttavuuden selvittämiseen, vaikka todelli-

¹⁹ Ks. esim *Helsingin Sanomat* 12.6.2012.

selle vaikuttavuudelle ei kyettäisikään muodostamaan päivittäistä työtä ohjaavaa tulostavoitetta. Tulosohjauksen yleisten lähtökohtien mukaan yhteiskunnallista vaikuttavuutta on valtion hallinnossa pyrittävä kuvaamaan perustuen systemaattisesti toteutettuihin tutkimuksiin ja selvityksiin, jollei se ole muutoin todettavissa. Seuraavassa kerrotaan tarkastuksen yhteydessä esiin tulleita mahdollisia kehittämisen lähtökohtia. Käsiteltävät asiat eivät millään tavalla pyri olemaan täydellinen kehittämisen kohteiden luettelo.

Verotarkastuskertomuksissa tehtävistä maksuunpanoesityksistä muodostetaan jo nyt tilastoja ja niitä seurataan johtamisen ja ohjaamisen mahdollistamiseksi. Verotarkastuksen tuloksellisuuden kuvauksessa maksuunpanoesitysten määrä on aivan hyvä vaikuttavuuden kuvaaja, ja sitä olisi syytä hyödyntää selkeästi raportoinnissa. Maksuunpanoesitysten määrä ei kuitenkaan ole asianmukainen tulostavoite.

Verotarkastustoiminnan tavoitteena on turvata koko verojärjestelmän toimivuutta. Teoreettisessa optimitalanteessa yhdenkään suoritettun verotarkastuksen seurauksena ei ole maksuunpanoesitystä. Tämä siitä huolimatta, että kaikki verotarkastukset suoritetaan täysin asianmukaisesti. Tällöin verovelvolliset olisivat halukkaita maksamaan veronsa oikein ja he osaisivat toimia oikein. Todellisuudessa tilanne ei ole tämä. Toisaalta ei ole selkeää ja yhtäläistä kuvaajaa sille, mikä tilanne on ja miten se kehittyy. Ollaan tekemisessä kaikkien Verohallinnon toimijoiden keskeisen vaikuttavuuden kanssa. Verotarkastus on tämän vaikuttavuuden aikaansaamisessa keskeisessä asemassa. Verotarkastuksen toimijoiden olisi syytä pohtia, voisivatko itse verotarkastuksen tulokset mahdollisesti kuvata veronmaksuhalukkuuden ja -kyvyn tilaa. Esimerkiksi tietyin väliajoin tehtäisiin satunnaisotantaan perustuen verotarkastuksia, joiden tulokset koottaisiin yhteen muodostamaan kuvaa verojärjestelmän tilasta. Kyseisten tarkastusten suorittajat tai esimiehet eivät voisi olla tietoisia tarkastuksen kuulumisesta kyseiseen satunnaisotantaan. Eri otannoista muodostettava aikasarja antaisi kuvan tilanteen kehittymisestä. Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan lausunnossa Verohallinto katsoo, että hyvin laaja ja säännöllisesti toistettava satunnaistarkastus kertoisi verovajeen laajuudesta, mutta se vaatisi paljon resursseja, jotka olisivat siis pois kohdevalintaan perustuvasta tarkastuksesta. Tarkastuksen raportointivaiheessa saadun tiedon mukaan vaikuttavuuden tutkimista satunnaisotantaan perustuvilla kohdevalintajoukoilla selvitetään vuoden 2014 kohdevalintaa varten.

Yksi verotarkastustoiminnan vaikuttavuudesta kertova asia on verotarkastuksista aiheutuva todellinen rahavirta valtion kassaan. Tätä fiskaalista kertymää ei ole hyödynnetty tuloksellisuuden kuvauksessa. Vaikka fiskaalinen kertymä nähdään kiistanalaisena tulostavoitteena, sen selvittämiseen olisi syytä käyttää nykyistä enemmän resursseja. Tarkastuksen yhteydessä

ilmeni, että kertymän selvittämiseen liittyy ongelmia. Mikäli kyseessä ei ole tulostavoite vaan lähinnä tuloksellisuuden kuvaaja, ei ole syytä pyrkiä täysin tarkkaan rahamäärään. Osa tunnusluvuista voi hyvin muodostua yksittäistapauksissa arvioperusteisesti. Kyseessä on kuitenkin sellainen tuloksellisuuden kuvaaja, jossa suuruusluokka on olennaisinta. Asiaan palataan tarkemmin luvussa 3.4.

Harmaaseen talouteen kohdistuvan tarkastuksen vaikuttavuutta on haasteellista selvittää. Myöskään hyvää jokapäiväistä työtä ohjaavaa tulostavoitetta ei ole helposti muodostettavissa. Vaikuttavuutta voisi mahdollisesti raportoinnissa pyrkiä kuvaamaan jonkin rahamääräisen volyymin tai tarkastuksista johtuvien toimenpiteiden tai vastaavien määrillä. Harmaaseen talouteen kohdistuvien verotarkastusten vaikuttavuuden selvitys tai tutkimus voisi olla myös osa koko harmaan talouden torjunnan vaikuttavuuden selvitystä.

Yksi verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden kuvaaja voisi olla yksittäisten verotarkastusten kerrannaisvaikutusten arvioiminen tulevien vuosien fiskaalisena vaikutuksena. Pyrkimyksenä olisi tällöin kuvata verotarkastuksen suoraa vaikuttavuutta pidemmällä aikaperiodilla. Tämäkään ei voi olla yksittäisiä tarkastuksia ja niiden tuloksellisuutta ohjaava tulostavoite. Tästä huolimatta se voisi olla yksi osa verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden kokonaiskuvaavaa.

Vaikuttavuuden kuvaajaa voisi yrittää muodostaa suoraan yksittäisiin tarkastuksiin liittyen myös toisella tavalla. Tiettyyn otokseen niitä verovelvollisia, jotka ovat olleet tarkastuksen kohteena, suunnattaisiin tarkastus määrätyn ajan kuluttua. Näin olisi mahdollista kuvata verovelvollisten käyttäytymisen muutoksen pysyvyyttä suhteessa alkuperäisen verotarkastuksen tuloksiin. Tämän menettelyn toistaminen tietyin ajanjaksoin vastaaventyypiseen otokseen antaisi mahdollisuuden tarkastella vaikuttavuuden kehitystä pidemmällä ajanjaksolla. Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan lausunnossa Verohallinto katsoo, että verotarkastuksen vaikuttavuutta olisi mahdollista selvittää kohdistamalla uusintatarkastuksia jo tarkastettuun asiakasjoukkoon ja tehdä vastaava verrokkiotanta eitärkastettuihin vastaaviin yrityksiin. Lausunnon mukaan tämä vaatii kuitenkin melkoisesti resursseja ja sellaisen tutkimuksen yleistettävyys on huono.

Tarkastuksen yhteydessä nousi esiin verovaje ja sen kehitys verotarkastuksen vaikuttavuuden kuvaajana. Verotarkastus on yksi keskeinen vaikuttaja siihen, kuinka iso verovaje on ja miten se kehittyy. Siten verovajeen käyttö vaikuttavuuden kuvaajana olisi asianmukaista. Verovajeen luotettavaan selvittämiseen liittyy merkittäviä ongelmia. Mikäli verovaje pystytään nykyistä paremmin saamaan selville, se soveltuu hyvin verotarkastuksen vaikuttavuuden kuvaajaksi. Verovajeen selvittäminen vaatineen niin

runsaasti resursseja, että Verohallinnon Verotarkastusyksikkö ei voi olla siinä keskeinen toimija. Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan lausunnossa Verohallinto kertoo, että se on aloittanut yhdessä muiden tahojen kanssa selvityksen, joka tähtää verovajeen suuruuden selvittämisen metodien kehittämiseen ja sen kautta verovajeen suuruuden ja sen osatekijöiden arviointiin.

Yhteenvedona on todettava, että verohallinnon toimijoiden on syytä panostaa vaikuttavuuden selvittämiseen ja tutkimiseen. Lisäksi saatuja tuloksia on syytä systemaattisesti hyödyntää osana tuloksellisuuden kuvausta. Selkeästi yksittäistä verotarkastusta tai päivittäistä verotarkastustyötä ohjaavaa vaikuttavuuden tulostavoitetta on ilmeisen vaikea muodostaa. Koko verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden ja sen kehityksen kuvaajat voivat selkeästi olla kehitettävissä.

Sisäinen tehokkuus

Tuottavuus ja taloudellisuus ovat kaikessa toiminnassa olennaisia ohjauksen ja johtamisen kohteita. Nykyinen julkisen talouden tilanne korostaa sisäisen tehokkuuden parantamista koko hallinnossa. Verotarkastuksessa sekä tuottavuudelle että taloudellisuudelle löytyy helposti yksinkertaisia mittareita. Kyseiset mittarit on syytä muodostaa osaksi verotarkastustoiminnan julkista mittaristoa. Olennaista sisäisen tehokkuuden tulostavoitteiden hyödyntämisessä on niiden käyttö tulosjohtamisen välineenä ja lisäksi toiminnan kuvaajina ulkoisille intressiryhmille. Mittaristoa kehitettäessä tuotoksena olevat tarkastusten kappalemäärät on syytä pyrkiä painottamaan vaikeusasteen mukaan, jotta mittareista tulisi riittävän uskottavia. Tiedot tuottavuudesta ja taloudellisuudesta ja niihin kytkeytyvät aikasarjat ovat välttämättömiä asianmukaisessa toiminnan kuvaamisessa ja raportoinnissa, vaikka ne eivät olisikaan sellaisenaan tulostavoitteina.

Toiminnan laadullisena kuvaajana ja mahdollisena tulostavoitteena olisi syytä käyttää tarkastuskertomuksien maksuunpanoesitysten pysyvyyttä eri valitusasteissa. Huolimatta siitä, että verotarkastus ei itse voi suoraan vaikuttaa valitusprosessien keston, olisi tätä syytä kuvata tuloksellisuuden raportoinnissa. Verovelvollisen näkökulmasta mahdolliset prosessit ovat saaneet alkunsa verotarkastuksesta. Erityisen merkittävää tämä raportointi on siltä osin, kun kyseessä ovat sellaiset valitukset, jotka päättyvät verovelvollisen eduksi.

Verotarkastustoiminnan laadullisena tavoitteena on tarkastusten keston liittyvä tavoite. Tarkastusten kestoja tuloksellisuuden kuvaajana voisi kehittää, vaikka varsinainen tulostavoite säilytettäisiinkin nykyisessä muodossaan. Tuloksellisuuden kuvauksissa voisi hyödyntää esimerkiksi ku-

vaajaa, jossa tarkastukset olisi jaettu kuukausitason keston mukaisesti luokkiin. Kun tähän kytketään kuvaajan aikasarja, saadaan merkittävää verotarkastustoiminnan laadun kuvausta.

Tarkastusviraston kyselyssä verotarkastajille tarkastajia pyydettiin avokysymyksessä mainitsemaan viisi tärkeintä asiaa, joille verotarkastustoiminnan tulostavoitteet pitäisi heidän mielestään asettaa. Tarkastajia pyydettiin myös keksimään tavoitteille mitattavissa olevat mittarit.

Kysymykseen vastasi 188 verotarkastajaa. Pääasiassa tarkastajien ehdotukset tai kommentit koskivat käytössä olevia tulostavoitteita. Tulostavoitteiksi ja niiden mittareiksi joko ehdotettiin käytössä olevia tulostavoitteita ja -mittareita tai niiden kehittämistä. Vastajat esittivät myös paljon kritiikkiä siitä, miten hyvin käytössä olevat mittarit kuvaavat toimintaa. Osa vastanneista tarkastajista teki ehdotuksia tulostavoitteiksi tai kommentoi käytössä olevia tulostavoitteita lähinnä yksittäisen tarkastajan näkökulmasta, osa taas verotarkastusyksikön näkökulmasta. Tarkastajien kommentteja on ryhmiteltyinä teemoittain liitteessä 4 (kyselyn avovastaukset raportoitu erillisessä liitteessä).

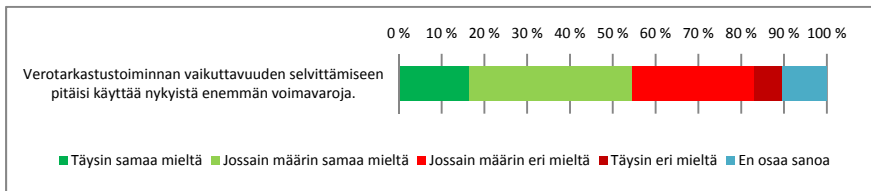
3.3.3 Verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden selvittäminen

Tarkastushavaintojen mukaan verotarkastuksen toimijat näkevät aktiivisen kehittämistarpeen erityisesti vaikuttavuuden tavoitteiston ja mittariston aikaansaamisessa. Tämä nähdään erittäin haasteellisena kehittämisprosessina. Myöskään ulkomaiset vertailut eivät ole tuoneet uusia ratkaisuja tavoitteiston kehittämiseen.

Verotarkastustoiminta on jo pitkään ollut tulosajattelun piirissä. Tuloksellisuuden keskeisen osatekijän vaikuttavuuden syvällisempään ja laajempaan selvittämiseen tai tutkimiseen ei kuitenkaan ole Verohallinnossa panostettu. Tarkastuksessa saatujen havaintojen mukaan verotarkastuksella ja sen laadulla ja vaikuttavuudella on kytkentä paitsi verohallinnon muuhun toimintaan myös muiden viranomaisten toimintaan. Vaikuttavuusmittareiden kehitystyössä myös tämä pitää ottaa huomioon.

Valtiovarainministeriö näkee, että koko Verohallinnon vaikuttavuuden selvittäminen toisi lisätietoa verotarkastustoiminnan vaikuttavuudesta. Myös Verohallinnon johto katsoo panostuksen vaikuttavuuden selvittämisen olevan tarpeellista. Ohjaus- ja kehittämissyksikön mielestä panostusta vaikuttavuuden selvittämiseen tulee ehdottomasti lisätä. Tämä kuitenkin edellyttää lisäresursseja. Alueellisten tarkastusyksiköiden yhteenvedonomainen näkemyksen mukaan vaikuttavuuden selvittämiseen ei ole järkevää käyttää niukkoja verotarkastusresursseja. Selvitykset tulisi mah-

dollisuuksien mukaan teettää ulkopuolisilla tutkimuslaitoksilla tai esimerkiksi yhteistyössä korkeakoulujen kanssa. Näin olisi mahdollista saada tietoa siitä, millainen vaikutus pelkästään verotarkastustoiminnan olemassaololla on verovelvollisiin. Verotarkastajille kohdistetun kyselyn (kuvio 13) tulosten mukaan 54,5 prosenttia vastanneista tarkastajista oli täysin tai jossain määrin samaa mieltä siitä, että verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden selvittämiseksi pitäisi käyttää nykyistä enemmän voimavaroja.



KUVIO 13. Verotarkastajien käsitys siitä, pitäisikö verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden selvittämiseen käyttää enemmän voimavaroja.

On selvää, että verotarkastustoiminnan asianmukainen valtakunnantason ohjaus ja kehittäminen edellyttävät jatkossa panostusta toiminnan vaikuttavuuden systemaattiseen tutkimiseen ja selvittämiseen. Toimijoilla on kuitenkin varsin yhtenevä näkemys resurssipuutteesta. Voimavarojen kohdentamisen painopisteen tuleekin olla varsinaisessa tarkastustoiminnassa. On kuitenkin syytä huomioida, että ilman asianmukaista johtamisinformaatiota resurssipanos ei ole tehokkaassa käytössä ja hyvää tuloksellisuustasoa ei saavuteta.

Verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden ulkoinen arviointi

Tarkastushavaintojen mukaan Verohallinnon verotarkastustoiminnasta ei ole suunnitteilla ulkoista arviointia. Sekä ministeriö että Verotarkastusyksikön ohjaus ja kehittämissyksikkö katsovat koko Verohallintoa koskevan arvioinnin parhaaksi toteutustavaksi myös verotarkastuksen kohdalla. Viimeaikaisissa Verohallintoa koskevissa tutkimuksissa verotarkastus on rajattu ulkopuolelle. Ohjaus- ja kehittämissyksikön näkemyksen mukaan verotarkastustoiminnan vaikutuksia on mitattava yhdessä kaikkien valvontatoimenpiteiden kanssa.

Arviointitoiminnan kehittäminen on yksi valtionhallinnon tulosohjauksen kehittämisessä huomiota saanut menettely. Verotarkastustoiminta on pitkään voimassa ollut varsin stabiilia ja volyymiltaan varsin merkittävää toimintaa. Tämän toiminnan jatkuminen ilman suunnitelmallisesti toistuvia ulkopuolisia arviointeja ei ole perusteltua. Tätä korostaa erityi-

sesti toiminnan varsinaisen vaikuttavuuden selvittämisen vähäisyys osana tulosoajauskokonaisuutta.

3.3.4 Yhteenveto

Verotarkastustoiminnan tulostavoitteisto ohjaa erityisesti tarkastusten suuntaamista ja resurssipanostusta halutulla tavalla kattavasti tarkastuksen eri kohdealueisiin. Kaikki vaikuttavuudelle asetetut tulostavoitteet ovat luonteeltaan tällaisia. Toiminnan suuntaamisella kyseisellä tavalla on varmasti myönteinen merkitys verotarkastustoiminnan vaikuttavuuteen. Yksittäisten vaikuttavuustavoitteiden toteumatiedot eivät kuitenkaan kuvaa toiminnan varsinaista vaikuttavuutta. Tulosajattelussa tärkeille tuottavuudelle ja taloudellisuudelle ei ole käytössä lainkaan tulostavoitteita. Tuotosten ja laadunhallinnan tavoitteet ovat lähtökohtaisesti varsin hyvin tuloksellisuutta kuvaavia. Niiden jatkokehittämiseen on kuitenkin syytä panostaa.

Verotarkastustoiminnan vaikutusten mittaaminen ja vaikuttavuuden tulostavoitteiston muodostaminen on erittäin haasteellista. Pelkästään verotarkastustoiminnan oman vaikuttavuuden erottaminen koko Verohallinnon vaikuttavuudesta on vaikeaa. Lisäksi on huomattava, että asialla on kytkentä myös muiden viranomaisten toimintaan, mikä sekkin pitää ottaa vaikuttavuusmittareiden kehitystyössä huomioon. Vaikuttavuutta ja sen osatekijöitä on kuitenkin mahdollista selvittää, tutkia ja arvioida. Nämä voivat tulevaisuudessa olla osa valtakunnantasoista verotarkastustoiminnan tuloksellisuuden kuvausta ja lähtökohtia tulostavoitteiston kehittämisessä.

3.4 Maksuunpanoesitysten lopullinen fiskaalinen vaikutus

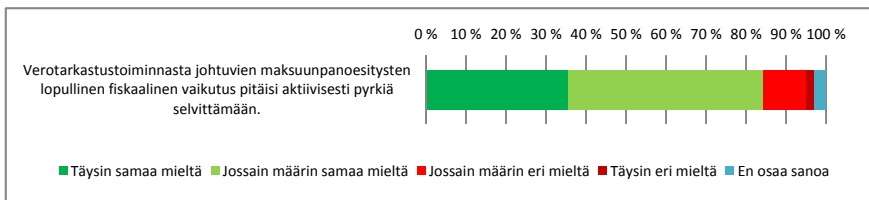
3.4.1 Fiskaalisten vaikutusten selvittäminen

Verotarkastuksen yhtenä keskeisimpänä lähtökohtana ja perusteena voidaan pitää maksuunpanoesitysten tekemistä tarkastusten yhteydessä. Näistä maksuunpanoista mahdollisesti tuloutuvat erät ovat sellaisia, jotka muutoin eivät ohjautuisi valtion kassaan. Maksuunpanoesityksillä sinällään on luonnollisesti muitakin perusteita kuin varmistaa kyseiseen tarkastukseen liittyvien verotulojen tilittäminen. On syytä muistaa, että verotarkastusten suurin fiskaalinen vaikutus tulee ennalta ehkäisevän vaikutuksen kautta. Tällöin kyseessä on verotarkastuksesta johtuva kiinnijäämisen uhka veron maksua vältettäessä. Lisäksi voidaan vain arvailla, mitä verokertymälle

tapahtuisi, ellei verovelvollisten ilmoittamien tulojen oikeellisuutta mitenkään kontrolloitaisi. Toki verotarkastus on vain rajallinen osa koko tätä oikeellisuuden valvontaa. Viime aikoina on keskusteltu runsaasti verovajeesta. Yhtenä merkittävänä keinona verovajeen pienentämiseksi on esitetty myös verotarkastuksen tehostamista ja samalla painottumista harmaaseen talouteen.

Verotarkastustoiminnan yksi olennainen tuloksellisuuden kuvaaja on tarkastusten perusteella tehtyjen maksuunpanoesitysten lopullinen fiskaalinen vaikutus. Tämän mittarin suurena ongelmana on sen vaikea tulkittavuus. Mittari on rahamääräisenä erittäin konkreettinen ja huomiota keräävä. Se kuvaa vain yhtä verotarkastustoiminnan lähtökohtaa eikä sitäkään erityisen hyvin. Maksuunpanoesitysten ja niistä aiheutuvien lopullisten tuloutusten välillä vallitsee suuri rahamääräinen ero.

Verotarkastuksen toimijat ilmoittivat haastattelukäynneillä ja niihin ennalta antamissaan kirjallisissa vastauksissa tarkastuksiin perustuvien maksuunpanoesitysten lopullisen fiskaalisen vaikutuksen selvittämisen luotettavasti olevan vaikeaa ellei mahdotonta. Konserniverokeskus on tässä suhteessa poikkeuksellinen. Sen asiakkaat maksavat käytännössä veronsa ja maksuunpanojen kautta tulevat jälkiveronsa aina. Verotarkastajat suhtautuvat erittäin positiivisesti fiskaalisen kertymän selvittämiseen. Tarkastusviraston kyselyyn vastanneista verotarkastajista 84,3 prosenttia oli täysin tai jossain määrin samaa mieltä siitä, että verotarkastustoiminnasta johtuvien maksuunpanoesitysten lopullinen fiskaalinen vaikutus pitäisi aktiivisesti pyrkiä selvittämään (kuvio 14).



KUVIO 14. Verotarkastajien käsitys siitä, pitäisikö verotarkastustoiminnasta johtuvien maksuunpanoesitysten fiskaalinen vaikutus pyrkiä selvittämään.

Fiskaalisesta kertymästä ei ole tilastoitua tietoa tai systemaattista seuranta. Tiedossa on vain kaksi kokonaisvolyyymiin nähden pientä selvitystä. Selvityksen tekeminen on ongelmallista, koska tarkastuksesta aiheutuvasa maksuunpanosta mahdollisesti aiheutuvaa rahavirtaa ei ole millään tavalla yksilöity tai kytketty kyseiseen tarkastukseen. Verovelvollisen maksusuorituksia ei nykyisin kohdenneta siten, että verotarkastukseen kytkeytyvä maksu olisi yksilöitävissä. Lisäksi yksittäiseen maksuunpanoesitykseen perustuva lopullinen vero saattaa määräytyä vasta vuosien päästä

useampien valituskertojen jälkeen. Silloin kun arvioidaan verotarkastuksen tuloksellisuutta liittyen fiskaaliseen kertymään, on huomioitava perintäyksikön erillisyys Verohallinnon kokonaisuudessa. Lisäksi Verohallinnon varsinaiset verottavat yksiköt saattavat muuttaa verotarkastuskertomusten maksuunpanoesityksiä omilla päätöksillään.

Haastattelukäynneillä ja kirjallisista vastauksista muodostui käsitys, että verotarkastuksesta vastuussa olevat eivät ole nähneet tarpeelliseksi muodostaa laajempaa tutkimuksiin perustuvaa kokonaiskuvaa maksuunpanoesitysten lopullisista tuloutuksista valtion kassaan. Näin ollen ei ole myöskään tietoa siitä, miten suuri resurssipanos olisi tarpeen asianmukaisen kokonaiskuvan saamiseksi, mikäli sellaisen muodostaminen yleensäkin on mahdollista.

3.4.2 Fiskaaliseen kertymään kohdistuvat selvitykset

Tarkastuskertomusten perusteella tehtyjen maksuunpanoesitysten lopullisesta fiskaalisesta kertymästä on olemassa kaksi otospohjaista selvitystä. Selvitysten kuvaukset perustuvat pääosin Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksikön toimittamaan aineistoon.

RAKSA-hanke

Vuonna 2008 alkaneen RAKSA-hankkeen yhteydessä on vuonna 2011 tehty selvitys hankkeessa tehtyjen maksuunpanojen ja jälkiverotusten tuottamasta perintätuloksesta. Perintätulosta selvitettiin ainoastaan hanketarkastuksen kohteina olleista yrityksistä. Työntekijöihin kohdistettujen jälkiverotuksien tuottamaa kertymää ei työn suuritoisyyden vuoksi selvitetty.

Fiskaalista kertymää pyrittiin selvittämään ottamalla analyysin perustaksi vuoden 2008 aikana valmistuneet toimenpiteelliset hanketarkastukset, joita oli 485 kappaletta. Perusaineisto muokattiin Verotarkastuksen Ohjaus- ja kehittämissyksikössä ja toimitettiin Veronkantoyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksikön kautta perintäyksiköille jatkotyöstämistä varten.

Analyysin tuloksena todettiin, että perintätuloksen jälkikäteen kohdistaminen ”koneellisesti” jollekin tietylle maksuunpanolle on äärimmäisen vaikeaa. ”Massamenettelynä” pystyttiin helposti selvittämään yritykseen kohdistetut maksuunpanot ja yrityksen maksamat määrät. Sen sijaan ei pystytty varmistumaan maksetun rahamäärän kohdistumisesta juuri yksittäisen tarkastuksen perusteella tehtyyn maksuunpanoon. Mikäli yritys oli hoitanut kaikki verovelvoitteensa, voitiin toki todeta, että perintätulos oli onnistunut myös hankkeeseen liittyvien maksuunpanojen osalta. Hank-

keen tästä vaiheesta ei ole tuotettu rahamääräisiä raportointitietoja. Katsottiin, etteivät tiedot anna riittävän hyvää kuvaa todellisesta kertymästä.

Selvitystyötä päätettiin kuitenkin jatkaa valitsemalla samasta aineistosta pienempi, 106 hanketarkastusta käsittävä, otanta. Otantajoukon analyysi toteutettiin käymällä manuaalisesti läpi maksuunpanopäätökset ja vertaamalla niitä maksuunpano- ja maksuluetteloon. Tämä vaihe oli hidas ja työläs. Lopputuloksena saatiin verotarkastuksen toimijoiden mukaan kuitenkin luotettavampi tulos fiskaalisesta kertymästä kuin ensivaiheen masamenettely oli tuottanut. Selvityksen tulokseksi saatiin, että lopullisesti perittäväksi tulleista tarkastuskertomuksiin perustustuvista veroista maksettiin 48,2 prosenttia, kun kohdejoukko oli 60 verovelvollista.

Verohallinnon verojämiä koskeva hanke

Verohallinnossa on vuoden 2012 aikana aloitettu hanke, jossa pyritään selvittämään verojäämien kehitystä, rakennetta ja perimiskelpoisuutta. Pienenä osana kesken olevaa hanketta on käytettävissä 2 503 verotarkastuksen perusteella tehtyjen maksuunpanojen rahamääräiseen kertymään liittyviä tietoja. Tarkastuskertomukset ovat lähes kokonaan vuosilta 2010 ja 2011.

Selvityksen²⁰ mukaan maksuunpannuista veroista on maksettu 64 prosenttia. Mikäli Konserniverokeskuksen asiakkaat poistetaan joukosta, kertymä on 48 prosenttia, eli käytännössä sama kuin RAKSA-hankkeen selvityksessä. Konserniverokeskuksen asiakkaathan käytännössä aina maksavat veronsa. Kertymien prosenttiosuus on selkeästi pienempi liikevaihdoltaan pienemmissä yrityksissä.

Harmaan talouden tarkastuksiksi kirjautuneissa kertymä on vain noin 25 prosenttia, kun se muissa tarkastuskohteissa on liki 85 prosenttia. Tämä kertoo selkeästi harmaaseen talouteen kohdistuvien tarkastusten varsin vähäisen suoran merkityksen fiskaaliseen kertymään. Harmaan talouden tarkastuksilla on toki merkittävämpi epäsuora vaikutus verovajeen poistajana ja yleisesti toimivan talous- ja verojärjestelmän ylläpitäjänä.

3.4.3 Fiskaalinen kertymä tuloksellisuuden kuvaajana

Haastattelukäyntiin liittyvässä kirjallisessa vastauksessaan valtiovarainministeriö korosti verotarkastustoiminnan ennalta ehkäisevää vaikutusta ja lisäksi muiden Verohallinnon toimien merkitystä, eikä ministeriö siten

²⁰ Pekkala 2013.

nähty fiskaalista kertymää keskeiseksi tuloksellisuuden kuvaajaksi. Verohallinnon johto näki fiskaalisen kertymän kuvaavan vain osaa tuloksellisuudesta eikä juurikaan kuvastavan asiakkaiden käyttäytymisessä tapahtuva muutosta.

Alueellisten tarkastusyksiköiden näkemyksen mukaan verotarkastustoiminnan keskeinen tavoite on uskottavan verojärjestelmän ylläpito. Tässä onnistumista tulee mitata useilla erilaisilla mittareilla, kuten nyt tehdäänkin. Toiminnan tavoitteena ei ole pelkästään verotarkastusten kautta kerryttää verotuloja, vaan verotarkastustoiminnan ennalta ehkäisevä vaikutus on merkittävä. Harmaan talouden tarkastuksissa yksittäisen tarkastuksen suora fiskaalinen kertymä on yleensä varsin vähäinen. Harmaan talouden tarkastusten vaikuttavuus tulee pääosin rikosoikeudellisten seuraamusten kautta. Yhdessä muiden mittareiden käytön kanssa fiskaalinen kertymä voi kuitenkin olla hyvä kuvaaja varsinkin pidempien ajanjaksojen seurannassa ja vertailussa. Tulosten tulkinta nähdään kuitenkin haastavana.

Tarkastushavaintojen perusteella fiskaalista kertymää ei ainakaan aiemmin ole nähty niin merkittäväksi tarkastustoiminnan tuloksellisuuden kuvaajaksi, että mittarin luominen tavoitteistoon olisi nähty tarpeelliseksi. Fiskaalista kertymää ei myöskään ole käytetty verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden yleisemmässä kuvauksessa. Asiantilaan on voinut vaikuttaa se, että ei ole niin selvää, minkä Verohallinnon tulosityksikön tulokseksi perinnän kertymä tulisi laskea. Koko Verohallintoa koskevana tulostavoitteena on viime vuosina ollut jäämäperinnän kertymä. Haastattelukäynnillä syntyi käsitys, että toimijat vastauksissaan välittömästi korostivat muiden mittareiden merkitystä. Välittyi jopa tietynasteinen pelko, että mikäli fiskaalista kertymää alettaisiin seurata julkisena tarkastustoiminnan mittarina, kaikki huomio kohdistuisi siihen.

Fiskaalinen kertymä on joka tapauksessa merkittävä verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden kuvaaja. Sen selvittämiseen ja tutkimiseen on syytä käyttää nykyistä enemmän voimavaroja. Vaikka kertymää ei pystyttäisi erityisen tarkasti selvittämään, on verotarkastuksen toimijoilla ja intressitahoilla syytä olla tietoisia asiasta ja siinä tapahtuvasta kehityksestä. Esimerkiksi painopisteen asettaminen vahvasti harmaan talouden tarkastukseen vaikuttaisi mitä todennäköisimmin negatiivisesti todellisen kertymän määrään.

3.4.4 Yhteenveto

Verotarkastustoiminnan yksi keskeinen lähtökohta on pyrkiä varmistamaan asianmukainen verokertymä valtion kassaan. Yhtenä toiminnan vai-

kuttavuuden ja tehokkuuden kuvaajana olettaisi tällöin käytettävän verotarkastuksista seuraavaa todellista rahamääräistä kertymää.

Verotarkastustoiminnan tulostavoitteistossa ei ole hyödynnetty mitään kertymään liittyvää tulostavoitetta. Verotarkastustoiminnan johtamisesta vastuussa olevat eivät näe fiskaalista kertymää erityisen hyvänä tulostavoitteena. Verotarkastusten maksuunpanoesitysten määrää toki seurataan, mutta sekään ei ole tavoitteena. Verotarkastuksen toimijat eivät ole aiempina vuosina nähneet tarpeelliseksi edes selvittää tai tutkia asiaa, jotta tietoja olisi voitu hyödyntää tuloksellisuuden kuvauksissa tai toiminnan ohjaamisessa. Aivan viime vuosina on tehty ensimmäiset kaksi varsin rajallista otospohjaista selvitystä.

Fiskaalisen kertymän määrän ja sen kehityksen on syytä olla verotarkastustoiminnan johdon tiedossa. Se on eräs keskeinen asia, joka on huomioitava toiminnan ohjaamisessa ja johtamisessa. Sitä on myös mahdollisuuksien mukaan pyrittävä hyödyntämään tuloksellisuuden kuvauksessa ja mahdollisesti jopa valtakunnantason tulostavoitteistossa.

3.5 Ohjaus- ja johtamisjärjestelmä ja tuloksellisuus

3.5.1 Nykyisen organisoitumisen vaikutus tuloksellisuuteen

Verohallinnossa on viime vuosina tapahtunut merkittäviä organisatorisia muutoksia. Osana tätä prosessia 1.9.2010 aloitti toimintansa verotarkastuksesta vastaava valtakunnallinen Verotarkastusyksikkö. Sen ohjaus- ja kehittämyksikkö vastaa verotarkastustoiminnan tuloksellisuuden toteutumisesta ja toiminnan kehittämisestä.

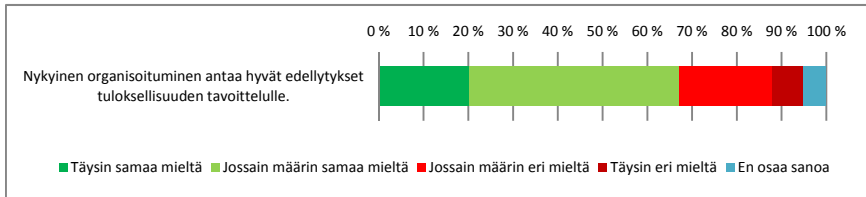
Ennen tarkastuksen haastattelukäyntejä pyydetyissä kirjallisissa vastauksissa Verohallinnon eri toimijat kommentoivat nykyisen organisoitumisen tarjoamia edellytyksiä tuloksellisuuden tavoittelulle seuraavasti:

Valtiovarainministeriö katsoi valtakunnallisen verotarkastuksesta vastaavan yksikön mahdollistavan resurssien ja osaamisen kohdistamisen valtakunnallisesti tarkoituksenmukaisella tavalla. Myös Verohallinnon johto piti nykyistä organisoitumista hyvänä lähtökohtana tuloksellisuuden parantamiselle.

Ohjaus- ja kehittämyksikön mukaan nykyinen organisoituminen mahdollistaa sen, että verotarkastajat saavat keskittyä perustehtäväänsä. Lisäksi verotarkastusta johtavat nykyisin verotarkastuksen ammattilaiset ja val-

takunnallinen yksikkö tekee mahdolliseksi henkilöresurssien tehokkaan ja keskitetyn jaon asiakasmäärien pohjalta.

Alueyksiköiden mukaan organisoitumismalli antaa hyvät edellytykset tuloksellisuuden tavoittelulle. Tarkastuspäälliköt keskittyvät koko verotarkastustoiminnan kehittämiseen, ja ryhmänjohtajat voivat keskittyä oman ryhmänsä johtamiseen.



KUVIO 15. Tarkastajien käsitys siitä, antaako nykyinen organisoituminen hyvät edellytykset tuloksellisuuden tavoittelulle.

Tarkastusviraston kyselyyn vastanneiden verotarkastajien (kuviota 15) vastausten mukaan 67,2 prosenttia tarkastajista oli joko täysin tai jossain määrin samaa mieltä väittämästä, että nykyinen organisoituminen antaa hyvät edellytykset tuloksellisuuden tavoittelulle.

Tarkastushavaintojen mukaan nykyinen organisoituminen on selkeä muutos ja parannus mahdollisuuksiin edistää tuloksellisuuden tavoittelua ja sen toteutumista verotarkastustoiminnan kokonaisuudessa. Lukuisat uudet kehittämissuunnitelmat on syytä nähdä uuden organisoitumisen tuomina positiivisina impulsseina. Selkeä ohjaus- ja johtamisrakenne pakottaa myös vastuussa olevat toimijat varmistamaan toiminnan laatua ja kehittämään toimintaa. On muodostunut tarve ja korostunut mahdollisuus tuottaa yhtenäistä ohjaus- ja johtamisinformaatiota sekä yhtenäistä käytäntöä.

Uusi organisoituminen on nähtävä mahdollisuutena, mutta se on myös haaste. Ulkoinen paine verotarkastuksen tuloksellisuudesta ja toiminnan asianmukaisuudesta laajemminkin kasvaa, kun verotarkastus on selkeämin yksi kokonaisuus. On syytä olettaa, että tietoja verotarkastustoiminnan aikaansaannoksista ja tuloksista tullaan vaatimaan nykyistä laajemmin. Myös organisaation sisälle muodostuu paineita, kun yhtenäinen tieto ja raportointi koko valtakunnan alueella leviää toimijoille.

3.5.2 Konserniverokeskuksen verotarkastustoiminnan organisoituminen

Poikkeuksena Verohallinnon verotarkastustoiminnan organisoitumiseen on Konserniverokeskus, jonka verotarkastustoimintaa ei uudistuksen yh-

teydessä liitetty osaksi Verotarkastusyksikköä. Konserniverokeskus toimii valtakunnallisen Yritysvero-yksikön alaisuudessa.

Haastattelukäynteihin liittyvissä ennalta toimittamisissa kirjallisissa vastauksissa Verohallinnon eri toimijat kommentoivat Konserniverokeskuksen muodostamaa poikkeusta verotarkastustoiminnan organisoitumisessa seuraavasti:

Valtiovarainministeriö katsoi, ettei edellä mainitussa järjestelyssä ole havaittu ongelmia. Myöskään Verohallinnossa ei nähty ongelmia vaan yhteistyön katsottiin toimivan, esimerkkinä siirtohinnoitteluhanke. Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksiköstä kerrottiin, että ongelmia on jossain määrin ja katsottiin, ettei yhteisten tavoitteiden kiinnittäminen ole onnistunut. Esimerkiksi harmaan talouden tehokas torjunta edellyttäisi Ohjaus- ja kehittämissyksikön mukaan yhteistä kokonaissuunnittelua kohteiden valinnassa, tarkastamisessa ja vertailutietojen hankinnassa ja käytössä.

Alueelliset tarkastusyksiköt katsoivat Konserniverokeskuksen poikkeavan organisatorisen aseman haittaavan ainakin jossain määrin koko verotarkastustoiminnan tuloksellisuuden tavoittelua. Verotarkastustoiminnan yhtenäisyyden kannalta pidettiin tärkeänä ja tarkoituksenmukaisena, että koko verotarkastustoiminta olisi organisoitu Verotarkastusyksikköön.

Nykyinen yhteistoiminta nähtiin verotarkastusyksiköissä melko epämääräisenä, vaikka tarkastajien katsottiin molemmissa yksiköissä haluavan yhteistyötä. Toimijat kaipasivat myös yhtenäisyyttä tarkastusten koordinoinnissa ja harmaan talouden torjunnassa ja valvonnassa. Konserniverokeskuksen asiakkaiden merkitystä tuloksellisuuteen pidettiin ratkaisevana. Esimerkiksi harmaata taloutta harjoitetaan usein suuryhtiöiden työmailla urakkaketjujen viimeisissä yhtiöissä, jotka ovat Verotarkastusyksikön tarkastuksen piirissä. Suuryhtiöt eivät, eikä myöskään Konserniverokeskus, välttämättä saa tietoa siitä, että heidän työmaillaan on ollut harmaan talouden harjoittajia.

Konserniverokeskus kertoi omassa kirjallisessa vastauksessaan, että Verohallinnon uutta organisaatiota suunniteltaessa sen omat tarkastajat ilmaisivat halunsa jäädä edelleen osaksi Konserniverokeskusta ja niin ollen Yritysverotusyksikköä. Omaa muusta verohallinnosta poikkeavaa verotuksen ja tarkastuksen väliseen läheiseen yhteistyöhön perustuvaa toimintamallia on kehitetty 12 vuotta eli koko Konserniverokeskuksen olemassaolon ajan. Malli on Konserniverokeskuksen johdon mukaan saatu toimimaan loistavasti ja yhteistyö on osa normaalia toimintaa eikä pelkkä puheissa esiintyvä tavoitetilä. Tätä mallia ei haluttu lähteä rikkomaan.

Vastauksessaan Konserniverokeskus korosti, että maanlaajuisesti verotarkastusta kehitetään ja ohjataan Verotarkastusyksikön ohjaus- ja kehittä-

tämisyksikön toimesta. Läheiset yhteydet Ohjaus- ja kehittämysyksikköön ovat Konserniverokeskuksen verotarkastustoiminnalle välttämättömät.

Tässä tarkastuksessa ei oteta kantaa siihen, tulisiko koko verotarkastustoiminta olla yhtenäisesti Verotarkastusyksikön ohjauksessa. Nykyisessä järjestelyssä on tuloksellisuuden tavoittelun suhteen ja muutoinkin sekä hyviä että huonoja osatekijöitä. Valtiovarainministeriön ja Verohallinnon on syytä lähitulevaisuudessa varmistaa, että nykyinen organisoituminen on tulevat ympäristömuutokset ja toiminnan sisäinen kehittyminen huomioiden asianmukaisesti järjestetty. Liikaa ei voi korostaa Verotarkastusyksikön ja Konserniverokeskuksen yhteistyön merkitystä kaikilla tarkastuksen osa-alueilla. Esimerkiksi tavoitteita ei ole mitään syytä pitää erillisinä. Vaikka tavoitetasot poikkeaisivatkin, olisi hyvä nähdä, että valtakunnantasoisesti olisi olemassa sellaisia yhteisiä tavoitteita, joiden tuloksena olisi verotarkastustoiminnan valtakunnantasoinen tuloksellisuuden kuvaus. Tämä ei tarkoita välttämättä tavoitetasojen yhtenevyyttä vaan yhteistä näkemystä siitä, mitä koko verotarkastustoiminta tavoittelee.

3.5.3 Verotarkastustoiminnan resurssien jako

Tulosohjauksen yhtenä lähtökohtana on, että tuloksellisuuden tavoittelijalla on käytettävissään vaihtoehtoisia tapoja tavoitteiden saavuttamiseksi. Tästä syystä on olennaista delegoida päätösvaltaa käytettävissä olevista resursseista tarkoituksenmukaisella tavalla organisaation niille toimijoille, jotka viime kädessä aikaansaavat kokonaistuloksen.

Verohallinnon pääjohtaja jakaa talousarvioesityksessä osoitetut koko hallinnon voimavarat toimintasuunnitelmiin perustuen eri yksiköille. Yhtenä näistä määrärahansa saa Verotarkastusyksikkö. Valtion tuottavuusohjelmasta huolimatta lähtökohtana on viime vuosina ollut, että verotarkastuksen voimavaroja, erityisesti verotarkastajien määrää, ei supisteta. Muuten Verohallinnon kokonaishenkilötyövuosimäärä on ollut varsin voimakkaasti aleneva. Verotarkastuksen suhteellinen osuus on siis kasvanut muihin toimintoihin verrattuna.

Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämysyksikön haastattelukäyntiä varten toimittaman kirjallisen ennakkovastauksen mukaan kesällä 2011 tehtiin Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämysyksikössä asiakkaiden ja resurssien kohtaantotutkimus, ja sen perusteella on laadittu tavoitetila alueellisten tarkastusyksiköiden henkilötyövuosien määrille. Ohjaus- ja kehittämysyksikön nykyisten ja tulevien resurssien kohdistamispäätösten perustana on laskelma asiakkaiden määrästä ja sijoittumisesta maakunnittain. Alueellisessa resurssien kohdentamisessa otetaan huomioon esimerkiksi yritysten lukumäärä, alueelliset erityispiirteet, elinkeinorakenne, val-

takunnan rajojen läheisyys ja vaikutus verovalvontaan, pitkät matkat ja tulevaisuudessa tiedossa olevat suuret investoinnit. Tarkastuksen yhteydessä ei havaittu, että alueelliset tarkastusyksiköt suhtautuisivat mitenkään negatiivisesti resurssien jakamisen menettelyyn. Toki näin oleelliseen ja vaikeasti perusteltavaan asiaan liittyy aina eriäviä näkemyksiä.

Tämän tarkastuksen yhteydessä havaittiin, että Verotarkastusyksiköllä on varsin hyvät edellytykset ohjata ja hallinnoida keskeistä tulokseen vaikuttavaa resurssitekijää eli henkilöstöä. Toki henkilöstön kokonaismäärään vaikuttamisen mahdollisuus on varsin rajallinen. Sen sijaan useammassa yhteydessä nousi esiin, että koko verohallinnon tasolla tapahtuvat keskitetyt hankinnat vaikeuttavat joustavaa tuloksentekeä. Tämä tuli ilmi erityisesti tietoteknisten laitteiden kohdalla. Lisäksi tukipalvelujen keskitetty tuottaminen herätti kritiikkiä.

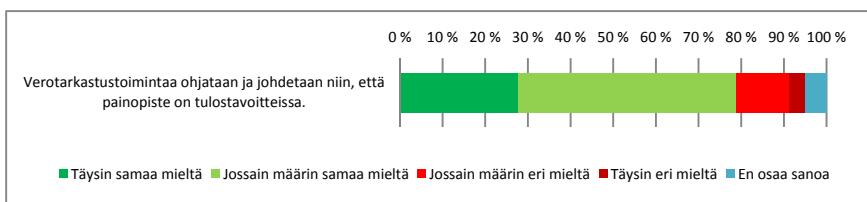
Tulosohjauksen periaatteisiin kuuluu, että tuloksellisuutta tavoittelevalla yksiköllä olisi mahdollisimman laajasti käytettävissä päätösvaltaa kaikkiin niihin resursseihin, jotka vaikuttavat tuloksen saavuttamiseen. Verohallinnossa olisi syytä miettiä, voisiko tulosyksiköille suoraan osoittaa nykyistä laajemmin omaan toimintaansa kohdistuvia määrärahoja. Menettely ei esittäisi hankintojen toteuttamista keskitetysti. Tarkastuskertomusluonnoksesta antamassaan lausunnossa Verohallinto katsoo, että yksiköiden nykyistä laajempi valta edellä mainittujen asioiden päättämisessä voisi johtaa niukkojen voimavarojen osuutukseen.

On hyvä, että alueellisten yksiköiden resurssijako ja siihen tehtävät muutokset tehdään systemaattisen ja yleisesti tiedossa olevan menettelyn kautta. Menettelyn laatu on toki jatkossakin syytä varmistaa huomioimalla viiteympäristössä tapahtuva kehitys ja oletettavat kehitystrendit.

3.5.4 Tulostavoitteet ohjauksessa ja johtamisessa

Valtionhallinnossa on 1990-luvun alusta sovellettu ohjauksessa ja johtamisessa tulostavoitteisiin pohjautuvaa tulosajattelua. Luonnollisesti tämän rinnalla on käytössä muita ohjauksen tapoja. Merkittävin toiminnan laajuuteen ja sisältöön vaikuttava ohjaus tapahtuu päätettäessä toimintaan käytettävissä olevista voimavaroista.

Haastattelukäyntiin liittyvässä kirjallisessa vastauksessaan valtiovarainministeriö kertoi ohjaavansa ja johtavansa koko Verohallintoa – ja siten myös sen osana verotarkastustoimintaa – tulostavoittein. Myös muiden toimijoiden kirjallisissa vastauksista ja itse haastatteluista muodostui selkeä käsitys tulosjohtamisen ja tuloksellisuuden tavoittelun keskeisestä asemasta verotarkastustoiminnan ohjauksessa ja johtamisessa.



KUVIO 16. Verotarkastajien käsitys siitä, ohjataan ja johdetaan verotarkastustoimintaa niin, että painopiste on tulostavoitteissa.

Tarkastusviraston kyselyyn antamissaan vastauksissa 78,9 prosenttia vastanneista verotarkastajista oli täysin tai jossain määrin samaa mieltä siitä, että verotarkastustoimintaa ohjataan ja johdetaan niin, että painopiste on tulostavoitteissa (kuvio 16).

Tulostavoitteilla on keskeinen asema ja merkitys verotarkastustoiminnan ohjauksessa ja johtamisessa. Tämän vuoksi tulostavoitteiden laatu on merkittävä kriittinen menestystekijä toiminnan tuloksellisuudelle. Koska tulosjohtaminen on merkittävin ohjauksen ja johtamisen menetelmä, tulostavoitteiden toteutumisen tulee merkitä niiden asioiden toteutumista, joita koko verotarkastustoiminnalla tavoitellaan. Aiemmin tässä tarkastuksessa on käsitelty nykyisin käytössä olevan tavoitteiston laatua.

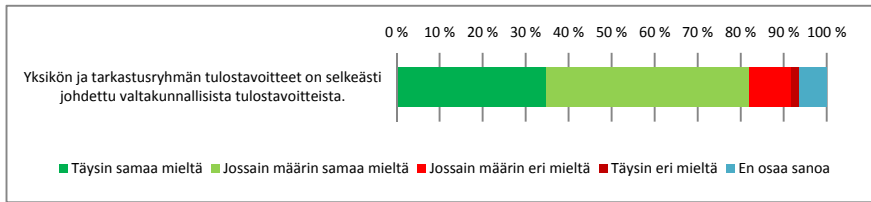
3.5.5 Tulostavoitteiden asema yksiköiden ja ryhmien johtamisessa

Tulosajattelun mukainen tulostavoitteisto muodostaa hierarkkisen kokonaisuuden. Siinä ylätasoinen tavoite jakaantuu tavoitteen toteuttaviin alatasoinen tavoitteisiin. Lisäksi samansisältöisetkin tavoitteet voidaan jakaa organisaation alemmille tasoille siten, etteivät ne ole esimerkiksi lukuarvoltaan identtiset. Tällöin pyritään huomioimaan esimerkiksi toimijoiden erityisluonnetta tai aikaisempaa suoritustasoa.

Kaikkien alueellisten verotarkastusyksiköiden tulostavoitteet ovat tavoitearvoiltaan samat ja vastaavat siten valtakunnantason tulostavoitteita. Kyseiset tavoitteet ja tavoitearvot ovat pääsääntöisesti ryhmätasolle asti yhtenevät. Esimerkkinä voisi tuoda esiin sen, että aktiivisten tarkastajien määrä ryhmässä antaa yleensä suoraan ryhmän kappalemääräisen tavoitteen.

Joissakin yksittäistapauksissa ryhmätason tavoitteet voivat jakautua esimerkiksi ryhmän erityisosaamisen perusteella niin, että kaikilla ryhmillä eivät ole täsmälleen samat tavoitetasot. Yhteenlaskettuna tavoitetasot kuitenkin muodostavat alueelliselle tarkastusyksikölle valtakunnallista ta-

soa vastaavan tavoitteen. Joissakin alueellisissa tarkastusyksiköissä ei kaikkia tavoitteita ole jaettu ryhmille vaan niiden toteutumista seurataan ja johdetaan tarkastusyksikkötasolla.



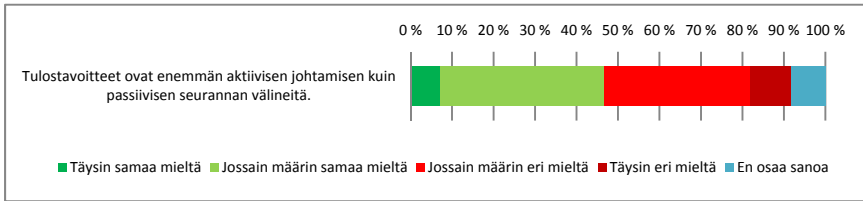
KUVIO 17. Verotarkastajien käsitykset siitä, onko yksikön ja tarkastusryhmän tulostavoitteet selkeästi johdettu valtakunnallisista tulostavoitteista.

Tarkastusviraston kyselyyn vastanneista verotarkastajista 82,1 prosenttia oli täysin tai jossain määrin samaa mieltä siitä, että yksikön ja tarkastusryhmän tulostavoitteet on selkeästi johdettu valtakunnallisista tulostavoitteista (kuvio 17).

Edellä kuvatuunlainen tavoitemaailma ja tavoitteiden hierarkkisuu den puute johtavat varsin passiiviseen tulosjohtamiseen. Kuten jo aiemmin on tuotu esiin, verotarkastuksessa käytössä olevien tavoitteiden luonne myös mahdollistaa samojen tavoitetasojen hyödyntämisen ryhmätasolle saakka. Hyödyntämättä jää tulosjohtamisen olennainen osa. Tavoitteiden tulee ajan kuluessa olla sensitiivisiä vallitsevaan suoritustasoon ja toiminnan erityisluonteeseen nähden, jotta ne olisivat aitoja ja oikealla tavalla haasteellisia kaikille toimijoille.

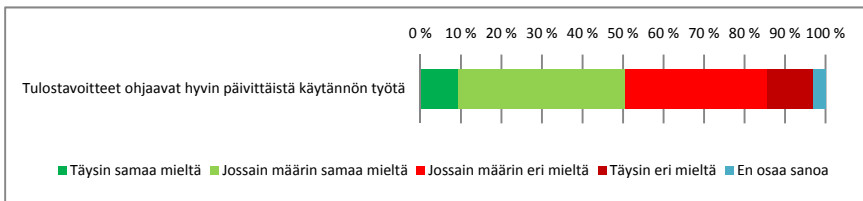
Haastattelukäynteihin ennakolta saatuihin kirjallisiin vastauksiin perustuvien tarkastushavaintojen mukaan tulostavoitteilla ohjataan aktiivisen suunnittelun ja kohdevalinnan kautta päivittäistä toimintaa. Nykyinen tavoitteisto on sellainen, että ilman jatkuvaa yksikkö- ja ryhmätason reagoimista tavoitteet eivät voi toteutua. Tavoitteisto muodostaa kokonaisuuden, jossa toteumat ovat suoraan vuorovaikutuksessa toisiinsa.

Tarkastusviraston kyselyyn vastanneiden verotarkastajien käsitykset tulostavoitteiden toimivuudesta johtamisen välineinä menivät kutakuinkin tasan. 46,6 prosenttia oli täysin tai jossain määrin samaa mieltä siitä, että tulostavoitteet ovat enemmän aktiivisen johtamisen kuin passiivisen seurannan välineitä. 44 prosenttia taas oli täysin tai jossain määrin eri mieltä (kuvio 18).



KUVIO 18. Verotarkastajien käsitykset siitä, ovatko tulostavoitteet enemmän aktiivisen johtamisen kuin passiivisen seurannan välineitä.

Tarkastusviraston kyselyyn vastanneiden verotarkastajien käsitykset siitä, miten hyvin nykyiset tulostavoitteet ohjaavat päivittäistä käytännön työtä, menivät kutakuinkin tasan. Positiivisesti suhtautuvia oli 50,5 prosenttia (kuvio 19).



KUVIO 19. Verotarkastajien käsitys siitä, miten hyvin tulostavoitteet ohjaavat päivittäistä työtä.

Tarkastushavaintojen mukaan tulostavoitteilla on olennainen merkitys käytännön verotarkastustoiminnassa. Tulostavoitteet ohjaavat verotarkastuksen johdon, ryhmänjohtajien ja yksittäisten tarkastajien päivittäistä työtä. Tämä näkyy esimerkiksi kohteiden valinnassa ja tarkastusten suorittamisessa. Tarkastuksia suunnataan vuoden aikana siten, että tulostavoitteet saavutetaan. Painopistettä suunnataan haluttuun kohderyhmään, esimerkiksi suuret asiakkaat tai harmaa talous, jotta valtakunnantason tulostavoitteet toteutuisivat.

3.5.6 Tavoitteiden kohdentaminen ryhmä- ja tarkastajatasolle

Tulosajattelun yksi keskeinen piirre on tavoitteiston hierarkkisuus ja motivoivan tavoitteiston osoittaminen ryhmä- tai henkilötasolle. Yleensä koko organisaatiolle annetut tavoitteet kohdistetaan alemmille tasoille erillisinä osatavoitteina tai eriytettyinä tavoitetasoina. Näin menetellen on

mahdollista huomioida ryhmän tai yksikön aiempien vuosien suoritustaso ja sovittaa tavoitteisto ja sen taso päivittäistä työtä motivoivaksi.

Tarkastushavaintojen mukaan verotarkastustoiminnassa Verotarkastusyksikön tulostavoitteet jaetaan kaikille alueellisille tarkastusyksiköille täsmälleen samansisältöisinä ja tavoitetasoltaan yhtäläisinä. Tarkastusryhmien tavoitteet johdetaan yksikön tavoitteista. Ohjaus ja kehittämissyksikön mukaan tavoitteiden määrittelyssä pyritään huomioimaan tarkastusryhmän ja yksittäisen tarkastajan erikoistuminen, kokemus ja osaamistaso. Tarkastushavaintojen mukaan ryhmätason tavoitteet ovat pääosin yhtäläiset koko yksikön tavoitteisiin nähden.

Verotarkastuksen tulosjohtamista ja tulostavoitteistoa kehitettäessä tulisi pyrkiä välttämään tulostavoitteiden muodostumista normiksi. Tavoitteiston tulisi elää joustavammin organisaation suorittavalla tasolla tarkastusyksiköissä ja -ryhmissä. Tavoitteiden ja tavoitetasojen tulisi muodostaa aito haaste aiempaan suoritustasoon nähden tarkastusyksiköissä ja -ryhmissä. Nykyinen tavoitteisto on tosin luonteeltaan valtakunnantason ennalta määrättyyn tasapainoon pyrkivä, jolloin ryhmien toteumia pyritään ohjaamaan juuri tasapainon toteutumiseen.

Tarkastusryhmäkohtainen erikoistuminen

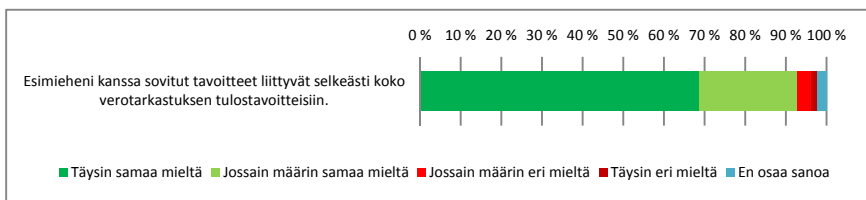
Yksi mahdollisuus tavoitella verotarkastustoiminnan tuloksellisuutta on organisoitua niin, että toimintakokonaisuudet, ryhmät tai vastaavat, organisoidaan tekemään jollain tavalla rajattua tarkastustoiminnan kohdealueita.

Tämän tarkastuksen havaintojen mukaan verotarkastustoimintaa ei pääsääntöisesti ole organisoitu edellä kuvatulla tavalla. Selkeimmin tällaista erikoistumista on Uudenmaan verotarkastusyksikössä. Sen 12 tarkastusryhmästä viidellä on pysyvämpi jatkuvasti verovalvonnan painopisteenä oleva toimiala tai ilmiö. Yksi tarkastusryhmä keskittyy henkilöverotusasiakkaiden tarkastamiseen. Loput kuusi ryhmää toimivat vastaavasti kuin tarkastusryhmät pääsääntöisesti muissa alueellisissa tarkastusyksiköissä.

Erikoistuminen voi olla eräs keino saavuttaa parempia tuloksia. Monissa asioissa asiantuntemuksen kehittyminen edellyttää kriittistä massaa ja toimivaa keskusteluyhteyttä tarkastajakollegoihin. Yksittäisten tarkastajien erikoistumista esiintyy luonnollisesti jo tällä hetkellä. Riittävän asiantuntemuksen kehittyminen voi kuitenkin edellyttää nykyistä suurempaa ja systemaattista panostusta erikoistumiseen. Tämä näkökohta on syytä huomioida tarkastustoimintaa kehitettäessä.

Yksittäisen tarkastajan johtaminen henkilökohtaisilla tulostavoitteilla

Tulosajattelun mukaisen tuloksellisuuden tavoittelun eräänä lähtökohtana on motivoida yksittäinen henkilö, tässä tapauksessa yksittäisen tarkastaja, aikaansaamaan yhteisen pyrkimyksen mukainen tulos omalla panoksellaan. Tarkastajakunnalle suunnatun kyselyn mukaan 85,3 prosenttia kyselyyn vastanneista oli täysin tai jossain määrin samaa mieltä siitä, että esimiehen kanssa sovitut henkilötason tulostavoitteet kytkeytyvät selkeästi valtakunnantason tavoitteisiin (kuvio 20).



KUVIO 20. Verotarkastajien käsitykset siitä, liittyvätkö esimiehen kanssa sovitut tavoitteet selkeästi koko verotarkastuksen tulostavoitteisiin.

Verotarkastustoiminnan nykyinen tavoitteisto on luonteeltaan sellainen, että vain tarkastusten keskimäärätavoite edes jollain tavalla suoraan voidaan kohdistaa yksittäiselle tarkastajalle. Senkin käyttökelpoisuus tähän tarkoitukseen on varsin kiistanalainen, koska tarkastukset ovat luonteeltaan ja vaativuudeltaan hyvin erilaisia.

Tästä huolimatta yksittäisen tarkastajan voidaan selkeästi katsoa olevan tulosjohtamisen piirissä. Ryhmänjohtajan yksittäisille tarkastajille osoittamat tarkastukset muodostavat koko ryhmän tulostavoitteiden toteutumisen perustan.

Haastattelukäynteihin liittyvissä kirjallisissa vastauksissa toimijat pääosin katsoivat yksittäisiä tarkastajia johdettavan tulostavoitteilla. Kehityskeskusteluissa tai vastaavissa menettelyissä sovitaan yksittäisen tarkastajan osuus yhteisestä tavoitteesta. Tässä prosessissa ryhmänjohtajalla on keskeinen rooli koko ryhmän kaikkien tavoitteiden toteutumisen mahdollistamisessa. Keskeistä on arvioida kunkin yksittäisen tarkastajan osuus ja sopia tulostavoitteista.

Henkilökohtaisten tulostavoitteiden toteutumisen seuranta ja mahdolliset muutokset tulosvuoden aikana ovat olennainen osa koko valtakunnallista tarkastustoiminnan tulosseurantaa.

3.5.7 Tulostavoitteiden toteutumisen seuranta

Valtiovarainministeriö seuraa tavoitteiden saavuttamista Verohallinnon ja ministeriön välisissä palavereissa kolmannesvuosittain. Näiden lisäksi pidetään epävirallisempia tulosohtauskokouksia. Valtiovarainministeriö antaa tilinpäätöksestä kirjallisen palautteen.

Verotarkastusyksikön ohjaus- ja kehittämissyksikössä tulostavoitteiden toteutumista seurataan jatkuvasti. Tulostavoitteiden toteutumisesta ja havaituista poikkeamista raportoidaan Verohallinnon johdolle ja ministeriölle neljän kuukauden seurantajaksoina kolme kertaa vuodessa. Myös Verohallinnon johdolle toimitettavissa kuukausittaisissa seurantaraporteissa seurataan tarkastusten kappalemääriä, kestoja ja esitysten euromääriä.

Alueellisissa verotarkastusyksiköissä seurannan käytännöt vaihtelevat jossain määrin. Seuraavassa on pyritty luomaan yleiskuva seurannan käytännön järjestelyistä: Yksiköissä tehdään säännöllisesti joka kuukauden ensimmäisinä työpäivinä tilastot valmistuneista ja keskeneräisistä tarkastuksista tarkastajittain, ryhmittäin ja yksiköittäin ja ne tallennetaan kaikkien esimiesten saataville verkkolevyille. Seurannasta vastaava tarkastuspäällikkö tekee yksikkö- ja ryhmäkohtaisen tilannekatsauksen johtoryhmän kokouksiin. Kahden kuukauden välein tilanteesta keskustellaan yksikön johtoryhmän kokouksessa ja arvioidaan, tuleeko toiminnan suuntaa jollakin lailla muuttaa. Neljän kuukauden välein pidetään suunnittelupäällikön johdolla koko esimiesjoukkoa koskeva palaveri, jossa käydään ryhmäkohtaisesti tilanne läpi. Tarkastustoiminnasta vastaavat tarkastuspäälliköt sekä jokainen ryhmänjohtaja käyvät tilastot läpi, ja ryhmänjohtajat käyvät keskustelemassa tarkastajien kanssa, jos tavoitteiden saavuttamisessa näkyy olevan ongelmia. Ryhmänjohtaja seuraa tavoitteiden saavuttamista myös tarkastuskohtaisesti, ja mahdollisesti tarvittavista korjaavista toimenpiteistä sovitaan tarkastajan/tarkastajaryhmän kanssa jo tarkastuksen aikana.

Tulostavoitteista poikkeavien toteumatietojen vaikutus johtamiseen kesken tulosperiodin

Alueellisissa verotarkastusyksiköissä tehdään aikataulullisesti vähintään kuukausiraportoinnin perusteella sellaisia toimenpiteitä, joilla tarkastustoiminta ohjautuu kohti vuositason tulostavoitteiden toteutumista. Raportoinnista ilmenevät poikkeamat tulostavoitteisiin selvitetään, lisäksi ennakoidaan kehitys ja ryhdytään korjaaviin toimenpiteisiin.

Resursseja voidaan keskittää tulosperiodin aikana johonkin tiettyyn asiaan tai muutoin muuttaa painotusta suunnitellusta. Olennaisin keino tulostavoitteiden toteutumisen varmistamiseksi on muuttaa kohdevalintaa.

Esimerkiksi jos painopiste on liikaa harmaassa taloudessa suurten yritysten tarkastusten kustannuksella, kohteita valitaan jatkossa enemmän suurista yrityksistä.

Verotarkastustoiminnan tuloksellisuuden ohjaaminen ja johtaminen tulosvuoden aikana on tasapainoilua jossain määrin eri suuntiin ja osittain vastakkainkin olevien tulostavoitteiden toteutumisen ja toteutumisen ennakoinnin suhteen. Tarkastushavaintojen perusteella verotarkastustoiminnan ohjaaminen ja johtaminen painottuu voimakkaasti erityisesti ryhmäjohtajilla siihen, että varmistetaan ryhmä- ja tarkastajatasoisten vuosittaisen tulostavoitteiden toteutuminen. Tällöin merkittävässä asemassa on tulevien tarkastuskohteiden laadun ja luonteen ja yksittäisten tarkastajien ammattitaidon ja aikaansaavuuden tunteminen.

Tulostavoitteista poikkeavien toteumatietojen vaikutus seuraavan vuoden tulostavoitteisiin

Kuten aiemmin tulostavoitteiden toteutumisesta analysoitaessa todettiin, tarkastustoiminnalle asetetut tulostavoitteet ovat tavoitetasoltaan säilyneet viime vuosina liki ennallaan. Lisäksi tulostavoitteet on saavutettu ehkä liiankin täsmällisesti. Tulosajattelun eräs keskeinen osatekijä ja työväline on tulostavoitteiden tason muuttaminen vallitsevien kehitystrendien ja aiempien vuosien suoritustason mukaan.

Tarkastuksen yhteydessä verotarkastuksen eri toimijat ovat ilmaisseet pyrkimyksenä olevan reagoida tavoitetasoa ja edellisten vuosien tavoitteen saavuttamisen asteen välillä mahdollisesti vallitseviin ongelmiin. Keskeinen osa verotarkastustoiminnan tulostavoitteista on tarkastuksen kohdentamiseen liittyviä. Tavoitteeseen päästään yleensä suoraan ohjaamalla tarkastuksia sellaisiin kohteisiin, jotka toteuttamalla tulostavoitteet toteutuvat. Tällöin ei synny kovinkaan helposti tilannetta, jossa tavoitetaso on toteumaan nähden systemaattisesti liian alhainen tai liian korkea. Tarve tavoitetasojen muuttamiseen ei näin ollen seuraa tulosten saavuttamisen asteesta vaan toimijoiden omasta halusta muuttaa toiminnan painopistettä johonkin suuntaan.

Tarkastusten läpimenoaika koskeva tavoite on keskeisistä tavoitteista eniten luonteeltaan sellainen, ettei sen toteutuminen ole suoraan kytköksissä tarkastuksen kohdentamiseen. Tämä tavoite onkin ollut ainoa, johon selkeästi on tehty muutos koetun aiemman liian alhaisen tavoitetasoa takia.

Tulosajattelun hyvän toteutumisen kannalta optimaaliset tavoitetasot suhteessa haluttuun tavoitetilaan ja vallitsevaan suoritustasoon ovat olennaisia. Tavoitetasoja määritettäessä Verotarkastusyksikön sisäisellä panoksella on tärkeä asema. Ei voi kuitenkaan liikaa korostaa Verohallinnon

johdon ja valtiovarainministeriön roolia ja vastuuta tavoitetasojen määrittelyssä.

3.5.8 Seuranta- ja laskentatiedon tuottaminen ja hyödyntäminen

Verotarkastustoimintaa koskeva seuranta- ja laskentatieto tuotetaan keskitetysti Verotarkastusyksikön ohjaus- ja kehittämissyksikössä. Alueellisten verotarkastusyksiköiden esimiehillä on oikeus Tahti-raportteihin, joista seurantatieto on saatavilla. Verohallinnon seurantatiimi kokoaa ylimmän johdon raportteihin verotarkastuksen tiedot.

Lisäksi alueellisissa tarkastusyksiköissä esimerkiksi suunnittelupäälliköt, analyytikot ja tietopalveluhenkilöt osallistuvat seuranta- ja laskentatietojen tuottamiseen. Yksiköissä jatkojalostetaan raportteja omiin tarpeisiin. Lisäksi ryhmänjohtajat käyttävät jossain tapauksissa edelleen omia seurantamenetelmiään.

Tarkastajat ja ryhmänjohtajat tallentavat pääosin perustiedot tarkastuksista ja työajan käytöstä. Tarkastuksen yhteydessä muodostui sellainen käsitys, että ohjaus- ja kehittämissyksikön rooli ja osuus raportoinnin tuottajana on keskeinen ja kasvamassa. Tämä on luonteva lähtökohta valtakunnantason suunnittelun ja kehittämisen perustaksi. On tärkeää, että ohjaavalla yksiköllä on mahdollisuus keskitetysti kehittää tietoperustaa ja sen tuotantotapaa.

Tuloksellisen toiminnan edellytyksenä on hyödyntää laskenta- ja seurantatietoja. Haastattelukäynteihin liittyvissä kirjallisissa vastauksissa alueelliset tarkastusyksiköt pääsääntöisesti totesivat käytettävissä olevien tietojen olevan riittäviä ja hyvin käytössä. Tähän tietovarantoon kuuluivat sekä ohjaus- ja kehittämissyksikön tuottama aineisto että alueellisten yksiköiden itse tuottama ja jalostama aineisto.

Yksi alueellinen verotarkastusyksikkö katsoi Ohjaus- ja kehittämissyksikön tuottamat tiedot riittämättömiksi toimintayksikön johtamiselle tuloksellisesti. Tiedot katsottiin liian summittaisiksi ja liian harvoin tuotetuiksi eikä niiden katsottu antavan ryhmäkohtaisia tietoja. Tämäkin yksikkö katsoi itse toiminnastaan tuottamat seuranta- ja laskentatiedot riittäviksi ja niitä käytettävän riittävän laajasti yksikön johtamisessa.

Tarkastushavaintojen mukaan tulostavoitteisiin liittyvää seuranta- ja laskentatietoa tuotetaan asianmukaisesti ja riittävässä määrin, jotta tuloksellisuuden tavoittelu on mahdollista. Tietojen tuottamiseen ja niiden käyttöön liittyy tarkastusyksiköissä erilaisia käytäntöjä myös niiden ominaispiirteiden vuoksi. Tietojen tuottamisesta, raportointiajankohdista ja tietosisältötarpeista olisi ohjaus- ja kehittämissyksikön ja alueellisten tar-

kastusyksiköiden välillä hyvä olla yhteinen näkemys ja hyväksyttävä toimintatapa.

3.5.9 Muu ohjauksen suunnittelu ja kehittäminen

Verotarkastustoiminnan suunnittelussa keskeisenä painopisteenä on tarkastuskohteiden valinta. Tämän lisäksi suunnittelun ja kehittämisen kohteena ovat tarkastusprosessi, tarkastusmenetelmät ja menettelyiden yhtenäistäminen. Myös esimerkiksi henkilöstön alueellinen sijoittuminen ja rekrytointi, osaaminen, vertailutietojen hankkiminen ja käyttö sekä työvälineiden ja tietotekniikan hyödyntäminen ovat kehittämisen kohteena. Kehittämistyötä ei tehdä erillään muusta Verohallinnosta vaan muiden toimialojen muutokset huomioon ottaen.

Ohjaus- ja kehittämissyksikön johdolla on perustettu eri kehittämiskohteisiin verkostoryhmiä. Esimerkkinä mainittakoon tarkastusjohtajista koostuva ja Ohjaus- ja kehittämissyksikön apulaisjohtajan vetämä prosessiryhmä, joka on aloittanut pitkälle ajalle kohdistuvan tarkastustoiminnan suunnittelu- ja kehittämistyön koko verotarkastuksen alueella. Prosessiryhmä tekee linjaukset ja antaa toimeksiannon toteuttamisesta joko verkostoille tai erikseen perustettaville alatyöryhmille. Verkostot ovat erikoistuneet tiettyihin aihealueisiin, ja niissä on jäsenenä kunkin aihealueen erityisasiantuntijoita, jotka useimmiten ovat kyseisestä toiminnasta vastaavia alueyksiköiden tarkastuspäälliköitä.

Verotarkastustoiminnan suunnittelu on luonnollisesti merkittävä osa alueellisten verotarkastusyksiköiden johtoryhmien työtä. Suunnittelua tehdään jatkuvasti omista tarpeista lähtien myös alueyksiköissä eri foorumeilla. Ryhmätasolla suunnitteluun ja kehittämiseen liittyviä asioita käsitellään kuukausittaisissa ryhmäpalavereissa.

Tarkastushavaintojen perusteella uuden organisoitumisen myötä valtakunnallinen verotarkastustoiminnan suunnittelu ja kehittäminen on lähtenyt käyntiin varsin voimallisesti ja valtakunnallista kokonaisuutta lähtökohtana pitäen. Eri puolilla maata olevan asiantuntemuksen käyttöönotto verkostoitumisen kautta on varmasti hyvä lähtökohta uudessa tilanteessa ja uuden luomisessa.

Voimavarat eivät kuitenkaan ole rajattomat. Kehittämissponnistukset painottuvat helposti vain pienelle osalle henkilöstöstä. On syytä pyrkiä suunnitelmallisesti ja järkevästi voimavaroja käyttäen luomaan uusia rakenteita ja toimintatapoja askel kerrallaan. Myös esimerkiksi videoneuvottelut mahdollistavat valtakunnan eri puolilla olevien resurssien tehokkaan käytön ja vähentävät matkustamisesta aiheutuvaa rasitusta ja kustannuksia. Verotarkastustoiminnalla on pitkä historia ja pitkältä ajalta periytyvät

vakiintuneet toimintatavat. Tämä osaltaan takaa sen, että ilman nopeita ja isoja muutoksiakin tarkastustoiminnan on syytä olettaa olevan olemassa ainakin lähes samalla tasolla kuin aiemmin.

3.5.10 Yhteenveto

Verotarkastustoiminnan uudelleenorganisointi yhdeksi valtakunnalliseksi kokonaisuudeksi antaa aiempaa paremmat edellytykset tuloksellisuuden tavoittelulle. Toiminnan ohjauksesta ja johtamisesta vastuullisille muodostuu aiempaa selkeämmin tarve kehittää ja yhdenmukaistaa toimintaa. Konserniverokeskuksen verotarkastustoiminnan erillinen organisoituminen Verotarkastusyksiköstä on nähtävä haasteena, jossa mahdollisesti ilmeneviin ongelmiin on pystyttävä vastaamaan läheisellä ja avoimella yhteistyöllä.

Verotarkastusyksiköllä tulisi tulosajattelun perusperiaatteiden mukaisesti olla päätäntävällisyyden mahdollisimman suuri osuus sen toimintaan lopullisesti ohjautuvista resursseista. Näin varmistettaisiin sen mahdollisuus tehdä valintoja siitä, miten tulostavoitteet pyritään saavuttamaan. Menetely ei estäisi hankintojen toteuttamista keskitetysti.

Tulostavoitteilla on keskeinen asema verotarkastustoiminnan ohjauksessa ja johtamisessa. Tulostavoitteiden toteutumisen tulisi näin ollen mahdollisimman kattavasti vaikuttaa siihen, miksi verotarkastustoiminta on olemassa. Nykyinen tavoitteisto on kokonaisuus, jonka toteutuminen edellyttää jatkuvaa reagoitua tarkastusten kohdentamiseen, koska yksittäisten tavoitteiden toteumat ovat suoraan vuorovaikutuksessa toisiinsa.

Tulostavoitteet ovat osa aktiivista johtamista tarkastusryhmä- ja yksilötasolla. Nykyinen tavoitteisto on kuitenkin luonteeltaan sellainen, että se ei erityisen hyvin mahdollista suoraan tulostavoitteistoon kytkeytyvää tarkastajatasoista tulosohejausta. Tarkastajille osoitettujen tarkastusten toteuttaminen, oikein ohjattuna, mahdollistaa valtakunnallisten tulostavoitteiden toteutumisen.

3.6 Toimivaltuuksien ja lainsäädännön rajoitteet tuloksellisuudelle

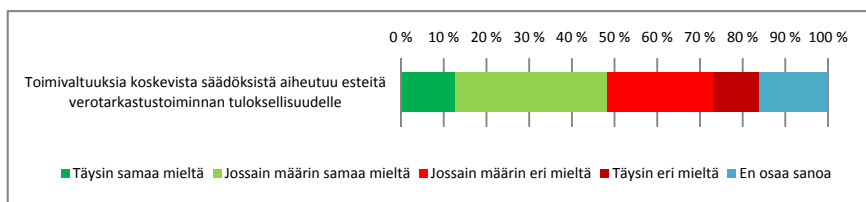
3.6.1 Toimivaltuuksia koskevat säädökset

Seuraavassa tuodaan esiin haastattelukäynneillä ja niihin liittyvissä kirjallisissa vastauksissa esiin nousseita verotarkastuksen toimijoiden toimivaltuuksiin liittyviä ongelmia tuloksellisuuden tavoittelussa.

Verotarkastuksen toimivaltuudet liittyvät tietojen saantiin ja käyttöön. Yleisesti toimivaltuuksiin liittyvien säädösten katsottiin olevan asianmukaiset. Viimeinen tiedonsaantivaltuuksien merkittävä este poistui, kun luottolaitosten vertailutietotarkastus mahdollistettiin vuoden 2011 alusta. Aikaisemmin laissa oli kyseistä toimintaa koskeva rajoitus. Verotarkastuksen toimijat toivat kuitenkin esiin seuraavat säädöksiin liittyvät ongelmat:

- Keskusrikospoliisin rahanpesun selvittelykeskuksen tietojen saanti Verohallinnon käyttöön parantaisi mahdollisuuksia tarkastusten kohdentamiseen.
- Ravintolatarkastusten yhteydessä toimivalta ei riitä kassakoneen sähköisten tietojen ottamiseen ilman asiakkaan suostumusta.
- Viranomaisten välisten tietojen vaihdossa on edelleen ongelmia. Esimerkkinä verottajan ja poliisin välinen tietojenvaihto silloin, kun rikosilmoitus ei ole vielä vireillä.

Tarkastushavaintojen perusteella verotarkastuksen toimivaltuuksia koskevat säädökset eivät ole Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksikön ja alueellisten tarkastusyksiköiden johdon mielestä merkittävä asianmukaisen toiminnan este. Toisaalta verotarkastajille suunnatun kyselyn perusteella tarkastajakunnassa tällaisia esteitä nähdään ainakin jossain määrin enemmän.



KUVIO 21. Verotarkastajien käsitys siitä, aiheutuuko toimivaltuuksia koskevista säädöksistä esteitä verotarkastustoiminnan tuloksellisuudelle.

Tarkastusviraston verotarkastajille suuntaamassa kyselyssä lähes 50 prosenttia vastanneista oli täysin tai jossain määrin samaa mieltä siitä, että toimivaltuuksia koskevista säädöksistä on esteitä verotarkastustoiminnan tuloksellisuudelle (kuvio 21).

Kyselyssä tarkastajia pyydettiin myös avokysymyksellä yksilöimään mainittuja tuloksellisen toiminnan esteitä. Kysymykseen vastasi 117 verotarkastajaa. Tarkastajien vastauksia on ryhmiteltyä liitteessä 5 (kyselyn avovastaukset raportoitu erillisessä liitteessä). Tarkastajien kommenteista nousi keskeisesti esille se, että vaikka tarkastajilla on hyvinkin laajat tiedonsaantioikeudet, muiden viranomaisten omat lait määrittävät, kenelle heillä on velvollisuus antaa tietoja. Verohallinto ei läheskään aina kuulu näihin viranomaisiin. Tällöin verotusmenettelylakiin perustuva laaja tietojensaantioikeus muilta viranomaisilta vesittyy. Toinen tarkastajien keskeisesti esille nostama asia oli se, että pankkitietoja tulee pyytää hyvin yksilöidysti ja että niitä ei saada sähköisessä muodossa.

3.6.2 Verolainsäädännössä olevat tuloksellisuuden esteet

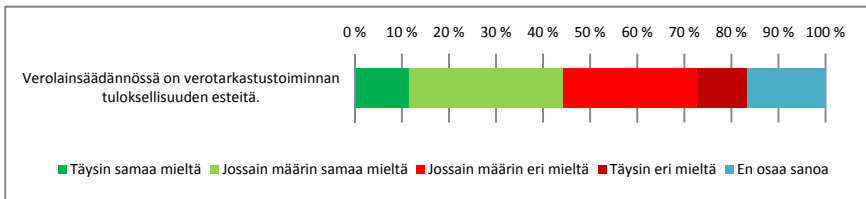
Tarkastuksen yhteydessä yleisesti hyväksytyksi näkökulmaksi verolainsäädäntöön tuli toteamus, että hyvän verojärjestelmän tunnusmerkki on selkeä ja helposti ymmärrettävä verolainsäädäntö. Pääsääntöihin säädetyt poikkeukset aiheuttavat verotarkastuksen pahimmat tulkinalliset ongelmat. Ohjaus- ja kehittämissyksikön mukaan verolainsäädännössä ei ole varsinaisia tuloksellisuuden esteitä. Sen mielestä verolainsäädäntöä voitaisiin kehittää tehokkaamman verovalvonnan mahdollistamiseksi. Esimerkiksi kuudennessa talousrikostorjuntaohjelmassa²¹ on sellaisia hankkeita, jotka toteutuessaan lisäisivät verovalvonnan ja verotarkastuksen mahdolli-

²¹ Valtioneuvoston periaatepäätös 19.1.2012.

suuksia tuloksellisempaan toimintaan. Seuraavassa on esitetty joitakin toimijoiden esiin nostamia verolainsäädännön ongelmakohtia:

- Verolainsäädäntö asettaa usein verotarkastajille hyvin korkean näytövelvollisuuden.
- Suomessa ei ole korkojen vähennysoikeuteen liittyviä alikapitalisointisäännöksiä, joilla voitaisiin puuttua sellaisiin etuYTEYSSUhteessa tehtyihin kansainvälisen konsernin sisäisiin rahoitusjärjestelyihin, joilla pyritään ilman liiketaloudellista syytä saavuttamaan veroetuja.
- Aikarajoitteet arvonnlisäverotuksen veron määrittämisessä.
- Käyttöomaisuusosakkeiden luovuttamisen verovapauteen liittyvät säännökset.

Tarkastushavaintojen mukaan Verotarkastusyksikön johto, eikä myöskään alueellisten verotarkastusyksiköiden johto, pidä verolainsäädäntöä erityisen merkittävänä esteenä verotarkastustoiminnan tulokselliselle toiminnalle. On luonnollista, että vaikeassa lainsäädännöllisessä toimintaympäristössä säädökset eivät voi olla optimaalisia kaikkien toimijoiden näkökulmasta. Verohallinnon toimijoiden tulee jatkossakin olla aktiivisia lainsäädännön puutteiden korjaamiseksi asiantilojen kehittyessä ja muuttuessa.



KUVIO 22. Verotarkastajien käsitykset siitä, onko verolainsäädännössä tuloksellisen toiminnan esteitä.

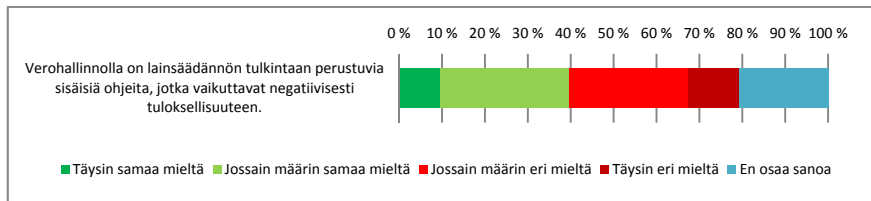
Tarkastusviraston verotarkastajille suuntaamassa kyselyssä n. 45 prosenttia vastanneista oli monivalintaväittämässä täysin tai jossain määrin samaa mieltä siitä, että verolainsäädännössä on tuloksellisen toiminnan esteitä (kuvio 22). Jossain määrin tai täysin eri mieltä oli hieman alle 40 prosenttia vastanneista.

3.6.3 Verohallinnon sisäisten ohjeiden vaikutus tuloksellisuuteen

Tarkastushavaintojen mukaan Verohallinnon omat sisäiset ohjeet lainsäädännön tulkintaan eivät verotarkastuksen johtamisesta vastuussa olevien näkemyksen mukaan estä verotarkastuksen tuloksellista toimintaa. Kirjal-

lisissä vastauksissa esitettiin kaksi yksityiskohtaa, joissa toimijat katsoivat tulkinnan aiheuttavan ongelmia:

- Tiukentuva salassapitosäädösten tulkinta estää työssä tarpeellisen tiedon jakamista tarkastajille. Päätökset koskevat yksittäisiä tapauksia, mutta yksittäisistä tapauksista muodostuvat ratkaisulinjat, joita käytämällä edistetään yhdenmukaisuutta.
- Rikosasioiden oikeudenkäyntikulu- ja korkovaatimusohjeen 17.12.2009 dnro 1289/56/2009 mukaisesti Verohallinto vaatii rikosasioiden oikeudenkäynneissä vahingonkorvaussaatavalle KorkoL 4 §:n 1 momentin mukaisen viivästyskoron siitä päivämäärästä alkaen, kun asiassa annetaan ensimmäisen oikeusasteen tuomio. Korkolain 8 §:n mukaan tahalliseksi rikokseksi aiheutetun vahingon korvaukselle viivästyskorkoa olisi mahdollista vaatia rikoksen tekopäivästä eli vahingon tapahtumisesta lähtien.



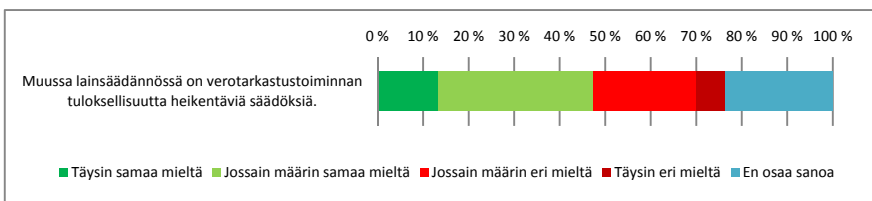
KUVIO 23. Verotarkastajien käsitykset siitä, onko verohallinnolla lainsäädännön tulkintaan perustuvia sisäisiä ohjeita, jotka vaikuttavat negatiivisesti tuloksellisuuteen.

Tarkastusviraston verotarkastajille suuntaamassa kyselyssä n. 40 prosenttia vastanneista oli täysin tai jossain määrin samaa mieltä siitä, että verohallinnolla on lainsäädännön tulkintaan perustuvia sisäisiä ohjeita, jotka vaikuttavat negatiivisesti tuloksellisuuteen (kuviokuva 23). Täysin tai jossain määrin eri mieltä oli myös noin 40 prosenttia ja noin 20 prosenttia ei osannut sanoa. Tarkastusviraston kyselyyn liittyvässä avovastauksessa muutamat tarkastajat kommentoivat yleisellä tasolla, että joissakin tapauksissa laki on huonosti valmisteltu ja jättää liikaa tulkinnanvaraa. Verohallinnon ohjeistukseen ei aina ole yksiselitteistä. Vastauksissa verohallinnon lainsäädännön tulkintaan perustuvan ohjauksen katsottiin olevan hajanaisista ja jopa eri yksiköiden välillä ristiriitaista. Sisäisiä ohjeita kritisoitiin myös siitä, että erityisesti tarkastukseen liittyvät ohjeet ovat sekaisin ”siellä sun täällä” eikä niiden ajantasaisuudesta voi olla mitenkään varma. Uusia ohjeita ja sovellettavia asioita katsottiin tulevan liian usein.

3.6.4 Muun lainsäädännön vaikutus tuloksellisuuteen

Seuraavassa on lueteltu joitakin tarkastuksen yhteydessä yleisemmin lainsäädännöstä esiin nousseita asioita, jotka ovat verotarkastuksen johtamisesta vastuussa olevien mielestä verotarkastuksen tuloksellisuutta haittaavia:

- muuta kuin verotusta varten annettujen tietojen hyväksikäyttö
- tietojen luovutus muille viranomaisille
- oikeuskäsittelyn prosessin raskaus
- kaksoisrangaistavuus
- itsekriminointisuoja
- kassakoneen tulisi olla käteismyynneissä pakollinen
- rahoituslaitosten automaattista ilmoitusvelvollisuutta tulisi lisätä samalle tasolle kuin muissa pohjoismaissa.



KUVIO 24. Verotarkastajien käsitykset siitä, onko muussa lainsäädännössä tuloksellisen toiminnan esteitä.

Tarkastusviraston verotarkastajille suuntaamassa kyselyssä lähes 50 prosenttia vastanneista oli monivalintaväittämässä täysin tai jossain määrin samaa mieltä siitä, että muussa lainsäädännössä on tuloksellisen toiminnan esteitä (kuvio 24). Vastanneista 24 prosenttia ei osannut sanoa kantansa.

3.6.5 Yhteenveto

Verotarkastustoiminnan ohjaamisesta ja johtamisesta vastuussa olevat eivät nähneet, että toimivaltuuksia koskevat säännökset olisivat asianmukaisen toiminnan esteenä. Verotarkastuksen johto ei pidä myöskään vero- tai muuta lainsäädäntöä merkittävänä tuloksellisuuden esteenä. Se näkee kuitenkin säännöksissä kehittämistarvetta laadukkaamman verovalvonnan mahdollistamiseksi. Tässä lainsäädännön puutteiden korjaamisessa verotarkastuksen johdon on syytä myös tulevaisuudessa olla aktiivinen.

Verotarkastajien mielestä toimivaltuudet ovat ainakin jossain määrin tuloksellisen toiminnan esteenä. He esittivät myös varsin runsaasti vero- ja

muuhun lainsäädäntöön liittyviä verotarkastuksen tuloksellisuuden esteitä ja kehittämistarpeita.

3.7 Käytettävät voimavarat sekä tarkastusten kohdentaminen

3.7.1 Verotarkastukseen käytössä olevat henkilövoimavarat

Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksikön haastattelukäynteihin liittyvistä kirjallisista vastauksista ilmeni, että Verotarkastusyksikön henkilöstön määrä oli vuoden 2011 lopussa 723 henkilöä (689,2 HTV), joista osa-aikaeläkkeellä oli 25 henkilöä. Aktiivisten verotarkastajien kokonaisresurssi oli 473,5 henkilötyövuotta. Esimerkiksi Ohjaus- ja kehittämissyksikön henkilötyövuosimäärä oli 41. Ohjaukseen ja johtamiseen käytetään yli 200 henkilötyövuotta. Alla olevasta taulukosta ilmenee, miten verotarkastajat näkevät oman työaikansa kohdentumisen varsinaiseen verotarkastustyöhön.

TAULUKKO 12. Verotarkastajien vastaus kysymykseen: Kuinka paljon työajastasi vuonna 2011 pystyit käyttämään varsinaiseen verotarkastukseen henkilötyöpäivinä?

	Kyselyyn vastanneet	Kysymykseen vastanneet	
		F	prosenttia
Ei vastausta	70		
En tiedä	29		
0	5	5	2,3
Alle 20 prosenttia	9	9	4,2
20–40 prosenttia	35	35	16,2
41–60 prosenttia	56	56	25,9
61–80 prosenttia	57	57	26,4
Yli 80 prosenttia	54	54	25,0
Yhteensä	315	216	100,0

Taulukon 12 perusteella verotarkastajien työajan kohdistuminen varsinaiseen verotarkastustyöhön näyttäisi vaihtelevan varsin paljon. Toisaalta kantansa ilmaisemattomien osuus on todella suuri. Vastausten perusteella näyttäisi, että tarkastajat eivät todennäköisesti ole tietoisia tästä asiasta. Kaiken kaikkiaan taulukon tietoihin todelliseen tarkastustoimintaan kohdistuvan työajan kuvaajana on syytä suhtautua varauksellisesti. Näyttää myös siltä, että organisaatio ei ole erityisen kiinnostunut asiasta eikä tar-

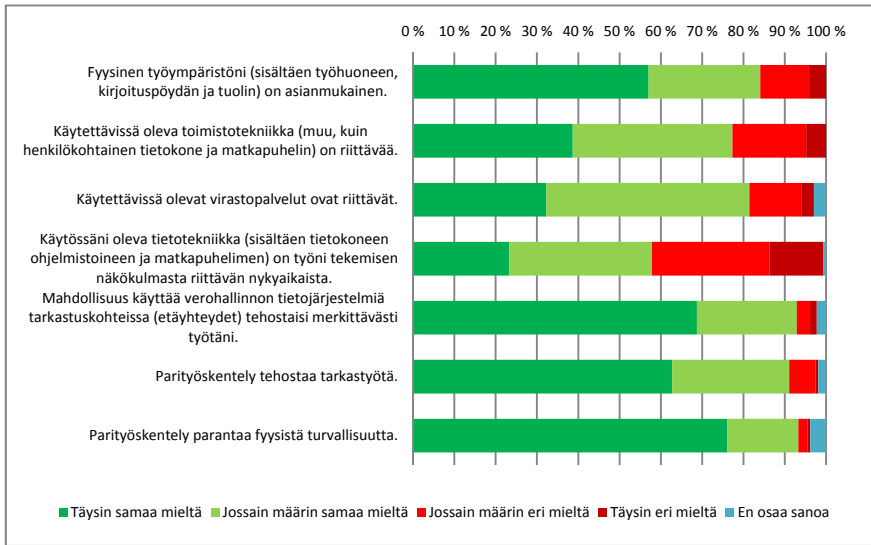
joa kyseistä tietoa helposti henkilöstön käyttöön. Työn ohjauksessa, henkilökohtaisissa tuloskeskusteluissa ja jopa tavoitteiden asettamisessa varsinaiseen ulkoiseen toimintaan kohdistuneen työpanoksen määrä on kuitenkin olennainen.

Merkittävä osa verotarkastuksen resursseista käytetään toiminnan ohjaukseen ja johtamiseen. Lisäksi tällä hetkellä toiminnan kehittämiseen käytettävä resurssipanous on normaalia suurempi uuden organisoitumisen ja verotarkastuksen kokonaisuuden kehittämistarpeen vuoksi. Verotarkastajille suunnatussa kyselyssä varsin monet katsoivat sisäiseen byrokraatiaan ja hallintoon kuluvaan liikaa aikaa. Lisäksi tarkastajien käsityksen mukaan itse tarkastukseen liittyvässä työssä joudutaan tekemään paljon sellaisia tehtäviä, jotka kuuluisivat tukipalveluhenkilöstölle.

Ulkoisiin suoritteisiin ja ohjaukseen ja johtamiseen kohdistuvaa panosta on syytä seurata nykyistä tarkemmin. Ulkoisiin suoritteisiin kohdistuva työpanos voisi hyvin olla ainakin verotarkastuksen sisäinen tulostavoite.

Verotarkastajien työskentelyolosuhteet

Tuloksellisen toiminnan edellytyksiin kuuluu henkilöresurssien lisäksi asiallinen työskentely-ympäristö ja työvälineet. Tarkastusviraston verotarkastajille suuntaamassa kyselyssä verotarkastajia pyydettiin esittämään käsityksensä fyysisestä työympäristöstään, käytettävissä olevasta toimistotekniikasta, virastopalveluista, etäyhteyksien tarpeesta sekä tiimityön merkityksestä (kuvio 25). Vastausten perusteella tarkastajakunta suhtautuu työskentelyolosuhteisiinsa ja verotarkastusten tekemisen käytännön toteutukseen varsin positiivisesti. Merkittävän poikkeuksen näyttää muodostavan tietotekniikan hyödyntäminen käytännön tarkastustoiminnassa. Sama ongelma-alue nousi esiin myös tämän tarkastuksen haastattelukäynteillä. Verotarkastuksen selkeästi merkittävin resurssipanostus kohdistuu henkilötyöpanokseen.



KUVIO 25. Verotarkastajien käsityksiä työskentelyolosuhteista.

Verotarkastajilta pyydettiin työskentelyolosuhteisiin liittyviä kommentteja myös avokysymyksellä. Vastauksia tuli 136 verotarkastajalta. Tarkastajien kritiikin kohteina olivat erityisesti tehdyt tai tulevat toimitilajärjestelyt (siirtymisen ns. avokonttoreihin nähtiin työn luonteen vuoksi olevan huono ratkaisu), tietotekniikan ikä ja järjestelmien moninaisuus (tarkastuksessa tarvittavan tiedon joutuu hakemaan useammasta keskenään yhteen toimimattomasta järjestelmästä), tietoturvamääräysten tiukkuus, etäyhteyksien puute sekä lähitukipalvelujen vähäisyys.

Toimitilajärjestelyjen yhteydessä on syytä pitää mielessä, että verotarkastuksen tapainen asiantuntijatyö vaatii riittävän keskittymisrauhan takaavan työtilan. Tällaisia tiloja on siis syytä varata riittävästi myös uusiin tai uudistettuihin tiloihin. Tarkastuskertomuksesta antamassaan lausunnossa Verohallinto esitti näkemyksensä, että verotarkastajat eivät ole työtilojen suhteen erityisasemassa salassapidon tai keskittymistä vaativien tehtävien osalta.

Verotarkastuksesta vastuullisten on pyrittävä huolehtimaan siitä, että tietotekniikan mahdolliset puutteet eivät estä henkilötyöpanoksen asianmukaista käyttöä. Verotarkastajilla tulisi olla käytössään ajanmukaiset työskentelyvälineet ja vähintään yksi etäyhteys työparia kohti. Koko verohallinnossa on käynnissä suuri tietojärjestelmien uudistus. Jo järjestelmien määrittelyvaiheessa pitäisi pyrkiä siihen, että erilaisten järjestelmien määrä pyritään minimoimaan.

Kun Verohallinto on siirtynyt tukipalveluissa ns. matriisiorganisaatioon, olisi syytä arvioida uudistukseen mahdollisesti liittyviä haittoja.

Yksittäiseen tarkastukseen käytettävien voimavarojen päätöksenteon organisaatiotaso

Tarkastushavaintojen mukaan verotarkastuksessa ryhmänjohtaja päättää ryhmänsä voimavarojen kohdentamisesta. Joissakin tapauksissa päätöksen voi tehdä myös tarkastuspäällikkö.

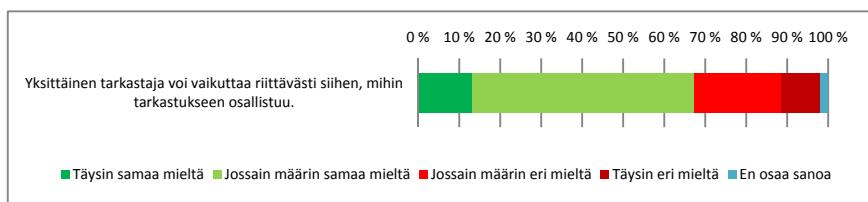
Nykyisellä tulostavoitteistolla ja tavoitetasoilla ryhmänjohtajien keskeinen asema yksittäisten tarkastusten voimavarojen kohdentamisessa on varmasti perusteltu ratkaisu. Olennaistahan on tuntee sekä tarkastajakunnan että tarkastuskohteiden ominaisuudet. On kuitenkin syytä huomioida mahdollisten uusien tavoitteiden tai haasteellisempien tavoitetasojen merkitys. Tällaiset tavoitteethan voivat määräytyä myös esimerkiksi valtiovarainministeriön tai Verohallinnon johdon taholta. Yksittäisiin tarkastuksiin käytettävät voimavarat ovat tärkein tuottavuuden ja taloudellisuuden seurannan ja tavoitteistamisen perustekijä.

Yksittäiseen tarkastukseen käytettävien voimavarojen päätöskriteerit

Tarkastustoiminnan tuloksellisuuteen vaikuttaa myös se, miten hyvin tarkastuskohteessa vaadittavat resurssit pystytään ennakolta päättämään.

Haastatteluihin liittyvässä kirjallisessa vastauksessa Ohjaus- ja kehittämissyksikkö totesi yksittäisten tarkastusten resurssipäätösten perustuvan tarkastettavan asiakkaan luotettavuuteen, ominaisuuksiin, taustaan ja historiaan. Lisäksi päätöksiin vaikuttavat esimerkiksi potentiaalisen verovajeen suuruus, kirjanpitomateriaalin ennakoitu laatu ja luotettavuus sekä ennakoitujen tarkastushavaintojen runsaus ja vaikeusaste. Lisäksi huomioidaan uusien tarkastajien koulutustarve ja vaadittava erityisosaaminen.

Alueelliset tarkastusyksiköt korostivat omissa vastauksissaan resurssipäätösten perustana tarkastuskohteen kokoa, toimialaa ja kohteeseen mahdollisesti liittyviä muita yhtiöitä sekä vaadittavaa osaamista.



KUVIO 26. Tarkastajien käsitys siitä, voiko yksittäinen tarkastaja vaikuttaa riittävästi siihen, mihin tarkastuksiin osallistuu.

Tarkastajien tarkastusviraston kyselyyn antamien vastausten mukaan 67,3 prosenttia oli täysin tai jossain määrin sitä mieltä, että yksittäinen tarkastaja voi vaikuttaa riittävästi siihen, mihin tarkastukseen osallistuu (kuviokuva 26).

Suoritetun tarkastuksen yhteydessä ei tullut ilmi resurssipäätöksiin liittyviä tuloksellisuutta vaarantavia ongelmia. Yksittäiseen tarkastukseen kohdistettavien resurssien päättäminen on ryhmänjohtajien keskeistä vastuuta- ja osaamisaluetta, jossa sekä kohteen että tarkastusresurssien hyvä tuntemus on olennaista.

3.7.2 Tarkastusten kohdentamisen menettelyt

Verotarkastustoiminnan tuloksellisuuteen vaikuttaa erittäin merkittävästi tarkastettavien verovelvollisten valinta. Verohallinnossa käytetään tästä prosessista nimitystä kohdevalinta. Ilman asianmukaista kohdevalintaa verotarkastustoiminnan hyvä tuloksellisuus ei voi toteutua; ovat tulostavoitteet esimerkiksi nykyiset tai mitkä muut tahansa. Pelkkä satunnaisotanta ei erityisen hyvin mahdollista verotarkastustoiminnan perusteiden kaikkien ulottuvuuksien tuloksellisuuden toteutumista.

Verotarkastuksen kohdevalinnassa on parhaillaan menossa merkittävä muutosprosessi. Vuonna 2012 uudet tarkastuskohteet valittiin Verotarkastusyksikön suunnitteluvastaavaverkoston ja johtoryhmän yhteisesti valittujen kohdevalinta-alueiden sisältä kohdevalintaprosessin mukaisesti. Kohdevalinta-alueita määritettäessä huomioidaan mm. Riskienhallintayksiköstä tulleet selvitykset ja Harmaan talouden selvittelykeskuksen tekemät analyysit. Vuonna 2012 suuri osa tarkastuskohteista oli kuitenkin vielä vuodelta 2011 siirtyviä kohteita, jotka oli valittu pääasiassa alueellisten kriteerien mukaan ilman valtakunnallista näkökulmaa.

Kohdevalinnan lähtökohtana ylätasolla ovat veronsaajan asettamat tavoitteet ja valvonnan painopistealueet. Kohdevalinnan operatiivista suunnittelua toteuttaa valtakunnallinen kohdevalintaryhmä. Ryhmään kuuluu

Ohjaus- ja kehittämissyksikön edustuksen lisäksi keskeisesti myös alueellisten tarkastusyksiköiden kohdevalintapäälliköitä ja kohdevalintanalyytikkoja. Tarkastuskohdevalinnan pohjaksi tuotetaan kohdejoukkoja, jotka kohdennetaan alueellisille tarkastusyksiköille. Niissä kohdevalinnasta vastaavat tarkastuspäälliköt, analyytikot ja viime kädessä ryhmänjohtajat valitsevat lopulliset tarkastettavat verovelvolliset alueelliset tekijät huomioon ottaen.

Edellä olevan lisäksi toimintayksiköissä toteutetaan jatkuvaa reaaliaikaista hallinnon sisäisiin, viranomaislähtöisiin ja muihin aloitteisiin ja impulsseihin pohjautuvaa kohdevalintaa. Verotarkastus on jatkuva prosessi, ja sen toimimiseksi tarvitaan jatkuva tarkastuskohdevarasto, jonka avulla jokainen verotarkastaja voidaan työllistää tehokkaasti.

Tarkastushavaintojen mukaan suunnitelmallinen ja systemaattinen valtakunnantasoinen kohdevalinta on jatkossa yhä merkittävämpi yksittäisten tarkastusten aloittamisen peruste. Kehityssuuntaa voidaan pitää hyvänä perusedellytyksenä valtakunnantasoinen tuloksellisuuden parantamisessa. Keskitetty kohdevalinta voi äärimmilleen vietyinä johtaa myös ongelmiin. Keskeisenä tekijänä tuloksellisuuden varmistamisessa ovat olleet ryhmänjohtajat. Heidän mahdollisuutensa varmistaa ryhmätasoinen tuloksellisuus, erityisesti sen eri tulostavoitteet yhdessä, voi vaikeutua merkittävästi, mikäli kohdevalintajoukko on suppea eikä huomioi riittävästi kaikkia tuloksellisuuden osatavoitteita. Mikäli keskitetyn valinnan kautta määräytyvien tarkastuskohteiden osuutta merkittävästi lisätään, tulee kohdevalintaprosessin olla riittävän laadukas. Sen tulee tarkastustarpeisuuden havaitsemisen lisäksi mahdollistaa kaikkien käytössä olevien, ja toisiinsa osittain ristiriidassa olevien, tulostavoitteiden toteutuminen.

Tarkastuskohteiden valintakriteerit

Tarkastushavaintojen mukaan kohdevalinta-alueiden asiakasjoukkojen rajaukset on pääosin laadittu karkealle tasolle yhtenäisesti valtakunnan tasolla. Jatkorajaukset ja yksittäisten kohteiden analysointi, priorisointi ja valinta ovat kohdevalitsijan oman ammattitaidon varassa. Kohdevalinnan kriteerit määritellään kohdevalinta-aluekohtaisesti ja reaaliaikaisessa kohdevalinnassa myös tapauskohtaisesti. Tavoitteena on asiakastasoisessa kohdevalinnassa tunnistaa tarkastustarpeiset verovelvolliset ja kohdistaa tarkastus niihin.

Valtakunnallisina valintakriteereinä käytetään esimerkiksi hallitusohjelmaa ja verohallinnon ylimmän johdon antamia yleisiä valintakriteereitä, kuten rakennusala, ravintola-ala tai harmaa talous. Karkea valinta tehdään valikoimalla tarkastuksen kohteeksi tulevat toimialat. Alueellisena ja yk-

sittäistä asiakasta valittaessa valintakriteerinä käytetään muun muassa verotarkastusten aiempaa kohdistumista asiakkaisiin, verovelvollisen historiatietoa verokäyttäytymisestä ja analyysissä esiin nousseiden tulostietojen ristiriitaisuutta tai alalle epätyypillistä esiin tulevaa seikkaa. Merkitystä on myös, mikäli usea kriteeri toteutuu yhtä aikaa. Lisäksi kriteerinä voi tulla kyseeseen myös asiakkaasta tulleet ulkopuoliset impulssit ja tarkastusaloitteet.

Kun tulevaisuudessa kohdevalinta muuttuu yhä korostetummin valtakunnalliseksi ja keskitetyksi, tulee kohdevalinnassa käytettävien kriteerien olla riittävän monipuolisia. Mikäli tavoitteena on löytää erityisesti tarkastustarpeisia verovelvollisia, tulisi valintajärjestelmän olla sensitiivinen niille tekijöille, joilla tarkastuspäälliköt viimekätisesti ovat aiemmin valinneet tarkastuskohteet. Kohdevalinnan alueelliselle tarkastusyksikölle tai tarkastusryhmälle kohdistaman kohdejoukon tulee olla laadukas ja monipuolinen.

Harmaan talouden tarkastusten osuus resurssipanostuksesta

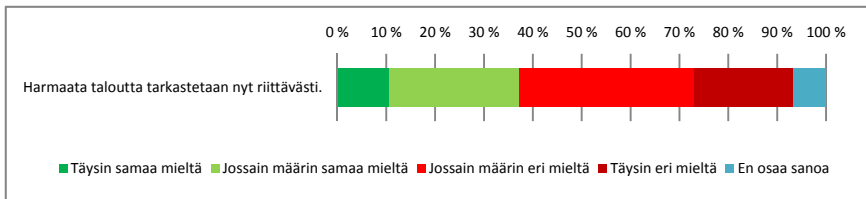
Harmaa talous on merkittävä kansantalouden ongelma. Verotarkastus on yksi merkittävä keino, jolla harmaan talouden laajuutta on pyritty rajaamaan. Myös verotarkastuksen toimijoiden joukossa näkemykset verotarkastuksen mahdollisuuksista poistaa harmaata taloutta tai siitä, miten voimakkaasti ja millä keinoin verotarkastuksen toimin harmaaseen talouteen tulisi puuttua, vaihtelevat. Harmaan talouden torjunta on myös hallitusohjelmassa painopistealue, ja siten sillä on merkittävä osuus myös valtiovarainministeriön ja Verohallinnon tulostavoitteissa.

Kirjallisessa vastauksessaan valtiovarainministeriö esitti näkemyksensä, että panostuksen harmaan talouden tarkastuksiin tulee olla riittävän korkealla tasolla ennalta ehkäisevän vaikutuksen vuoksi. Toisaalta ministeriö näki tarpeellisenä kohdentaa riittävästi resursseja veroja kerryttävään tarkastustoimintaan.

Alueellisten tarkastusyksiköiden vastauksissa tuotiin esiin seuraavaa. Harmaan talouden tarkastusten osuus on muotoutunut pitkän ajanjakson kuluessa nykyiseen määräänsä. Syynä on kohteisiin sopivien tarkastusresurssien saatavuus ja tasapainottelu resursseista harmaan talouden ja muun verovelvolliskentän valvonnan välillä. Nähtiin, että poliisin ja syyttäjän resurssit eivät mahdollista nykyistä suurempaa harmaiden kohteiden määrää. Mikäli tarkastettavaksi otettaisiin selvästi harmaaseen talouteen kuuluvia kohteita ilman toimivaa viranomaisyhteistyötä, vaarannettaisiin verovalvonnan merkitys. Mikäli resursseja suunnattaisiin lisää harmaan talouden kohteisiin, putoaisi kattavuus erittäin voimakkaasti. Myös tarkas-

tusten lopullinen fisikaalinen kokonaiskertymä pienenisi. Lisäksi nykyinen 30 prosentin osuus kaikkiin tarkastuksiin käytetystä työajasta katsottiin hyvin merkittäväksi.

Toisaalta taas eräällä alueelliseen tarkastusyksikköön tehdyllä haastattelukäynnillä verohallinnon edustajat kertoivat, että kun tarkastuksia kohdennettiin voimakkaasti tietyllä maantieteellisellä alueella oleviin yhden toimialan yrityksiin, niin myös niiden saman toimialan yritysten, joita ei tarkastettu, verojen maksu kasvoi voimakkaasti kyseisellä alueella. Eli vaikka suoranainen kertymä mahdollisesti laskee, välillinen vaikutus voi olla jopa positiivinen.



KUVIO 27. Verotarkastajien käsitys siitä, tarkastetaanko harmaata taloutta nyt riittävästi.

Tarkastusviraston kyselyyn vastanneista verotarkastajista 56,1 prosenttia oli täysin tai jossain määrin eri mieltä siitä, että harmaata taloutta tarkastetaan nyt riittävästi (kuvio 27).

Tarkastajien antamista kohdevalintaan liittyvistä avovastauksista käy hyvin ilmi kohdevalinnan keskeisin problematiikka, joka johtuu myös verotarkastukselle asetetuista tulostavoitteista: kohdennetaanko tarkastusta harmaaseen talouteen vai pyritäänkö suureen kappalemäärään? Toisaalta taas vastauksista käy myös ilmi se, että tarkastajien käsitys siitä, kummasa painopisteen pitäisi olla, vaihtelee suuresti.

Tarkastuksen yhteydessä ei tullut selkeästi esille, miksi käytetyn resurssin määrä ja tavoite on juuri 30 prosenttia. Yleisesti nähtiin volyymin olevan varsin korkea. Taso on muotoutunut hyvin pitkälle poliittisen paineen kautta ja vakiintunut viime vuosina nykyiselle tasolle. Harmaan talouden rajoittamisessa verotarkastuksella ja siihen kytkeytyvällä viranomaisytyöllä on erittäin tärkeä merkitys. Harmaan talouden tarkastusten ja verotarkastukseen liittyvien toimintatapojen tulisikin olla hyvin herkkiä harmaan talouden ilmenemisen ja kehityssuuntien suhteen. Toisaalta harmaaseen talouteen panostuksen määrän tulee olla hyvin perusteltu suhteessa muihin verotarkastuksen kohdentamisalueiden perusteisiin.

Keskitetyn- ja ulkoisiin impulsseihin perustuvan kohdentamisen välinen suhde

Edellä on kuvattu kohdevalinnan kehittymistä systemaattiseksi ja valtakunnantasoisesti keskitetyksi. Kehityssuunnasta huolimatta yhä edelleen merkittävä osa tarkastuksista aloitetaan ulkoisten impulssien tai sisäisten aloitteiden perusteella. Ulkoiset impulssit voivat olla esimerkiksi yksittäisten kansalaisten ja yritysten ilmiantoja tai viranomaisten ilmoituksia.

Kirjallisessa vastauksessaan Verohallinnon johto näkee selkeänä kehityssuuntana sen, että impulssilähtöisten tarkastusten osuus pienenee. Verotarkastuksessa olevat tietojärjestelmät eivät tällä hetkellä tarkkaan pysty määrittämään impulssilähtöisten tarkastusten kappalemäärää eivätkä siten myöskään niiden osuutta kaikista tarkastuksista.

Alueellisten tarkastusyksiköiden vastauksissa ulkoisten impulssien ja sisäisten aloitteiden osuus tarkastuksen aloittamisen perusteena oli 20–40 prosenttia. Osuutta voidaan pitää varsin merkittävänä. Verotarkastustoiminnan seurannan ja tulevan kehittämisen perustana olisi tärkeää dokumentoida jokaisen tarkastuksen aloittamisen ja kohdentamisen peruste.

Kuten aiemmin on tuotu esiin, joidenkin toimijoiden käsitys tulevaisuuden kohdevalinnasta merkitsee pitäytymistä keskitetyssä kohdevalinnassa. Verotarkastuksen kohdevalintaa kehitettäessä on tarkkaan kyettävä analysoimaan tämän kehityksen merkitystä tarkastustoiminnan tuloksellisuuteen. Toisaalta motivaatio tuottaa impulsseja ja aloitteita vähenee, mikäli ne eivät johda konkreettiseen toimintaan. Tämäkään kehityssuunta ei välttämättä ole toivottava.

Ulkoiset impulssit ja niiden vaikutus kohdentamiseen

Tarkastushavaintojen mukaan ulkoisten impulssien lukumäärä on arviolta noin 2 000 kpl vuodessa. Impulssien kokonaismäärä vaihtelee alueellisten tarkastusyksiköiden välillä merkittävästi. Ne käsitellään yleensä erillisten impulssien käsittelijöiden toimesta. Impulssit jaetaan karkeasti kolmeen ryhmään:

1. Ei aiheuta mitään toimenpiteitä.
2. Aiheuttaa mahdollisesti myöhemmin toimenpiteitä.
3. Otetaan tarkastettavaksi heti tai lähiaikoina.

Merkittävät impulssit voidaan siis ottaa tarkastettavaksi välittömästi, ja ne sivuuttavat siten normaalin kohdevalinnan kautta valitut kohteet.

Tämän tarkastuksen tarkastushavainnoista ei ilmene tarkkaa ulkoisten impulssien perusteella vuosittain aloitettavien verotarkastusten määrää.

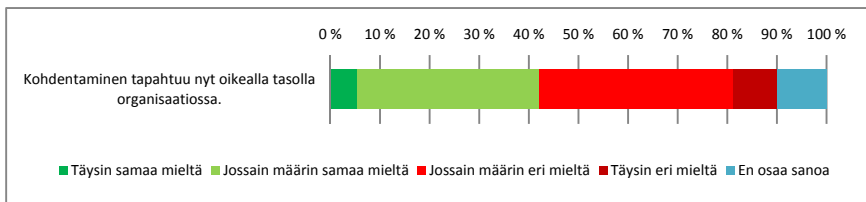
Vastausten perusteella voidaan kuitenkin esittää varovainen arvio, että lukumäärä on 400–600 tarkastusta.

3.7.3 Yksittäisten tarkastusten valintapäätös

Verotarkastusyksikön ohjaus- ja kehittämissyksikön näkemyksen mukaan yksittäisen tarkastuskohteen valinnan viimekätisen päättäjän organisaatio-taso vaihtelee eri toimintayksiköissä. Sen mukaan valinnan tekevät tarkastuspäälliköt, hankepäälliköt, analyttikot tai ryhmänjohtajat. Kaikissa toimintatavoissa lopullisen kohdevalinnan tekee aina verotarkastaja juuri ennen verotarkastuksen aloittamista.

Alueellisten tarkastusyksiköiden vastauksissa korostuneesti nousi esiin ryhmänjohtajien asema päätöksentekijänä. Joissakin vastauksissa korostettiin myös tarkastuspäälliköiden asemaa kohteista lopullisesti päätettäessä.

Tarkastusviraston kyselyyn vastanneista tarkastajista 47,9 prosenttia oli täysin tai jossain määrin eri mieltä siitä, että tarkastusten kohdevalinta tapahtuu nyt oikealla tasolla organisaatiossa (kuvio 28).



KUVIO 28. Verotarkastajien käsitys siitä, tapahtuuko kohdentaminen nyt oikealla tasolla organisaatiossa.

Tämän tarkastuksen yhteydessä on muodostunut käsitys, että ryhmänjohtajien valta ja kohdevalintajoukon laajuus ja vaihtelevuus mahdollistavat yhteen sovittamisen nykyisenlaisten tavoitteiden toteutumiseksi.

Tarkastuskohteiden valinta alueellisissa verotarkastusyksiköissä

Eri alueellisissa tarkastusyksiköissä kohdevalintaprosessiin osallistuu virkanimikkeeltään tai asemaltaan vaihteleva joukko eri toimijoita. Näitä ovat tarkastuspäälliköt, kohdevalintapäälliköt, suunnittelupäälliköt, hankepäälliköt, analyttikot, impulssien käsittelijät, tietopalveluhenkilöt, ryhmänjohtajat ja verotarkastajat. Virkanimikkeiden kirjo kertoo kohdevalinnan keskeisestä merkityksestä verotarkastustoiminnassa. Kohdevalintaan osallistuvat johto, varsinaiset tarkastuksen käytännön toteuttajat ja eri tietojen käsittelyn ja analysoinnin ammattilaiset.

Mahdollinen tuleva keskitetty kohdevalinta voi rajata edellä lueteltujen alueellisissa tarkastusyksiköissä toimivien roolia. Erityisesti näin käy, jos he eivät osallistu keskitettyyn, suunnittelukaudelle etukäteen tapahtuvaan, kohdevalintaan. Näin määrittyvä kohdejoukko on voimakkaasti sitova.

Alueellinen näkökulma verotarkastusten kohdentamisessa

Kuten aiemmin on todettu, verotarkastustoiminnassa on menossa kehitys-suunta, jossa haetaan aiempaa keskitetympiä valtakunnantason ratkaisuja ja toimintatapoja. Olosuhteet ja tarkastuksellinen haaste vaihtelevat kuitenkin eri puolilla maata voimakkaasti. Ilman alueellisten tekijöiden asianmukaista huomiointia verotarkastustoiminta ei voi olla erityisen tuloksellista. Tämäkin asettaa kohdevalinnalle, toteutustavasta riippumatta, merkittäviä haasteita.

Tarkastushavaintojen mukaan asiakasjoukot rajataan edelleen valtakunnallisesti karkealla tasolla. Yksittäisten verovelvollisten valikoituminen tarkastuskohteiksi päätetään nykyisessä siirtymävaiheessa alueittain paikallisesti. Verotarkastusyksikön ohjaus- ja kehittämisryhmän mukaan alueellinen kattavuus tullaan jatkossa myös ottamaan huomioon jo kohdevalinta-alueiden suunnittelussa ja määrittelyssä. Ilmeisesti tulevaisuudessa jokaiselta kohdevalinta-alueelta ei välttämättä löydy tarkastuskohteita jokaiselle toimintayksikölle.

Alueelliset tarkastusyksiköt kertoivat vastauksissaan, että kohdejoukot muodostetaan lopullisesti alueellisella tasolla, sillä siellä on myös enemmän viime käden tietoa omasta asiakaskunnasta. Tietyt toimialat keskittyvät tietyille alueille Suomessa, joten niiden tarkastuksella on suurempi osuus näillä alueilla, esimerkiksi logistiikka ja idänkauppa Kaakkois-Suomessa ja matkailuyritykset, elämispalvelut ja loma-asunnot Lapissa. Tämän lisäksi verotarkastustoimintaa pyritään kohdentamaan tasapuolisesti kaikkien maakuntien ja kuntien alueille.

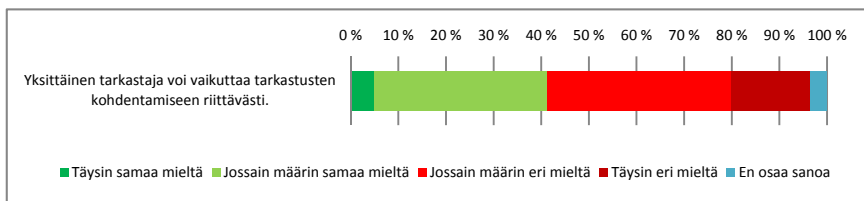
Alueellisten tekijöiden huomioiminen on myös yksi kriittinen tekijä keskitetyn kohdevalinnan laadukkuuden varmistamisessa, mikäli kohdevalinta tulee jatkossa selkeästi nykyistä enemmän painottumaan koko Verohallinnon riskianalyysin lopputuloksiin.

Yksittäisten tarkastajien vaikutusmahdollisuudet kohdevalintaan

Verotarkastajat ovat koko ajan konkreettisesti tekemisissä verovelvollisten kanssa. Tarkastajakunnalle kokonaisuudessaan muodostuu jatkuvasti kuva verovelvollisten kyvyistä ja haluista suoriutua verovelvoitteistaan.

Kuten aiemmin on mainittu, verotarkastajat voivat tehdä yksittäisiä asiakkaita tai ilmiöitä koskevia tarkastusaloitteita toimiessaan riskienhallintaprosessissa havainnoijina. Verotarkastajien tehtäväkuvaan kuuluu muun ohella osallistua kohdevalintaan. Verotarkastaja tutkii vielä juuri ennen verotarkastuksen aloittamista asiakkaan tarkastustarpeisuuden. Lisäksi tarkastuksen yhteydessä tarkastaja voi laajentaa asiakkaan verotarkastusta tarpeen mukaan asiakkaan lähipiiriin ja intressiyhtiöihin.

Tarkastajien tarkastusviraston kyselyyn antamien vastausten mukaan 55,2 prosenttia vastanneista tarkastajista oli täysin tai jossain määrin eri mieltä siitä, että yksittäinen tarkastaja voi vaikuttaa tarkastusten kohdentamiseen riittävästi (kuvio 29).



KUVIO 29. Verotarkastajien käsitys siitä, voiko yksittäinen tarkastaja vaikuttaa tarkastusten kohdentumiseen riittävästi.

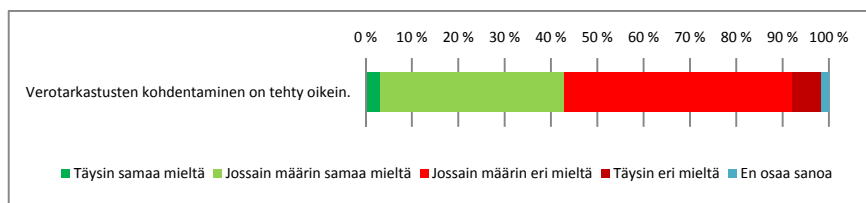
Tarkastustoiminnan laadukkaan kohdistumisen yhtenä vaikuttavana tekijänä on jatkossakin syytä huomioida tarkastajakunnan mahdollisuus esittää näkemys tarkastuksen painopisteistä ja yksittäisistä tarkastuskohteista.

3.7.4 Verotarkastustoiminnan kohdentumisen laadunvarmistus

Verotarkastuksen eri toimijoiden käsitys tarkastuksen tämänhetkisen kohdentumisen laadusta ja onnistuneisuudesta on erittäin tärkeä lähtökohta tulevan tuloksellisuuden tavoittelun kehittämisessä sekä kohdevalintaa suoritettaessa ja sitä jatkossa kehitettäessä.

Valtiovarainministeriön kirjallisessa vastauksessa todetaan positiivinen näkemys tämänhetkiseen tarkastuksen kohdentumiseen. Ohjaus- ja kehittämissyksikön mukaan suuriin yrityksiin ja harmaaseen talouteen kohdistetaan ministeriön vaatimusten mukainen osuus tarkastusresursseista. Muilta osin kohdevalinta-alueet on ideoitu Verotarkastusyksikön sisällä suunnitteluvastaavien verkostossa. Kahdessa alueellisen tarkastusyksikön vastauksessa tuotiin esiin tarve jatkossa kehittää ja lisätä reaaliaikaista tarkastusta. Lisäksi nähtiin tarpeelliseksi siirtää painopistettä ennaltaehkäisyyn ja tarkastajien nykyistä parempaan näkyvyyteen verovelvollisille.

Suoritetun tarkastuksen yhteydessä ei erityisen hyvin tullut ilmi verotarkastuksen toimijoiden näkemyksiä tarkastuksen nykyisen kohdentumisen syvemmästä perusteesta. Tulostavoitteethan on keskeisesti asetettu juuri tarkastuksen kohdentumiselle. Onkin syytä todeta, että nykyinen kohdentuminen perustuu hyvin pitkälle toimijoiden pitkään kokemukseen ja näin muodostuneeseen näkemykseen tarkastuksen kohdentamisen tarpeesta. Tarkastuksen kohdentuminen koettiin ilmeisesti varsin onnistuneeksi tarkastustoiminnan tulosohjauksesta ja johtamisesta vastaavien tahojen keskuudessa, koska merkittäviä negatiivisia kannanottoja ei esitetty. Sitä vastoin tarkastajien käsitys oli jossain määrin erilainen.



KUVIO 30. Verotarkastajien käsityksiä tarkastusten kohdentamisesta.

Tarkastusviraston kyselyyn vastanneista verotarkastajista 55,6 prosenttia oli täysin tai jossain määrin eri mieltä siitä, että verotarkastusten kohdentaminen on tehty oikein (kuvio 30). Kyselyssä verotarkastajilta pyydettiin myös avovastauksia tarkastuskohteiden kohdevalintaan ja niihin liittyviin menettelyihin. Kysymykseen vastasi 126 verotarkastajaa. Verotarkastajien kommentteja on ryhmitelty teemoittain liitteessä 6 (kyselyn avovastaukset raportoitu erillisessä liitteessä). Verotarkastajat kommentoivat kohdevalintaa monesta eri näkökulmasta. Vallitseva käsitys näytti olevan, että kohdevalinnan keskittyminen liian etäälle tarkastajista johtaa siihen, että paikallinen elinkeinoelämän tuntemus jää hyödyntämättä. Osa olennaisista riskeistä on sellaisia, joita ei automaattivalinnalla voida havaita. Näiden seikkojen nähtiin johtavan turhien, ei-tarkastustarpeisten, tarkastusten lisääntymiseen.

3.7.5 Kehitteillä oleva riskianalyysi ja sen merkitys lopulliseen kohdevalintaan

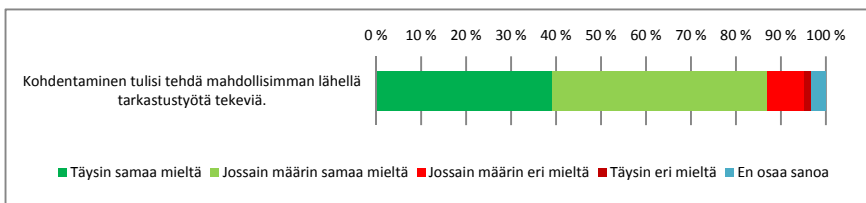
Koko verohallinnon tasolla on viime vuosina kehitetty riskienhallintaa. On perustettu myös oma riskienhallintayksikkö. Tarkoituksena on pyrkiä löytämään kunakin ajankohtana Verohallinnon eri toimijoille yhtenäisin perustein toiminnan suuntaamisen kohteita. On siis mahdollista, että tarkastustoiminnankin kohteet valikoituvat tulevaisuudessa yhä enemmän

Verotarkastusyksikön ulkopuolella määriteltävästä verovelvollisten joukosta.

Verohallinnon johto näkee keskitetyn riskianalyysiin perustuvan valikoinnin pääasiallisena menetelmänä kohdevalinnassa, mutta myös satunaisotantaan perustuvia tarkastuksia tarvitaan. Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksikön mukaan tavoitetilassa verotarkastuksen kohdevalinta tehdään koko Verohallintoa koskevan riskienhallintamallin mukaisesti muodostetuista valtakunnallisista asiakasjoukoista valtakunnallisesti yhtenäisin valintakriteerein. Siirtymävaiheessa kohdevalinta sisältää vielä usean vuoden ajan sekä Verohallinnon riskienhallintayksikön riskialueilta että Verotarkastusyksikön itse tuottamilta kohdevalinta-alueilta valittuja kohteita.

Alueellisten verotarkastusyksiköiden mukaan toistaiseksi Verohallinto-tasoisien riskianalyysien kautta ei ole saatu mainittavia tarkastuksen kohdejoukkoja tai tarkastuskohteita. Kaikki järjestelmän kautta tulevat joukot otetaan tällä hetkellä mukaan tarkastustoiminnan kohdevalintasuunniteluun. Ensi vaiheen kokemusten mukaan vaikuttaisi siltä, että riskianalyysien tuotoksena voitaisiin tunnistaa ja pyrkiä korjaamaan sellaisia verotusjärjestelmän osia, joissa syntyy verovajeita. Kyseisissä tapauksissa verovelvolliset eivät ilmoita kaikkia tulojaan verotukseen. Alustavien kokemusten mukaan riskienhallinta ei konkreettisesti tuota lopullisen kohdevalintavaiheen tarkastettavia kohdejoukkoja vaan tehtävänä on tunnistaa sellaisia asiakasjoukkoja, joissa ilmeisesti on verotarkastustarpeisia kohteita.

Verotarkastajille suunnatun kyselyn tulosten mukaan 86,9 prosenttia vastanneista tarkastajista oli täysin tai jossain määrin samaa mieltä siitä, että kohdentaminen tulisi tehdä mahdollisimman lähellä tarkastustyötä tekeviä (kuvio 31).



KUVIO 31. Verotarkastajien käsitys siitä, pitäisikö kohdentaminen tehdä mahdollisimman lähellä tarkastustyötä tekeviä.

Tarkastusviraston kyselyssä olleeseen avokysymykseen tarkastusten kohdentamisesta tulleissa vastauksissa eniten kritiikkiä herätti keskitetty kohdevalinta. Vallitseva käsitys yleisellä tasolla oli, että riskianalyysi ja sen

kautta toteutettu keskitetty kohdevalinta ei toimi tai että siinä on vielä paljon kehitettävää.

Uusi menettely on vasta kehitysvaiheessa. Näyttää kuitenkin siltä, että alueellisilla tarkastusyksiköillä on jossain määrin eriävä näkemys tämän valintamenettelyn merkityksestä verotarkastuksen johtoon verrattuna. Kuten aiemminkin on todettu, kohdevalinta on kriittinen tekijä verotarkastustoiminnan tuloksellisuuden tavoittelussa. Toimijoilla olisi hyvä olla yhteinen ja kaikkien tiedossa oleva näkemys kyseisestä uudesta menettelystä. On myös syytä muistaa, että mitä enemmän kohdevalintaa rajataan keskitetyksi, sitä vaikeampaa on esimerkiksi ryhmänjohtajien saada nykyisenlaiset tulostavoitteet toteutettua. Koko Verotarkastusyksikön kannalta on aivan olennaisen tärkeää, että sillä on mahdollisuus olla osallisena koko Verohallintoa koskevassa analyysissä. Tämä korostuu erityisesti, mikäli kohdejoukko määritetään erityisen sitovasti.

3.7.6 Yhteenveto

Tuloksellisen toiminnan keskeisin edellytys verotarkastuksen kaltaisessa toiminnassa on henkilöstö ja sen toimintaedellytykset. Merkittävä osa verotarkastuksen resursseista käytetään toiminnan ohjaukseen ja johtamiseen. Lisäksi tällä hetkellä toiminnan kehittämiseen käytettävä resurssi-panos on normaalia suurempi uuden organisoitumisen ja verotarkastuksen kokonaisuuden kehittämistarpeen vuoksi. Ulkoisiin suoritteisiin, ohjaukseen ja johtamiseen kohdistuvaa panosta on syytä seurata nykyistä tarkemmin.

Verotarkastajien tuloksellinen työskentely edellyttää asianmukaisia toimitiloja, ajanmukaisia tietoteknisiä työvälineitä ja riittäviä tukipalveluja. Muun muassa käytännön tarkastustyössä tarvittavien tietojärjestelmien yhteensopivuus on tärkeää. Lisäksi on huomattava, että verotarkastajien tuloksellisen työn edellytykset saattavat poiketa jossakin määrin muun verohallinnon henkilöstön tarpeista.

Verotarkastusten kohdentamisella on olennainen vaikutus verotarkastustoiminnan tuloksellisuuteen riippumatta siitä, mitä tulostavoitteita on käytössä. Kohdevalinnassa on tällä hetkellä menossa merkittävä kehittämisprosessi, jossa painopiste on siirtymässä valtakunnantaseiseen tarkastusten kohdentamiseen. Prosessin tuottaman kohdevalintajoukon tulee olla sellainen, että se mahdollistaa kaikkien käytössä olevien tulostavoitteiden toteutumisen huolimatta niiden mahdollisesta ristiriitaisuudesta.

Nykyisessä toimintatavassa tuloksellisuus varmistetaan siten, että yksittäisten tarkastuskohteiden lopullinen valinta perustuu ryhmänjohtajien mahdollisuuden reagoida tulostavoitteiden saavuttamiseksi. Ryhmänjoh-

tajien keskeinen tehtävä on päättää yksittäiseen tarkastukseen kohdistettavista resursseista. Tällöin sekä kohteen että tarkastusresurssien hyvä tuntemus on tärkeää.

Verotarkastus on yksi keskeinen keino puuttua harmaan talouden ongelmaan. Verohallinnon toimijoiden näkemykset verotarkastuksen mahdollisuuksista poistaa harmaata taloutta tai siitä, millä keinoilla tarkastuksen keinoin siihen tulisi puuttua, vaihtelevat. Harmaaseen talouteen kohdennettävien tarkastusten määrän tulee olla riittävä ennalta ehkäisevyyden varmistamiseksi. Harmaan talouden tarkastukset vaativat usein merkittävän resurssipanostuksen. Painopisteen siirtäminen siihen merkitsee sitä, että muu tarkastuskattavuus merkittävästi laske ja tarkastusten suora verokertymä pienenee.

3.8 Verotarkastustoiminnan laadun ja osaamisen varmistaminen

3.8.1 Verotarkastusten laadun varmistaminen

Tuloksellisuuden yhtenä tärkeänä osatekijänä verotarkastustoiminnassakin on varmistaa toiminnan laatu. Verotarkastuksessa kyseessä on erityisesti valtakunnantasoisesti varmistaa menettelyiden laadukkuus ja yhdenmukaisuus sekä ammatillinen osaaminen. On myös olennaista, että toimijoilla on oikea ja säännöllisesti tuotettuun tietoon perustuen päivittyvä käsitys toiminnan laadusta. Ilman sitä toiminnan asianmukainen ohjaaminen ja johtaminen eivät ole mahdollisia. Jatkossa tuodaan esiin tarkastushavainnot verotarkastuksen laadun, erityisesti osaamisen, varmistamisesta.

Kirjallisessa vastauksessaan Verohallinnon johto kertoi, että verotarkastustoiminnan laatua pyritään varmistamaan asiakaskyselyllä, päätösten pysyvyyden seurannalla ja esimiesvalvonnalla. Lisäksi Verohallinnon eri yksikkö kuulee maksuunpanovaiheessa asiakasta toiseen kertaan. Ohjaus- ja kehittämissyksikön mukaan ohjeistus ja ohjeet, asiantuntijoiden ja esimiesten tuki ja kertomusten hyväksymismenettely ovat olennaisimmat laadunvarmistuksen osatekijät. Lisäksi tärkeitä ovat Verotarkastusyksikön laatu- ja yhtenäisyysverkosto sekä asiakkaille ja sidosryhmille tehtävät kyselyt ja tutkimukset.

Alueellisten tarkastusyksiköiden vastauksissa korostuivat myös samansisältöiset asiat. Tarkastusten laadukasta ja yhtenäistä suorittamista ohjaa lakien ja asetusten lisäksi valtakunnallinen Hyvä verotarkastustapa -ohje. Lisäksi verotarkastuskertomuksen kirjoittamista ohjaa ja laatua varmistaa valtakunnallinen laatimisohje. Osana laadunvarmistusta ryhmänjohtajat

lukevat, korjaavat ja hyväksyvät kaikki alustavat ja lopulliset verotarkastuskertomukset ennen, kuin ne lähetetään asiakkaalle. Aineellisten ratkaisujen laadukkuus ja yhtenäisyys pyritään varmistamaan käyttämällä yksikön omia verolajikohtaisia asiantuntijoita. Lisäksi hyödynnetään koko Verohallinnon ratkaisuverkostoa, jonka avulla pyritään mahdollistamaan oikeat ja yhtenäiset verotusesitykset ja -ratkaisut. Verotarkastusyksikössä on valtakunnallinen laatu- ja yhtenäisyysverkosto, jonka avulla verotarkastusten laatua pyritään kehittämään ja yhtenäistämään koko valtakunnan tasolla. Lisäksi koulutuksella, perehdyttämällä ja työhönopastuksella pyritään ylläpitämään ja parantamaan tarkastajien ammattitaitoa, mikä edesauttaa laadun ylläpitämistä.

Tarkastushavaintojen mukaan edellä kuvatuunlainen toiminta on osa verotarkastuksen toimintaa. On syytä olettaa, että kyseiset toiminnot edesauttavat laadun ylläpitoa ja kehittämistä. Nykyistä systemaattisemmin ja laajemmin tuotettu seuranta- ja tutkimustieto tarkastustoiminnan laadusta ja sen kehityksestä olisi kuitenkin tarpeen. Tämä on tärkeää ohjauksen ja johtamisen asianmukaisuuden varmistamisessa ja myös olennaista perusinformaatiota ulkoisille sidosryhmille ja toiminnan rahoituksesta vastuussa oleville.

Laatu- tai vastaavan järjestelmän hyödyntäminen

Jokainen verotarkastus on itsenäisiä ominaispiirteitä sisältävä kokonaisuus. Verotarkastukset ovat kuitenkin prosesseja, joissa lukuisat toimenpiteet toistuvat tarkastuksesta toiseen. Tämänluonteista tapahtumaketjujen hallintaa ja johtamista varten on kehitetty laatu järjestelmiä.

Verotarkastustoiminnassa ei ole käytössä laatu järjestelmää. Tarkastuksen yhteydessä muodostui sellainen käsitys, että selkeää laatu järjestelmän kehittämistä tai muuta selvitystyötä asiasta ei ole meneillään eikä ole aiemminkaan ollut. Edellä kuvattiin lukuisia sellaisia toimia, joilla Verotarkastusyksikkö pyrkii varmistamaan toiminnan laatua.

Verotarkastuksen ohjaus ja johtamisvastuussa olevien tahojen olisi syytä selvittää kokonaisvaltaisen laatu järjestelmän hyödyntämisen mahdollisuuksia. Tämä tarkoittaa vähintään perehtymistä Suomessa käytössä oleviin laatu järjestelmiin sellaisissa tapauksissa, joissa toiminnan luonne on vastaava. Lisäksi olisi hyvä tutustua mahdollisiin kansainvälisiin verotarkastustoiminnan laatu järjestelmiin.

Tarkastusten pisteytysjärjestelmä ja laatu

Tarkastuksen yhteydessä nousi esiin yksittäisten tarkastusten pisteyttäminen ja sen mahdollinen liittyminen laatuun.

Tarkastushavaintojen mukaan pisteytysjärjestelmällä mitataan tarkastuskohteen vaativuutta ja käytettyä työmäärää mutta ei tehdyn työn laatua. Kaikki verotarkastukset pyritään tekemään yhtäläisellä laatutasolla, eikä pisteytyksellä ole tähän kytkentää.

Yksi mahdollinen laatutyön väline voisi olla yksittäisten tarkastusten pisteyttäminen. Ryhmänjohtajat arvottavat varmasti jo tällä hetkellä jollain tavalla yksittäiset tarkastukset niin, että laatutekijät ovat ainakin osana tätä arviointia. Systemaattinen laadun arviointi toisi mahdollisuuden arvioida koko verotarkastustoiminnan laadun kehittymistä pitkillä aikavälillä.

Tällä hetkellä kaikki tarkastukset pisteytetään jälkikäteen tarkastuksen vaativuuden perusteella.

Maksuunpanoesitysten ja lopullisten maksuunpanojen eroavuuden seuranta

Verotarkastuskertomuksissa tehtävät maksuunpanoesitykset eivät ole lopullisia Verohallinnon maksuunpanoja. Kaikki maksuunpanoesitykset käsitellään varsinaisissa verottavissa yksiköissä eri puolilla maata. Maksuunpanoesitysten pysyvyys on yksi indikaattori verotarkastustoiminnan tuloksellisuudesta.

Maksuunpanoesitysten mahdollisista muuttumisista Verohallinnon sisällä ei ole olemassa mitään systemaattista ja kattavaa seurantaa. Asiaa on seurattu otospohjaisesti esimerkiksi erityisten hankkeiden yhteydessä. Sähköisestä Tahti-järjestelmästä tuotettu tieto on kuitenkin ollut laadultaan sellaista, ettei sitä ole voitu laajemmin hyödyntää.

Alueellisissa tarkastusyksiköissä seuranta on vaihdellut. Yleisesti on ollut käytössä menettely, jossa varsinainen verottava yksikkö on antanut kirjallisen tai mahdollisesti sähköisen palautteen, josta on ilmennyt peruste alkuperäisen maksuunpanoesityksen muuttamiselle. Kyseistä palautetta on hyödynnetty laadun varmistamisessa. Tarkastusyksiköt eivät kuitenkaan ole muodostaneet palautteesta sellaista tilastoaineistoa, josta selviäisi, kuinka monessa tapauksessa alkuperäisestä esityksestä on poikettu.

Maksuunpanoesityksen tuloksellisuuden kuvauksen laatua arvioitaessa on syytä tiedostaa seuraava asia. Maksuunpanoesitysten ja lopullisten maksuunpanojen eroavuus voi aiheutua myös siitä, että verotarkastuksen aikana verovelvollinen ei anna selvitystä tai vastinetta lainkaan tai antaa selvityksen tai vastineen puutteellisenä. Varsinainen vastine annetaan mahdollisesti vasta lopulliseen maksuunpanoon liittyvässä kuulemisessa.

Verotarkastustoiminnan asianmukaisen ohjauksen ja kehittämisen mahdollistamiseksi tieto maksuunpanoesitysten pysyvyydestä ja asiassa tapahtuvasta kehityksestä on olennaista. Verohallinnon sähköisten tietojärjestelmien tulisi tuottaa kyseiset tiedot.

Verotarkastukseen liittyvien maksuunpanojen johdosta tehtyjen oikaisuvaatimusten ja valitusten seuranta

Verotarkastukseen liittyvien maksuunpanojen johdosta voi tehdä oikaisuvaatimuksen verotuksen oikaisulautakunnalle. Tämän lisäksi on mahdollista tehdä verovalitus hallinto-oikeudelle ja mahdollisesti Korkeimmalle hallinto-oikeudelle.

Tarkastusviraston kysymykseen siitä, monessako tapauksessa valitettiin verotuksen oikaisulautakuntaan ja kuinka moni tapaus muuttui siellä, verotarkastuksen ohjauksesta ja johtamisesta vastaavat tahot kertoivat ennen haastatteluja antamissaan kirjallisissa vastauksissaan seuraavaa:

Verohallinnon johdon mukaan verotarkastusten perusteella tehtyjen maksuunpanojen mahdollisia valituksiin perustuvia oikaisuja ei seurata erikseen. Verotuspäätösten pysyvyyttä seurataan tulostavoitteena koko Verohallinnon tasolla.²²

Ohjaus- ja kehittämysyksikön mukaan asiaa ei ole selvitetty oikaisulautakuntien osalta, mutta se olisi mahdollista. Seuranta voitaisiin sen mukaan toteuttaa esimerkiksi satunnaisotannalla. Myös alueelliset tarkastusyksiköt totesivat, että asiaa on mahdollista selvittää, mutta tähän mennessä selvityksiä ei ole tehty, eikä tilastomateriaalia siten ole käytössä.

Verotarkastusyksikön ohjaus- ja kehittämysyksikössä on kuitenkin aloitettu lähtökohtaisesti verotarkastukseen perustuvien hallinto-oikeuksien ratkaisujen seuranta. Tämä on aloitettu arvonlisäverojen osalta 1.4.2011 ja muiden verolajien kohdalla 1.1.2012. Tähän mennessä saadut tiedot koskevat useampia vuosia vanhoja tarkastuskertomuksia, eikä niiden perusteella ole toistaiseksi mahdollista tehdä mitään luotettavaa tilastoa. Alustavien tietojen mukaan näyttäisi siltä, että noin 70 prosenttia ratkaisuista on ollut verotarkastuskertomusten esitysten mukaisia. Tavoitteena on, että lähitulevaisuudessa Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut saataisiin samanlaatuiseen seurantaan.

Tarkastushavaintojen mukaan verotarkastukseen perustuvien maksuunpanoesitysten pysyvyyttä valitusasteissa olisi syytä seurata tarkasti. Itse asiassa seurannan olisi tullut olla järjestetty jo pidemmän aikaa sitten. Ky-

²² Valtiovarainministeriö – Verohallinto 2010a: Tulostavoiteasiakirja vuodelle 2011, Tavoite 13.

seessä on aivan olennainen toiminnan laadullisen tuloksellisuuden kuvaaja ja keskeinen ohjauksen perusta. On hyvä, että asiassa viimeinkin on tapahtumassa positiivista kehitystä. Olennaista olisi luoda systemaattinen ja jatkuva seuranta, joka mahdollisuuksien mukaan olisi myös julkinen tuloksellisuuden kuvaaja.

Tarkastuskertomuksesta antamassaan lausunnossa Verohallinto katsoo, että verotarkastusten maksuunpanoesitysten pysyvyyden seurannan systemaattisuutta on tarpeen lisätä. Lisäksi lausunnon mukaan Verohallinnon oma työryhmä on loppuraportissaan 28.3.2013 suositellut käytännön toimenpiteitä pysyvyyden seurantaan ja pysyvyyden asettamista tulostavoitteeksi verotarkastukselle.

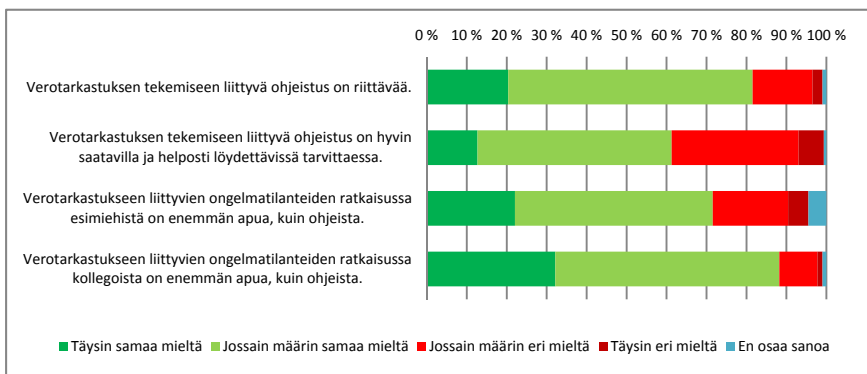
3.8.2 Verotarkastuksen ohjeet

Ohjeiden käytettävyys

Toiminnan laatua voidaan varmistaa tarjoamalla verotarkastajille hyvää ohjeistusta mahdollisimman joustavasti saataville. Ohjauksen ja kehittämisyksikön mukaan haastatteluajankohtana oli menossa prosessi, jossa alueellisten tarkastusyksiköiden vain omalla alueellaan soveltamat, yksittäisiä asiakokonaisuuksia koskeneet ohjeet muuttuvat osaksi koko Verotarkastusyksikön ohjeita ja siten osaksi koko valtakunnantasoista ohjeistusta.

Verotarkastajilla on käytössään sähköisessä muodossa Hyvä verotarkastustapa -ohje, joka on julkaistu vero.fi-internetsivulla. Toinen verotarkastuksen perusohje, Verotarkastuskertomuksen laatimisoheje, on saatavissa sähköisesti levyasemalta Verohallinnon Apajassa ja sähköiseltä työpöydältä, Vetapointista. Lisäksi on käytettävissä muun muassa turvaohje, atk-verotarkastusohje yms. valtakunnallisia ohjeita Apajassa ja sähköinen Tarknet-käsikirja Vetapoint-sivustolla. Alueellisilla tarkastusyksiköillä on edelleen käytössään omia ohjeita, joiden yhtenäistäminen on aloitettu Verotarkastusyksikön laatu- ja yhtenäisyysverkostossa. Hyväksytyt yhteiset ohjeet saatetaan kaikkien tarkastajien käytettäväksi Vetapoint-sivustolle.

Yritysvero- ja yksikön tehtävänä on antaa Verohallinnon kaikille yksiköille yhteisöjen, yhteisöjen ja muiden yritysten verotusta koskevat oikeudelliset tulkintaohjeet, soveltamisohjeet ja yhteiset työmenetelmäohjeet. Vastaavasti henkilövero- ja yksikön tehtävänä on antaa Verohallinnon kaikille yksiköille henkilöverotusta koskevat oikeudelliset tulkintasuositukset ja soveltamisohjeet sekä työmenetelmäohjeet.



KUVIO 32. Verotarkastajien käsityksiä verotarkastuksen tekemiseen liittyvän ohjeistuksen käyttökelpoisuudesta.

Tarkastusviraston kyselyyn vastanneista verotarkastajista yli 80 prosenttia oli täysin tai jossain määrin samaa mieltä siitä, että verotarkastuksen tekemiseen liittyvä ohjeistus on riittävää (kuviokuva 32). Yli 60 prosenttia vastaajista oli täysin tai jossain määrin samaa mieltä, että kyseinen ohjeistus on tarkastajille helposti löydettävissä ja hyvin saatavilla. Verotarkastukseen liittyvien ongelmatilanteiden ratkaisemisessa selkeä enemmistö tarkastajista näkee ohjeita tärkeämpänä sekä esimiehet että kollegat.

Haastattelukäynneillä ja kirjallisissa vastauksissaan verotarkastuksen toimijat kertoivat, että käytössä olevien ohjeiden noudattamista ohjaavat ja seuraavat aktiivisesti ryhmänjohtajat ja tarkastuspäälliköt. Lähtökohtaisesti ohjeita on noudatettava, ja kertomukset tehdään ohjeen mukaisesti. Yleinen käsitys oli, että ohjeita noudatetaan pääsääntöisesti hyvin. Tutkitun tietoa ohjeiden noudattamisesta ei ole.

Tarkastushavaintojen mukaan tarkastajakunnalla on käytettävissään varsin runsaasti ohjeita ainakin varsinaisessa toimipisteessään. Lisäksi sähköinen saatavuus on toteutettu varsin kattavasti, mikä lisää ohjeiden käytettävyyttä.

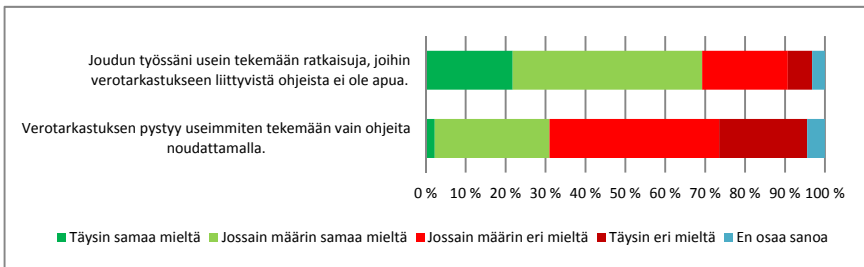
Yksittäinen tarkastajan itsenäinen tulkinta ja ohjeiden käyttö

Verotarkastusta tehdään yleisimmin parityönä. Tarkastuksen yhteydessä verrataan tarkastettavan aineiston sisältöä vallitseviin säädöksiin ja normeihin. Verotarkastukseen liittyvät yksittäiset asiakysymykset voivat usein olla tulkinnaltaan hyvin ongelmallisia. Asioihin ei tarkastushetkellä välttämättä edes ole saatavissa oikeaa ja pysyvää tulkintaa. Tarkastustoiminnan laadun varmistamisessa onkin tärkeää, yksittäisen tarkastajan

ammattitaidon lisäksi, saada koko Verohallinnon asiantuntemus optimaalisella tavalla osaksi yksittäistä tarkastusta.

Toimijoiden kirjallisissa vastauksissa ja haastattelukäynneillä yksittäisen tarkastajan itsenäisestä tulkinnasta käytännön tarkastusta suoritettaessa esitettiin muun muassa seuraavaa: Verotarkastajan ammattitaitoon kuuluu osata ohjeet ja toimia niiden mukaan. Työ on myös hyvin vaativaa ja kohteet yksilöllisiä, joten ammattitaitoon kuuluu kyetä tekemään itsenäisiä ratkaisuja ja toimimaan asiallisesti ja oikein sellaisissa uusissa tilanteissa, joita ei ole ohjeistettu. Esitettiin myös, että tarkastaja ei joudu tekemään itsenäistä tulkintaa vaan voi aina halutessaan varmistaa asian kollegoiltaan, esimieheltään tai asiantuntijoilta. Näin toimitaankin merkittävimmissä asioissa. Käytännön tarkastustyössä tulkintoja kuitenkin tehdään, koska tarkastustyö tehdään pääasiassa kentällä ja esille nousevat asiat eivät ole aina ennakolta tiedossa.

Tarkastusviraston kyselyyn vastanneista verotarkastajista 64,5 prosenttia oli täysin tai jossain määrin eri mieltä siitä, että verotarkastuksen pystyy useimmiten tekemään vain ohjeita noudattamalla. Tarkastajien käsitykset siitä, missä määrin he joutuvat työssään tekemään sellaisia ratkaisuja, joihin verotarkastukseen liittyvistä ohjeista ei ole apua, jakaantuivat kuitenkin melko tasaisesti. Yli kaksi kolmasosaa (69,2 prosenttia) tarkastajista oli täysin tai ainakin jossain määrin sitä mieltä, että he joutuvat tekemään ratkaisuja, joissa ohjeista ei ole apua. (kuvio 33)



KUVIO 33. Verotarkastajien käsityksiä ohjeiden toimivuudesta.

Tarkastushavainnoista saa sellaisen käsityksen, että tarkastajan ei välttämättä tarvitse tehdä itsenäistä ratkaisua yksittäisestä asiasta vaan hän voi tukeutua muuhun hallinnossa olevaan osaamiseen. Toisaalta on myös syytä huomioida, että olennainen osa tarkastajan osaamista ja ammattitaitoa on se, mitä asioita hän nostaa esille laajempaan käsittelyyn. Tältä osin yksittäinen tarkastaja tekee itsenäisen ratkaisun. Koko verotarkastustoiminnan laadun varmistamisessa kyseisen esille nostamisen yhdenmukaisuus tarkastajakunnassa on kriittinen menestystekijä.

Ohjeet ja esteellisyden tarkastelu

Osana laadunvarmistusta verotarkastuksen organisaation tulee varmistua siitä, ettei yksittäisen verotarkastuksen tekijä ole esteellinen kyseisen tarkastuksen suorittamiseen.

Ohjaus- ja kehittämissyksikön mukaan esteellisyyteen liittyvät asiat kuuluvat uuden verotarkastajan perehdytykseen. Esteellisyyttä käsitellään myös Hyvä verotarkastustapa -ohjeessa ja sähköisessä Tarknet-käsikirjassa.

Verotarkastajan esteellisyydessä noudatetaan hallintolain (6.6.2003/434) esteellisyyssperusteita, joita ovat mm. sukulaisuus tai se, jos luottamus puolueettomuuteen muusta erityisestä syystä vaarantuu. Verotarkastaja ei tee päätöstä omaan tarkastukseensa perustuvasta verotuksesta tai maksuunpanosta. Käytännössä tarkastajan on tuotava esille mahdollinen esteellisyys tarkastuskohteita jaettaessa tai viimeistään silloin, kun vastaanottaa ryhmänjohtajalta tarkastusmääräyksen.

Tarkastuksessa ei tullut esille mitään esteellisyyteen liittyviä ongelmia ja toimijat katsoivat asian olevan hyvin hallinnassa. Esteellisyytapauksia on ilmeisesti todella vähän, arviolta korkeintaan muutama kappale vuosittain.

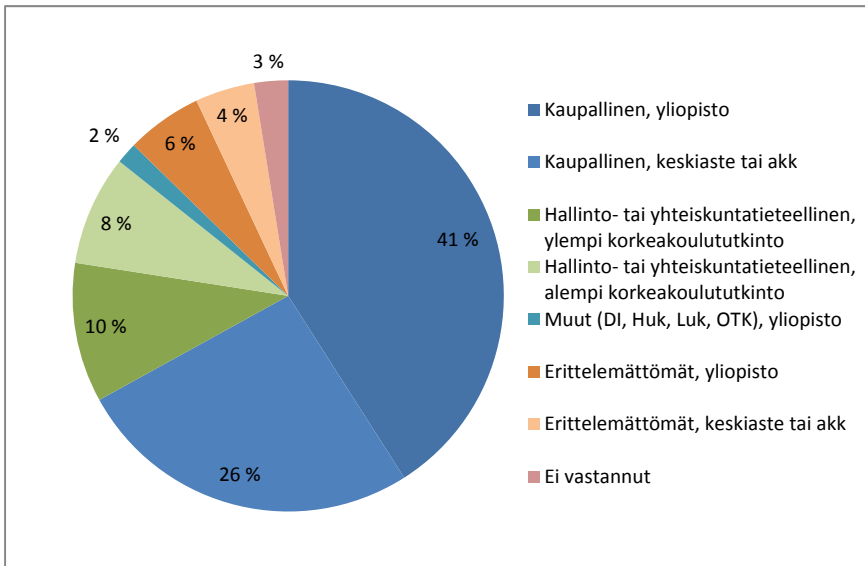
3.8.3 Henkilöstön osaaminen ja sen kehittäminen

Henkilöstön osaamistaso ja sen kehitys

Koko verotarkastustoiminnan tuloksellisuuden keskeinen menestystekijä on henkilöstön ammattitaito. Useimmissa tapauksissa yksittäisen tarkastuksen aikaansaamiseen osallistuu vain muutama henkilö. Olennaisen tärkeää on henkilöstön ammattitaito ja ammattitaidon riittävän pieni varianssi. Tällöin peruslähtökohtana tulisi olla ammatillisen peruskoulutuksen hyvä taso ja työhön liittyvän koulutuksen taso ja riittävä määrä täydennyskoulutusta yksilöllisen tarpeen mukaan.

Verohallinnon johto kertoi, että korkeakoulututkinnon suorittaneiden määrän lisääntymiselle ja koulutukseen osallistumiselle on asetettu vuosikohtaiset tavoitteet.

Ohjaus- ja kehittämissyksikön mukaan Verotarkastusyksikön henkilöstöstä pääosa on korkeakoulu- tai muun vastaavan tutkinnon suorittaneita henkilöitä. Vuonna 2011 henkilöstöstä oli korkeakoulututkinnon suorittaneita 72,6 prosenttia, ja tulevina vuosina on tavoitteena rekrytoida lisää pääasiassa korkeakoulututkinnon suorittaneita henkilöitä.



KUVIO 34. Tarkastusviraston kyselyyn vastanneiden verotarkastajien koulutus.

Tarkastusviraston verotarkastajille suuntaaman kyselyyn vastanneista verotarkastajista 59 prosenttia oli suorittanut ylempään korkeakoulututkintoon (kuvio 34).

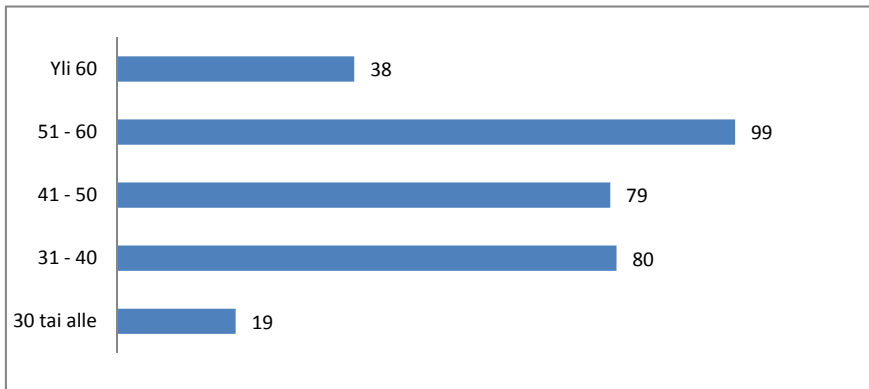
Uudet henkilöt perehdytetään, opastetaan työhön ja koulutetaan tuleviin tehtäviinsä. Hyvistä oppimisvalmiuksista huolimatta verotarkastuksen ammattiosaamisen hankkiminen vie aikaa vähintään kolme vuotta. Verotarkastusyksikön henkilöstön osaamistason kartoituksia ei ole viime vuosina tehty.

Henkilöstön osaamista arvioidaan esimiesten käymissä tilanne- ja kehityskeskusteluissa, joissa sovitaan myös tulevan vuoden osaamisen kehittämisalueista ja koulutuksista. Kehittymisen suunnittelussa voidaan käyttää apuna asiantuntijan ja verotarkastajan osaamisprofiileja, joissa kuvataan osaamisen tavoitetasoja.

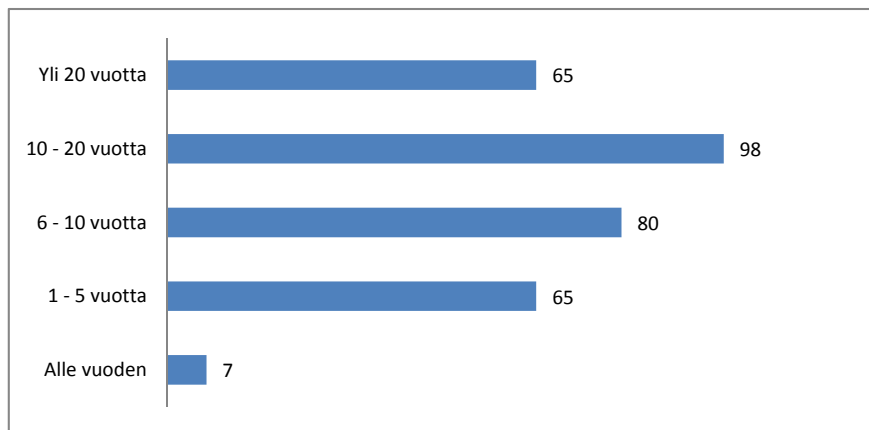
Verotarkastajan tehtäviin on laadittu myös rooliopintopolut. Niitä voi käyttää apuna oman osaamisen kehittämisen suunnittelussa ja esimerkiksi kehityskeskusteluihin valmistauduttaessa.

Verotarkastukseen 1970–80-luvuilla rekrytoitu henkilöstö oli pääosin ekonomin tai muun ylempään korkeakoulututkintoon suorittaneita. Kyseinen henkilöstö oli ja on tällä hetkellä hyvin kokenutta ja osaavaa. Verohallinnon henkilöstösupistusten seurauksena verotarkastukseen otettiin henkilöstöä 1990–2000-luvuilla sisäisin siirtein eikä ulkoista rekrytointia ollut. Tämän vuoksi yleinen peruskoulutuksen lähtötaso aleni jonkin ver-

ran. Verotarkastuksessa, kuten koko verohallinnossa, oli noin 15 vuoden mittainen aika, jolloin uutta henkilöstöä ei rekrytoitu juuri lainkaan, minkä seurauksena henkilöstöstä puuttuu tavallaan yksi sukupolvi. Tällä hetkellä on voitu jälleen rekrytoida ylemmän korkeakoulututkinnon suorittaneita henkilöitä, ja nyt onkin käynnissä merkittävä murrosvaihe. Kokeneita ammattitaitoisia tarkastajia siirtyy eläkkeelle, ja samaan aikaan on kehitettävä uusien, vasta virkauraansa aloittavien, tarkastajien ammattitaitoa.



KUVIO 35. Kyselyyn vastanneiden verotarkastajien ikä.



KUVIO 36. Kyselyyn vastanneiden verotarkastustehtävissä toimimisaika.

Edellä kuvattu murrosvaihe on tarkastushavaintojen perusteella keskeisin tämän hetken haaste koko Verotarkastusyksikön osaamistason ylläpidossa. Tämä näytti myös olevan hyvin vastuullisten tiedossa, ja toimenpiteitä asiantilan varmistamiseksi oli käynnissä. Toiveita asiantilan positiiviselle kehittämiselle antaa uusien rekrytoitujen peruslähtökohtien hyvä taso. On

syitä olettaa, että ainakin pidemmällä aikavälillä verotarkastusta suorittamassa on peruskoulutuksen suhteen nykyistä yhtenäisempi henkilökunta.

Riittävän osaamisen saatavuus ja sen pysyvyys

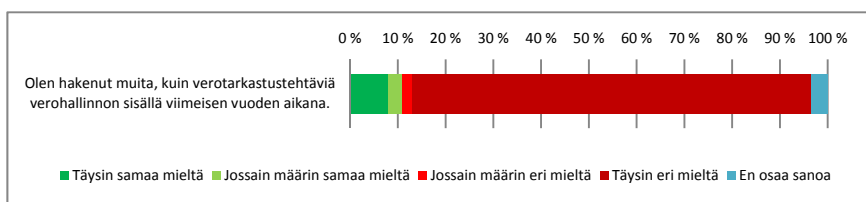
Verohallinnossa on ajoittain, erityisesti pääkaupunkiseudulla, ollut ongelmana ammattitaitoisen tai peruskoulutukseltaan riittävän tasoisen henkilöstön saatavuus ja pysyvyys. Verotarkastuksen osaamisen kehittyminen vaatii riittävää perusosaamista ja vuosien perehtymistä itse verotuksen ja verotarkastuksen kysymyksiin.

Verohallinnon johdon mukaan osaavia työntekijöitä on saatavilla. Korkeasuhdanteessa vaihtuvuus on sen mukaan suurta erityisesti pääkaupunkiseudulla. ”Paluumuuttajia” on tullut viime aikoina mm. Verohallinnon hyvän työnantajakuvan vuoksi.

Verotarkastusyksikön ohjausryhmän mukaan tavoitteena on rekrytoida sellaisia korkeakoulututkinnon suorittaneita henkilöitä, joilla on laskenta-toimen, yhtiö-oikeuden, vero-oikeuden ja äidinkielen suullisen ja kirjallisen taidon osaamista osoittavat arvosanat. Rekrytointi tapahtuu Verotarkastusyksikössä käytössä olevan rekrytointisuunnitelman mukaan.

Uudenmaan verotarkastusyksikössä tarkastajien matalahko alkupalkka vaikeuttaa merkittävästi rekrytointia pääkaupunkiseudulla, sillä yksityinen sektori pystyy tarjoamaan saman alan tehtävistä selkeästi korkeamman palkkatason. Rekrytointi kohdistuu tämän vuoksi pääsääntöisesti korkeakouluista valmistuviin, mutta heidän pysyvyytensä ensimmäisessä työpaikassa on melko heikko. Länsi-Suomen verotarkastusyksikössä on ongelmana, että osa osaavista motivoituneista tarkastajista lähtee urakehityksen vuoksi yksityiselle sektorille töihin, vaikka pysyvyys muutoin on varsin hyvä. Yleisesti ottaen alueelliset verotarkastusyksiköt kertoivat työvoiman saatavuuden ja pysyvyyden olevan hyvällä tasolla.

Tarkastuksessa kävi myös ilmi, että Verohallinnon sisällä käydään myös jonkinasteista kilpailua työntekijöistä. Verotarkastusta suorittavat yksiköt voivat näissä tapauksissa olla sekä saavana että menettävänä osapuolena.



KUVIO 37. Verotarkastajien hakeutuminen töihin muualle verohallintoon.

Tarkastusviraston verotarkastajille suuntaamassa kyselyssä vastaajat kuitenkin esittivät varsin vahvaa sitoutumista toimintayksikkönsä (kuvio 37). Vastaajista oli 87 prosenttia täysin tai jossain määrin eri mieltä väittämästä ”Olen hakenut muita kuin verotarkastustehtäviä verohallinnon sisällä viimeisen vuoden aikana.” Täysin eri mieltä olevien osuus oli merkille pantavan suuri.

Koulutukseen käytettävät resurssit

Verohallinnon ja valtiovarainministeriön välisessä tulossopimuksessa vuodelle 2011 henkilöstövoimavarojen hallintaan ja kehittämiseen sisällyville mittareille asetettiin mm. kouluttautumiseen käytetyn työajan (pv/htv) tavoitearvoksi 12 päivää.²³

Tarkastusviraston ennen haastatteluja saamassa kirjallisessa vastauksessa Ohjaus- ja kehittämysyksikkö kertoi Verotarkastusyksikössä kouluttautumiseen osallistumisesta seuraavaa:

Verotarkastusyksikössä on vuonna 2010 järjestetty 30 koulutustilaisuutta ja 28 tilaisuutta vuonna 2011. Näistä tilaisuuksista VETAn Ohjaus- ja kehittämysyksikkö järjesti 23 tilaisuutta vuonna 2010 ja 11 tilaisuutta vuonna 2011. Myös muut Verohallinnon yksiköt ovat järjestäneet koulutustapahtumia, joihin Verotarkastusyksikön henkilöstö on osallistunut. Kukin pääyksikkö (YVE, VETA, HEVE) on vastuussa myös muiden yksiköiden henkilöstön osaamisesta omalla toimialueellaan.

Edellä mainitut Verotarkastusyksikön järjestämät koulutustilaisuudet ovat vuonna 2010 sisältäneet 56 koulutuspäivää ja vuonna 2011 koulutuspäiviä on ollut 60.

Verotarkastusyksikön henkilöstöstä kaksi kolmasosaa oli vuosina 2010 ja 2011 osallistunut enintään neljään koulutustilaisuuteen. Toisaalta oli sellaisiakin henkilöitä, jotka olivat vuosina 2010 ja 2011 osallistuneet yli 10 koulutustilaisuuteen. Osallistujia eri koulutustilaisuuksissa oli vuonna

²³ *Tulossopimus 2011.*

2010 ollut 620 henkilöä ja 610 henkilöä vuonna 2011. Näihin koulutuksiin oli käytetty 3 579,5 koulutuspäivää vuonna 2010 ja 2 666 koulutuspäivää vuonna 2011.

Vuonna 2011 Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksikön järjestämiä koulutustilaisuuksia oli hieman vähemmän kuin vuonna 2010. Syyinä tähän ovat olleet Verotarkastusyksikössä vuonna 2011 käynnistetyt verkostojen työt ja niiden vaatima aika. Tämä voi mahdollisesti selittää myös koulutuspäivien määrän laskua.

Verotarkastusyksikössä oli vuonna 2011 käytetty aikaa koulutukseen keskimäärin 8,6 pv henkilötyövuotta kohden.

Tarkastusviraston verotarkastajille suuntaamaan kyselyyn vastanneiden koulutukseen osallistumispäivien määrän keskiarvo vuonna 2011 oli 8 (taulukko 13).

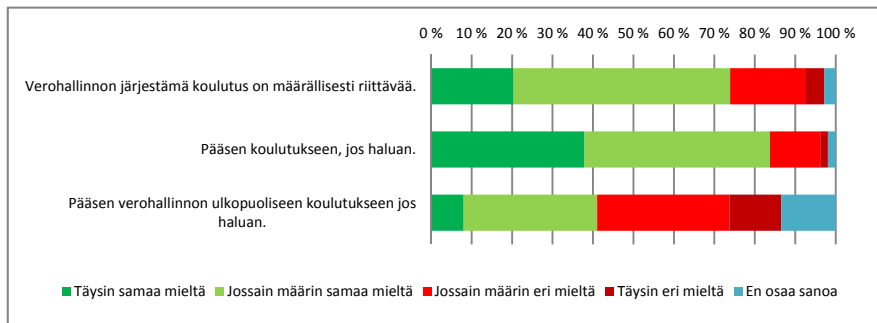
TAULUKKO 13. Verotarkastajien vastaus kysymykseen: Kuinka monta työpäivää käyttit koulutukseen osallistumiseen?

	Kyselyyn vastanneet		Kysymykseen vastanneet	
	F		F	prosenttia
Ei vastausta	39			
En muista	3			
0	6		6	2,2
1	2		2	0,7
2-4	56		56	20,5
5-7	85		85	31,1
8-10	81		81	29,7
11-19	28		28	10,3
20 tai enemmän	15		15	5,5
Yhteensä	315		273	100,0

Verotarkastusyksikkö jäi vuonna 2011 varsin selkeästi koulutuspäivien määrätavoitteesta. Verotarkastajille suunnattuun kyselyyn vastanneista noin 84 prosenttia ei saavuttanut Verohallinnon tavoitteena olevaa 12 koulutuspäivään osallistumista (taulukko 13). Hajonta tarkastajien osallistumisissa yksittäisiin koulutustilaisuuksiin ja heidän koulutukseen käyttämässään päivissä on varsin merkittävä. Verotarkastusyksikön johdon on jatkossa syytä pyrkiä varmistamaan, että tavoite toteutuu. Lisäksi olisi syytä pyrkiä siihen, että sellaisten tarkastajien määrä, joilla on huomattavan vähän koulutuspäiviä vuodessa, vähenisi. Lisäksi ammattitaidon ylläpitämisen ja kehittämisen painoarvo suoritusarvioinnissa on syytä varmistaa.

Tarkastuksen raportointivaiheessa saadun tiedon mukaan Verotarkastusyksikön henkilöstö on vuonna 2012 käyttänyt koulutukseen 11,5 työpäivää henkilötyövuotta kohti.

Tarkastajakunnalle suunnatun kyselyn mukaan yli 70 prosenttia tarkastajista oli täysin tai jossain määrin samaa mieltä väittämästä, että Verohallinnon järjestämä koulutus on riittävää. Vastaavasti yli 80 prosenttia oli sitä mieltä, että pääsee halutessaan koulutukseen. Verotarkastajien mielestä Verohallinnon ulkopuolista koulutusta ei ole vastaavasti tarjolla. Vain noin 40 prosenttia vastaajista oli täysin tai jossain määrin yhtä mieltä väittämästä, että pääsee halutessaan ulkopuoliseen koulutukseen (kuvio 38).



KUVIO 38. Verotarkastajien käsityksiä verohallinnon järjestämän koulutuksen saatavuudesta.

Koulutuksen sisällöllinen laatu

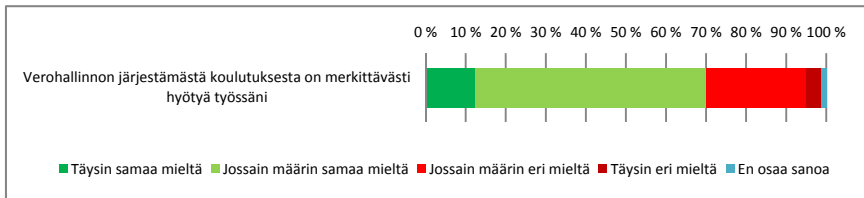
Saatujen kirjallisten vastausten mukaan osaamisen kehittämisen ja koulutustoiminnan tavoitteena on ylläpitää ja kehittää verotarkastajien, johdon ja esimiesten sekä muun henkilöstön tehtävien edellyttämää ammattitaitoa. Koulutustilaisuudet järjestetään vuosittain laaditun aikataulutetun koulutussuunnitelman perusteella. Johto- ja esimiestyöhön liittyviä sekä muitakin koulutuksia käsitellään Verotarkastusyksikön osaamisen kehittämisverkostossa, jossa on edustajat alueellisista toimintayksiköistä.

Kaikille kursseille asetetaan suunnitteluvaiheessa tavoitteet, joihin sisällytään sekä koulutusmuodon ja -menetelmien avulla pyritään. Kurseille etsitään myös asiantuntevat opettajat ja opetusmenetelmät kohderyhmä huomioon ottaen. Kunkin kurssin suunnitteluun ja alustavan ohjelman laadintaan osallistuu mainitun aihealueen asiantuntijoita. Kohderyhmä otetaan suunnittelussa huomioon, ts. se, onko koulutus tarkoitettu uusille tarkastajille vai jo kokeneemmille tarkastajille.

Verotarkastajien koulutusjärjestelmä sisältää yhdeksän rooliopintopolkua, joiden avulla Verotarkastusyksikön henkilöstö voi etsiä Verohal-

linnon tarjonnasta juuri omaan tehtäväkuvaansa sopivaa koulutusta. Yksi rooliopintopolku sisältää kyseisissä tehtävissä tarvittavaa verotusosaamista, tarkastusosaamista sekä työelämätaitoja tukevaa koulutusta.

Koulutuksista kerätään palaute kyselyillä. Vastaukset tulevat kurssien järjestäjille. Koulutusten laatua arvioidaan osallistujien palautteiden perusteella ja palautteiden perusteella arvioidaan mm. oppimistuloksia, koulutuksen oikea-aikaisuutta ja koulutusmuodon soveltuvuutta. Tarvittaessa tehdään muutoksia kurssien sisältöihin ja muihin seikkoihin.



KUVIO 39. Verotarkastajien käsitys Verohallinnon järjestämän koulutuksen hyödyllisyydestä.

Verotarkastajista 70 prosenttia katsoi, että Verohallinnon järjestämästä koulutuksesta on merkittävää hyötyä tarkastustyössä (kuvio 39).

Verotarkastuksesta vastuussa olevien yksiköiden johdon kertoman mukaan koulutustilaisuuksista saatujen palautteiden mukaan henkilöstö on pitänyt koulutusta hyvänä ja se on ollut tyytyväistä saamaansa koulutukseen. Saadun palautteen kehittämisehdotukset otetaan koulutuksen suunnittelussa huomioon.

Tarkastushavainnoista ei voi tehdä täysin selkeää päätelmää toimijoiden käsityksestä koulutuksen laadusta. Vastaukset keskittyivät koulutuksen sisältöön ja sen seurannan toteuttamiseen eivätkä niinkään lopputuotoksen laatuun. Yksittäisissä vastauksissa laatua toki arvioitiin. Yleisesti tasoa pidettiin hyvänä tai tavoitteen mukaisena. Koulutusta kuvattiin sisällölliseltä laadultaan myös vaihtelevaksi ja koulutusvastuun todettiin siirtyneen muille yksiköille. Tämän seurauksena on selvästi havaittavissa, että koulutuksiin sisältyy paljon tarkastukselle kuulumatonta asiaa, mikä heikentää laatua ja osin kursseille mahtumista. Tarkastuksen täsmäkoulutuksen todettiin yleensä olevan laadukasta.

Maksuunpanopäätösten palautteen hyödyntäminen koulutuksessa tai muussa työnohjauksessa

Yksi mahdollisuus kehittää tarkastajakunnan ammattitaitoa ja lisäksi edistää yhdenmukaisuutta on hyödyntää mahdollisista maksuunpanoesityksis-

tä varsinaisilta verottavilta yksiköiltä saatua palautetta. Aiemmin on todettu, että mahdollisista maksuunpanoesitysten muutoksista saatu palaute ei ole ollut erityisen täydellistä ja menettelyissä on ollut vaihtelevuutta eri yksiköissä.

Tarkastushavaintojen mukaan palautteita käsitellään alueellisten verotarkastusyksiköiden ryhmänjohtajien vetämissä tarkastusryhmien palaverissa. Yleensä on myös käytäntönä, että ryhmänjohtaja ja asianomaiset tarkastajat yhdessä käsittelevät tarkastuskertomuksesta poikkeavat maksuunpanot. Maksuunpanoja käsitellään myös verotarkastusyksiköiden ja varsinaista verotusta suorittavien yksiköiden välisissä palaverissa. Uusiin tarkastajien koulutuksessa on hyödynnetty maksuunpanopäätösten palautteita, mikäli niillä on nähty vaikutusta verotarkastuskertomuksen laatimiseen. Alueelliset toimintayksiköt järjestävät kerran vuodessa Verovalvontapäivän, johon osallistuvat saman alueen yhteisöverotusta sekä henkilö- ja henkilöyhtiöverotusta toimittavien yksiköiden maksuunpanopäätöksiä tekevät henkilöt. Tällöin käsitellään myös maksuunpanojen ja maksuunpanoesitysten eroavuuksia.

Koulutuksen toteuttajatahot

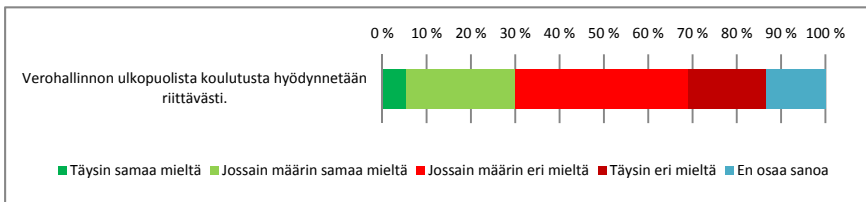
Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksikkö kertoi kirjallisessa vastauksessaan, että uusille tarkastajille järjestettävä koulutus suunnitellaan yksikössä sisäisesti. Kouluttajat ovat pääasiassa Verohallinnosta, mutta myös ulkopuolisia asiantuntijoita hyödynnetään. Koulutuksen järjestelypalvelut hankitaan ulkopuolisilta oppilaitoksilta. Kurssien sisältöjä kehitetään yhdessä näiden ulkopuolisten oppilaitosten kanssa opiskelijapalautteiden pohjalta. Uudet tarkastajat osallistuvat myös Verohallinnon muiden yksiköiden tuottamiin erilaisiin verkko- ja muihin kursseihin esimiehen kanssa laadittujen kehittämissuunnitelmien mukaan.

Verotarkastajien jatko- ja muu koulutus on suunniteltu Verotarkastusyksikössä, ja myös järjestäjänä on pääasiassa sen Ohjaus- ja kehittämissyksikkö. Myös tällöin kouluttajina toimivat Verohallinnon omat asiantuntijat ja jossakin määrin ulkopuoliset asiantuntijat koulutusaiheiden mukaan. Verotarkastajat osallistuvat myös Verohallinnon muiden yksiköiden tuottamiin erilaisiin koulutuksiin, kuten ajankohtaiskoulutukset eri verolajeista.

Lisäksi Verotarkastusyksikön alueelliset toimintayksiköt järjestävät henkilöstölleen koulutusta ja vastaavat uuden henkilön perehdyttämisestä ja työhönopastuksesta. Verotarkastajien ja muun henkilöstön kielikoulutukset hankitaan Verohallinnon ulkopuolelta tämän alan asiantuntijayrityksiltä. Esimiesten ja johdon koulutusta hankitaan osaksi Verohallinnon

ulkopuolisilta yrityksiltä. Koulutusta järjestetään myös Verohallinnon sisällä.

Koulutuksesta valtaosa toteutetaan Verohallinnon sisäisenä toimintana. Toisaalta varsinaisten verotusyksiköiden panos koulutuksessa on varsin merkittävä, eikä toiminta ole vain Verotarkastusyksikön sisäistä. Verotarkastus on luonteeltaan sellaista, että pääosa asiantuntemuksesta on Verohallinnon organisaation sisällä. Näin ollen koulutuksen painottuminen nykyisellä tavalla on hyvin perusteltua. Myös ulkopuolinen asiantuntemus on mukana koulutustarjonnassa. Haastattelukäynneillä ja niihin liittyvistä kirjallisista vastauksista saadun käsityksen mukaan myös yksittäiset tarkastajat voivat hyödyntää ulkopuolista koulutustarjontaa.



KUVIO 40. Verotarkastajien käsitys siitä, hyödynnetäänkö ulkopuolista koulutusta riittävästi.

Tarkastajakunnalle suunnatun kyselyn mukaan (kuvio 40) vain 30 prosenttia vastaajista oli täysin tai jossain määrin samaa mieltä väittämästä, että ulkopuolista koulutusta hyödynnetään riittävästi. Verotarkastustoiminnasta vastuussa olevien on syytä huolehtia ulkopuolisen koulutustarjonnasta hyödyntämisestä koulutussisältöjen analysoinnin perusteella tarpeelliseksi katsomassaan määrin.

3.8.4 Yhteenveto

Verotarkastusten laatua pyritään varmistamaan lukuisilla itse tarkastusprosessiin ja mahdolliseen maksuunpanoon kuuluvilla menettelyillä. Näillä menettelyillä on merkittävä positiivinen vaikutus laatuun ja yhtenäisyyteen. Laadusta ja siinä tapahtuvasta kehityksestä ei kuitenkaan tuoteta systemaattista seuranta- tai tutkimustietoa. Verotarkastustoiminnassa ei ole tällä hetkellä käytössä myöskään varsinaista laatujärjestelmää. Osana tulevaa laadun kehittämistä olisi hyvä selvittää sen hyödyntämisen mahdollisuudet. Verotarkastuksiin perustuvien maksuunpanoesitysten ja lopullisten maksuunpanojen eroja ja niiden syitä ei hyödynnetä riittävästi laadunvarmistuksessa. Myös oikaisuvaatimusten ja valitusten seuranta olisi syytä merkittävästi tehostaa. Verotarkastustoiminnan laatua varmistetaan

myös lukuisilla ohjeilla, joita on verotarkastajien saatavilla sähköisessä muodossa varsin hyvin.

Verotarkastajiksi rekrytoidaan tällä hetkellä pääasiassa korkeakoulutuksen suorittaneita henkilöitä. Parhaillaan on menossa murros, jossa kokeneita ja ammattitaitoisia tarkastajia on siirtymässä runsaasti eläkkeelle. Vastaavasti varsin moni on tarkastajauransa alkuvaiheessa. Verotarkastuksen johdolla on tässä tilanteessa suuri haaste osaamisen tason ylläpidossa.

Verotarkastusyksikkö käyttää muiden Verohallinnon yksiköiden järjestämää koulutusta. Tämän seurauksena koulutukseen sisältyy paljon tarkastukselle kuulumatonta asiaa. Lisäksi kursseille mahtumisessa on ollut jonkin verran ongelmia. On myös syytä varmistaa, että Verohallinnon ulkopuolinen koulutus, osana ammattitaidon ylläpitoa, on asianmukaisesti henkilöstön käytössä.

Verotarkastusyksikössä käytettiin 8,6 päivää henkilötyövuotta kohden koulutukseen vuonna 2011. Tavoitearvo oli 12 päivää. Lisäksi hajonta koulutukseen osallistumisessa on varsin suurta. Sellaisten tarkastajien määrä, jotka osallistuvat koulutukseen vain muutaman päivän vuodessa, on varsin suuri.

Edellä mainituilla tekijöillä on mahdollisesti tarkastuksen laatua heikentävä vaikutus.

4 Tarkastusviraston kannanotot

Tarkastuksen kohteena oli Verohallinnon verotarkastustoiminta. Tarkastuksen pääkysymyksenä oli, onko verotarkastustoiminta ollut tuloksellista. Sitä tarkennettiin varsinaiseen toiminnan tuloksellisuuteen ja tuloksellisuuden edellytyksiin liittyvillä tarkastuskysymyksillä. Yleisluonteisena vastauksena pääkysymykseen voidaan todeta, että verotarkastustoiminta on ollut tuloksellista, mikäli kriteerinä käytetään nykyisten tulostavoitteiden saavuttamista. Tulostavoitteisto on kuitenkin laadultaan sellainen, että tavoitteiden toteutuminen ei anna riittävää kuvaa verotarkastustoiminnan todellisesta tuloksellisuudesta. Verotarkastustoiminnasta ei ole tällä hetkellä käytössä sellaista tietoa, jolla voitaisiin asianmukaisesti varmistua sen tuloksellisuudesta.

Tarkastusprosessin aikana kaikki verotarkastukseen liittyvät tahot osoitautuivat niin tietopyyntöyhteyksissä kuin haastattelutilanteissakin erittäin yhteistyökykyisiksi ja -haluisiksi. Tarkastuksen kuluessa tietoa saatiin jopa pyytämättä ja monipuolisesti erityisesti Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksiköstä.

Verohallinnossa on viime vuosina tapahtunut merkittäviä organisatorisia uudistuksia. Tähän prosessiin liittyen 1.9.2010 alkaen on toiminut Verotarkastusyksikkö, johon verotarkastustoiminta on koottu yhdeksi valtakunnantasoiseksi yksiköksi.

Verotarkastusyksikölle oli vuodelle 2011 toiminnan kuluihin myönnetty 41 845 000 euroa. Verotarkastusyksikön toimintaan käytettiin vuonna 2011 hieman yli 700 henkilötyövuotta. Viime vuosina verotarkastuksia on vuositasolla tehty noin 3 500 kappaletta ja niiden perusteella on tehty maksuunpanoesityksiä noin 300 miljoonaa euroa vuosittain.

Seuraavassa käsitellään lähemmin yksittäisiin tarkastuskysymyksiin liittyviä kannanottoja, joihin vastaus tarkastuksen pääkysymykseen perustuu.

Tavoitteiden muodostaminen ja niiden saavuttaminen

Nykyiset verotarkastusta koskevat säädökset tai niiden valmisteluaineisto eivät sisällä määrittelyä verotarkastuksen olemassaolon perusteista. Näiden säädösten perusteella ei ole mahdollista johtaa ja muodostaa verotarkastustoiminnan tulostavoitteistoa. Tässä tarkastuksessa ei saatu selville, mistä lähtökohdista nykyiset tavoitteet on muodostettu. Tavoitteisto on

muodostunut suurelta osalta viime vuosina varsinaista tarkastustyötä eri organisaatiotasoilla johtavien toimesta.

Tarkastusvirasto katsoo, että päävastuun tulostavoitteista ja niiden tavoitetasoista tulisi tulosajattelun periaatteiden mukaan olla, valmistelutahosta riippumatta, valtiovarainministeriöllä ja Verohallinnon johdolla. Verotarkastusyksikön Ohjaus- ja kehittämissyksikkö on nykyisin keskeisessä asemassa tavoitteiston ja tavoitetasojen valmistelussa ja määrittelyssä.

Keskeinen osa nykyistä tavoitteistoa on tarkastusresurssien tai itse tarkastusten kohdentamiseen liittyviä. Nykyisten tulostavoitteiden tavoitetasot ja niitä vastaavat vuosittaiset toteutumat ovat säilyneet tarkasteluajanjaksona varsin vakaina. Verotarkastustoiminnan tuloksellisuuden yleisarviona voidaan todeta, että verotarkastustoiminta on saavuttanut sille asetetut tulostavoitteet.

Tuloksellisuustietojen oikeellisuus ja tietojen tuottaminen

Tuloksellisuustietojen luotettavuus perustuu pääosin oikeiden työaikakoodien ja muiden vastaavien tietojen asianmukaiseen tallentamiseen. Verotarkastustoiminnan johtamisesta vastuussa olevat pitivät tuloksellisuusraportoinnin tietojen oikeellisuutta hyvänä. Verotarkastajat puolestaan eivät luottaneet tietojen oikeellisuuteen. Tuloksellisuustiedon oikeellisuutta varmistaessaan verotarkastustoiminnan johtamisesta vastuussa olevien on syytä huomioida tämä näkemysten ero ja varmistaa työajankirjauksen ohjeistuksen riittävyys. Asian merkitystä korostaa tarkastajakunnan keskeinen asema tuloksellisuustietojen perustana olevan tiedon tallentamisessa.

Yksittäiseen tarkastukseen ja tarkastustoimintaan yleisesti liittyvien perustietojen tallentaminen verotarkastuksen käyttämiin järjestelmiin on mahdollista niin, että tuloksellisuuden kuvaukselle muodostuu hyvä perusta. Tässä tarkastuksessa ei selvitetty käytössä olevien tietojärjestelmien luotettavuutta.

Tarkastusviraston näkemyksen mukaan erityistä huomiota tulostavoitteiden toteumatietojen oikeellisuuden varmistamisessa on kiinnitettävä työajan kirjauksen asianmukaisuuteen. Se on keskeinen tekijä koko tuloksellisuusinformaation tietoperustassa.

Tavoitteiston riittävyys ja kehitysvaihtoehdot

Nykyiset verotarkastuksen tulostavoitteet ohjaavat pääasiassa tarkastusten kohdentamista ja resurssien käyttöä tarkastuksen eri kohdealueisiin. Vaikeuttavuuden tulostavoitteet ovat kaikki kohdentamistavoitteita. Kyseisellä menettelyllä on varmasti myönteinen merkitys verotarkastustoiminnan

vaikuttavuuteen ja sisäiseen tehokkuuteen. Yksittäisten vaikuttavuustavoitteiden toteumatiedot eivät kuitenkaan kuvaa toiminnan varsinaista vaikuttavuutta. Esimerkiksi tavoitteena on, että harmaan talouden tarkastuksiin suunnataan 30 prosenttia käytettävissä olevista työpäivistä. Tavoitteen toteumatietona oleva prosenttiluku ei millään tavalla kuvaa panostuksen vaikuttavuutta. Tulosajattelussa tärkeille tuottavuudelle ja taloudellisuudelle ei ole käytössä lainkaan tulostavoitteita. Tuotosten ja laadunhallinnan tavoitteet ja toteumatiedot ovat lähtökohtaisesti varsin hyviä tuloksellisuuden kuvaajia.

Verotarkastustoiminnan vaikutusten mittaaminen ja vaikuttavuuden tulostavoitteiston muodostaminen on erittäin haasteellista. Pelkästään verotarkastustoiminnan oman vaikuttavuuden erottaminen koko Verohallinnon vaikuttavuudesta on vaikeaa. Verotarkastusten yleisestävää vaikutusta, verokertymän turvaamista tai vaikutusta harmaaseen talouteen on vaikea mitata. Tämä on ollut keskeisin syy, miksi tulostavoitteistoa ei ole nähty mahdolliseksi muodostaa niihin liittyen. Vaikuttavuuden ja sen osatekijöiden selvittäminen, tutkiminen ja arviointi ovat kuitenkin mahdollisia. Niistä saatavat tiedot voivat tulevaisuudessa olla osa valtakunnantasoista verotarkastustoiminnan tuloksellisuuden kuvausta ja lähtökohtia tulostavoitteiston kehittämisessä.

Tarkastusvirasto katsoo, että käytettävissä olevien resurssien puitteissa tavoitteiston laatua tulisi kehittää. Prosessissa tulisi olla mukana valtiovarainministeriö ja kaikki Verohallinnon verotarkastuksen toimijat yksittäiset tarkastajat mukaan lukien. Vaikuttavuusmittareiden kehitystyössä pitäisi kiinnittää myös huomiota yhteistyöhön ja kytkentöihin muiden viranomaisten kanssa. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan verotarkastustoiminnan ohjauksessa ja johtamisessa olisi pyrittävä selvästi nykyistä enemmän hyödyntämään toiminnan vaikuttavuuden selvittämisestä, arvioinnista ja tutkimuksesta saatavia tietoja.

Maksuunpanoesitysten lopullinen fiskaalinen vaikutus

Verotarkastustoiminnan yksi keskeisiä perusteita on pyrkimys varmistaa säädösten määrittämä verokertymä valtion kassaan. Toiminnan vaikuttavuuden ja tehokkuuden kuvaajana olettaisi tällöin käytettävän verotarkastuksista seuraavaa todellista rahamääräistä kertymää. Verotarkastuksen johtamisesta vastuussa olevat eivät ole aiempina vuosina nähneet tarpeelliseksi suunnata resursseja asian selvittämiseen tai tutkimiseen, jotta tietoa olisi voitu hyödyntää tuloksellisuuden kuvauksissa tai toiminnan ohjauksessa. Aivan viime vuosina on tehty ensimmäiset kaksi, varsin rajallista otospohjaista selvitystä. Eräs keskeinen havainto on ollut harmaaseen

talouteen suuntautuneiden tarkastusten selvästi keskimääräistä pienempi lopullinen kertymä.

Verotarkastustoiminnan tulostavoitteistossa ei ole hyödynnetty mitään kertymään liittyvää tulostavoitetta. Verotarkastustoiminnan johtamisesta vastuussa olevat eivät näe fiskaalista kertymää erityisen hyvänä tulostavoitteena. Maksuunpanoesitysten määrää seurataan, mutta tulostavoitteena se ei ole.

Tarkastusvirasto katsoo, että tietoa fiskaalisen kertymän määrästä ja sen kehityksestä olisi syytä hyödyntää verotarkastuksen ja koko verohallinnon ohjauksessa ja johtamisessa nykyistä laajemmin. Sitä on myös mahdollisuuksien mukaan pyrittävä hyödyntämään tuloksellisuuden kuvauksessa ja mahdollisesti jopa valtakunnantason tulostavoitteistossa.

Ohjaus- ja johtamisjärjestelmä ja tuloksellisuus

Verotarkastustoiminnan uudelleenorganisointi yhdeksi valtakunnalliseksi kokonaisuudeksi parantaa selkeästi mahdollisuuksia edistää tuloksellisuutta. Toiminnan ohjauksessa ja johtamisessa on aiempaa selkeämmin tarve ja mahdollisuus kehittää ja yhdenmukaistaa toimintaa. Meneillään on runsaasti sellaisia kehittämisprojekteja, jotka voi nähdä uuden organisoitumisen tuomina positiivisina vaikutuksina.

Konserniverokeskuksen verotarkastustoiminnan Verotarkastusyksiköstä erillinen organisoituminen on tarkastuksen perusteella haaste. Läheisellä ja avoimella yhteistyöllä on pystyttävä ratkaisemaan mahdollisesti ilmenivät ongelmat. Yhteistyö ja yhteinen tahtotila tavoitteiden kokonaisuudesta ovat myös välttämättömiä, kun valtakunnantason verotarkastustoiminnan hyvä tuloksellisuus halutaan varmistaa. Tässä tarkastuksessa ei oteta kantaa Konserniverokeskuksen verotarkastuksen erilliseen organisoitumiseen jatkossa.

Hankinnat ja tukipalvelujen tuottaminen on Verohallinnossa toteutettu pääosin keskitetysti. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan Verotarkastusyksiköllä tulisi tulosajattelun peruseriaatteiden mukaisesti olla päätäntävällisyydessään mahdollisimman suuri osuus sen toimintaan lopullisesti ohjautuvista resursseista. Näin varmistettaisiin sen mahdollisuus tehdä valintoja siitä, miten tulostavoitteet pyritään saavuttamaan. Tämä ei estä hankintojen ja tukipalvelujen tuottamista keskitetysti.

Tulostavoitteet ovat osa aktiivista johtamista tarkastusryhmä- ja yksilötasolla. Tulostavoitteet ohjaavat verotarkastuksen johdon, ryhmänjohtajien ja tarkastajien päivittäistä työtä. Nykyinen tavoitteisto on kokonaisuus, jonka toteutuminen edellyttää jatkuvaa reagointia tarkastusten kohdenta-

miseen, koska yksittäisten tavoitteiden toteumat ovat suoraan vuorovaikutuksessa toisiinsa.

Verotarkastustoimintaa ohjataan ja johdetaan tulosajattelun mukaan. Tarkastusvirasto katsoo, että tulostavoitteiden toteutumisen tulisi näin ollen mahdollisimman kattavasti vastata siihen, miksi verotarkastustoiminta on olemassa. Näin varmistuisi myös toiminnan hyvä vaikuttavuus.

Toimivaltuuksien ja lainsäädännön rajoitteet tuloksellisuudelle

Verotarkastustoiminnan ohjaamisesta ja johtamisesta vastuussa olevat eivät nähneet, että toimivaltuuksia koskevat säännökset, eikä myöskään vero- tai muu lainsäädäntö, olisivat asianmukaisen toiminnan tai tuloksellisuuden merkittävänä esteenä. Vastuutahot näkevät kuitenkin säännöksissä kehittämistarvetta laadukkaamman verovalvonnan mahdollistamiseksi. Tarkastusvirasto katsoo, että lainsäädännön puutteiden korjaamisessa verotarkastuksen ohjauksesta ja johtamisesta vastuullisten on syytä olla jatkossakin aktiivisia.

Verotarkastajien mielestä toimivaltuudet ovat ainakin jossain määrin tuloksellisen toiminnan esteenä. He esittivät myös varsin runsaasti vero- ja muuhun lainsäädäntöön liittyviä verotarkastuksen tuloksellisuuden esteitä ja kehittämistarpeita. Erityisesti esiin nousivat muita viranomaisia koskevien säädösten vaikutus tietojen luovuttamiseen sekä pankkitietojen saatavuuteen liittyvät tekniset ongelmat.

Käytettävät voimavarat sekä tarkastusten kohdentaminen

Merkittävä osa verotarkastuksen voimavaroista käytetään toiminnan ohjaamiseen, johtamiseen ja – erityisesti tällä hetkellä – kehittämiseen. Verotarkastajista varsin monet katsoivat sisäiseen byrokraatiaan ja hallintoon kuluvan liikaa aikaa. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan ulkoisiin suoritteisiin ja vastaavasti ohjaukseen ja johtamiseen kuluva työpanosta tulisi seurata nykyistä tarkemmin. Ulkoisiin suoritteisiin kohdennettava työpanos voisi hyvin olla esimerkiksi sisäinen tulostavoite.

Verotarkastajien tuloksellinen työskentely edellyttää asianmukaisia toimitiloja, ajanmukaisia tietoteknisiä työvälineitä ja riittäviä tukipalveluja. Tarkastusviraston käsityksen mukaan Verohallinnon johdon on huolehdittava siitä, että tietotekniikan mahdolliset puutteet eivät estä verotarkastajien työpanoksen asianmukaista käyttöä.

Riippumatta käytettävistä tulostavoitteista verotarkastuksen tuloksellisuuteen vaikuttaa aivan olennaisesti se, mitkä verovelvolliset valikoituvat tarkastuksen kohteeksi. Kohdevalinnassa on tällä hetkellä menossa mer-

kittävä kehittämisprosessi. Painopiste on siirtymässä valtakunnantasoi- seen, riskianalyysiin pohjautuvaan, tarkastusten kohdentamiseen. Verotar- kastajat suhtautuivat varsin kriittisesti keskitettyyn kohdevalintaan. He näkivät, että keskitetty kohdevalinta ei toimi ja siinä on vielä paljon kehi- tettävää. Tarkastusvirasto katsoo, että mikäli nykyisenkaltaiset tavoitteet halutaan saavuttaa, kohdevalintajoukon tulee olla sellainen, että se mah- dollistaa kaikkien käytössä olevien, keskenään ristiriitaistenkin, tulosta- voitteiden toteutumisen. Nykyisin tulostavoitteiden toteutuminen varmis- tuu siten, että ryhmänjohtajilla on riittävän laaja potentiaalisten tarkastus- ten kohdejoukko käytettävissään. Ryhmänjohtajien keskeinen tehtävä on päättää yksittäiseen tarkastukseen kohdistettavista resursseista. Tällöin se- kä kohteen että tarkastusresurssien hyvä tuntemus on tärkeää.

Verotarkastus on yksi keskeinen keino puuttua harmaan talouden on- gelmaan. Verohallinnon toimijoiden näkemykset verotarkastuksen mah- dollisuuksista poistaa harmaata taloutta tai siitä, millä keinoilla tarkastus- sen keinoin siihen tulisi puuttua, vaihtelevat. Osa toimijoista näkee selke- ästi tarpeen lisätä tarkastusta harmaaseen talouteen. Samoin nähdään tar- vetta suunnata toimintaa reaaliaikaisiin tarkastuksiin, sillä niiden katso- taan selvästi paremmin tehoavan harmaan talouden ongelmaan kuin perin- teisen jälkikäteisen lähestymistavan. Harmaaseen talouteen kohdennetta- vien tarkastusten määrän tulee olla riittävä ennalta ehkäisevyyden varmis- tamiseksi. Harmaan talouden tarkastukset vaativat usein merkittävän re- surssipanostuksen. Painopisteen siirtäminen siihen merkitsee muun tarkas- tuskattavuuden merkittävää vähenemistä ja tarkastusten suoran veroker- tymän pienenemistä. Tarkastusvirasto katsoo, että panostuksen harmaan talouden tarkastuksiin tulee perustua riittävään tietoon taloudellisista ja muista vaikutuksista.

Tarkastusviraston näkemyksen mukaan kohdevalinnan merkitystä vero- tarkastustoiminnan vaikuttavuuteen ei voi liikaa korostaa. Onnistunut kohdevalinta on verotarkastustoiminnan kriittinen menestystekijä.

Verotarkastustoiminnan laadun ja osaamisen varmistaminen

Verotarkastusten laatua varmistetaan lukuisilla tarkastusprosessiin kuulu- villa menettelyillä. Näillä menettelyillä on merkittävä positiivinen vaiku- tus laatuun ja yhtenäisyyteen. Laadusta ja siinä tapahtuvasta kehityksestä ei kuitenkaan tuoteta systemaattista seuranta- tai tutkimustietoa. Verotar- kastustoiminnassa ei ole tällä hetkellä käytössä myöskään varsinaista laa- tujärjestelmää. Tarkastusvirasto katsookin, että verotarkastustoiminnasta ohjaus ja johtamisvastuussa olevien olisi syytä selvittää kokonaisvaltaisen laaturjärjestelmän hyödyntämisen mahdollisuudet. Käsitys toiminnan laa-

dusta ja siinä tapahtuvasta kehityksestä on olennaisen tärkeä perusta ohjaukselle ja johtamiselle.

Verotarkastuksiin perustuvien maksuunpanoesitysten ja lopullisten maksuunpanojen eroja ja niiden syitä ei tällä hetkellä riittävästi hyödynnetä laadunvarmistuksessa. Myös oikaisuvaatimusten ja valitusten seuranta on nykyisin vähäistä ja epäsystemaattista. Tarkastusvirasto katsoo, että verotarkastustoiminnan asianmukaisen ohjauksen ja kehittämisen mahdollistamiseksi maksuunpanoesitysten pysyvyydestä ja valitusten käsittelystä on syytä muodostaa systemaattinen ja jatkuva seurantajärjestelmä.

Verotarkastustoiminnan laatua varmistetaan myös lukuisilla ohjeilla, joita on verotarkastajien saatavilla sähköisessä muodossa varsin hyvin.

Verotarkastus perustuu pääosin henkilötyöpanokseen. Näin ollen verotarkastuksen keskeinen tuloksellisuuden menestystekijä on henkilöstön ammattitaito. Verotarkastajiksi rekrytoidaan tällä hetkellä pääasiassa ylemmän korkeakoulututkinnon suorittaneita henkilöitä. Hyvän ammattiosaamisen hankkiminen vie aikaa vähintään kolme vuotta. Parhailaan onkin menossa murros, jossa kokeneita ja ammattitaitoisia tarkastajia on siirtymässä runsaasti eläkkeelle. Vastaavasti aivan viime vuosina on rekrytoitu uusia tarkastajia varsin paljon, joten useat ovat tarkastajauransa alkuvaiheessa. Verotarkastuksen johdolla on tässä tilanteessa suuri haaste osaamisen tason ylläpidossa.

Verotarkastusyksikössä käytettiin 8,6 päivää henkilötyövuotta kohden koulutukseen vuonna 2011, kun tavoitearvo oli 12 päivää. Hajonta koulutukseen osallistumisessa on varsin suurta. Merkittävä osa tarkastajista osallistuu koulutukseen vain muutaman päivän vuodessa. Tällä on mahdollisesti laatua heikentävä vaikutus. Verohallinnon ulkopuolisen koulutuksen, osana ammattitaidon ylläpitoa, tulisi olla asianmukaisesti henkilöstön käytössä. Tarkastusvirasto katsoo, että Verotarkastusyksikön johdon on syytä varmistaa, etteivät koulutuksen laatu ja koulutukseen osallistumisen hajonta ole esteenä hyvän tuloksellisuuden toteutumiselle.

Lähteet

1. Säädökset

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.

Arvonlisäveroasetus 21.1.1994/50.

Asetus verotusmenettelystä 23.10.1998/763.

Ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118.

Ennakkoperintäasetus 20.12.1996/1124.

Laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558.

Valtiovarainministeriön asetus valtiovarainministeriön työjärjestyksestä annetun valtiovarainministeriön asetuksen muuttamisesta (1271/2011).

Valtiovarainministeriön asetus valtiovarainministeriön työjärjestyksestä annetun valtiovarainministeriön asetuksen muuttamisesta (326/2010).

Verohallinnon työjärjestys (568/2011).

2. Muut lähteet

Eduskunnan tarkastusvaliokunta (2010): Suomen kansainvälistyvä harmaa talous. Hirvonen, Markku; Lith, Pekka ja Walden, Risto. Eduskunnan tarkastusvaliokunnan julkaisu 1/2010, Kopijyvä Oy, Espoo 2010.

Pääministeri Jyrki Kataisen hallituksen ohjelma 22.6.2011.

Valtioneuvoston periaatepäätös 19.1.2012: Tehostettu harmaan talouden ja talousrikollisuuden toimintaohjelma vuosille 2012–2015.

Valtiontalouden tarkastusvirasto (2010): Ohjausjärjestelmätarkastuksen ohje. Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastusohjeita. Edita Prime Oy. Helsinki 2010.

Valtiontalouden tarkastusvirasto (2009): Maatalouden kannattavuuslaskenta. Tarkastuskertomus 199/2009.

Valtiontalouden tarkastusvirasto (1997): Verohallinnon tarkastustoiminta. Tarkastuskertomus 17/1997.

Valtion talousarvio 2011.

Valtiovarainministeriö (VM002:00/2011): Hallinnonalan tulosohejausryhmän asettamispäätös.

Valtiovarainministeriö – Verohallinto (2012): Verohallinnon suunnitteluasiakirjat. Strategia-asiakirja 2012–2015. Tulostavoiteasiakirja 2012.

Valtiovarainministeriö – Verohallinto (2010a): Tulostavoiteasiakirja vuodelle 2011, VH/1130/21/2010.

Valtiovarainministeriö – Verohallinto (2010b): Tulostavoiteasiakirja vuodelle 2010, VM/228/00.02.03/2010, VH/95/21/2010.

Valtiovarainministeriö – Verohallinto (2009): Tulostavoiteasiakirja vuodelle 2009, VM/2704/00.02.03/2009, VH/1306/21/2009.

Valtiovarainministeriö – Verohallitus 14.2.2008: Tulostavoiteasiakirja vuodelle 2008, Diaarinumero 291/21/2008.

Valtiovarainministeriö – Verohallitus 12.12.2006: Tulostavoiteasiakirja 2007.

Verohallinto 15.3.2012: Verohallinnon tilinpäätös vuodelta 2011.

Verohallinto (2012): Vuosikertomus 2011. Verohallinnon julkaisu 350.12.

Verohallinto 15.3.2011: Verohallinnon tilinpäätös vuodelta 2010.

Verohallinto (2011): Vuosikertomus 2010. Verohallinnon julkaisu 350.11.

Verohallinto 1.10.2010: Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2012–2015.

Verohallinto 15.3.2010: Verohallinnon tilinpäätös vuodelta 2009.

Verohallinto (2010): Vuosikertomus 2009. Verohallinnon julkaisu 350.10.

Verohallinto 2.10.2009: Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2011–2014.

Verohallinto 13.3.2009: Tilinpäätös vuodelta 2008.

Verohallinto (2009): Vuosikertomus 2008. Verohallinnon julkaisu 350.09.

Verohallinto 31.10.2008: Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2010–2013.

Verohallinto (2008): Vuosikertomus 2007. Verohallituksen julkaisu 350.08.

Verohallitus 14.3.2008: Tilinpäätös vuodelta 2007.

Verohallitus 31.10.2007: Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2009–2012.

Verohallitus 31.10.2006: Verohallinnon toiminta- ja taloussuunnitelma 2008–2011.

Verotarkastusyksikön ja Verohallinnon pääjohtajan välinen tulossopimus vuodelle 2011 Seuranta 1.1.–31.8.2011.

3. Julkaisemattomat lähteet

Pekkala, Timo (2013): Tarkastusten perusteella tehtyjen maksuunpanojen kertymä, PowerPoint-esitys 20.3.2013 VETA OKY.

Wickström, Anita (2011): Verotarkastustoiminta. PowerPoint-esitys 2.11.2011 VTV:n haastattelukäynnillä.

4. Tarkastuskertomusluonnoksesta annetut lausunnot

Valtiovarainministeriö, 31.5.2013, VM/1033/00.05.00/2013.

Verohallinto, 6.6.2013, A30/00 00 01/2013.

Liitteet

Liite 1. Haastatteluja ennen lähetetyt kysymykset toimijoittain

Kunkin kysymyksen perässä on merkitty alla mainituin kirjaimin ne tahot, joille kysymys on esitetty.

M Ministeriö

J Verohallinnon johto

O Ohjaus- ja kehittämissyksikkö

A Verotarkastusyksiköiden johto

K Konserniverokeskus.

Verotarkastustoiminnan säädöstausta (hallituksen esitys, johon koko toiminta perustuu)? M J O

Toiminnan tuloksellisuus

1.1. Onko verotarkastustoiminnalle asetetut tavoitteet saavutettu

1.1.1. Miten nykyiset tulostavoitteet on muodostettu? M J O A K

1.1.2. Miten ja mikä taho määrittää tavoitetasot? M J O A K

1.1.3. Miten tulostavoitteet annetaan tarkastusryhmä- ja tarkastajatasolle? J O A K

1.1.4. Ohjaavatko tulostavoitteet käytännön päivittäistä työtä? J O A K

1.1.5. Ovatko tulostavoitteet enemmän aktiivisen johtamisen kuin passiivisen seurannan välineitä? M J O A K

1.2. Onko tuloksellisuudesta tuotettu tietoa oikeaa?

1.2.1. Miten tuloksellisuuden seurantatietojen tarkastusten kappalemäärätiedot muodostetaan? O A K

1.2.2. Miten tuloksellisuuden seurantatietojen tarkastuksen kohteiden/ryhmien/luokkien kappalemäärätiedot muodostetaan? O A K

1.2.3. Varmistetaanko kyseisten kappalemäärätietojen oikeellisuutta jotenkin keskitetysti? J O A

1.2.4. Milloin tarkastus on harmaan talouden tarkastus? M J O A K

1.2.5. Missä vaiheessa tarkastus määrittyy harmaan talouden tarkastukseksi? O A

1.2.6. Miten työajan kohdentaminen tapahtuu? M J O A K

1.2.7. Mihin kohteisiin työaika kohdennetaan? O A K

1.2.8. Milloin työajan kohdentaminen tapahtuu? O A K

- 1.2.9. Milloin tarkastus luokitellaan sellaiseksi, että siitä aiheutuu toimenpiteitä? O A
- 1.2.10. Milloin tarkastaja on osallistunut yksittäiseen tarkastukseen? O A K
- 1.2.11. Mikä on sellaisten tarkastuksiin osallistumisten määrä, joissa yksittäinen tarkastaja on osallistunut tarkastukseen alle kolme työpäivää? Onko tällainen tieto aktiivisessa käytössä? O
- 1.2.12. Miten kansainväliset virka-apupyynnöt diarioidaan? Miten niihin vastaamisaika määritellään? O A K
- 1.2.13. Mikä on kertomusten valmistumisen tavoiteaika, ja onko se kaikille tarkastuksille sama? Ellei ole sama, niin miten tavoiteajan etukäteinen määrittäminen tapahtuu? O A K
- 1.2.14. Millaisella menettelyllä yksittäisen tarkastuksen alkamis- ja loppumispäivämäärä varmistetaan? O A K
- 1.2.15. Mitkä olivat toteutuneiden verotarkastusten määrät jaoteltuna yhden, kahden tai kolmen verolajin tarkastukseen vuonna 2011? O A
- 1.2.16. Kun tarkastukset luokitellaan tarkastukseen osallistuneiden tarkastajien määrän mukaan, kuinka monta tarkastusta kussakin luokassa tehtiin vuonna 2011? O A
- 1.2.17. Kun tarkastajat luokitellaan sen mukaan, kuinka moneen tarkastukseen tarkastajat osallistuivat vuonna 2011, kuinka monta tarkastajaa kussakin luokassa oli (esim.: tarkastajia, jotka tekivät 10 tarkastusta oli 7; tarkastajia, jotka tekivät 11 tarkastusta, oli 9 jne.)? O A
- 1.3. Onko verotarkastustoiminta tuloksellista, mikäli nykyiset tulostavoitteet saavutetaan? Onko nykyinen tavoitteisto riittävä?
- 1.3.1. Milloin verotarkastustoiminta on tuloksellista? M J O A K
- 1.3.2. Kuvaavatko nykyiset tavoitteet hyvin tarkastustoiminnan tuloksellisuutta? M J O A K
- 1.3.3. Kattavatko nykyiset tulostavoitteet hyvin sen, miksi verotarkastustoiminta on olemassa? M J O A K
- 1.3.4. Onko olemassa parempia tulostavoitteita? M J O A K
- 1.3.5. Onko käytössä ollut muita kuin nykyisin käytössä olevia tulostavoitteita? J O A K
- 1.3.6. Onko olemassa muita kuin nyt käytössä olevia tulostavoitteita, jotka nähdään esimerkiksi kiistanalaisina? J O A K
- 1.3.7. Tulisiko todellisen verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden selvittämiseen käyttää nykyistä enemmän voimavaroja? M J O A K
- 1.3.8. Onko suunnitteilla ulkoista arviointia verotarkastustoiminnan vaikuttavuudesta? M J O A

- 1.4. Mikä on ollut verotarkastustoiminnasta johtuvien maksuunpanoesitysten lopullinen fiskaalinen vaikutus?
- 1.4.1. Onko tarkastusten perusteella tehtyjen maksuunpanoesitysten lopullinen fiskaalinen vaikutus selvitettävissä? M J O A K
- 1.4.2. Mikäli on, niin kuinka suuren resurssipanostuksen ja käsittelyajan otospohjainen selvittäminen vaatii? O A K
- 1.4.3. Mitä selvityksiä fiskaalisesta kertymästä on tähän mennessä tehty? M J O A
- 1.4.4. Onko fiskaalinen kertymä merkittävä toiminnan tuloksellisuuden kuvaaja? Miksi ei? M J O A K
- 1.4.5. Miten maksuunpanoesitysten ja lopullisten maksuunpanojen eroavuutta seurataan? O A K
- Moniko esityksistä toteutui sellaisenaan, ja kuinka moni muuttui veronkantoyksikössä vuonna 2011?
 - Monestako valitettiin verotuksen oikaisulautakuntaan, ja kuinka moni muuttuu siellä?
 - Kuinka monessa tapauksessa päädyttiin tuomioistuimeen, ja kuinka monessa tapauksessa oikeus ratkaisi asian verotarkastuksessa esitetyn mukaisesti? JO
- 1.4.6. Onko aiheesta saatavissa valtakunnallisia, vuosittaisia kokonaisraportteja? O A

Tuloksellisuuden edellytykset

Onko olemassa verotarkastusyksikkökohtainen työjärjestys? Jos on, pyydämme vastauksen liitetietona. A

- 2.1. Antaako ohjaus- ja johtamisjärjestelmä sekä organisoituminen edellytykset verotarkastustoiminnan hyvälle tuloksellisuudelle?
- 2.1.1. Antaako nykyinen organisoituminen hyvät edellytykset tuloksellisuuden tavoittelulle? M J O A K
- 2.1.2. Onko verotarkastustoiminnan poikkeava organisoituminen konserniverokeskuksen kohdalla ongelma? M J O A K
- 2.1.3. Millä perusteella ja millä organisaatiotasolla valtakunnallinen tarkastustoiminnan resurssien jako tehdään? M J O A K
- 2.1.4. Ohjataan ja johdetaan verotarkastustoimintaa niin, että painopiste on tulostavoitteissa? M J O A K
- 2.1.5. Johdetaan jokaista yksikköä ja tarkastusryhmää niiden omilla tulostavoitteilla? M J O A K
- 2.1.6. Onko verotarkastusyksikössä ryhmäkohtaista erikoistumista (esim. jokin ryhmä johonkin tiettyyn toimialaan)? A
- 2.1.7. Johdetaan yksittäistä tarkastajaa henkilökohtaisilla tulostavoitteilla? Pitäisikö? J O A K

- 2.1.8. Millä tavoin ja millä aikataululla tulostavoitteiden toteutumista seurataan? M J O A K
 - 2.1.9. Millä tavalla poikkeamat tulostavoitteisiin näkyvät kesken tulosperiodin johtamisessa? O A K
 - 2.1.10. Millä tavalla poikkeamat tulostavoitteisiin näkyvät seuraavan vuoden tulostavoitteissa? M J O A K
 - 2.1.11. Millä tavoin verotarkastustoimintaa suunnitellaan kohdevalinta pois lukien? J O A
 - 2.1.12. Millä resursseilla verotarkastustoimintaa koskeva seuranta- ja laskentatieto tuotetaan? O A K
 - 2.1.13. Onko kyseinen tieto riittävää ja riittävän laajasti käytössä johtamisessa? M J O A K
 - 2.1.14. Kuinka monta pelkästään verotarkastustehtäviä tekevää henkilöä verotarkastusyksikössänne on? Entä kuinka monta johto-, suunnittelu- ja tukitehtävissä toimivaa henkilöä? A
 - 2.1.15. Kuinka paljon verotarkastajien vuotuisesta työajasta käytetään työaikakirjanpidon mukaan verotarkastukseen? A
- 2.2. Toimivaltuuksien ja lainsäädännön verotarkastustoiminnan tuloksellisuudelle mahdollisesti asettamat esteet?
- 2.2.1. Aiheutuuko toimivaltuuksia koskevista säädöksistä esteitä verotarkastustoiminnan tuloksellisuudelle? Muutama esimerkki? M J O A K
 - 2.2.2. Onko verohallinnolla lainsäädännön tulkintaan perustuvia sisäisiä ohjeita, jotka vaikuttavat negatiivisesti tuloksellisuuteen? Muutama esimerkki? M J O A K
 - 2.2.3. Onko verolainsäädännössä verotarkastustoiminnan tuloksellisuuden esteitä? Muutama esimerkki? M J O A K
 - 2.2.4. Onko muussa lainsäädännössä vastaavanlaisia tuloksellisuutta heikentäviä säädöksiä? Muutama esimerkki? M J O A K
- 2.3. Millä menettelyllä ja kriteereillä määräytyvät tarkastuskohteet ja käytettävät voimavarat?
- 2.3.1. Millä menettelyllä tarkastuskohteet määritellään? M J O A K
 - 2.3.2. Mitkä ovat kohteiden valintakriteerit? J O A K
 - 2.3.3. Kohdentuuko verotarkastustoiminta nykyisin oikein? Miksi ei? M J O A K
 - 2.3.4. Miksi harmaan talouden tarkastusten osuus on se, mikä se nykyisin on? M J O A K
 - 2.3.5. Mikä on kehitteillä oleva riskianalyysi ja sen ajateltu suhde lopulliseen kohdevalintaan? J O A K
 - 2.3.6. Mikä on keskitetyn kohdentamisen ja ulkoisiin impulsseihin perustuvan kohdentamisen suhde? J O A K

- 2.3.7. Mikä on ulkoisten impulssien määrä ja niiden vaikutus kohdentamiseen? O A K
- 2.3.8. Millä organisaatiotasolla yksittäiset tarkastuskohteet viime kädessä päätetään? J O A K
- 2.3.9. Ketkä osallistuvat tarkastuskohteiden valintaan alueellisissa verotarkastusyksiköissä? O A
- 2.3.10. Miten alueellinen näkökulma ilmenee verotarkastusten kohdentamisessa? O A
- 2.3.11. Kuinka paljon ja miten yksittäiset tarkastajat voivat vaikuttaa kohdevalintaan? J O A K
- 2.3.12. Millä organisaatiotasolla päätetään yksittäiseen tarkastukseen käytettävät voimavarat? O A K
- 2.3.13. Millä kriteereillä yksittäiseen tarkastukseen käytettävistä voimavaroista päätetään? O A K

- 2.4. Miten toiminnan laatu ja osaaminen pyritään varmistamaan?
 - 2.4.1. Miten tarkastusten laatu pyritään varmistamaan? J O A K
 - 2.4.2. Onko käytössä laatujärjestelmää tai vastaavaa? J O A K
 - 2.4.3. Mitä tarkastamisen ohjeita on olemassa, ja miten ne ovat yksittäisen tarkastajan saatavissa? O A K
 - 2.4.4. Onko verotarkastusyksiköllä tarkastustoimintaa ohjaavia omia ohjeita? A K
 - 2.4.5. Kuinka hyvin kyseisiä ohjeita noudatetaan? O A K
 - 2.4.6. Miten usein yksittäinen tarkastaja joutuu tekemään ohjeiden käytöstä huolimatta itsenäisen tulkinnan? O A K
 - 2.4.7. Sisältyykö esteellisyyden tarkastelu tarkastuksen ohjeistukseen? O A
 - 2.4.8. Onko Konserniverokeskuksessa käytössä vastaava tarkastusten pisteytysjärjestelmä kuin verotarkastusyksikössä? K
 - 2.4.9. Mikä on tarkastusten pisteytysjärjestelmän suhde laatuun? O A K
 - 2.4.10. Pisteytetäänkö kaikki tarkastukset? Jos ei, miksi ei? OAK
 - 2.4.11. Mikä on henkilöstön osaamistaso ja siinä tapahtunut kehitys? M J O A K
 - 2.4.12. Onko riittävää osaamista saatavissa, ja mikä on sen pysyvyys? M J O A K
 - 2.4.13. Mikä on koulutukseen käytettävä resurssimäärä ja sen kehitys? O A K
 - 2.4.14. Millainen on tarkastushenkilökunnan koulutukseen osallistumisen aktiivisuus ja jakauma (esim. tarkastajia, jotka osallistuneet yhteen koulutukseen 5 kpl; tarkastajia, jotka osallistuneet kahteen koulutukseen 10 kpl jne.)? O A K
 - 2.4.15. Millainen on koulutuksen sisällöllinen laatu? O A K

- 2.4.16. Mikä on tarkastajakunnan käsitys koulutuksen sisällöstä ja laadusta? O A
- 2.4.17. Miten maksuunpanopäätösten palaute hyödynnetään koulutuksessa tai muussa työohjauksessa? O A K
- 2.4.18. Tuotetaanko koulutus verohallinnon sisäisenä toimintana? O A K

Liite 2. Verotarkastajille suunnatun kyselyn saate

Turku 18.6.2012

ARVOISA VEROTARKASTAJA

Valtiontalouden tarkastusvirastossa on meneillään tuloksellisuustarkastus aiheesta Verotarkastustoiminnan tuloksellisuus. Tarkastuksen kohteena ovat erityisesti verotarkastuksen tulostavoitteisto ja sen riittävyys, toteutunut tuloksellisuus, tuloksellisuuden tavoittelun menettelyt ja tuloksellisuuden edellytykset.

Keskeistä tarkastusaineistoa ovat tuloksellisuuteen liittyvät asiakirjat sekä suoritettujen tarkastuskäyntien keskustelut ja niihin liittyvät vastaukset kirjallisiin kysymyksiin. Tarkastuskäynnit ovat kohdistuneet verotarkastuksen ohjaus- ja kehittämisyksikköön, kaikkiin alueellisiin verotarkastusyksiköihin ja Konserniverokeskukseen. Lisäksi on haastateltu Verohallinnon johtoa ja valtiovarainministeriöstä hallinnon tulosohtajia.

Asiakirjoista ja tarkastuskäynneiltä saadun aineiston täydentämiseksi ja erityisesti varmentamiseksi toteutetaan kaikille verotarkastajille suunnattu kysely. Kysely tehdään Webropol Oy:n Suomessa kehittämällä Internet-pohjaisella kyselytyökalulla.

Teidän henkilökohtainen vastauksenne on tärkeä. Ystävällisesti vastannette alla olevasta linkistä avautuvaan kyselyyn viimeistään **17.8.2012**. Kysymyksiä on varsin vähän ja ne ovat pääasiassa monivalintakysymyksiä. Kyselyyn vastaamisen voi keskeyttää siten, että siihen mennessä annetut vastaukset tallentuvat. Tätä varten kyselyssä on joka sivun lopussa näkyvä Keskeytä-painike. Tätä näppäämällä ja noudattamalla sitten näytölle tulevia ohjeita kyselyyn vastaamista voi jatkaa myöhemmin. Vastattuasi kaikkiin kysymyksiin, paina viimeisellä sivulla olevaa Lähetä-painiketta.

Annetut vastaukset tallentuvat Webropol Oy:n palvelimelle, mutta niitä analysoidaan vain Valtiontalouden tarkastusvirastossa. Kyselyllä saatuja tietoja käytetään vain tässä tarkastuksessa, eikä niitä luovuteta eteenpäin. Yksittäisiä vastauksia ei käsitellä eikä niihin viitata aikanaan valmistuvassa tarkastuskertomuksessa. Yksittäisiä vastauksia ei myöskään luovuteta tarkastusviraston ulkopuolelle muiden käyttöön. Tarkastuskyselyrekisteriä koskevan tietosuojaselvityksen saa pyydettäessä Valtiontalouden tarkastusvirastolta.

Valtiontalouden tarkastusvirasto on eduskunnan yhteydessä toimiva riippumaton valtion taloudenhoidon ja talousarvion noudattamisen ulkoinen

tarkastuselin (PL 7 luku 90 § 2 mom.). Viraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista (L valtiontalouden tarkastusvirastosta 1 luku 1 § 2 mom.).

Tarkastusta koskevia lisätietoja antavat Juha Niemelä ja Olli-Pekka Luoto.

Kiitokset etukäteen vaivannäöstänne ja kyselyyn käyttämästänne ajasta.

Hyvää Kesää!

Juha Niemelä

Johtava tuloksellisuustarkastaja

s-posti: juha.niemela@vtv.fi

Valtiontalouden tarkastusvirasto / Turun toimipaikka

PL 31, 20801 Turku

Puhelin 040 736 1294

Olli-Pekka Luoto

Ylitarkastaja

s-posti: olli-pekka.luoto@vtv.fi

Valtiontalouden tarkastusvirasto / Turun toimipaikka

PL 31, 20801 Turku

Puhelin 040 736 4342

Liite 3. Verotarkastajille suunnatun kyselyn vastaukset

Jäljempänä monivalintaväittämissä kunkin väittämän perässä on esitetty suluissa vastaajien lukumäärä (N=). Taulukoiduissa luvuissa on vastaajien lukumäärä kussakin ryhmässä ja suluissa heidän suhteellinen osuutensa (prosenttia) kysymykseen vastanneista.

1. Vastaajan ikä

	F	prosenttia
30 tai alle	19	6,03
31–40	80	25,40
41–50	79	25,08
51–60	99	31,43
Yli 60	38	12,06
Yhteensä	315	100,00

2. Vastaajan sukupuoli

	F	prosenttia
Mies	149	47,30
Nainen	166	52,70
Yhteensä	315	100,00

3. Vastaajan koulutus (viimeksi suoritettu keskiasteen tutkinto tai korkeakoulututkinto)

	F	prosenttia
Kaupallinen, yliopisto	129	40,95
Kaupallinen, keskiaste tai akk	82	26,03
Hallinto- tai valtiotieteellinen, ylempi korkeakoulututkinto	33	10,48
Hallintotieteellinen, alempi korkeakoulututkinto	26	8,25
Muut (DI, HuK, LuK, OTK), yliopisto	5	1,59
Erittelemättömät, yliopisto	18	5,71
Erittelemättömät, keskiaste tai akk	14	4,44
Ei vastannut	8	2,54
Yhteensä	315	100,00

4. Vastaaajan toimipaikka

	F prosenttia	
Uudenmaan verotarkastusyksikkö	77	24,44
Länsi-Suomen verotarkastusyksikkö	61	19,37
Sisä-Suomen verotarkastusyksikkö	49	15,56
Itä-Suomen verotarkastusyksikkö	59	18,73
Pohjois-Suomen verotarkastusyksikkö	38	12,06
Konserniverokeskus	31	9,84
Yhteensä	315	100,00

5. Verotarkastustehtävissä oloaika

	F prosenttia	
Alle vuoden	7	2,22
1-5 vuotta	65	20,63
6-10 vuotta	80	25,40
10-20 vuotta	98	31,11
Yli 20 vuotta	65	20,63
Yhteensä	315	100,00

6. Alla on esitetty joitakin väittämiä liittyen verotarkastustoiminnan tulostavoitteisiin. Ottakaa kantaa oman käsityksenne mukaisesti.

	Täysin samaa mieltä	Jossain määrin samaa mieltä	Jossain määrin eri mieltä	Täysin eri mieltä	En osaa sanoa
Tulostavoitteet kattavat hyvin sen, miksi verotarkastustoiminta on olemassa. (N=313)	33 (10,5)	166 (53,0)	79 (25,2)	21 (6,7)	14 (4,5)
Verotarkastustoiminta on tuloksellista, mikäli nykyiset tulostavoitteet saavutetaan. (N=314)	38 (12,1)	138 (44,1)	95 (30,4)	24 (7,7)	18 (5,8)
Tuloksellisuudesta tuotettu tieto on oikeaa. (N=314)	29 (9,2)	122 (38,9)	111 (35,4)	26 (8,3)	26 (8,3)
Tulostavoitteet ohjaavat hyvin päivittäistä käytännön työtä. (N=313)	29 (9,3)	129 (41,2)	110 (35,1)	35 (11,2)	10 (3,2)
Tulostavoitteet ovat enemmän aktiivisen johtamisen kuin passiivisen seurannan välineitä. (N=311)	22 (7,1)	123 (39,5)	110 (35,4)	30 (9,6)	26 (8,4)
Tavoitteet nykyisille tulostavoitteille on asetettu oikealle tasolle. (N=314)	26 (8,3)	114 (36,3)	118 (37,6)	30 (9,6)	26 (8,3)
Fiskaalisesti tärkeiden veronmaksaja-asiakkaiden valvontakattavuustavoite on liian alhainen. (N=313)	39 (12,5)	100 (31,9)	115 (36,7)	22 (7,0)	37 (11,8)
Elinkeinonharjoittajien ja pienyritysten tarkastusten kappalemääräinen tavoite on liian korkea. (N=312)	17 (5,4)	57 (18,3)	129 (41,3)	62 (19,9)	47 (15,1)
Harmaan talouden tarkastuksia tehdään liian vähän. (N=312)	84 (26,9)	110 (35,3)	75 (24,0)	24 (7,7)	19 (6,1)
Toimenpiteellisten tarkastusten tavoite on liian korkea. (N=313)	20 (6,4)	72 (23,0)	120 (38,3)	67 (21,4)	34 (10,9)
Tavoite sille, kuinka moneen tarkastukseen yksittäisen tarkastajan pitäisi vuoden aikana osallistua, on liian korkea. (N=315)	52 (16,5)	79 (25,1)	126 (40,0)	42 (13,3)	16 (5,1)
Tarkastuksen läpimenoaikataavoite (180 vrk) on liian kireä. (N=314)	53 (16,9)	116 (36,9)	101 (32,2)	33 (10,5)	11 (3,5)
Verohallinnon työaikakirjanpito tuottaa luotettavat seurantatiedot. (N=314)	19 (6,1)	94 (29,9)	139 (44,3)	49 (15,6)	13 (4,1)
Tahti tuottaa luotettavat tiedot tarkastajan osallistumisesta tarkastuksiin. (N=314)	61 (19,4)	134 (42,7)	82 (26,1)	27 (8,6)	10 (3,2)
Verotarkastustoiminnan vaikuttavuuden selvittämiseen pitäisi käyttää nykyistä enemmän voimavaroja. (N=314)	52 (16,6)	119 (37,9)	90 (28,7)	20 (6,4)	33 (10,5)
Verotarkastustoiminnasta johtuvien maksuunpanoesitysten lopullinen fiskaalinen vaikutus pitäisi aktiivisesti pyrkiä selvittämään. (N=312)	111 (35,6)	152 (48,7)	33 (10,6)	7 (2,2)	9 (2,9)

7. Kuinka usein kirjaat työajankäyttösi työaikakirjanpitoon keskimäärin?

	F prosenttia	
Kerran päivässä	45	14,4
Kerran viikossa	156	50,0
Kaksi kertaa kuukaudessa	69	22,1
Kerran kuukaudessa	42	13,5
Yhteensä	312	100,0

8. Millaisille asioille verotarkastustoiminnan tulostavoitteet pitäisi asettaa? Kerro mielestäsi viisi tärkeintä. Koeta keksiä tavoitteelle myös mitattavissa oleva mittari.

- _____
- _____

9. Kuinka moneen tarkastukseen osallistuit vuonna 2011?

	F prosenttia		Kumul.f	Kumul. prosenttia	Käänt. kum prosenttia
Ei vastausta	14	4,4			
0	6	1,9	6	2,0	98,0
1-5	25	7,9	31	10,3	89,7
6-10	73	23,2	104	34,6	65,4
11-15	104	33,0	208	69,1	30,9
16-20	59	18,7	267	88,7	11,3
Yli 20	34	10,8	301		
Yhteensä	315	100,0			

10. Alla on esitetty joitakin väittämiä liittyen siihen, antaako ohjaus- ja johtamisjärjestelmä sekä organisoituminen edellytykset verotarkastustoiminnan hyvälle tuloksellisuudelle. Ottakaa kantaa oman käsityksenne mukaisesti.

	Täysin samaa mieltä	Jossain määrin samaa mieltä	Jossain määrin eri mieltä	Täysin eri mieltä	En osaa sanoa
Nykyinen organisoituminen antaa hyvät edellytykset tuloksellisuuden tavoittelulle. (N=314)	63 (20,1)	148 (47,1)	65 (20,7)	22 (7,0)	16 (5,1)
Verotarkastustoimintaa ohjataan ja johdetaan niin, että painopiste on tulostavoitteissa. (N=313)	87 (27,8)	160 (51,1)	39 (12,5)	11 (3,5)	16 (5,1)
Yksikön ja tarkastusryhmän tulostavoitteet on selkeästi johdettu valtakunnallisista tulostavoitteista. (N=313)	109 (34,8)	148 (47,3)	30 (9,6)	6 (1,9)	20 (6,4)
Esimieheni kanssa sovitut tavoitteet liittyvät selkeästi koko verotarkastuksen tulostavoitteisiin. (N=311)	100 (32,2)	165 (53,1)	26 (8,4)	8 (2,6)	12 (3,9)

11. Kuinka paljon työajastasi vuonna 2011 pystyit käyttämään varsinaiseen verotarkastukseen henkilötyöpäivinä?

	Kyselyyn vastanneet	Kysymykseen vastanneet	
		F	prosenttia
Ei vastausta	70		
En tiedä	29		
0	5	5	2,3
Alle 20 prosenttia	9	9	4,2
20–40 prosenttia	35	35	16,2
41–60 prosenttia	56	56	25,9
61–80 prosenttia	57	57	26,4
Yli 80 prosenttia	54	54	25,0
Yhteensä	315	216	100,0

12. Alla on esitetty joitakin väittämiä toimivaltuuksien ja lainsäädännön verotarkastustoiminnan tuloksellisuudelle mahdollisesti asettamista esteistä. Ottakaa kantaa oman käsityksenne mukaisesti.

	Täysin samaa mieltä	Jossain määrin samaa mieltä	Jossain määrin eri mieltä	Täysin eri mieltä	En osaa sanoa
Toimivaltuuksia koskevista säädöksistä aiheutuu esteitä verotarkastustoiminnan tuloksellisuudelle. (N=313)	40 (12,8)	111 (35,5)	78 (24,9)	34 (10,9)	50 (16,0)
Verohallinnolla on lainsäädännön tulkinnaan perustuvia sisäisiä ohjeita, jotka vaikuttavat negatiivisesti tuloksellisuuteen. (N=313)	30 (9,6)	94 (30,0)	87 (27,8)	37 (11,8)	65 (20,8)
Verolainsäädännössä on verotarkastustoiminnan tuloksellisuuden esteitä. (N=312)	36 (11,5)	102 (32,7)	89 (28,5)	33 (10,6)	52 (16,7)
Muussa lainsäädännössä on verotarkastustoiminnan tuloksellisuutta heikentäviä säädöksiä. (N=310)	41 (13,2)	106 (34,2)	70 (22,6)	20 (6,5)	73 (23,5)

13. Voitko yksilöidä joitakin mahdollisia yllämainittuja tuloksellisen toiminnan esteitä?

- _____
- _____

14. Alla on esitetty joitakin verotarkastustoiminnan kohdentamiseen liittyviä väittämiä. Ottakaa kantaa oman käsityksenne mukaisesti.

	Täysin samaa mieltä	Jossain määrin samaa mieltä	Jossain määrin eri mieltä	Täysin eri mieltä	En osaa sanoa
Verotarkastusten kohdentaminen on tehty oikein. (N=311)	10 (3,2)	123 (39,5)	153 (49,2)	20 (6,4)	5 (1,6)
Harmaata taloutta tarkastetaan nyt riittävästi. (N=312)	33 (10,6)	83 (26,6)	112 (35,9)	63 (20,2)	21 (6,7)
Kohdentaminen tapahtuu nyt oikealla tasolla organisaatiossa. (N=309)	17 (5,5)	113 (36,6)	121 (39,2)	27 (8,7)	31 (10,0)
Kohdentaminen tulisi tehdä mahdollisimman lähellä tarkastustyötä tekeviä. (N=313)	123 (39,3)	149 (47,6)	26 (8,3)	5 (1,6)	10 (3,2)
Yksittäinen tarkastaja voi vaikuttaa tarkastusten kohdentamiseen riittävästi. (N=312)	15 (4,8)	114 (36,5)	120 (38,5)	52 (16,7)	11 (3,5)
Yksittäinen tarkastaja voi vaikuttaa riittävästi siihen, mihin tarkastukseen osallistuu. (N=312)	41 (13,1)	169 (54,2)	66 (21,2)	30 (9,6)	6 (1,9)

15. Kommentteja tarkastuskohteiden kohdevalintaan ja niihin liittyviin menette-
lyihin.

- _____
- _____

16. Alla on esitetty muutamia työskentelyolosuhteisiin liittyviä väittämiä. Ottaa-
kaa kantaa oman käsityksenne mukaisesti.

	Täysin samaa mieltä	Jossain määrin samaa mieltä	Jossain määrin eri mieltä	Täysin eri mieltä	En osaa sanoa
Fyysinen työympäristöni (sisältäen työhuo- neen, kirjoituspöydän ja tuolin) on asianmu- kainen. (N=314)	179 (57,0)	85 (27,1)	37 (11,8)	13 (4,1)	0 (0,0)
Käytettävissä oleva toimistotekniikka (muu, kuin henkilökohtainen tietokone ja matkapuhe- lin) on riittävä. (N=313)	121 (38,7)	121 (38,7)	56 (17,9)	15 (4,8)	0 (0,0)
Käytettävissä olevat virastopalvelut ovat riittä- vät. (N=307)	99 (32,2)	151 (49,2)	39 (12,7)	9 (2,9)	9 (2,9)
Käytettävissä oleva tietotekniikka (sisältäen tietokoneen ohjelmistoineen ja matkapuheli- men) on työni tekemisen näkökulmasta riittä- vän nykyaikaista. (N=313)	73 (23,3)	108 (34,5)	89 (28,4)	41 (13,1)	2 (0,6)
Mahdollisuus käyttää verohallinnon tietojärjes- telmiä tarkastuskohteissa (etäyhteydet) tehos- taisi merkittävästi työtäni. (N=310)	213 (68,7)	75 (24,2)	10 (3,2)	5 (1,6)	7 (2,3)
Parityöskentely tehostaa tarkastustyötä. (N=314)	197 (62,7)	89 (28,3)	20 (6,4)	2 (0,6)	6 (1,9)
Parityöskentely parantaa fyysistä turvallisuut- ta. (N=313)	238 (76,0)	54 (17,3)	7 (2,2)	2 (0,6)	12 (3,8)

17. Kommentteja työskentelyolosuhteisiin liittyen.

- _____
- _____
- _____
- _____

18. Alla on esitetty joitakin verotarkastustoiminnan laadun ja osaamisen ylläpitämiseen liittyviä väittämiä. Ottakaa kantaa oman käsityksenne mukaisesti.

	Täysin samaa mieltä	Jossain määrin samaa mieltä	Jossain määrin eri mieltä	Täysin eri mieltä	En osaa sanoa
Verotarkastuksen tekemiseen liittyvä ohjeistus on riittävää. (N=314)	64 (20,4)	192 (61,1)	47 (15,0)	8 (2,5)	3 (1,0)
Verotarkastuksen tekemiseen liittyvä ohjeistus on hyvin saatavilla ja helposti löydettävissä tarvittaessa. (N=315)	40 (12,7)	153 (48,6)	100 (31,7)	20 (6,3)	2 (0,6)
Verotarkastuksen pystyy useimmiten tekemään vain ohjeita noudattamalla. (N=313)	7 (2,2)	90 (28,8)	133 (42,5)	69 (22,0)	14 (4,5)
Joudun työssäni usein tekemään ratkaisuja, joihin verotarkastukseen liittyvistä ohjeista ei ole apua. N=315)	68 (19,9)	69 (20,2)	101 (29,6)	64 (18,8)	39 (11,4)
Verotarkastukseen liittyvien ongelmatilanteiden ratkaisussa esimiehistä on enemmän apua kuin ohjeista. (N=313)	69 (22,0)	155 (49,5)	59 (18,8)	16 (5,1)	14 (4,5)
Verotarkastukseen liittyvien ongelmatilanteiden ratkaisussa kollegoista on enemmän apua kuin ohjeista. (N=314)	101 (32,2)	176 (56,1)	30 (9,6)	4 (1,3)	3 (1,0)
Verohallinnon järjestämä koulutus on määrällisesti riittävää. (N=314)	64 (20,4)	168 (53,5)	59 (18,8)	14 (4,5)	9 (2,9)
Verohallinnon järjestämästä koulutuksesta on merkittävästi hyötyä työssäni (N=315)	39 (12,4)	182 (57,8)	78 (24,8)	12 (3,8)	4 (1,3)
Pääsen koulutukseen, jos haluan. (N=314)	119 (37,9)	144 (45,9)	39 (12,4)	6 (1,9)	6 (1,9)
Pääsen verohallinnon ulkopuoliseen koulutukseen, jos haluan. (N=312)	25 (8,0)	103 (33,0)	102 (32,7)	40 (12,8)	42 (13,5)
Verohallinnon ulkopuolista koulutusta hyödynnetään riittävästi. (N=313)	17 (5,4)	77 (24,6)	122 (39,0)	55 (17,6)	42 (13,4)
Suoritan vapaa-ajallani opintoja, jotka edesauttavat työni tekemistä. (N=309)	28 (9,1)	66 (21,4)	63 (20,4)	141 (45,6)	11 (3,6)
Olen hakenut muita kuin verotarkastustehtäviä verohallinnon sisällä viimeisen vuoden aikana. (N=310)	25 (8,1)	9 (2,9)	6 (1,9)	259 (83,5)	11 (3,5)

19. Kuinka moneen koulutukseen osallistuit vuonna 2011?

	F	prosenttia	
Ei vastausta	37		
En muista	3		
0	6	6	2,2
1	9	9	3,3
2	37	37	13,5
3	62	62	22,5
4	43	43	15,6
5	54	54	19,6
6-10	60	60	21,8
Yli 10	4	4	1,5
Yhteensä	315	275	100,0

20. Kuinka monta työpäivää niihin kului?

	Kyselyyn vastanneet	Kysymykseen vastanneet	
		F	prosenttia
Ei vastausta	39		
En muista	3		
0	6	6	2,2
1	2	2	0,7
2-4	56	56	20,5
5-7	85	85	31,1
8-10	81	81	29,7
11-19	28	28	10,3
20 tai enemmän	15	15	5,5
Yhteensä	315	273	100,0

21. Muita terveisiä Valtiontalouden tarkastusvirastolle koskien verotarkastustoimintaa:

Valtiontalouden tarkastusviraston tarkastuskertomukset vuodesta 2010 lähtien

Tuloksellisuustarkastukset

- 202/2010 Työturvallisuus valtion työpaikoilla
- 203/2010 Täydentävyys kehitysyhteistyössä
- 204/2010 Valtion määräysvallassa olevien yhtiöiden ja valtion liikelaitosten antama vaali- ja puoluerahoitus 2006–2009 ja omistaja-ohjaus
- 205/2010 Valtion lainananto asuntotuotantoon
- 206/2010 Yliopistojen inhimillisten voimavarojen hallinta
- 207/2010 Tuottavuusohjelman valmistelu ja johtaminen
- 208/2010 Valtio tonttitarjonnan lisääjänä ja yhdyskuntarakenteen eheyttäjänä
- 209/2010 Teollisen yhteistyön rahasto Oy:n (Finnfund) toiminta
- 210/2010 Säätöiden valtiontuki ja valvonta
- 211/2010 Väylähankkeiden toteuttamisen perustelut
- 212/2010 Politiikkaohjelmat ohjausvälineenä – esimerkkinä Terveyden edistämisen ohjelma
- 213/2010 Uusiutuvien energiamuotojen edistäminen
- 214/2010 Vanhuspalvelut – Säännöllinen kotihoito
- 215/2011 Vuoden 2004 selonteko – Varuskuntarakenne sekä johtamis- ja hallintojärjestelmä
- 216/2011 Säädosohjelmien valtiontaloudellisten vaikutusten arviointi
- 217/2011 Sosiaali- ja terveydenhuollon valtakunnallisten IT-hankkeiden toteuttaminen
- 218/2011 Ruokahuollon ja terveydenhuollon rakennemuutokset Puolustusvoimissa
- 219/2011 Valtion taloudelliset vastuut – esittäminen ja huomiointi suunnittelun ja seurannan asiakirjoissa
- 220/2011 Ympäristöministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä
- 221/2011 Vammais- ja palvelusvammaisten asumisen palveluiden järjestämisessä
- 222/2011 Koulutus- ja työvoimatarpeiden ennakointi, mitoitus ja kohdentaminen
- 223/2011 Puolustusministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä
- 224/2011 Kaupunki- ja metropolipolitiikka
- 225/2011 Valtionhallinnon toimitilat ja konserniohjaus

- 226/2011 Poliisin ja syyttäjän yhteistyö
- 227/2011 Energia- ja ilmastoteknologian tukeminen
- 228/2011 Sairaanhoidtovakuutus – erityisesti korvaukset yksityislääkäreiden ja yksityishammaslääkäreiden palkkioista
- 229/2011 Pitkäaikaistyöttömien työllistyminen ja syrjäytymisen ehkäisy
- 230/2011 Työsuojeluvalvonta
- 231/2011 Tuottavuusohjelman toteuttaminen ja vaikutukset
- 232/2011 Tuottavuusohjelman toimeenpano ja vaikutukset oikeusministeriön hallinnonalalla
- 233/2011 VR-konserni: Valtion omistajaohjaus ja henkilöjunaliikenneostot
- 234/2011 Työ- ja elinkeinoministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä
- 235/2011 Ilmastonmuutoksen hillintä - Ilmasto- ja energiastrategian valmistelu ja toimeenpano

Laillisuustarkastukset vuonna 2011

- 1/2011 Maakunnan liitot EU-varojen hallinnoijina
- 2/2011 Avustukset yhteisöille ja säätiöille terveyden ja sosiaalisen hyvinvoinnin edistämiseen
- 3/2011 Yhteishankintavelvoitteen noudattaminen (laki valtion talousarviosta 22 a §)

Tarkastuskertomukset vuodesta 2012 lähtien

- 1/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Valtionavustukset sosiaali- ja terveydenhuollon IT-hankkeissa
- 2/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Äkillisten rakennemuutosalueiden tukeminen
- 3/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Tilahallinta puolustushallinnossa
- 4/2012 Finanssipolitiikan tarkastuskertomus: Euroalueen rahoitusvakaussuhteiden sitoumukset - Vastuuerien sitovuuden ja riskisyyden ilmentäminen valtion tilinpäätöskertomuksessa
- 5/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Sairauspoissaolot ja niiden seuranta valtionhallinnossa
- 6/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Lastensuojelu
- 7/2012 Laillisuustarkastuskertomus: Palvelukeskuksen hoitamien henkilöstö- ja taloushallinnon prosessien sisäinen valvonta
- 8/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Humanitaarinen apu

- 9/2012 Laillisuustarkastuskertomus: Valtion vastinrahan maksaminen yliopistoille
- 10/2012 Laillisuustarkastuskertomus: Väylähankkeiden valtuuksien budjetointi ja valtuusseuranta
- 11/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Toisen asteen koulutuksen rakennejärjestelyt
- 12/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Sosiaali- ja terveysministeriön säädösvalmistelu
- 13/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Työperäinen maahanmuutto
- 14/2012 Avustukset veikkauksen ja raha-arpajaisten voittovaroista urheilun ja liikuntakasvatuksen, tieteen, taiteen ja nuorisotyön edistämiseen
- 15/2012 Tilintarkastuskertomukset – Tilikausi 2011
- 16/2012 Finanssipolitiikan tarkastuskertomus: Eduskunnan tiedonsaanti Euroopan rahoitusvakausjärjestelyistä
- 17/2012 Finanssipolitiikan tarkastuskertomus: Hallitusohjelman ja kehysmenettelyn välinen suhde
- 18/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Hallituksen lainsäädäntösuunnitelma
- 19/2012 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Sisäasiainministeriön hallinnon ohjausjärjestelmä

Tarkastuskertomukset vuodesta 2013 lähtien

- 1/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Tulli harmaan talouden torjuna
- 2/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Kuntoutus työurien pidentäjänä
- 3/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Valtion IT-palvelukeskukset
- 4/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Maatalouden tukihallinto
- 5/2013 Tuloksellisuustarkastuskertomus: Verotarkastustoiminnan tuloksellisuus

Valtiontalouden tarkastusviraston julkaisemat tarkastuskertomukset, myös tilintarkastuskertomukset, vuodesta 2002 lähtien ovat saatavissa verkkosivuilla osoitteessa www.vtv.fi.



VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO
Antinkatu 1, PL 1119, 00101 Helsinki
Puh. 09 4321, faksi 09 432 5820, www.vtv.fi

ISBN 978-952-499-239-8 (PDF)