

Katja Kärkkäinen

Verotarkastusten läpimenoaikojen

lyhentäminen

Tradenomi (YAMK)

Yrittäjyys ja liiketoiminta-
osaaminen

Syksy 2019



**KAMK • University
of Applied Sciences**

Tiivistelmä

Tekijä: Kärkkäinen Katja

Työn nimi: Verotarkastusten läpimenoaikojen lyhentäminen

Tutkintonimike: Tradenomi (YAMK), yrittäjyys ja liiketoimintaosaaminen

Asiasanat: prosessin toiminta, prosessin kehittäminen, lean-ajattelu, virtaustehokkuus, läpimenoaika, oman toiminnan johtaminen

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on esittää kehittämis ehdotuksia verotarkastusprosessin virtaustehokkuuden lisäämiseksi. Opinnäytetyössä tutkitaan verotarkastusten läpimenoaikojen pituuteen vaikuttavia tekijöitä ja pyritään esittämään lean-ajatteluun perustuvia kehittämis ehdotuksia prosessin toimintaa edistävien läpimenoaikojen saavuttamiseksi. Opinnäytetyön teoriatausta muodostuu prosessien toiminnasta ja kehittämisestä, lean-ajattelusta sekä oman työn johtamisesta. Teoriassa painottuu lean-ajattelu toiminnan kehittämisessä ja asiakasnäkökulman huomioimisessa.

Opinnäytetyö perustuu Verohallinnon Yritysverotusyksikössä toimivan ohjaus- ja kehittämis yksikön toimeksiintoon. Verotarkastusprosessissa pyritään lyhentämään verotarkastusten läpimenoaikojen pituutta sekä parantamaan tällä tavoin prosessin toiminnan tuloksellisuutta sekä edistämään Verohallinnon strategisia tavoitteita.

Kehittämistehtävän tutkimusstrategiana käytettiin tapaustutkimusta. Verotarkastusprosessin toimintaa kuvattiin blueprinting-menetelmällä ja tutkimusosuus toteutettiin verotarkastajille ja tarkastustyötä ohjaaville tarkastuspäälliköille kohdennetuilla kyselytutkimuksilla. Tutkimustuloksina saatiin vastaajien näkemyksiä verotarkastusten läpimenoaikoihin vaikuttaviin tekijöihin, keskeneräisen työn priorisointiin ja uuden työn aloittamiseen, tavoitteiden merkitykseen työtä ohjaavina tekijöinä sekä kehittämis ehdotuksia läpimenoaikojen lyhentämiseksi.

Tutkimustulosten mukaan verotarkastusprosessissa esiintyy eri tekijöiden aiheuttamaa yksittäisen verotarkastuksen tai sen työvaiheen keskeyttävää hukkaa, joka aiheuttaa uudelleen aloittamisen tarvetta ja voi pidentää verotarkastusten läpimenoaikaa. Toisaalta prosessin toiminnasta on löydettävissä vastausten mukaan myös verotarkastusten läpimenoaikaa lyhentäviä tekijöitä.

Kehittämis ehdotukset on määritetty viitekehyksen ja tutkimustulosten kautta. Ehdotukset keskittyvät asiakas keskeisen toimintatavan vahvistamiseen sekä yhteisten toimintatapojen muodostamiseen eli toiminnan vakiointiin. Kehittämis ehdotukset ovat verotarkastusprosessin hyödynnettävissä ja niiden käytäntöön viennistä päättää verotarkastusprosessin johto.

Abstract

Author: Kärkkäinen Katja

Title of the Publication: Shortening Lead Times of Tax Audits

Degree Title: Master of Business Administration, Entrepreneurial and Business Competence

Keywords: operation and development of process, lean thinking, flow efficiency, self-management

The purpose of this Master's thesis was to present development proposals to increase the flow efficiency in the tax audit process. The thesis examined factors influencing the length of lead times for tax audits and seeks lean-based development proposals for shorter lead times in the process. The theoretical framework of the thesis consists of the operation and development of process, lean thinking and the self-management.

The thesis was based on the assignment of the Corporate Taxation Unit of the Tax Administration. The tax audit process aims to shorten lead times of tax audits by improving the efficiency of the process and promoting the strategic objectives of the Tax Administration.

Case study was used as a research strategy of this thesis. At first, the operation of the tax audit process was described by the blueprinting method. The data for this study was collected using an electronic survey for getting views from tax inspectors and audit supervisors. The results provided respondents' views on the factors influencing the completion times of tax audits, the prioritization of work and the start of a new job. In addition, the results included opinions of importance of objectives and suggestions for improvement in shortening lead times.

According to the results of the research, there are interruptions in the tax auditing process, which causes the reopening of tax audits and may extend the lead time. On the other hand, according to the answers, there are also factors reducing the lead time of tax audits.

The development proposals were defined through a framework and research results. The proposals focus on the customer-centered approach and standardization. The development proposals can be utilized in the tax audit process, and their implementation will be decided by the management of the tax audit process.

Extended Abstract

The aim of this Master's thesis was to present development proposals to increase the flow efficiency in the tax audit process. The thesis examines factors influencing the length of lead times for tax audits and seeks lean-based development proposals for shorter lead times in the process. The theoretical framework of the thesis consists of the operation and development of process, lean thinking and self-management skills. Lean management was chosen as a key activity development and management tool in the Corporate Taxation Unit, and the unit and processes are being developed in accordance with lean thinking. In Lean thinking, customer centricity and flow efficiency are key factors through which lead time can also be viewed.

The thesis was based on the assignment of the Corporate Taxation Unit of the Tax Administration. The tax audit process aims to shorten lead times of tax audits by improving the efficiency of the process and promoting the strategic objectives of the Tax Administration. The tax audit function is one of the processes within the Corporate Taxation Unit. The tax audit process is responsible for performing tax audits within the competence of the Tax Administration and for special tax supervision in Finland. The tax audit process guides the conduct of tax audits and develops and harmonises tax auditing activities. The actual tax audit work is carried out by tax inspectors located in regional operating units.

Shortening lead times for tax audits contributes to the smooth and efficient tax audit process. Flow efficiency laws show that increasing flow efficiency increases the amount of process output. An efficient process reduces operational costs and increases operational productivity.

The research problem can be summarized as follows: *How can the flow be intensified in the audit process?*

Research questions limit and refine the topic to be studied. The main research questions of the thesis are as follows:

- What are the factors affecting the lead time for tax audits?

- Which factors reduce the lead time for tax audits?

- What changes need to be made to the policy to reduce the lead time for tax audits?

Tax auditing is the deepest form of tax supervision of an individual client, which has rarely repeated for the same client, but can also remain unique. The tax administration strives to operate in a way that minimizes the inconvenience caused to the customer by tax control. The short turnaround time for a tax audit can, although not the only factor, have a major impact on the amount of harm a customer experiences. The tax audit may impose financial obligations on the customer and mental strain. Effective turnaround time will affect the amount of late fees associated with tax penalties if a customer's tax has changed as result of a tax audit. (Ansamäki 2017, 222).

Laamanen (2009, 121) defines a process as a set of interrelated functions and the resources needed to implement them to convert inputs into revenue. Processes are generally divided into core and support processes. Core processes refer to those processes that have a direct customer connection and where the product is refined or added value, for example in the form of a service. The value added of an organization is created through core processes. (Laamanen 2003, 54 - 57).

Lead time refers to the calendar time taken to complete certain activities. The process lead time is calculated from the start of the first step to the completion of the last step. Each process function has transfer, wait, start, run, and end times. The process lead time can be shortened by designing the process steps to be implemented in a new way. (Laamanen 2013, 101 - 102).

Lead times are one of the indicators of the tax audit process. The smoothness and efficiency of the tax audit process has monitored, for example, through the tax audit lead time. Lead times are monitored in real time and the goal of the meter is to ensure productive and economical operation. Another dimension to the efficiency of the tax audit process, or effectiveness, can be increased by increasing the number of audits, or tax audit coverage and, in particular, by addressing high-risk issues. (Ansamäki 2017; 222, 242).

Another central part of the theory framework is lean thinking. Key themes emerging in lean definitions relate to customer-centricity, continuous improvement across the organization, and elimination of wastage (Rungtusanatham et al. 2016, 1; Womack & Jones 2003, 15-21; Kouri 2010, 7).

Customer-centricity is essentially about minimizing time without value. Thus, value should always be viewed from the customer's perspective. (Modig et al. 2018, 23 - 24). Work-in-progress can lead to significant losses and wastage, including secondary needs and starts. The more work in progress in the process, the slower the flow units or products or services are completed. Limiting the amount of work in progress will shorten lead times and streamline the process. (Modig et al. 2018, 51 - 58; Kouri 2010, 20 - 21). Wastage is eliminated through continuous improvement named kaizen. Lean thinking is based on the responsibility of the entire organization for continuous and systematic improvement of operations (Liker et al. 2012, 118).

Standardization is the basis for continuous improvement and quality, and must begin with the standardization of the process. If there is a great deal of variation in the process, repetitive practices and improvements will be missed. Standards also reveal the inefficiency of the process, because if an employee follows a standardized job and faults still occur, the standards need to be changed. (Liker 2010, 142 - 143, 255). In practical work, increasing flow efficiency means, among other things, that work has not interrupted without cause. Changing work requires resources. Work will create progressive practices, standards that everyone will commit to and develop. Flowing requires a common view of all employees on the progress of work. (Torkkola 52, 60). Increasing flowing proceeds through, among other things, standardization, elimination of wastage, and minimization of variation, and it is always appropriate to treat these at the same time.

Expert work typically involves a great deal of freedom, whereby successful work requires the expert to have the ability to be self-directed and to carry out the planned end of activities. Expert work emphasizes the ability to plan one's own activities in accordance with the goals of the organization and to progress towards the goal. If goals are missing or unclear, or personal ability is low, the expert may be ineffective in planning what he or she is doing, and may use his or her working time for secondary matters.

Parppei (2016, 33-45) highlights the role of empowerment, the skill of implementation, as the most important factor in achieving the goals and completing the process. The commission directs the person to do the things that are important for achieving the goal, even if they are not primarily the most interesting tasks. When motivation influences the choice of setting the goals, the power of volition, in turn, ensures that the actions necessary to achieve the goals are taken and completed. It is the ability to consciously and consistently regulate and leverage our own human capital and environmental factors to achieve our goals. (Parppei 2017, 33-45). The importance of

volition is emphasized in the work of experts, who have a great opportunity to plan their own work.

The research part of the thesis was carried out as a case study and the approach was a theory-guided approach. At first, the operation of the tax audit process was described by the blueprinting method. From the process diagram (blueprinting), it can be seen that the beginning of the lead time can be determined in alternative ways. From the customer's point of view, the tax inspection lead time can be triggered by the tax inspector contacting the customer to agree on a tax audit. This is different from the start of the lead-in period used in the internal performance monitoring of the tax audit process, which is the time when the review of material received from the client begins. It can be seen from the blueprinting that the tax audit lead time is influenced by the work done by both the customer, the tax auditor and the audit manager, regardless of where the tax audit lead time is considered to start.

The research part of this thesis was carried out as a case study, and the research method used was a theory-guiding approach, in which theories of the frame guide the implementation and interpretation of the research. However, since it was not intended to create new theories, the abductive approach of alternating theory and material was chosen as the way to interpret the material.

The research part was mainly carried out as a quantitative survey because of the total number and location of the observation units over a wide geographic area and by the fact that the survey sought to answer a high number of questions. The electronic survey has allocated to tax auditors and audit supervisors. The results provided respondents' views on the factors influencing the completion times of tax audits, the prioritization of work and the start of a new job. In addition, the results included opinions of importance of objectives and suggestions for improvement in shortening lead times.

According to the results of the research, there is interruptions in the tax auditing process, which causes the reopening of tax audits and may extend the lead time. On the other hand, according to the answers, there are also factors reducing the lead time of tax audits. The empirical part contains information about working methods that will be kept secret, thus the research results will not presented in more detail here.

The aim of this thesis was to produce development proposals for shortening lead times. It can be said that the aim was achieved. The development proposals presented in the thesis were derived from the theories of the frame of reference, process analysis and research results. The proposals focus on the customer-centered approach and standardization. The development proposals can be utilized in the tax audit process, and their implementation will be decided by the management of the tax audit process.

Sisällys

1	Johdanto	1
2	Verotarkastus verovalvontatoimenpiteenä	3
2.1	Verotarkastuksen tarkoitus	3
2.2	Verotarkastuksen vaiheet ja osapuolet.....	5
2.3	Verotarkastuksen läpimenoaika.....	7
3	Prosessien toiminta ja kehittäminen	9
3.1	Prosessien määrittely	9
3.2	Prosessien seuranta ja mittaaminen.....	10
3.3	Läpimenoaika prosessin toimintaa kuvaavana mittarina.....	12
3.4	Prosessien kehittäminen ja parantaminen	12
4	Lean	16
4.1	Leanin määrittelyjä.....	16
4.2	Jatkuva parantaminen	18
4.3	Asiakaskeskeisyys	20
4.4	Virtaustehokkuus	20
4.5	Standardointi.....	27
4.6	Hukka.....	29
4.7	Six sigma prosessin parantamisessa.....	34
5	Oman toiminnan johtaminen	35
5.1	Tavoitteellinen työskentely	35
5.2	Toiminnan aloittaminen, eteneminen ja loppuun saattaminen	37
6	Tutkimusstrategia ja kehittämismenetelmät	40
6.1	Työelämälähtöinen kehittämissyö	40
6.2	Tutkimus- ja kehittämismenetelmät	41
6.3	Kyselytutkimukset tiedonkeruumenetelmänä.....	43
6.4	Tutkimusaineiston analyysimenetelmät	45
6.5	Tutkimuksen luotettavuus.....	46
	Lähteet	48

Liitteet

1 Johdanto

Tämän opinnäytetyön tavoitteena on lisätä verotarkastusprosessin virtaustehokkuutta lean-ajattelun avulla. Opinnäytetyössä tutkitaan verotarkastusten läpimenoaikojen pituuteen vaikuttavia tekijöitä ja pyritään esittämään lean-ajatteluun perustuvia ratkaisuehdotuksia prosessin toimintaa edistävien läpimenoaikojen saavuttamiseksi. Opinnäytetyö keskittyy verotarkastusprosessissa havaittuun haasteeseen - prosessin tuloksellisuuden kasvattamiseen työn virtaavuutta parantamalla - ja pyrkii löytämään tähän ratkaisuehdotuksia ensisijaisesti prosessissa käytössä olevia työskentelytapoja kehittämällä.

Toimeksianto aiheen tutkimiseen ja verotarkastusprosessin kehittämiseen on saatu Verohallinnon Yritysverotusyksikössä toimivalta ohjaus- ja kehittämysyksiköltä. Verotarkastus-toiminto on yksi Yritysverotusyksikössä toimivista prosesseista. Verotarkastusprosessi vastaa Verohallinnon toimivaltaan kuuluvien verotarkastusten suorittamisesta ja verotuksen erityisvalvonnasta Suomessa. Verotarkastusprosessi ohjaa verotarkastusten suorittamista sekä kehittää ja yhtenäistää verotarkastustoimintaa. Varsinainen verotarkastustyö suoritetaan alueellisiin toimintayksiköihin sijoittuvien verotarkastajien toimesta.

Lean-johtaminen on valittu Yritysverotusyksikössä keskeiseksi toiminnan kehittämisen ja johtamisen tavaksi, ja yksikön sekä prosessien toimintaa pyritään kehittämään lean-ajattelun mukaisesti. Lean-ajattelussa asiakaskeskeisyys ja virtaustehokkuus ovat keskeisiä tekijöitä, joiden kautta myös läpimenoaika voidaan tarkastella. Koska verotarkastustyötä suoritetaan varsin itsenäisenä asiantuntijatehtävänä, korostuu työssä myös verotarkastajan volitio eli henkilökohtainen kyvykkyys edetä työssä ja saattaa työ loppuun suunnitelmallisesti.

Tutkimusongelma voidaan tiivistää seuraavasti: *Miten verotarkastusprosessiin saadaan lisää virtaustehokkuutta?*

Tutkimusongelmaan haetaan vastauksia tutkimuskysymysten kautta. Tutkimuskysymykset rajaa-
vat ja tarkentavat tutkittavaa aihetta. Tutkimuskysymykset ovat seuraavat:

- Mitkä tekijät vaikuttavat verotarkastusten läpimenoaikaan?
- Mitkä tekijät lyhentävät verotarkastusten läpimenoaika?
- Mitä muutoksia toimintatapoihin tulee tehdä verotarkastusten läpimenoajan lyhentämiseksi?

Opinnäytetyön tutkimusosuus toteutettiin tapaustutkimuksena, ja tutkimustapana käytettiin teoriaohjaavaa lähestymistapaa. Verotarkastusten läpimenoaikaan vaikuttavia tekijöitä on pyritty selvittämään verotarkastajille ja tarkastustyötä ohjaaville tarkastuspäälliköille osoitetuilla määrällisillä kyselytutkimuksilla. Tutkimuksessa kartoitettiin verotarkastustyötä tekevien ja ohjaavien henkilöiden näkemyksiä tekijöistä, jotka aiheuttavat verotarkastusprosessiin hukkaa, työn keskeytymistä ja uudelleen aloittamisen tarvetta sekä toisaalta myös tiivistä läpimenoaikaa edistäviä tekijöitä. Opinnäytetyössä esitetyt kehittämissuositukset johdettiin viitekehyksen teorioista, prosessianalyysistä sekä tutkimustuloksista.

Verotarkastus on syvin yksittäiseen asiakkaaseen kohdistuva viranomaisaloitteinen verovalvonnan muoto, joka toistuu saman asiakkaan kohdalla harvoin voiden jäädä myös ainutkertaiseksi. Verohallinto pyrkii toimimaan siten, että verovalvonnasta asiakkaan toiminnalle aiheutuva haitta on mahdollisimman pieni. Verotarkastuksen lyhyt läpimenoaika voi vaikuttaa asiakkaan kokemaan haitan määrään keskeisesti, vaikkakaan ei ole tässä ainoa tekijä. Verotarkastuksesta voi aiheutua asiakkaalle henkisen kuormituksen lisäksi myös taloudellisia velvoitteita. Tehokas läpimenoaika vaikuttaa veroseuraamuksiin liittyviin viivästysmaksujen määrään, jos asiakkaan verotusta muutetaan verotarkastuksen johdosta. (Ansamäki 2017, 222).

Verotarkastusten läpimenoaikojen lyhentäminen edistää verotarkastusprosessin sujuvuutta ja tuottavuutta. Virtaustehokkuutta kuvaavat lait osoittavat, että virtaustehokkuuden kasvattaminen lisää prosessin tuottamien suoritteiden määrää. Tehokas prosessi pienentää toiminnasta aiheutuvia kustannuksia ja lisää toiminnan tuottavuutta.

Verotarkastusten läpimenoaikaan vaikuttavat tekijät, niiden määrittäminen ja läpimenoaikojen lyhentämiseen liittyvä kehittämistehtävä kiinnostavat verotarkastusprosessin tehostamisen ja verotarkastuksesta asiakkaalle muodostuvan kokemuksen kannalta. Uskon aiempaa asiakaskeskeisemmän toimintatavan lisäävän verotarkastuksen kohteena olevien asiakkaiden oikeamääräistä ja -aikaista verovelvoitteiden hoitamista sekä lisäävän veronmaksuymonteisyyttä. Verotarkastusprosessin tunteminen ja sen tuottavuuteen vaikuttavien tekijöiden tutkiminen ja kehittäminen vahvistavat osaltaan henkilökohtaista osaamistani.

2 Verotarkastus verovalvontatoimenpiteenä

Verovalvonta voidaan jakaa perusvalvontaan ja erityisvalvontaan. Perusvalvonta kohdistuu kaikkiin verovelvollisiin, joskin siinäkin voidaan valikoida asiakkaita. Perusvalvonta sisältää verotuksen toimittamiseen liittyvän valvonnan lisäksi verovelvollisaseman selvittämisen, rekisteröinnin, ilmoitus- ja maksuvelvollisuuksien täyttämisen seurannan sekä ohjauksen ja neuvonnan. Erityisvalvonta täydentää perusvalvontaa, ja siinä valvottava joukko rajataan kohdevalintaa hyödyntäen. Verotarkastus on pääasiallinen tapa tehdä erityisvalvontaa. (Ansamäki 2017, 16). Verotarkastus on verolainsäädäntöön perustuva viranomaistoimi ja syvin yksittäiseen verovelvolliseen kohdistuva verovalvonnan muoto. Verotarkastuksesta säädetään verotusmenettelystä annetussa asetuksessa (23.10.1998/763).

Verotarkastusprosessi vastaa Verohallinnon toimivaltaan kuuluvien verotarkastusten suorittamisesta ja verotuksen erityisvalvonnasta Suomessa. Verotarkastusprosessi muodostuu käytännössä viiden alueellisen toimintayksikön, yritysverokeskusten, ja valtakunnallisen Konserniverokeskusten muodostamasta verotarkastustoiminnosta. Yritysverotuskeskuksilla on valtakunnallinen toimivalta, vaikka ne hoitavatkin tarkastustehtäviä ensisijaisesti omilla toiminta-alueillaan. Konserniverokeskus vastaa omien asiakkaidensa eli suuryritysten verotarkastuksista. Verotarkastustoimintaa ohjaa ohjaus- ja kehittämissyksikkö.

2.1 Verotarkastuksen tarkoitus

Verovalvonnan tavoitteena on varmistaa Verohallinnon toiminta-ajatuksen mukaisesti verotuksen toteuttaminen oikean määräisenä ja oikeaan aikaan yhteiskunnan toimintojen rahoittamiseksi. Verotulojen varmistaminen, oikeudenmukaisesti toimitettu verotus ja positiivinen asiakaskokemus ovat toimintaa ohjaavia strategisia tavoitteita. (Verohallinnon strategia 2019 – 2024). Verotarkastusten yleisenä strategiasta johdettuna tavoitteena on turvata verotulojen kertyminen, huolehtia verojärjestelmän uskottavuudesta sekä varmistaa, että verorasitus jakautuu lainmukaisesti eri veronmaksajien välillä. Verotarkastuksilla pyritään edistämään verovelvollisten kykyä ja halua hoitaa verotukseen liittyvät velvoitteensa mahdollisimman hyvin. Verovelvollisten velvoitteidenhoitokykyyn vaikutetaan lisäämällä asiakkaan osaamista; ohjaamalla ja neuvomalla veroasioissa kunkin asiakkaan tarpeiden mukaan. Verotarkastuksilla halutaan lisäksi estää verotukseen liittyvät virheet ja väärinkäytökset mahdollisimman ajantasaisesti. (Ansamäki 2017, 17).

Verotarkastuksessa selvitetään, onko Verohallinnolle annettu oikeat ja riittävät tiedot lainmukaisen verotuksen toimittamiseksi ja maksuvelvollisuuden täyttämiseksi. Verotarkastuksessa selvitetään myös tarkastettavan toiminnan laatu ja laajuus tarvittavilta osin sekä se, miten toiminta on merkitty kirjanpitoon ja onko kirjanpidon tiedot ilmoitettu oikein Verohallinnolle. (Hyvä verotarkastustapa, 2017).

Verotarkastus voi johtaa verojen määräämiseen, verovelvollisen suorittamaan itseoikaisuun, ohjaukseen tai sen toteamiseen, että verovelvoitteet on hoidettu verolainsäädännön edellyttämällä tavalla. Jos verotus on perustunut puutteellisiin tai virheellisiin tietoihin, verotusta korjataan viranomaisaloitteisesti tai verovelvollista kehoitetaan korjaamaan virhe itse. Verotarkastuksen aikana annetaan myös neuvoja ja ohjausta sekä kerätään vertailutietoja muista verovelvollisista verotusta varten. (Hyvä verotarkastustapa, 2017). Verotuksessa sekä veronsaajien että verovelvollisten edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti, joten verovelvollisen verotusta oikaistaan verotarkastuksessa tarvittaessa myös asiakkaan eduksi (Laki verotusmenettelystä 26 § 1 mom. ja laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä 5 §). Tasapuolisuuden vaadetta kutsutaan tasapuolisuus- tai yhdenvertaisuusperiaatteeksi, joka sisältää myös velvoitteen noudattaa yhdenmukaista ratkaisutapaa samanlaisissa tilanteissa.

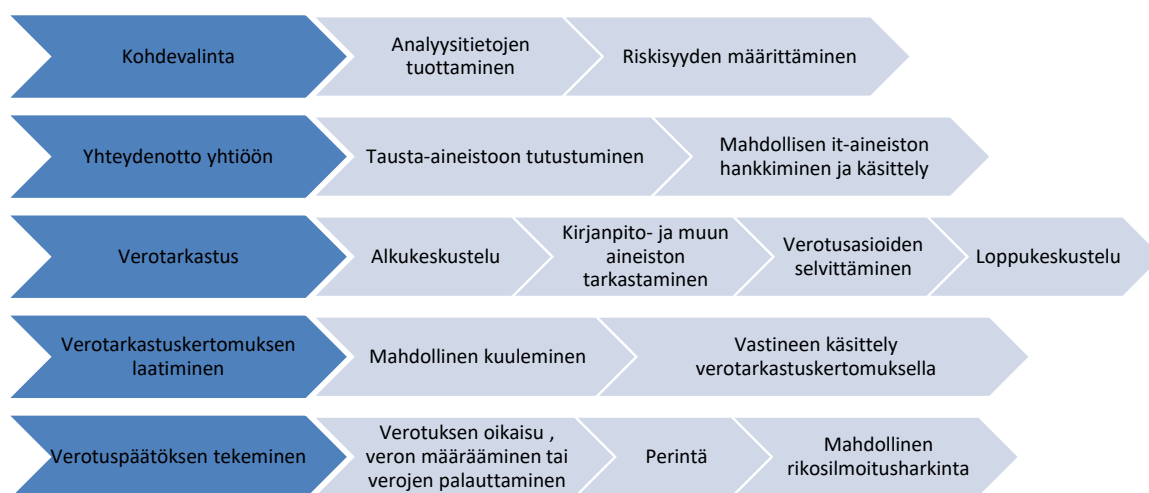
Verotarkastusten kohdentamista ja laajuutta ohjaa Verohallinnon riskienhallintaperiaate, joka juontuu suhteellisuusperiaatteesta. Valvonnan voimavarat kohdennetaan sinne, missä niistä on eniten hyötyä. Tarkastuskohteiden valinta ja toimenpiteestä päättäminen perustuvat veroriskien hallintaan. (Ansamäki 2017, 27). Kohdevalintaan vaikuttaa myös Verohallinnon ja Valtiovarainministeriön välinen tulostavoitesopimus, johon voi sisältyä tavoitteita eri tyyppisten tai kokoisten kohteiden erityisvalvonnalle (Ansamäki 2017, 65). Kohdevalintaa tehdään riskiperusteisuuden lisäksi myös satunnaisotantaan ja impulsseihin eli Verohallintoon tullessiin aloitteisiin perustuen (Ansamäki 2017, 74).

Verotarkastuksen kohteena voivat olla Suomessa kaikki koti- ja ulkomaiset luonnolliset ja juridiset henkilöt sekä heidän verovelvollisuusasemansa. Verotarkastuksia suoritetaan eri laajuisina, kuten esimerkiksi kokonaistarkastuksina, osittaistarkastuksina tai muutoin rajattuina tarkastuksina sekä vertailutietotarkastuksina. Verotarkastus suoritetaan niin laajana kuin on tarkoituksenmukaista. Laajuus ratkaistaan etukäteen tehdyn kartoituksen sekä tarkastuksella ilmenneiden seikkojen perusteella. (Hyvä verotarkastustapa, 2017).

2.2 Verotarkastuksen vaiheet ja osapuolet

Osa verotarkastuksen vaiheista muodostuu hallinnollisesta työstä ja niihin osallistuvat lähinnä verotarkastusprosessissa työskentelevät eli verotarkastajat ja työtä ohjaavat tarkastuspäälliköt. Verotarkastuksen tukitehtävissä työskentelee tarkastussihteereitä ja verotarkastajien esimiehinä ryhmäpäälliköitä. Osa verotarkastuksen vaiheista edellyttää aktiivisia toimia asiakkaalta tai hänen edustajaltaan, ja verotarkastaja voi jatkaa työskentelyä asiakkaan suorittaman toiminnan tai hyvän hallintotavan edellyttämän määräajan jälkeen. Verotarkastuksen osapuolena voi olla myös asiakkaan avustajan tai edustajana toimiva tilitoimisto tai verokonsultti.

Verotarkastuksen vaiheet voidaan kuvata verotarkastuksen etenemisen mukaan.



Kuva 1. Verotarkastuksen vaiheet (mukailten Ansamäki 2017, 64; Hyvä verotarkastustapa 2017).

Kaikki yllä olevat vaiheet eivät välttämättä sisälly jokaiseen verotarkastukseen, sillä kaikkiin vaiheisiin ei jokaisessa verotarkastuksessa ole tarvetta tai kaikkia vaiheita ei voida toteuttaa, jos asiakasta ei tavoiteta. (Ansamäki 2017, 63). Asiakkaan tulee osallistua kaikissa vaiheissa verotusasioiden selvittämiseen mahdollisuuksiensa mukaan. Tätä edellytetään verotuksessa noudatettavissa yleisissä periaatteissa, joista säädetään verotusmenettelystä annetussa laissa (26 §).

Tarkastettava kirjanpito- ja hallintomateriaali hankitaan verotarkastajien käyttöön mahdollisimman pitkälti sähköisessä muodossa. Aineiston hankintaa tekevät kohteen verotarkastajien lisäksi it-tarkastajat, jotka vastaavat myös aineiston konvertoinnista verotarkastajien käytössä olevaan tarkastusohjelmaan.

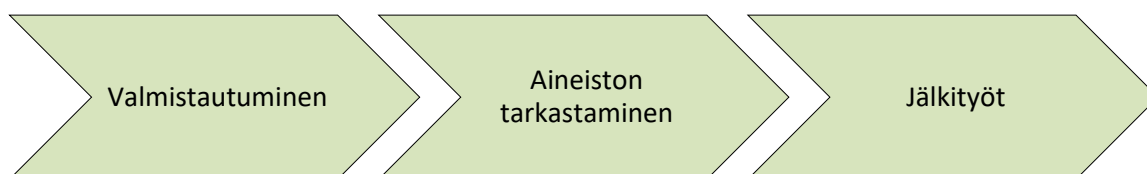
Alkukeskustelussa asiakas, hänen edustajansa sekä verotarkastajat käyvät läpi yhtiön liiketoimintaa, kirjanpidon järjestämistä sekä verotarkastuksen kulkua. Alkukeskustelu voidaan järjestää esimerkiksi asiakkaan, hänen tilitoimistonsa tai Verohallinnon toimitiloissa. Alkukeskustelu voidaan käydä myös esimerkiksi puhelin- tai Skype-neuvotteluna.

Aineiston tarkastaminen suoritetaan pistokokeellisesti verotarkastuksen painopisteet huomioiden. Tarkastus kohdistuu kirjanpidon lisäksi asiakkaan hallintomateriaaliin, sopimuksiin ja palkkakirjanpitoon. Verotarkastuksen rajaukset vaikuttavat tarkastettavan materiaalin laajuuteen. Verotarkastushavainnot ja verotarkastuksen loppuvaiheet käydään läpi loppukeskustelussa, johon osallistuvat asiakkaan edustajat sekä verotarkastajat. Myös loppukeskustelu voidaan käydä puhelin- tai Skype-neuvotteluna.

Verotarkastuskertomus laaditaan kaikista verotarkastuksista. Kyseessä on verotarkastuksen kulun, rajaukset ja olennaiset verotarkastushavainnot sisältävä raportti, joka osoitetaan verotarkastuksen kohteena olleelle asiakkaalle. Raportin sisällölle on määritelty vähimmäisvaatimukset lainsäädännössä (Asetus verotusmenettelystä 2 §). Jos verotarkastuksessa on verojen määräämiseen tai verotuksen oikaisuun johtavia havaintoja, varataan asiakkaalle mahdollisuus kirjallisen vastineen antamiseen. Vastineen antamiselle varataan kohtuullinen aika, yleensä noin kolme viikkoa.

Verotarkastuksen aikana asiakkaalta voidaan pyytää kirjallisesti tai suullisesti lisäselvityksiä. Asiakkaalle annetaan kohtuullinen aika lisäselvitysten antamiseen. Saadun selvityksen sisältö tulee huomioida verotarkastuksessa.

Verotarkastajan näkökulmasta verotarkastus voidaan jakaa kolmeen päävaiheeseen, jotka sisältävät useita tehtäväkokonaisuuksia, joiden tarkempi sisältö, laajuus ja kesto vaihtelevat tarkastuksittain.



Kuva 2. Verotarkastuksen päävaiheet verotarkastajan näkökulmasta.

2.3 Verotarkastuksen läpimenoaika

Koska verotarkastus on lainsäädäntöön perustuva viranomaistoimi, vaikuttavat laissa ja sitä täydentävässä viranomaisen ohjeistuksessa määritetyt vaatimukset verotarkastusprosessiin ja verotarkastusten läpimenoaikaan. Lainsäädännössä on määrittelyjä muun muassa verotarkastuksen suorittamisesta, selvitysvelvollisuuden jakaantumisesta ja selvitysten toimittamiseen varattavasta ajasta, oikeudesta lisätietojen saamiseen ja velvollisuudesta luovuttaa niitä, verotarkastuskertomuksen sisällöstä ja laatimisen viivytyksettömyydestä (Laki verotusmenettelystä, asetus verotusmenettelystä, laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä, ennakkoperintälaki). Lainsäädäntöä täydentää lisäksi Verohallinnon Hyvä verotarkastustapa -ohje.

Verotarkastusten läpimenoaikaan liittyy useita näkökulmia. Lähtökohtana on, että verotarkastuskertomus laaditaan viivytyksettä. Toisaalta taas asiat tulee selvittää perusteellisesti ja laadittavan verotarkastuskertomuksen tulee olla laadukas ja kattava dokumentti tarkastuksesta. Tarkastus pitkittyy, mikäli verotarkastus liittyy useamman yrityksen ryppäeseen tai se vaatii esimerkiksi selvitysten pyytämistä ulkomailta. Myös asiakkaalla eli verotarkastuksen kohteella on edellä mainittuihin lakeihin perustuen velvollisuus edistää verotarkastuksen suorittamista. Asiakas vaikuttaa omilla toimillaan verotarkastuksen etenemiseen ja verotarkastuksen läpimenoon. Ansamäki (2017, 222) tuo esille, että verotarkastuksessa on myös tilanteita, joissa asiakkaat tietoisesti vaikeuttavat ja viivyttävät tarkastusta esimerkiksi toimittamalla aineistoa osissa ja vaatimalla toistuvasti pitkiä selvitysaikoja. (Ansamäki 2017, 222).

Läpimenoajat ovat yksi verotarkastusprosessin mittareista. Verotarkastusten läpimenoaikojen osalta tavoitteeksi on asetettu tuottava ja taloudellinen toiminta, eli mittarin tavoitteena on varmistaa verotarkastusprosessin sujuvuus ja tehokkuus. Mittari on luokiteltu sujuvuusmittariksi, ja sen seuranta on reaaliaikaista. Tavoitetasoksi mittarille on annettu tietyt ajanjaksot, joiden puitteissa eri riskisyystasoisten ja laajuisten verotarkastusten olisi valmistuttava. (Ansamäki 2017, 222).

Verotarkastusprosessissa mittarina oleva läpimenoaika muodostuu tietojärjestelmään kirjatusta Verotarkastus aloitettu –vaiheen ja Verotarkastuskertomus hyväksytty – tai Verotarkastuskertomus hyväksytty ja vero määrätty –vaiheen välisestä ajasta. Seurannassa käytettävä läpimenoaika päättyy Verotarkastuskertomus hyväksytty –vaiheeseen, jos verotarkastus on ohjaava, eikä sisällä verotuksen oikaisuun tai veron määräämiseen johtavia havaintoja. Vaiheiden käyttöä ja merkitsemistä tietojärjestelmään on ohjeistettu. Kohteen vastuutarkastaja merkitsee tietojärjestel-

mään manuaalisesti Verotarkastus aloitettu –tilan, joka alkaa ajankohdasta, jolloin verotarkastajat ovat aloittaneet asiakkaan tuottaman aineiston läpikäynnin. Tätä vaihetta edeltävät verotarkastusmääräyksen ottaminen, tarkastuskohteen taustatietojen hankkiminen ja niihin perehtyminen sekä yhteydenotto asiakkaaseen tarkastuksesta sopimiseksi.

Läpimenoajan nopeus on sekä asiakkaan että verotarkastajan etu. Asiakkaalle nopeasti sujuudessa tarkastuksessa on se etu, ettei yritys joudu olemaan pitkään epävarmassa tilanteessa sen suhteen, seuraako verotarkastuksesta jälkiveroja vai ei. Tarkastajalle etu nopeasti suoritettusta tarkastuksesta on keskeneräisen työn määrän väheneminen, mikä voi osaltaan vaikuttaa merkittävästi verotarkastajan kokemaan työn hallinnan tunteeseen. (Ansamäki 2017, 222). Läpimenoajan pituus ja työskentelyn yhtäjaksoisuus voivat vaikuttaa verotarkastajan työssä merkittävästi uudelleen aloittamisen tarpeeseen ja siten myös yksittäiseen verotarkastukseen käytettyyn kokonaistyöaikaan. Uudelleen aloittamisen tarve edellyttää asian mieleen palauttamista ja lisää näin ollen työhön tarvittavan kokonaistyöajan määrää.

Verotarkastusprosessin seuranta keskittyy läpimenoajan tarkastelemiseen prosessin määrittelemällä tavalla, ja kyse on prosessin tiettyjä vaiheita kuvaavasta läpimenoajasta, ei varsinaisesti verotarkastuksen koko kestosta. Tarkastelunäkökulma on pitkälti verohallinto- ja prosessilähtöinen. Koska läpimenoikatavoitteet on määritetty prosessin näkökulmasta, ei läpimenoaika kuvaa asiakkaan kokemaa läpimenoaikaa kokonaisuudessaan. Läpimenoajan ulkopuolelle jäävät nyky muodossaan verotarkastajien ennen asiakkaan tuottaman aineiston tarkastamisen aloittamista tekevät työvaiheet, joista osa on Verohallinnon sisäisiä työvaiheita ja osa näkyy myös asiakkaalle. Sisäisiä työvaiheita ovat muun muassa tarkastusmääräyksen ottaminen, taustatietojen hankkiminen ja niihin perehtyminen sekä verotarkastuksen työnjaon ja etenemisen suunnittelu. Asiakkaalle verotarkastuksesta ensimmäisenä näkyvä vaihe eli verotarkastajan yhteydenotto verotarkastuksesta sopimiseksi jää nykytilassa läpimenoajan ulkopuolelle.

Verotarkastustyötä tehdään pääosin tarkastuspareina. Työ on varsin itsenäistä asiantuntijatyötä, jossa tarkastuspari vaikuttaa merkittävästi verotarkastusten aikatauluttamiseen ja keskeneräisen työn eli eri vaiheissa olevien verotarkastusten priorisointiin. Verotarkastusparin valinnoilla ja työsuunnittelulla on näin ollen vaikutusta verotarkastusten etenemiseen ja niiden läpimenoaikaan.

3 Prosessien toiminta ja kehittäminen

Prosessi nähdään yleisesti kehityskulkuna tai esimerkiksi joukkona suoritettavia toimintoja, joilla saavutetaan määritetty päämäärä. Prosessin käsitteeseen liitetään usein toisiaan seuraavat tapahtumat sekä muutos. Tässä yhteydessä prosessilla tarkoitetaan ensisijaisesti liiketoimintaprosessia eli organisaatiossa tapahtuvaa johdon määrittelemää toiminnan muotoa, jota johdetaan organisaation strategiasta johdettujen tavoitteiden mukaisesti ja joka vastaa toiminnallisten tulosten saavuttamisesta. Prosessi muodostuu näin ollen sekä toiminnoista että toiminnassa käytettävistä resursseista.

3.1 Prosessien määrittely

Laamanen (2009, 121) määrittelee prosessin joukoksi toisiinsa liittyviä toimintoja ja niiden toteuttamiseen tarvittavia resursseja, joiden avulla syötteet muutetaan tuotoiksi. Prosessit jaetaan yleisesti ydin- ja tukiprosesseiksi. Ydinprosesseilla tarkoitetaan niitä prosesseja, joissa on välitön yhteys asiakkaaseen ja joissa jalostetaan tuotetta tai tuotetaan lisäarvoa esimerkiksi palvelun muodossa. Organisaation jalostusarvo syntyy ydinprosesseissa. Tukiprosessit luovat edellytyksiä varsinaisten ydinprosessien toiminnalle ja ovat luonteeltaan organisaation sisäisiä. (Laamanen 2003, 54 - 57).

Liiketoimintaprosessin tavoitteiden saavuttamiseen vaikuttava tulos saadaan aikaan toiminnoilla, eli joukolla tehtäviä, jotka tarvitaan tietyn lopputuloksen tuottamiseen. Resurssilla tarkoitetaan pysyväisluonteista valmiutta, jota hyödynnetään prosessin toteutuksessa ja joka on prosessin toteutuksen edellytys. Resursseina on esitetty usein rahaa, aikaa, osaamista, ihmisiä, menetelmiä, koneita ja laitteita, tiloja tai olosuhteita. (Laamanen 2009; 87, 131).

Prosessin ymmärtämisen kannalta kriittiset toiminnot ja muut määrittelyt esitetään prosessin kuvauksessa. Kuvaus sisältää prosessin oleelliset tekijät kuten resurssit, henkilöstön, menetelmät ja työkalut, tuotoksen, ympäristökuvauksen sekä prosessin liittymäpinnat toisiin prosesseihin. Prosessikaaviossa esitetään graafisesti tietyn prosessin toiminnot, tietovirrat ja roolit tai henkilöt (Laamanen 2009, 123 - 124). Hyvän prosessikuvaukseen liittyy sekä sisällöllisiä että teknisiä vaatimuksia. Prosessikuvauksen tulee sisältää prosessin kannalta kriittiset asiat, esittää asioiden välisiä riippuvuuksia, auttaa ymmärtämään kokonaisuutta ja omaa roolia tavoitteiden saavuttami-

nessa, edistää prosessissa toimivien yhteistyötä sekä mahdollistaa joustavan tilanteen edellyttämän toiminnan. Tekniseltä ulkoasultaan prosessikuvauksen ja -kaavion tulisi olla tiivis ja sen tulisi sisältää tunnistetiedot, lisäksi termien ja käsitteiden tulisi olla yhtenäisiä. Prosessikuvaus ei ole pelkkä prosessikaavio, vaan se on ensisijaisesti keino mallintaa organisaation toimintaa, jotta sitä voidaan ymmärtää, analysoida ja kehittää. (Laamanen 2003, 75 - 76).

Verotarkastusprosessi on yksi Verohallinnon kolmestatoista ydinprosesseista. Muut ydinprosessit ovat asiakastietojen hallinta, autoverotus, ennakoiva ohjaus, henkilöasiakkaiden tuloverotus, neuvonta, oma-aloitteinen verotus, tietovirtojen hallinta, valmisteverotus, varainverottaminen, veronkanto, verotuksen oikaisu ja yhteisöasiakkaiden tuloverotus. Prosessi asettavat tavoitteet prosessin toiminnalle ja kehittämiselle, tuottavat menettelyt ja toimenpiteet, joiden mukaisesti tehtävät suoritetaan yli prosessirajojen, kehittävät toimintaa johdon asettamien tavoitteiden ja linjausten mukaan ja saavat aikaan tuotokset, jotka prosessit tuottavat asiakkaille ja sidosryhmille. (Verohallinnon prosessiohjauksen käsikirja).

Verotarkastusprosessi vastaa asiakkaisiin kohdistuvista verotarkastuksista ja muista tarkastuksen valvontatoimenpiteistä, joiden tarkoituksena on varmistaa asiakkaan verotuksen oikeellisuus sekä sille kuuluvista verotuksen oikaisuista. Verotarkastus vastaa myös kansainvälisestä tapauskohtaisesta tietojenvaihdosta. (Verohallinnon prosessiohjauksen käsikirja). Verotarkastajat ja tarkastustyötä ohjaavat tarkastuspäälliköt sekä heidän osaamisensa ovat verotarkastusprosessin merkittävintä resurssia.

3.2 Prosessien seuranta ja mittaaminen

Organisaatioissa seurataan ja mitataan suorituskykyä useilla osa-alueilla. Suorituskyky voidaan määrittellä kyvyksi saada aikaan haluttuja tuloksia. Mittauksen kohteena voivat olla esimerkiksi laatu, tehokkuus, asiakastyytyväisyys ja työtyytyväisyys. (Laamanen 2003, 149 - 154). Mittauksen kohteena olevat suorituskyvyn osa-alueet määritellään organisaatiossa ja ne tulee johtaa organisaation strategiasta. Laatu on se, missä määrin tarkastelun kohteen luontaiset ominaisuudet täyttävät vaatimukset tai tarkoitus toteutuu. Laadulla on kaksi merkitystä: sopivuus käyttötarkoitukseen ja yhdenmukaisuus vaatimusten kanssa, jolloin laatua kuvaa ominaisuuden vaihtelu tai virheiden määrä. (Laamanen 2009, 130).

Verotarkastusten laatua mitataan seuraamalla oikeellisuutta, tarkoituksenmukaisuutta, tuotto-panos -suhdetta sekä asiakastyytyväisyyttä. Laadun ja yhtenäisyyden mittausta tapahtuu verotarkastusprosessissa pääasiassa pistokokeellisesti. Aika ajoin on toteutettu myös laatuprojekteja, joissa on perusteellisesti läpikäyty verotarkastuskertomuksia. Laatua ja yhtenäisyyttä pyritään edistämään ohjeilla, asiantuntija- ja esimiestuen avulla sekä koulutuksella. (Ansamäki 2017, 225). Ansamäen esille tuomassa laadun seurannassa on kyse pitkälti verotarkastusprosessin suorituskyvyn mittaamisesta. Seuranta ja suorituskyvyn mittaamista on kehitetty viime vuosien aikana merkittävästi.

Tehokkuus on tunnusluku, joka lasketaan saavutetun arvon ja sen aikaansaamiseen käytettyjen panosten suhteessa. Usein tehokkuus ilmaistaan arvon suhteena panokseen. Jos arvo ja panokset voidaan määrittää tarkasti, kyse on kokonaistehokkuudesta tai kokonaistuottavuudesta. Yleensä tämä ei ole käytännössä mahdollista, vaan joudutaan tyytymään likiarovihin ja osatehokkuuksiin. Tehokkuudella on kaksi puolta eli tuottavuus ja vaikuttavuus. Tuottavuus lasketaan tuotteiden ja palveluiden suhteena käytettyihin resursseihin, jolloin tuottavuus kuvaa miten tehokkaasti tuotteita ja palveluita on tuotettu. Vaikuttavuus lasketaan vaikutusten suhteena käytettyihin resursseihin. Vaikuttavuus kuvaa onko tuotteista ja palveluista ollut hyötyä asiakkaille. Parhaimmillaan prosessin tehokkuus paranee, kun sekä tuottavuus että vaikuttavuus paranevat samanaikaisesti. (Laamanen 2009, 102 - 103).

Verotarkastusprosessin sujuvuutta ja tehokkuutta seurataan muun muassa verotarkastusten läpimenoaikojen kautta. Läpimenoaikoja seurataan reaaliaikaisesti ja mittarin tavoitteena on varmistaa tuottava ja taloudellinen toiminta. Verotarkastusprosessin tehokkuuden toista ulottuvuutta eli vaikuttavuutta voidaan lisätä tarkastusmääriä eli verotarkastuskattavuutta kasvattamalla ja erityisesti suuririskisiin asioihin puuttumalla. (Ansamäki 2017; 222, 242). Verotarkastusprosessin tuottavuuden arvioinnissa ja seurannan rakentamisessa tulee huomioida toiminnan viranomaisluonne. Tällöin tuottavuutta ei voi kuvata esimerkiksi tuoton ja työtunnin välisenä suhdelukuna. Verotarkastusprosessin toimintaa kuvaavat tunnusluvut ovat Verohallinnon sisäistä tietoa, joten tehokkuutta kuvaavien tietojen käsittely ei ole mahdollista yksityiskohtaisemmin tässä yhteydessä.

Prosessin toimintaan vaikuttavat yleispätevät ja matemaattisesti todistettavissa olevat lait. Lait pätevät riippumatta siitä, miten prosessi on määritelty ja millaista tuotokseksi muodostuvaa virtausyksikköä prosessissa käsitellään. Lait ovat läpimenoajan pituutta kuvaava Littlen laki, prosessin toimintaa rajoittava pienintä läpivirtauskohtaa kuvaava pullonkaulojen laki sekä laki vaihtelun vaikutuksesta prosesseihin. (Modig & Åhlström 2018, 34 – 43).

3.3 Läpimenoaika prosessin toimintaa kuvaavana mittarina

Läpimenoajalla tarkoitetaan kalenteriaikaa, joka kuuluu tiettyjen toimintojen toteuttamiseen. Prosessin läpimenoaika lasketaan ensimmäisen vaiheen aloittamisesta viimeisen vaiheen lopettamiseen. Jokaiseen prosessin toimintoon liittyy siirto-, odotus-, aloitus-, suoritus- ja lopetusaika. Prosessin läpimenoaikaa voidaan lyhentää suunnittelemalla prosessin vaiheet toteutettaviksi uudella tavalla. (Laamanen 2013, 101 – 102).

Läpimenoaikaa käytetään nykyisin yhtenä prosessien tehokkuuden mittarina. Läpimenoajassa korostuu asiakaskeskeisyys ja sitä kehittämällä voidaan prosesseista karsia arvoa tuottamatonta odotusaikaa. Läpimenoajan lyhentäminen ei tarkoita työhön käytettävän ajan lyhentämistä, vaan odotusaikojen vähentämistä prosessista sekä työn järjestämistä uudella tavalla. Tähän voi sisältyä myös työtehtävien ja -vaiheiden tarpeellisuuden arviointia asiakkaan näkökulmasta. Samalla kun kehitetään läpimenoaikaa, kasvatetaan asiakkaan saamaa arvoa, vähennetään työn kustannuksia sekä kuormittavuutta. (Laamanen 2013, 103 - 110).

Läpimenoaika on keskeinen toiminnan tehokkuuteen vaikuttava elementti, ja läpimenoaika liitetään virtaustehokkuuteen. Virtaustehokkuutta ja läpimenoaikaa käsitellään yksityiskohtaisemmin kohdassa 4.4.

3.4 Prosessien kehittäminen ja parantaminen

Prosessien kehittäminen ja parantaminen ovat osa prosessin johtamista ja toimintaa. Muutosjohtaminen liittyy keskeisesti prosessin kehittämiseen ja parantamiseen. Tässä yhteydessä muutosjohtamista ei käsitellä tarkemmin, vaan keskitytään prosessien kehittämiseen.

Prosessien parantaminen tarkoittaa toimintatavan muuttumista tai kokonaan uusia toimintatapoja prosessissa aiempaa paremman tuloksen aikaansaamiseksi (Laamanen 2013, 13 - 16). Toiminnan parantaminen edellyttää tavoitteiden määrittelyä, jotta muutosta voidaan arvioida ja mitata. Tavoitteella tarkoitetaan tulevaisuudessa tietynä ajankohtana odotettavissa olevaa haluttua tilaa, toimintatapaa tai suorituskykyä (Laamanen 2009, 113). Hyvään tavoitteeseen ja tavoitteen asetantaan liitetään Laamasen (2003, 202 - 207) mukaan numeraalistamisen, mitattavuuden ja aikataulutuksen lisäksi seuraavat ominaisuudet:

- Tavoite ilmaistaan positiivisella tavalla.

- Ryhmä itse asettaa tavoitteen.
- Tavoite on kirjallisessa muodossa.
- Tavoite on haastavan korkea, mutta saavutettavissa.
- Tavoite on ajastettu tarkoituksenmukaisesti, esimerkiksi noin kuuden kuukauden päähän.
- Ryhmä ja muu organisaatio pystyvät hyväksymään tavoitteen.

Tavoitteen määrittäminen ja selkeyttäminen ovat keskeinen osa kehittämistyön onnistumista. Tavoitteen tulee olla organisaation strategian mukainen ja edistää toiminnalle asetettujen päämäärien toteutumista. Tämä vaikuttaa kokemuksen mukaan olennaisesti myös tavoitteeseen sitoutumiseen ja luo pohjaa kehittämistyön hyväksyttävyydelle.

Parantaminen sinänsä on suunnitelmallista, tietoista, tavoitteellista ja muutosta mitataan. Prosessin parantaminen voidaan jakaa reagoivaan, ennakoivaan ja innovatiiviseen parantamiseen. Reagoivalle parantamiselle on ominaista toimenpiteisiin ryhtyminen toimintakyvyn tai tuloksen jäädessä asetettua tavoitetta alhaisemmaksi. Organisaatiossa reagoidaan tällöin jälkikäteen. Ennakoiva parantaminen keskittyy kehityskulkujen, trendien, ymmärtämiseen. Parantamista pyritään tekemään ennen kuin prosessin suorituskyky vaikuttaa asiakastytyväisyyteen ja organisaation tulokseen. Innovatiivisessa parantamisessa pyritään löytämään kokonaan uusia ratkaisuja. Näiden löytymistä edistetään esimerkiksi tavoitteiden olennaisella kiristymisellä, jolloin radikaalisti muuttuneet tavoitteet pakottavat etsimään uusia ratkaisuja. Innovatiivinen parantaminen edellyttää organisaatiolta erinomaista kehittämisosaamista tai sen hankkimista organisaation ulkopuolelta. (Laamanen 2003, 205 - 208).

Yksi näkökulma prosessien parantamiseen on kehittämisen aloittaminen prosessien vakioimisesta. Standardisoimalla ja vakioimalla prosessi pystytään havaitsemaan, miten työn tekemistapa vaikuttaa muun muassa laatuun ja tuottavuuteen. Vasta prosessin standardisoinnin jälkeen voidaan edetä prosessin parantamiseen. (Liker 2010, 142 - 143; Kouri 2010, 16).

Prosessien kehittämistä ja parantamista voidaan toteuttaa monin eri tavoin ja menetelmin sekä organisaation eri tasoilla: esimerkiksi projekteina, hankkeina, työpajoina, johdon kehittämishankkeina sekä laajoina työntekijöitä osallistavina kehittämisprojekteina tai päivittäisen toiminnan jatkuvana parantamisena. Prosessien parantamisen ymmärtäminen osana toimintaa lisää organisaation menestymismahdollisuuksia ja estää osaltaan prosessin rappeutumista. Prosessien pa-

rantamisessa olennaista onkin toiminnan jatkuva parantaminen yksittäisten ajoittain toteutettavien kehitysprojektien sijaan (Rother 2011, 23 -31). Toiminnan kehittämiseen tähtäävää jatkuvaa parantamista käsitellään tarkemmin lean-ajattelun yhteydessä kohdassa 5.1 Jatkuva parantaminen.

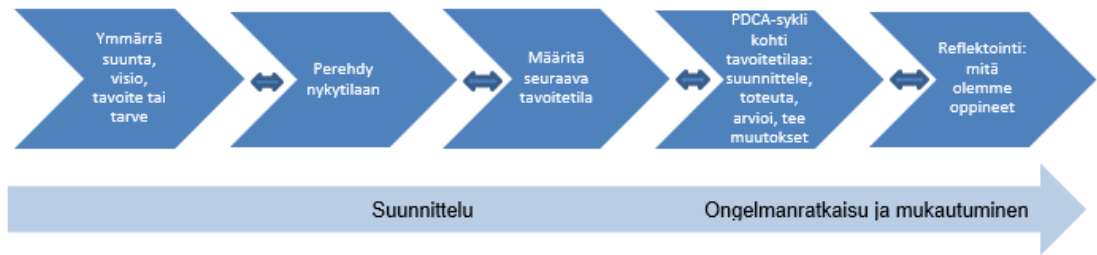
Prosessien parantamisen etenemistä kuvataan usein PDCA-syklin eli W. Edward Demingin muokkaaman oppimisen ja jatkuvan parantamisen kehämallin, Demingin ympyrän kautta (kuva 3).



Kuva 3. PDCA-kehityssykli.

PDCA-syklissä prosessin toimintaa kehitetään kokeilemalla ja samoja vaiheita toistamalla eli iteroimalla. Mallin hallinta ja hyödyntäminen sopivat näin ollen organisaatioissa eri asiayhteyksiin sekä vahvistamaan työntekijöiden ongelmanratkaisukykyä. (Torkkola 2015, 39 - 40).

Prosessin kehittämisen tulee olla prosessin sisältä lähtevää, vaikka tarve kehittämiseen voidaan havaita prosessin ulkopuolelta tulevana impulssina. Prosessien parantaminen edellyttää johtamista, mutta kehitystyö ja kehitystarpeiden esille nostaminen tulee nähdä osana kaikkien prosessissa työskentelevien tehtäviä. Prosessien parantaminen ja kehittäminen eivät siis ole prosessin ydintekemisestä erillään olevaa toimintaa, vaan pikemminkin kyse on organisaation systemaattisesta ajattelu- ja toimintatavasta. Koko organisaatiota koskevaa jatkuvan parantamisen ja kehittämisen mallia voidaan kuvata systemaattisena etenemispolkuna (kuva 4).



Kuva 4. Organisaation jatkuvan kehittämisen ja parantamisen malli. (Mukaiillen Rother 2011, 147).

Mallissa olennaista on jatkuvan parantamisen syklisyys, kokeileminen ja saaduista kokemuksista oppiminen. Organisaatio ei ole tulevaisuuden valmiiksi, vaan prosessien kehittämistyö jatkuu systemaattisesti ja uusia tavoitteita asettaen.

4 Lean

Lean-filosofia pohjautuu Toyotalla kehitettyyn TPS -tuotantojärjestelmään (Toyota Product Service). Leanin juuret ovat teollisuudessa, josta filosofiaa on laajennettu muille tuotannonaloille ja myöhemmin myös palveluorganisaatioihin. Lean-käsite on syntynyt länsimaalaisen tutkijoiden tutkiessa Toyotan toimintaa ja siinä käytettyjä periaatteita. Lean-käsitteen käyttäminen on aloitettu 1990-luvulla *The Machine That Chanced the World: The Story of Lean Production* -teoksessa (Womack, Jones, Roos 1990).

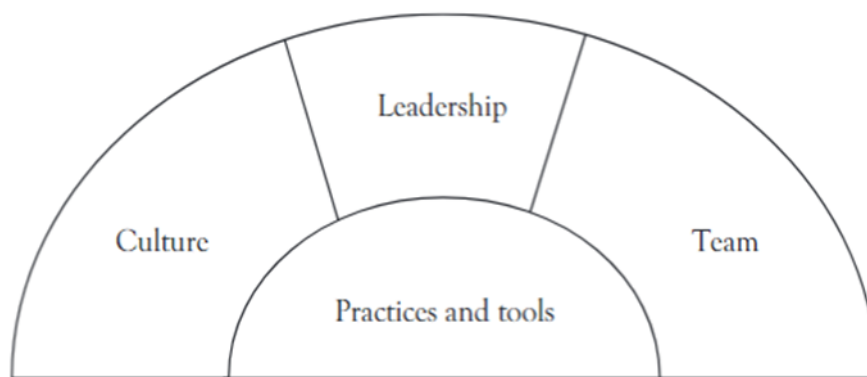
Toyotan tuotantojärjestelmän isänä pidetään Taiichi Ohnoa. Hänen päämääränään oli tuottaa enemmän vähemmällä vaivalla varmistaen samalla, että laatu, luotettavuus ja joustavuus pysyvät korkealla tasolla. TPS-järjestelmä mahdollisti yrityksen varastomäärien pienentämisen ja täsmällisten tuotantomäärien aikaansaamisen. Asiakastarpeet ja hukan minimointi ohjasivat toimintaa. Toyota itse nostaa tuotantojärjestelmästäan esille jatkuvan parantamisen, työntekijöiden sitoutumisen työhönsä ja huippulaadun. Toyota nimeää tuotantojärjestelmänsä perustuvan kahden peruskäsitteeseen eli Just in time -tuotantoon, jossa jokainen prosessi tuottaa vain sen, mitä sulavassa tapahtumavirrassa tarvitaan seuraavaa vaihetta varten sekä tuotannon välittömään keskeyttämiseen häiriötilanteissa. Tällöin kuka tahansa työntekijä voi keskeyttää koko tuotantoprosessin. Ongelmapaikkaan siirtyy apuvoimia ja kaikille linjan työntekijöille selvitetään, mikä on tuotantolinjan keskeytyksen syy ja kuinka estetään ongelman uusiutuminen. Näin varmistetaan, ettei virheellinen materiaali etene prosessissa. Syy löytäminen on puolestaan avain siihen, että koko prosessia saadaan parannettua. Just in time eli juuri tarpeeseen -periaatteen mukaan tuotantojärjestelmän ideana on tuottaa vain sitä mitä tarvitaan, silloin kun sitä tarvitaan ja siinä määrin kuin sitä tarvitaan. Asiakaskysyntä ohjaakin koko tuotantoprosessia. (<https://www.toyota.fi/toyota/toyota-way.json>).

4.1 Leanin määrittelyjä

Lean-filosofiaa, sen alkuperää ja kehitysvaiheita on kuvattu kirjallisuudessa perusteellisesti, ja filosofian sisäistäminen edellyttääkin tarkempaa kirjallisuuteen tutustumista ja aiheeseen syventymistä. Kirjallisuudessa on runsaasti eri tasoisia lean-määrittelyjä. Leania on kuvattu esimerkiksi filosofiaksi, kulttuuriksi, arvoiksi, elämäntavaksi, ajattelutavaksi, laatujärjestelmäksi, toimintamalliksi, menetelmäksi, työkaluiksi ja johtamisjärjestelmäksi. Määritelmien runsaus kuvaa Modig

& Åhlströmin (2018, 88 - 89) mukaan leanin määritelmien eri abstraktiotasoja, jolloin määritelmä on sitä yleisempi mitä korkeampi abstraktiotaso on kyseessä, ja vastaavasti matalammalla tasolla määritelmä on rajatumpi ja keskittyy lähinnä työkaluihin. Lähtökohtaisesti leanin määrittämisen taso tulee pitää riittävän korkealla, sillä matalalla abstraktiotasolla tehty määrittely voi rajoittaa leanin soveltamisen ensisijaisesti alimpaan abstraktiotasoon eli työkaluihin ja keinoihin ilman laajempaa ajattelutavan kokonaisvaltaista sisäistämistä. Tähän viittaa myös Modig & Åhlström (2018, 90 - 94) tuodessaan esille, että lean voidaan myös tulkita keinoksi tai menetelmiksi, jolloin kehittämisen syy eli organisaation tavoitteet voivat hämärtyä ja keinot nousevat pääosaan (Modig & Åhlström 2018, 90 - 94).

Lean sisältää kaikkea edellä lueteltua. Olennaista on huomata, että lean ei ole jotain yksittäistä, toisesta abstraktiotasosta ja elementeistä irrallaan olevaa. Rungtusanatham (2016, 6) mukaan kulttuuri, johtajuus, tiimit sekä käytännöt ja työkalut muodostavat yhdessä lean-johtajuuden ja näkemykseni mukaan myös lean-ajattelun perustan.



Kuva 5. Lean-johtajuuden osa-alueet (Rungtusanatham & Field 2016, 6).

Leania tulee tarkastella käsitykseni mukaan yleisellä tasolla, jolloin Lean antaa laajan pohjan organisaatioiden ja prosessien kokonaisvaltaiselle ja jatkuvalla kehittämiselle. Käytän tässä opinnäytetyössä leanista ensisijaisesti käsitettä lean-ajattelu, sillä siihen sisältyy tällöin laaja näkökulma leanin hyödyntämiseen työprosessien kehittämisessä. Organisaatioiden tulisi nähdä lean-ajattelu yksittäisiä kehittämistoimia laajemmassa merkityksessä - tätä korostetaan laajasti leania käsittelevässä kirjallisuudessa (Liker 2010, 302 - 306; Modig ym. 2018, 90 - 94; 146). Toisaalta yksittäisiä lean-ajatteluun perustuvia kehittämistoimia ei tulisi kuitenkaan jättää tekemättä sen vuoksi, että organisaatiossa ei ole sisäistetty lean-filosofiaa laajasti. On tärkeää, että organisaatioissa otetaan askelia leania kohden ja pyritään löytämään lean-ajattelusta omaan organisaatioon ja sen perustehtävään soveltuva ydin.

Keskityn tässä opinnäytetyössä tuomaan esille ensisijaisesti asiantuntijaorganisaation toimintaprosessin kehitystyöhön ja nimenomaisesti virtaustehokkuuden lisäämiseen sovellettavia lean-periaatteita. Kyse ei ole kokonaisvaltaisesta lean-ajattelun toteuttamisesta, vaan lähinnä lean-ajattelun soveltamisesta läpivirtauksen edistämiseen. Kehittämisehdotuksissa tulee myös huomioida, että kehittämistehtävä kohdistuu julkishallinnon asiantuntijaorganisaatioon, jossa läpivirtaava työ muodostuu viranomaisaloitteista toiminnasta, jota säätelevät lait ja asetukset.

Keskeiset leanin määrittelyissä esille nousevat teemat liittyvät asiakaskeskisyyteen, koko organisaation kattavaan jatkuvaan kehittämiseen ja hukan poistamiseen (Rungtusanatham ym. 2016, 1; Womack & Jones 2003, 15 - 21; Kouri 2010, 7). Asiakaskeskisyyttä kuvaa leanin pääajatus asiakkaan saaman arvon maksimoinnista. Myös yrityksen toimintaprosessit pyritään kuvaamaan asiakkaan saaman arvon näkökulmasta, ja prosessikuvauksia nimitetäänkin arvovirtakuvauksiksi (Womack ym. 2003, 16 - 21, 316 - 320). Toisaalta lean-ajattelu on johtamista, johtajien jatkuvaa itsensä kehittämistä tukemaan organisaationsa oppimista ja toiminnan jatkuvaa kehittämistä (Liker & Convis 2012, 6, 33 - 35).

Lean-ajatteluun liittyviä keskeisiä japaninkielisiä termejä ovat muun muassa *kaizen* eli jatkuva kehittäminen. Hukan erilaisia muotoja nimitetään sanoilla *muda*, *mura* ja *muri*. Termien sisältöä käsitellään myöhemmissä luvuissa.

4.2 Jatkuva parantaminen

Lean-ajattelu perustuu koko organisaation vastuuseen toiminnan jatkuvasta ja systemaattisesta parantamisesta (Liker ym. 2012, 118). Jatkuva parantaminen, jota vastaa japaninkielinen termi *kaizen*, on myös olennainen osa johtamista (Liker ym. 2012, 105 - 108). *Kaizen* opettaa yksilöille taitoja toimia tehokkaasti pienissä ryhmissä, ongelmanratkaisua, prosessien dokumentointia ja parantamista, tiedon kokoamista ja analysointia sekä itseohjautuvaa johtamista vertaisryhmissä (Liker 2010, 23). Työntekijän rooli jatkuvassa parantamisessa on nostaa esille uusia kehityskohteita sekä osallistua ongelmien ratkaisuun pienryhmissä (Kouri 2010, 15). Johdon roolina on kehittää jatkuvasti itseään valmentamaan työntekijöiden osaamista, suunnata sitä *kaizenin* käyttöön sekä ohjata ihmiset kohti yhtiön strategista päämäärää. *Kaizen* lähtee johdosta (Liker ym. 2012, 33 - 35). Yhteenvetona voidaan todeta, että lean-johtamismallissa työntekijöiden tehtävänä on parantaa työtä ja esimiehen tehtävänä on kehittää ihmisiä (Torkkola 2015, 114).

Lean-ajattelun mukaan jokaista prosessia voidaan aina parantaa - koskaan ei olla valmiita. Kaizen tarkoittaa muutosta parempaan, ja muutokset voivat olla pieniä ja vaiheittaisia tai hyvin suuria (Liker 2010, 25). Kaizen on päivittäistä eli osa arkista tekemistä ja näkyy välittömänä toimintana muutosten ja parannusten toteuttamiseksi. Päivittäinen kaizen voidaan jakaa kahteen tyyppiin eli ylläpitävään kaizeniin ja parannus-kaizeniin. Ylläpitävä kaizen reagoi toiminnan virheisiin, toimintahäiriöihin, muutoksiin ja vaihteluihin. Ylläpitävän kaizenin tavoitteena on ylläpitää standardeja ja palauttaa toiminta muutos- tai häiriötilanteessa mahdollisimman nopeasti standardiin. Ilman ylläpitävää kaizenia toiminnan kehittämisestä saadut hyödyt menetetään. Parannus-kaizen mielletään usein varsinaiseksi jatkuvaksi parantamiseksi. Tällöin toimintaa kehitetään, nostetaan riimaa ja pyritään kohti täydellisyyttä eli luodaan standardeja. (Liker ym. 2012, 105 - 127).

Jatkuva parantaminen on ajattelu- ja toimintatapa, johon koko organisaatio sitoutuu ja jota kaikki toteuttavat. Jatkuvassa parantamisessa edetään usein edellä esitetyn PDCA-syklin (kuva 3), Demingin ympyrän, mukaisesti (suunnittele, toteuta, arvioi ja toimi). Olennaista PDCA-menetelmän käyttämisessä kuten myös kaizenissa on kehittämisen syklisyys eli vaiheet toistuvat kerta toisensa jälkeen. Demingin ympyrä on sovellettavissa kaikilla tasoilla tehtävään parantamiseen.

Jatkuvaan parantamiseen liitetään Toyotan kehittämiä ongelmanratkaisumenetelmiä kuten niin sanotun juuri- tai taustasyyn löytäminen viiden miksi-kysymyksen avulla. Juurisyy-analyysissä keskitytään kysymysten avulla löytämään ongelman alkuperä, jolloin analyysissä edetään prosessissa taaksepäin. Vasta juurisyyyn löytymisen jälkeen voidaan ongelmanratkaisu kohdentaa varsinaiseen toimintaa heikentävään asiaan ja estää ongelmaan uudelleen ilmeneminen. (Liker 2010, 252 - 254).

Kouri (2010, 14) konkretisoi arjessa toteutettavaa kaizenia nostamalla esille kysymyksiä, joihin jokainen työntekijä voi omassa työssään hakea vastauksia.

Miten minä voisin tehdä työni paremmin?

Mikä vaikeuttaa työntekoani?

Mitä edellisessä työvaiheessa voitaisiin tehdä toisin, jotta työntekoni sujuisi paremmin?

Miten eri työvaiheiden välistä yhteistyötä voitaisiin kehittää?

Kuva 6. Esimerkkejä kaizen-ajattelun käyttämisestä omassa työssä (Kouri 2010, 14.).

Kaizenin käyttö edellyttää, että prosessi on vakaa ja standardoitu (Liker 2010, 252). Standardointia käsitellään kohdassa 4.5 Standardointi.

4.3 Asiakaskeskeisyys

Womackin (2003, 16 - 19) mukaan palvelun tai tuotteen tuottaja on olemassa vain asiakkaan kokemaa arvoa tuottaakseen, ja organisaation toimintaa tulee tarkastella ensisijaisesti tästä näkökulmasta. Organisaation toimintaa kuvataan asiakkaan kokeman arvon kautta arvovirtakaaviolla. Asiakkaan kannalta tärkeintä on aika, jona virtausyksikkö saa arvoa eli jalostuu jollakin tavalla (Modig 2018, 23). Asiakaskeskeisyyteen kuuluu olennaisesti arvoa tuottamattoman ajan minimointi. Arvoa tulee siis tarkastella aina asiakkaan näkökulmasta. (Modig ym. 2018, 23 - 24).

Asiakkaan määrittämiseen voi liittyä useita näkökulmia - kuka on esimerkiksi viranomaisaloitteisen valvontaprosessin asiakas? Voidaanko asiakkaana pitää esimerkiksi valvonnan kohteena olevaa verovelvollista tai valvontatarpeen havainnutta organisaation osaa? Asiakaskeskeisyyttä voidaan tarkastella organisaatiossa myös sisäisesti. Kaikkia prosessin vaiheita voidaan pitää sisäisinä asiakkaina ja vastaavasti myös palvelun toimittajina (Modig ym. 2018, 76). Näkökulma soveltuu myös viranomaisaloitteiseen toimintaan, jos prosessiin tai prosesseihin liittyy useita eri toimijoiden suorittamia vaiheita. Toisaalta myös viranomaistoiminnassa asiakaskeskeisyys on merkittävässä asemassa, vaikka asiakkuus muodostuukin viranomaisen aloitteesta. Tarkastelen asiakaskeskeisyyttä tässä opinnäytetyössä ensisijaisesti verotarkastuksen kohteena olevan asiakkaan eli verovelvollisen näkökulmasta. Tätä tukee myös Verohallinnon strategiassa (2019 - 2024) määritelty toiminta-ajatus: veroasioinnin helppous ja oikeudenmukaisesti toimitettu verotus tuottavat positiivisen asiakaskokemuksen.

4.4 Virtaustehokkuus

Modig ym. (2018, 17, 127) määrittelevät leanin toimintastrategiaksi, jonka peruseriaatteena on prosesseissa syntyvän virtaustehokkuuden korostaminen. Virtaustehokkuudessa päähuomio kiinnitetään organisaatiossa jalostettavaan yksikköön eli virtausyksikköön ja sen kulkuun läpi koko

organisaation. Teollisuudessa virtausyksikkönä ovat tuotteet, joita jalostetaan käyttämällä erilaisia materiaaleja. Palvelualoilla virtausyksikkönä on useimmiten asiakas, jonka tarpeita täytetään erilaisin toiminnoin. Virtaustehokkuudessa tärkein asia on aika, joka kuluu tarpeen tunnistamisesta sen tyydyttämiseen. Virtaustehokkuus mittaa sitä, kuinka paljon virtausyksikkö jalostuu tietynä ajanjaksona. Ajanjakso alkaa tarpeen tunnistamisesta ja päättyy siihen, kun tarve on tyydytetty. Virtaustehokkuus määritetään virtausyksikön näkökulmasta ja lasketaan jakamalla arvoa tuottava prosessointiaika läpimenoajalla (Modig ym. 2018, 5; 13 - 15).

Virtaustehokkuuden laskeminen edellyttää sen osatekijöiden eli arvoa tuottavan ajan ja kokonaisajan selvittämistä. Yleensä kokonaisaika eli virtausyksikön läpimenoaika on tiedossa, mutta arvoa tuottavan ajan selvittäminen edellyttää mittaamista. Tätä varten prosessissa on rakennettava seuranta siten, että arvoa tuottavan ajan selvittäminen on mahdollista.

Virtaustehokkuuteen voidaan vaikuttaa sen osatekijöihin vaikuttamalla. Jos läpimenoaika lyhenee ja arvoa tuottava aika säilyy entisellään, kasvaa virtaustehokkuus. Verotarkastusprosessissa virtausyksikkö on verotarkastus. Tässä opinnäytetyössä keskitytään virtaustehokkuuden lisäämiseen juuri verotarkastusten läpimenoaikoja lyhentämällä.

Prosessissa esiintyvä vaihtelu

Vaihtelu määrittää tehokkuusrajan, jonka organisaatio voi saavuttaa. Prosesseissa on aina virtaustehokkuuteen vaikuttavaa vaihtelua, joka itsessään aiheuttaa ylikuormitusta ja hukkaa, ja nämä puolestaan lisäävät vaihtelua. Vaikka vaihtelun syitä on loputtomasti, voidaan ne jakaa karkeasti kolmeen pääluokkaan: resurssit, virtausyksiköt ja ulkoiset tekijät. Asiantuntijaorganisaatioissa resurssien aiheuttama vaihtelu muodostuu pääosin henkilöiden osaamistason vaihteluista. Toiset voivat käyttää työhön runsaasti aikaa, ja toiset suorittavat samat työtehtävät nopeammin. Vaihtelua esiintyy myös kyvyssä edetä työssä systemaattisesti. Toinen vaihtelua aiheuttavista päätekijöistä on virtausyksiköiden erilaisuus. Käsiteltävien töiden sisällöt vaihtelevat ja toisen työn tekeminen voi kestää pitkään, kun taas toinen työ valmistuu nopeasti. Kolmas vaihteluun vaikuttava luokka on ulkoiset tekijät. Esimerkiksi sesongit ja kysyntä eivät esiinny tasaiseen tahtiin. (Modig ym. 2018; 40 - 43, 102 - 107).

Asiantuntijatyössä vaihtelu tarkoittaa esimerkiksi henkilöiden osaamiseroja, työkuorman vaihtelua eri päivinä sekä tulipalojen sammuttamista tai organisaation omista toimintatavoista johtuvaa vaihtelua, kuten kuukauden alun muita ajankohtia kiireisempiä päiviä. Vaihtelu on havaittavissa mittaamalla aikoja, jotka kuluvat työn suorittamiseen tai odottamiseen. Vaihtelua pyritään vä-

hentämään organisaation toimintaan kohdistuvan kysynnän (asiakkaiden tarpeiden) että tarjonnan (organisaation resurssien) osalta. Joustavat ja luotettavat resurssit sekä asiakkaiden tarpeiden syvällinen tunteminen edistävät vaihtelun vähentämistä. (Torkkola 2015; 23 - 24, 191 - 195).

Verotarkastusprosessissa esiintyvä vaihtelu muodostuu pääosin resurssien eli työtä suorittavien henkilöiden osaamiseroista ja työssä etenemisen kyvykkyydestä sekä virtausyksiköinä etenevien verotarkastusten erilaisuudesta. Koska verotarkastustoimintaan ei kohdistu asiakkaan eli verotarkastuksen kohteena olevan verovelvollisen luomaa kysyntää, on ulkoisten tekijöiden aiheuttama vaihtelu vähäistä.

Vaihtelun, resurssitehokkuuden ja läpimenoajan välistä yhteyttä kuvataan Sir Johan Kingmanin 1960-luvulla esittelemällä yhtälöllä (Kingmanin yhtälö). Kingmanin yhtälö osoittaa, että mitä suurempi vaihtelu prosessissa on, sitä pitempi on läpimenoaika. (Modig ym. 2018, 41 – 43). Kingmanin yhtälön mukaan läpimenoaikaa pidentävät myös keskimääräisen käsittelyajan ja resurssien käyttöasteen kasvaminen. Torkkola (2015, 191 - 192) toteaa suuren vaihtelun olevan tyypillistä organisaatioissa, joissa tehdään monia erityyppisiä töitä ja kutakin pieniä määriä. Torkkola nimeää tämän asiantuntijaorganisaation peruspiirteeksi.

Keskeneräisen työn määrä

Keskeneräisen työn määrän vaikutusta läpimenoaikaan kuvaa Littlen laki, joka osoittaa läpimenoajan kasvavan sen mukaan, montako keskeneräistä virtausyksikköä prosessissa on ja kuinka pitkä on jaksoaika eli kahden virtausyksikön prosessista poistumisen välinen keskimääräinen aika, käytännönläheisemmin valmistumisaika. Littlen lain avulla voidaan arvioida läpimenoaikaa erilaisella keskeneräisen työn määrällä ja jakso-ajalla. Prosessin läpimenoaika lasketaan kertomalla keskeneräisten virtausyksiköiden määrä jaksoajalla. (Modig ym. 2018, 34 - 37).

Keskeneräinen työ voidaan jakaa aloittamista eli resursseja odottavaan työhön ja keskeneräiseen, jo aloitettuun työhön. Jonossa olevan työn osalta läpimenoajan laskenta ei ole vielä alkanut, joten huomio kannattaa kiinnittää erityisesti kesken olevaan työhön. Aloitetun työn määrää kannattaa Torkkolan mukaan rajoittaa eli tälle tulee määritellä maksimi, jolloin jonosta voi ottaa uuden työn vasta, kun yksi työ on saatu valmiiksi. Keskeneräisen työn määrään rajoittamisella pyritään lisäämään ennustettavuutta ja välttämään ylikuormittumista. (Torkkola 2015, 187 - 188).

Keskeneräinen työ voi aiheuttaa merkittävässä määrin hukkaa eli muun muassa toissijaisia tarpeita ja uudelleen aloittamista, jotka vähentävät organisaation resursseja arvoa tuottavasta

työstä. Mitä enemmän prosessissa on keskeneräistä työtä, sitä hitaammin virtausyksiköt eli tuotteet tai palvelut valmistuvat. Keskeneräisen työn määrän rajoittaminen lyhentää läpimenoaikoja ja tehostaa prosessin toimintaa. (Modig ym. 2018, 51 - 58; Kouri 2010, 20 - 21).

Keskeneräinen työ saa aikaan tarpeen hoitaa monta asiaa samanaikaisesti. Tämä saa myös aikaan edellä esitettyjä toissijaisia tarpeita ja niiden täyttämisen kautta syntyvää resurssimenetystä. Organisaatio joutuu investoimaan ylimääräisiin resursseihin sekä kehittämään käytäntöjä suuren virtausmäärän käsittelemiseksi. Kyse on näiltä osin toissijaisten tarpeiden täyttämisestä. Liian monen keskeneräisen virtausyksikön tilanteessa kokonaiskuvan muodostaminen on haasteellista ja ongelmia on vaikeampi havaita. Tilanne aiheuttaa tekijöille ylimääräisen työn lisäksi stressiä. (Modig ym. 2018, 51 - 55).

Keskeneräisen työn vaiheittainen edistäminen aiheuttaa verotarkastusprosessissa merkittävässä määrin uudelleen aloittamisen tarvetta. Keskeneräinen työ muodostuu eri vaiheissa olevista verotarkastuksista, joita työstävät kohteille nimetyt verotarkastajat sekä ohjaus- ja hyväksyjäroolissa olevat tarkastuspäälliköt. Yhdellä verotarkastajalla ja verotarkastusta suorittavalla työparilla on samanaikaisesti kesken eri vaiheissa olevia verotarkastuksia. Verotarkastus voi jäädä kesken-eräiseksi esimerkiksi tilanteissa, joissa

- asiakkaalta on tarpeen saada kirjallisesti lisätietoa.
- verotarkastuksessa tarvitaan kolmansilta osapuolilta hankittavaa vertailutietoa.
- aineellisessa tai menettelykysymyksessä tarvitaan Verohallinnon sisäistä asiantuntija-apua.
- verotarkastuskertomus on asiakkaalla kuultavana.
- verotarkastuskertomus on tarkastuspäälliköllä hyväksyttävänä.

Lisäksi verotarkastusten keskeytymiseen voivat vaikuttaa muun muassa verotarkastajien poissa-olot työstä, etukäteen sovitut uusien verotarkastusten alkamisajankohdat ja muut työtehtävät. Uuden työn aloittamisessa, keskeneräisen työn loppuun tekemisessä sekä työn priorisoinnissa esiintyy nykytilassa vaihtelua, sillä menettelyitä ei ole yhdenmukaistettu. Verotarkastusprosessissa esiintyy asiantuntijaorganisaatiolle tyypillistä tekijöiden itsenäisesti suorittamaa työn järjestämistä ja aikatauluttamista, johon Torkkola (2015, 61) viittaa.

Tässä opinnäytetyössä keskeneräistä työtä käsitellään ensisijaisesti työn priorisoinnin ja keskeytysten kannalta. On kuitenkin tarpeen tiedostaa, että keskeneräinen työ voidaan nähdä verotarkastusprosessissa myös kysynnän luojana, työn virtauttajana, koska toimintaan ei kohdistu verotarkastuksen kohteena olevien asiakkaiden aikaansaamaa kysyntää.

Pullonkaulat

Prosessin virtaustehokkuus ja läpimenoaika riippuvat ensisijaisesti siitä prosessin vaiheesta, jonka jaksoaika on pisin. Prosessin pullonkaula on näin ollen se prosessin vaihe, jossa läpivirtaus on pienintä - tätä kutsutaan pullonkaulojen laiksi. Pullonkaulat lisäävät läpimenoaikaa, koska käsittelemä odottavista virtausyksiköistä muodostuu tähän vaiheeseen jono - työ ei siis etene, eikä odotusaika lisää virtausyksikön arvoa. Pullonkaulojen syntyyn vaikuttavat prosessissa esiintyvä vaihtelu sekä se, että työvaiheet täytyy tehdä tietyssä järjestyksessä eli prosessin vaiheet ovat riippuvaisia toisistaan. Pullonkaulat rajoittavat koko prosessin läpivirtausta. (Modig ym. 2018, 37 - 39). Kun systeemin suorituskykyä parannetaan juuri tästä kohtaa, saadaan parhaat tulokset. Kun pullonkaula vahvistuu tarpeeksi, jostain toisesta osasta tulee uusi heikoin lenkki. Pullonkaulat vaihtavat siis esiintymispaikkaa. Pullonkauloista on mahdotonta päästä kokonaan eroon, mutta niitä voidaan ehkäistä ja niiden vaikutusta pienentää vähentämällä prosessissa esiintyvää vaihtelua. (Torkkola 2015, 99).

Virtaustehokkuuden lisääminen paljastaa pullonkauloja, kun johonkin työvaiheeseen alkaa muodostua jonoa. Toisaalta jonot voivat olla myös merkki prosessissa esiintyvistä vaihtelusta eikä varsinaisesta pullonkaulasta. On tärkeää kohdentaa kehittämistoimet nimenomaan pullonkaulaan, sillä juuri pullonkaulaa parantamalla lisätään koko prosessin suorituskykyä. Jos kehittämistä kohdennetaan muihin työvaiheisiin, syntyy tästä hukkaa, sillä muiden työvaiheiden parantaminen ei sinänsä kasvata pullonkaulan kapasiteettia. (Torkkola 2015, 99). Toki muiden työvaiheiden parantamisen tuloksena pullonkaulaan voidaan mahdollisesti siirtää lisää kapasiteettia, sieltä voidaan siirtää töitä muualle tai pullonkaulassa esiintyvien häiriöiden ja vaihtelun määrä voi vähentyä, ja näin virtaustehokkuus lisääntyy.

Virtaustehokkuuden lisääminen

Virtaustehokkuutta edistävät yleisesti toimintojen vakioiminen, vaihtelun minimoiminen sekä kokonaiskuvan näkeminen. Torkkola (2015, 221) nimeää virtaustehokkuuden lisäämisen ensimmäiseksi periaatteekseen asiantuntijatyön johtamisessa lean-toimintastrategian mukaisesti. Vir-

taus on päämäärä, ja organisaatio rakennetaan virtaustehokkaaksi. Tällöin asiakkaan kokema läpimenoaika minimoidaan ja keskitytään siihen, että virtausyksiköitä valmistuu mahdollisimman paljon. (Torkkola 2015, 57).



Kuva 7. Virtaustehokkuutta lisäävät asiat (mukaiillen Modig ym. 2018, 45).

Keskeneräisten virtausyksiköiden määrää vähentämällä pyritään karsimaan jonojen muodostumisen syitä. Jaksoaika lyhenee, kun työskennellään nopeammin. Resurssien lisääminen puolestaan lisää kapasiteettia ja lyhentää jaksoaika. Virtaustehokkuus kasvaa myös, kun pyritään poistamaan ja vähentämään prosessin vaihtelun eri muotoja. Lean-ajattelussa virtaustehokkuutta kasvatetaan prosessin toiminnassa esiintyvän vaihtelun minimoimisella. Vaihtelu, epätasapaino tai epäyhdenmukaisuus, aiheuttaa ylikuormitusta ja hukkaa. Torkkola (2015, 229) sekä Modig ym. (2018, 40 - 43) toteavat epätasapainon tarkoittavan asiantuntijatyössä esimerkiksi henkilöiden välisiä osaamiseroja, työmäärän vaihtelua eri päivinä ja organisaation omista toimintatavoista johtuvaa vaihtelua.

Torkkola (2015, 52 - 54) esittää kokemuksensa perusteella asiantuntijatyössä työn virtaavuutta edistäviksi konkreettisiksi toimintaperiaatteiksi työn visualisointia, priorisoimista ja esimiehen tekemää resursointia (taulukko 1).

Periaate	Kuvaus
Yhden keskeneräisen työn edistäminen kerrallaan	Tehtävää työtä ei vaihdeta ilman sovittua syytä toiseen, vaan yksi työ tehdään mahdollisimman pitkälle ennen uuden tehtävän aloittamista.
Keskeneräisen työn visualisointi	Kanban-taulu visualisoi tilannekuvaa päivä- tai viikottasolla. Työ virtaa vasemmalta oikealle. Visuaalisuuden avulla löydetään työvaiheissa esiintyvät virtauksen esteet, nähdään konkreettisesti työn alla olevat tehtävät sekä tekemisen järjestys odottaville töille.
Kokeileminen	Kokeilu on tärkeämpää kuin suunnitelman toteuttaminen tiukasti. Kokeiluista opitaan ja kokemusten avulla toimintatapoja muutetaan tehokkaampaan suuntaan.
Nopea rytmi	Tehtävät työt suunnitellaan viikoittain. Päivittäin tarkistetaan työtilanteen status ja sopeudutaan todelliseen tilanteeseen.
Kapasiteetin määrittäminen	Esimies arvioi kapasiteetin eli kuinka monta työtä voidaan viikkosuunnitelmaan valita.
Työrauha	Prosessista nousevat lisätyöt eivät muuta jo tehtyä priorisointijärjestystä. Työtä ei priorisoida uudelleen työn jo käynnistyttyä.

Taulukko 1. Työn virtaavuutta edistävät konkreettiset periaatteet (mukaillen Torkkola 2015, 52).

Käytännön työssä virtaustehokkuuden lisääminen tarkoittaa muun muassa sitä, että työtä ei keskeytetä ilman syytä. Työn vaihtaminen vie resursseja. Työhön luodaan etenemistä edistäviä käytäntöjä, standardeja, joihin kaikki sitoutuvat ja joita kehitetään. Virtaavuus edellyttää kaikkien

työntekijöiden yhteistä näkemystä työn etenemistä kuvaaviin kysymyksiin. (Torkkola 52, 60). Virtaavuuden lisääminen etenee muun muassa standardoinnin, hukan poistamisen ja vaihtelun minimoimisen kautta, ja näitä on tarkoituksenmukaista käsitellä aina kokonaisuutena.

Viranomaisen suorittamassa asiantuntijatyössä virtausyksikkö on prosessissa etenevä työ, esimerkiksi verotarkastus. Verotarkastuksen kokonaisläpimenoajasta vain osa on arvoa tuottavaa aikaa. Nykytilassa arvoa tuottavaa aikaa ei seurata verotarkastusprosessissa, vaan seurannan kohteina ovat lähinnä verotarkastajien kohteelle kirjaama työaika sekä verotarkastuksen läpimenoaika. Seuranta kohdistuu siten virtaustehokkuuden osatekijöihin, ei itse virtaustehokkuuteen. Jotta virtaustehokkuutta voidaan parantaa verotarkastusprosessissa, tulisi kokonaisuutena ajatellen muun muassa vähentää prosessissa esiintyvää vaihtelua ja hukkaa, määrittää läpimenoaikojen kannalta tarkoituksenmukainen keskeneräisen työn määrä, tarkastella ja tahdistaa jaksoaikojen pituutta sekä selvittää hidastavatko pullonkaulat virtaavuutta.

4.5 Standardointi

Yleisesti standardi määritetään säännöksi tai toimintavaksi - parhaaksi tiedossa olevaksi menetelmäksi - jota kaikki sitoutuvat noudattamaan. Toisaalta standardi voidaan nähdä prosessin toiminnalle määriteltynä tavoitetilana, jota pyritään saavuttamaan. Tällöin standardi on nykytilaa korkeammalla ja olennaista on löytää keinot, jolla tavoiteltavaan standarditasoon päästään. (Rother 2011, 103 - 105). Standardointia voidaan kuvata myös vaihtelun vähentämisenä ajattelu- ja toimintatavoissa (Modig ym. 2018, 141 - 145). Standardointi on jatkuvan parantamisen ja laadun perusta, ja se tulee aloittaa prosessin vakioimisesta. Jos prosessissa on paljon vaihtelua, puuttuvat siitä toistuvat käytännöt ja parannukset jäävät yksittäisiksi toimiksi. Standardit paljastavat myös prosessin toimimattomuutta, sillä jos työntekijä noudattaa standardoitua työtä ja vikoja ilmenee silti, tulee standardeja muuttaa. Ongelmanratkaisun tulee päättyä standardointiin, sillä jollei parannettua prosessia standardoida, menetetään oppiminen ja aikaansaadut parannukset. (Liker 2010, 142 - 143, 255).

Liker (2010, 140 - 143) nostaa esille standardisoinnissa vahvasti korostuvaa koko organisaation sitoutumista sekä standardien noudattamiseen että niiden kehittämiseen. Osaamisen ja tiedon siirtäminen sekä kokemusten jakaminen ovat jokaisen työntekijän velvoitteita, ja niiden toteuttamisen kautta varmistuu, että standardit ovat aina parhaita tapoja toimia. Standardit muodostuvat

ja muuttuvat kaizenin, jatkuvan parantamisen kautta, ja toimivat pohjana työntekijöiden osaamisen kasvulle.

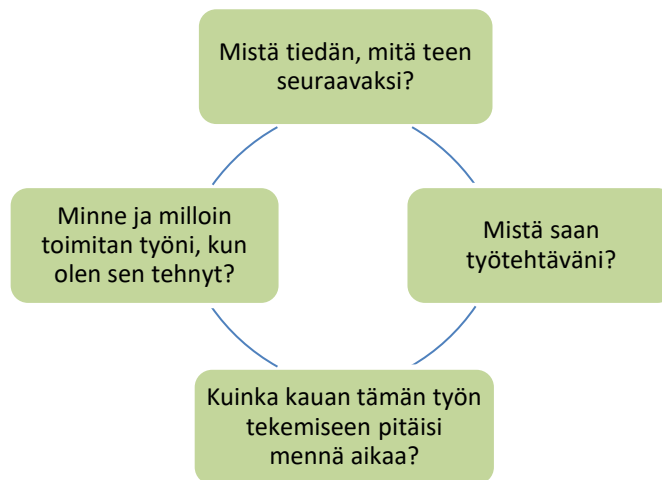
Standardien tulee olla yksinkertaisia ja täsmällisiä eli helposti ymmärrettävissä olevia. Standardit ovat muutettavissa, ja toiminnan kehittyessä myös standardit määritellään uudelleen. Standardeissa tulisi Rungtusanatham ym. mukaan (2016, 76 - 77) näkyä seuraavat:

- yksilöllinen valtuutus ja vastuu,
- yksilöllisen kokemuksen siirtäminen seuraaville työntekijäsukupolville,
- yksilöllisen osaamisen ja tiedon siirtäminen organisaatioon,
- kokemuksen kerääminen organisaatiosta,
- tieto-taidon jakaminen työpajasta toiseen,
- noudattamiseen sitoutuminen.

Organisaatiossa ilmenee usein epäluuloa stardartointia kohtaan. Rother (2011, 17) toteaa standardoituihin käyttäytymisrutiineihin liittyvän usein ennusteen, jonka mukaan standardit tuhoavat luovuuden ja rajoittavat potentiaalia. Rotherin mukaan standardit voidaan nähdä yleisen ajattelun ja ennusteen vastaisesti luovuutta ja kilpailukykyä lisäävinä, koska rutiinit vapauttavat ja kanna-voivat inhimilliset kyvyt aiempaa paremmin. Olennaista standardoinnissa on nimenomaisesti vahvistaa työntekijöiden osallistamista ja innovaatioihin kannustamista (Liker 2010, 142). Tarkoituksena on, että työntekijä voi keskittää huomionsa laajempaan kuvaan, ja löytää virheitä rajoitettavia ja eliminoivia tapoja parantaa prosessia sen sijaan, että hän kiinnittäisi huomionsa työn yksityiskohtiin (Liker ym. 2012, 58). Ennakoitavat rutiinit lisäävät osaltaan turvallisuutta ja itseluottamusta. Rutiinit ja standardit edistävät työn hallintaa ja toimivat siten henkistä energiaa säästävinä toimintamalleina. (Parpei 2017, 189 - 190). Rother (2011, 17) korostaa, että yksittäisiä rutiineja tärkeämpää on oppia joustavuutta lisäävä käyttäytymisrutiini ennakoimattomien ja epävarmojen tilanteiden varalle. Tällöin rutiini tai standardi sisältää etenemistavan yksittäisen toimintatavan sijaan.

Työn virtaavuuden varmistaminen ja standardien konkretisointi korostuvat työntekijätasolla. Liker (2010, 147) on havainnut standardoinnin edistävän tehokasta tiimityötä opettamalla työntekijöille samanlaista terminologiaa, taitoja ja pelisääntöjä - yhteistä tapaa toimia. Torkkola (2015,

60) korostaa työn virtaavuuden edellyttävän, että jokaisella työntekijällä on yksiselitteinen ja yhteinen näkemys muun muassa työn priorisointiin sekä tekemiseen käytettävissä olevaan aikaan.



Kuva 8. Yhteinen käsitys työn virtaavuutta edistäviin kysymyksiin. (Torkkola 2015, 60).

Torkkolan esittämässä kysymyksissä on kyse standardoinnista, toiminnan vakioimisesta. Asiantuntijan työtehtävien tulee saapua sovittua kanavaa pitkin, ja työtehtävien tekemisen järjestys eli prioriteetti on päätetty etukäteen. Torkkola toteaa tämän olevan erityisenä haasteena asiantuntijaorganisaatioissa, jossa on totuttu siihen, että kukin päättää itse oman työnsä aikataulutuksesta, järjestyksestä ja toimintamallista. Työn eteneminen ei voi vaihdella riippuen siitä, kuka työtä tekee. Yksi tehokas keino on yhteisen rytmin ja selkeiden priorisointisääntöjen luominen organisaatioon. (Torkkola 2015, 61 - 62). Lean-ajattelussa työn vastaanottaminen sekä tekemisen aloittaminen ja loppuun saattaminen tapahtuvat sovitusti, yhteisiä periaatteita noudattaen. Prosessiin on luotu tällöin vakioituja toimintatapoja, jotka edistävät nimenomaisesti työn virtaavuutta ja prosessin toiminnan ennakoitavuutta.

4.6 Hukka

Virtaavuutta edistetään poistamalla prosessista hukkaa (muda) eli kaikkia tehottomuuden muotoja, jotka eivät lisää tuotteen tai palvelun arvoa. Hukkaa tarkastellaan tällöin ensisijaisesti asiakaslähtöisesti. Hukka jarruttaa tuotantovirtausta eli pidentää läpimenoaikoja, ja sen systemaattinen poistaminen lisää työn tuottavuutta ja laatua. Hukkaa on kaikissa prosesseissa ja prosessit myös tuottavat sitä itsessään. Hukka sitoo resursseja tuottamatta lisäarvoa ja tämä kuormittaa organisaatiota. (Womack ym. 2004, 15 - 19; Liker 2010, 114; Modig ym. 2013, 74 – 75; Kouri 2009,

10). Kaksi muuta hukan tyyppiä ovat muri ja mura. Muri tarkoittaa ihmisten ja laitteiden ylikuormitusta, josta aiheutuu turvallisuus- ja laatuongelmia sekä laitteissa vikoja ja katkoksia. Muralla tarkoitetaan epätasaisuutta, joka ilmenee ajoittain liikana työn määränä ja toisinaan puolestaan liian vähänä työnä. Hukan eri muodot lisäävät toisiaan. Jotta prosessista saataisiin virtaustehokas, tulee muda ja muri eliminoida ja muraa tasapainottaa standardoinnin keinoin. (Liker 2010, 113 - 115).

Hukan muodot

Hukan määrittelyn pohjana käytetään kirjallisuudessa usein Womackin (2003) ja Likerin (2006) tekemiä jaotteluita. Kyseiset jaottelut perustuvat erityisesti teollisuusympäristössä havaittuihin hukkiin, joskin jaottelua käytetään pohjana myös palveluorganisaatioiden prosesseissa. Tässä yhteydessä keskitytään esittämään erityisesti asiantuntijaorganisaatioissa havaittuja hukan muotoja.

Hukan muotoja ja niiden esiintymistä asiantuntijatyössä voidaan kuvata Torkkolaa (2015, 25 - 28) ja Womackia (2004, 15) mukailen taulukossa 2 esitetyllä tavalla.

Hukan muodot	Esiintyminen asiantuntijatyössä
Ylituotanto	Ylituotanto on suurin asiantuntijatyössä esiintyvä hukka, joka aiheuttaa itsessään muita hukan muotoja. Asiantuntijatyössä ylituotantoa ovat esimerkiksi turha mittaaminen tai palaverit, joiden tarpeellisuutta ei ole kyseenalaistettu ja joihin voidaan kutsua osallistujia liian laajasti, varmuuden vuoksi. Ylituotantoa on myös asioiden liiallinen valmistelu ja selvittäminen.
Odottaminen	Asiantuntijaorganisaatioon liittyy tyypillisesti päätösten, hyväksyntöjen ja lisätietojen odottaminen asiakkaalta tai kollegoilta. Odottamista esiintyy myös siirrettäessä tehtäviä tekijältä tai työjonolta toiselle. Odottamisen yhteydessä työ keskeytyy, josta syntyy uudelleen aloittamisen tarvetta.

Siirtäminen ja ylimääräinen liike	<p>Tiedon tai työn siirtäminen henkilöltä tai osastolta toiselle sen sijaan, että pyrittäisiin minimoimaan tarvittavien tekijöiden määrää per tehtävä. Siirtämisten yhteydessä kasvaa päällekkäisen työn määrä ja työ jää mahdollisesti odottamaan etenemistä.</p> <p>Useiden sovellusten käyttäminen työn tekemiseen, tiedon manuaalinen käsittely ja tiedon etsiminen ovat esimerkkejä asiantuntijatyöhön sisältyvästä ylimääräisestä liikkeestä. Ylimääräinen liike vie asiantuntijatyössä aikaa ja henkisiä resursseja.</p>
Yliprosessointi tai epätarkoituksenmukainen käsittely	<p>Jos työn laatutaso on määrittelemättä tai oikeaa työtä ei ole riittävästi, voidaan prosessissa tehdä ylimääräisiä asioita kuten tarkistuksia tai kokonaisia työvaiheita, jotka eivät lisää lopputuotteen arvoa. Epätarkoituksenmukainen käsittely sisältää myös asioiden tekemisen suurissa erissä sen sijaan, että työ organisoitaisiin pienempiin ja nopeammin valmistuviin kokonaisuuksiin. Tavoiteltavan laatutason määrittäminen on tärkeää asiantuntijatyössä, jossa yliprosessointi on keskeinen hukan muodostumisen muoto.</p>
Varastointi ja keskenäinen työ	<p>Aloitettut tehtävät, joita ei ole saatu vielä valmiiksi. Asiantuntijatyössä ne ovat esimerkiksi sähköposteja, projekteja tai raportteja.</p>
Laatuvirheet ja uudelleen tekeminen	<p>Laatuvirheet aiheuttavat uudelleen tekemisen tarvetta ja sitovat resurssia sekä organisaation ja asiakkaan rajapinnassa että organisaation sisällä. Uudelleen tekemistä aiheutuu myös keskeytyksistä, häiriöistä ja väärinkäsityksistä.</p>

Taulukko 2. Hukan muodot ja niiden esiintyminen asiantuntijatyössä (Womack 2004, Torkkola 2015).

Liker (2010, 29) nimeää hukan muodoksi edellisten lisäksi työntekijän luovuuden käyttämättä jättämisen. Aikaa, ideoita, taitoja, parannuksia ja oppimismahdollisuuksia hukataan, jos työnteki-

jöitä ei sitouteta tai kuunnella. Kahdeksatta hukkaa muodostuu käsitykseni mukaan myös asiantuntijaorganisaatiossa. Lean-ajattelussa kehittäminen kuuluu kaikille ja tarkoituksena on, että laaduntarkkailu, luovuus ja yksilöllisyys parantavat jatkuvasti standardia.

Oman kokemukseni mukaan tiedon manuaalinen etsiminen voi muodostua asiantuntijatyössä merkittäväksi hukan aiheuttajaksi. Womack (2004, 14) on sisällyttänyt tämän työntekijöiden ylimääräiseen liikkumiseen. Tiedon etsimiseen kuluva aika korostuu viranomaisen suorittamassa asiantuntijatyössä, jossa päätösten tulee perustua voimassa olevaan lainsäädäntöön ja oikeusohjeisiin. Jos viranomaisen työssään käyttämä tieto on hajallaan tai hyödynnettävä tieto on laaja-alaista ja mahdollisesti harvoin tarvittavaa, voi tiedon etsiminen viedä asiantuntijoiden aikaa runsaasti.

Ylituotannon ja -prosessoinnin välttäminen edellyttävät, että asiantuntijaorganisaatiossa on määriteltävyä laatu- ja tarkkuustaso sekä työvaiheiden tavoitteellinen työajankäyttö. Jos määrittelyt ovat puutteelliset, työn laatutaso ja työajankäyttö voivat vaihdella tekijöittäin. Tämä vaikuttaa prosessin toimintaan, sillä ennustettavuus vähenee ja tuottavuus voi kärsiä.

Resurssitehokkuuden aiheuttama hukka

Modig & Åhlström (2018, 7 - 11) nostavat esille organisaation perusrakenteeseen eli resurssikäyttöön liittyvän hukan. Resurssitehokkuuteen keskittyvä organisaatio synnyttää toiminnassaan hukkaa eli lisäarvoa tuottamatonta työtä. Resurssitehokkuuteen pyrkivässä organisaatiossa korostetaan kaikkien arvoa tuottavien resurssien tehokasta hyödyntämistä, kun taas virtaustehokkuuteen tähtäävässä organisaatiossa päähuomio kiinnitetään jalostettavaan yksikköön. Resurssitehokkuuden periaatteena on mittakaavaetujen tavoittelu ja yksikkökustannusten lasku. Päähuomio on tuotteen tai palvelun tuottamiseen tarvittavissa resursseissa ja niiden tehokkaassa käytössä. Resurssitehokkuutta mitataan määrittämällä, kuinka paljon jotain resurssia hyödynnetään suhteessa tiettyyn ajanjaksoon.

Resurssitehokkuus voi aiheuttaa toiminnalle kielteisiä vaikutuksia niin asiakkaan kuin henkilöstön näkökulmasta. Modig & Åhlström (2018, 47 - 67) toteavat resurssitehokkaan organisaation aiheuttavan uusia tarpeita, joita varten tarvitaan uusia resursseja, lisätyötä ja panoksia, joita virtaustehokkaassa organisaatiossa ei tarvittaisi. Kielteiset vaikutukset ovat Modig & Åhlströmin mukaan esitettävissä kolmen tehottomuuden lähteen kautta, joita ovat pitkät läpimenoajat, useiden asioiden samanaikainen hoitaminen sekä uudelleen aloittamisen tarve. Koska monia tehtäviä täytyy hoitaa samaan aikaan, lisääntyy kunkin keskeneräisen työn uudelleen aloittamisen tarve,

ja tämä pidentää puolestaan läpimenoajan kestoa. Virtausyksiköt viipyvät prosessissa ja asiakas odottaa.

Asiantuntijaorganisaatiossa pyritään tyypillisesti hyödyntämään arvokas asiantuntijaresurssi mahdollisimman tarkoin. Kun työtä on asiantuntijoiden työjonossa odottamassa, prosessissa muodostuu Modig & Åhlströmin kuvaamalla tavalla asioiden samanaikaisesti hoitamista sekä uudelleen aloittamisen tarvetta ja tehtävien läpimenoaika kasvaa. Prosessissa odottava työ voi aiheuttaa myös toissijaisia tarpeita kuten asiakasyhteydenottoja ja odottavaan työhön liittyviä selvityksiä. Toissijaisten tarpeiden täyttämiseen tarvitaan resursseja ja toimintoja.

Pohdittavaksi jää, kuinka pitkälti viranomaistoiminnassa voidaan keskittyä virtaustehokkuuteen. Viranomaistoimintaa kehitettäessä tavoitteena voisi olla resurssi- ja virtaustehokkuuden yhteensovittaminen. Yksi vaihtoehto voisi olla, että pyritään löytämään taloudellinen ja tuottavuutta sekä asiakaslähtöistä ajattelua lisäävä toimintatapa, jossa hyödynnetään joustavia resursseja tehokkaasti ja pyritään lisäämään asiakkaan saamaa arvoa palvelun läpimenoaikojen lyhenemisen kautta.

Hukan poistaminen

Prosesseissa on aina hukkaa, eikä kaikkea hukkaa ole tarkoituksenmukaista pyrkiä poistamaan. Olennaista on keskittyä havaitsemaan merkittävä hukka ja poistamaan tai vähentämään sitä. Torkkolan mukaan (2015, 27 - 28) hukan poistamisessa tulee keskittyä ensisijaisesti läpimenoaikojen lyhentämiseen - tällöin hukkaa poistetaan olennaisista kohdista. Samanaikaisesti tulee ymmärtää, että hukan poistaminen ei ole päämäärä, vaan keino lisätä virtaavuutta. Likerin (2010, 113 - 127) mukaan kehittämistoimissa keskitytään tyypillisesti lisäarvoa tuottamattoman työn (mudan) poistamiseen, sillä tämä hukan muoto on helpoin havaita. Liker korostaa, että myös muut hukan muodot eli ylikuormitus ja vaihtelu tulee huomioida ja järjestelmää pyritään tasapainottamaan. Liker toteaa, että tätä tuotannon ja aikataulujen tasapainottamista kutsutaan sanalla heijunka. Palveluprosessissa huomio kiinnittyy erityisesti työaikataulujen tasapainottamiseen (Liker 2010, 114 - 125). Viranomaisaloitteisessa toiminnassa tämä tarkoittaa erityisesti standardiaikojen määrittämistä eri tyyppisille toiminnoille.

Hukan poistamisessa voidaan keskittyä havaitsemaan erilaisia hukan muotoja ja etsimään niiden juurisyytä. Pelkkä havaitun hukan poistaminen ei pureudu hukan aiheuttamisen syihin, vaan ainoastaan juurisyyden eli aiheuttajien aikaansaamiin vaikutuksiin. Juurisyyt löytyvät useimmiten aivan toisaalta, kuin missä niiden vaikutukset näkyvät (Torkkola 2015, 104).

4.7 Six sigma prosessin parantamisessa

Six Sigma on työkalu, jonka keskeisenä ajatuksena on keskittyä prosessin vaihteluun ratkaisemalla ongelmia tieteellisesti. Six Sigma perustuu tieteelliseen parannusmetodiin, jossa hyödynnetään tilastollista ajattelua ja menetelmiä. Kyseessä ei ole parannusohjelma, vaan suorituskyvyn parannusmenetelmä. Vaihtelun pienentäminen vähentää hukkaa, josta seuraa virtauksen kasvaminen. Vaihtelu aiheuttaa virheitä, virheet aiheuttavat vikoja ja viat aiheuttavat hukkaa. Six Sigmassa keskitytään vaihtelun minimoimiseen ja Lean keskittyy hukkan poistamiseen. Six Sigma pyrkii pienten parannusten sijaan saamaan aikaan radikaaleja muutoksia prosesseihin. (Sixsigma 2018).

Torkkola (2015, 207) toteaa, että Lean six sigma -menetelmiä kannattaa käyttää viimeistään siinä vaiheessa, kun toiminta on stabiilia ja vaihtelua halutaan pienentää. Tällöin vaikuttavien syiden etsiminen ei ole enää mahdollista pelkästään pääättelemällä, vaan prosessin parantaminen edellyttää tilastollisten menetelmien käyttöä.

Six sigma tähtää systemaattiseen ja nopeaan parantamiseen tilastollisen ajattelun avulla. Menetelmän soveltaminen edellyttää seurannan järjestämistä, mittavia muutoksia sekä lean-johtamis- ja -kehittämistavan hallintaa. Tässä yhteydessä menetelmä tuodaan esille yleisellä tasolla, mutta siihen ei paneuduta syvällisemmin. Lean six sigman voi käsittääkseni nähdä kehittämistoiminnan ylempänä tasona, kun prosessi on standartoitu ja parantaminen on saatu käynnistettyä.

5 Oman toiminnan johtaminen

Asiantuntijatyöhön sisältyy tyypillisesti runsaasti vapautta, jolloin tuloksellinen työskentely edellyttää asiantuntijalta kyvykkyyttä itseohjautuvuuteen ja toiminnan suunnitelmalliseen loppuun saattamiseen. Asiantuntijatyössä korostuu kyky suunnitella omaa toimintaa organisaation tavoitteiden mukaisesti ja edetä kohti päämäärää. Jos tavoitteet puuttuvat tai ovat epäselvät tai henkilökohtainen kyvykkyys on vähäistä, voi asiantuntija suunnitella tekemistään organisaation päämäärän kannalta tehottomasti sekä käyttää työaikaansa toisarvoisiin asioihin.

Oman toiminnan johtaminen rakentuu muun muassa itseohjautuvuudesta, sisäisestä motivaatiosta ja toimeenpanon taidosta eli volitiosta. Martela & Jarenkon (2017, 12) mukaan itseohjautuvuus tarkoittaa henkilön kykyä toimia omaehtoisesti ilman ulkopuolisen ohjauksen ja kontrollin tarvetta. Itseohjautuvuus edellyttää itsemotivoitumista eli henkilöllä on oltava halu kehittyä ja tehdä asioita omaehtoisesti ilman ulkoista pakottamista. Lisäksi hänellä on oltava päämäärä eli käsitys siitä, mitä tavoitetta kohti hän itseohjautuu sekä tarvittava osaaminen päämääränsä tavoitteluun. Jos osaaminen on puutteellista ja henkilö tarvitsee paljon tukea, ei itseohjautuvuus toteudu. Varsinaisten tiettyyn tehtävään kuuluvien teknisten taitojen ohella tämä tarkoittaa erityisesti kykyä johtaa itse itseään eli ajanhallinnan, tehtävien asetannan, resurssien hallinnan ja priorisoinnin kaltaisten taitojen hallintaa, jotka voidaan perinteisesti mieltää esimiehen tehtäviksi. (Martela ym. 2017, 12).

5.1 Tavoitteellinen työskentely

Tavoitteellinen työskentely voidaan jakaa toimintapäätöksen suhteen kahteen vaiheeseen: toimintapäätöstä edeltävään ja päätöksen jälkeiseen vaiheeseen. Toimintapäätöstä edeltävää tilaa kutsutaan motivaatioksi ja päätöksen jälkeistä tilaa volitioksi eli toimeenpanon taidoksi. (Parppei 2015, 35 - 37). Motivaatio on intoa ja halua ryhtyä työskentelemään, ja se ilmenee aikomuksena saavuttaa tavoite. Motivaatio on ensimmäinen edellytys sille, että lähdetään liikkeelle. Oman toiminnan ohjaamiseen liittyy keskeisesti sisäinen motivaatio, joka voidaan jakaa kahteen osaan, sisäsyntyiseen ja sisäistettyyn. Sisäsyntyinen motivaatio tarkoittaa sitä, että tekeminen itsessään on innostavaa ja nautinnollista. Ihminen siis motivoituu puhtaasta tekemisen riemusta. Sisäistetyssä motivaatiossa tietty tekeminen vuorostaan tuntuu arvokkaalta, koska se kytkeytyy itselle

tärkeisiin päämääriin ja arvoihin. Pitkäjänteisen suorittamisen kannalta on olennaista, että sisäistetty motivaatio on vahva. Sisäiseen motivaatioon vaikuttaa olennaisesti kyvykkyyden kokeminen eli tunne siitä, että osaa työnsä ja saa asioita aikaan. Kyvykkyyden vahvistaminen organisaatioissa vaatii usein turhien häiriötekijöiden eliminoimista, jotta työntekijällä on mahdollisuus keskittyä itse tekemisen virtaan. Flow-tila, jossa kyvykkyyden kokemus on huipussaan, vaatii selkeää päämäärää ja mahdollisuutta saada jatkuvaa palautetta omasta etenemisestään. (Martela ym. 2015, 32 - 57). Kyvykkyyksien kasvattaminen lisää sisäistä motivaatiota ja vahvistaa uskoa omaan pysyvyyteen. Kun henkilö on sisäisesti motivoitunut, hän pystyy kohdentamaan tarkkaavaisuuttaan ja keskittymiskykyään olennaiseen sekä työskentelemään pitkäjänteisesti. Sisäinen motivaatio lähtee henkilöstä itsestään, mutta sen kasvamista voidaan edistää myös osaamista ja kyvykkyyksiä kehittävien työtehtävien kautta.

Parpei (2016, 33 - 45) nostaa esille volition, toimeenpanon taidon, merkittävimpänä tavoitteiden saavuttamiseen ja tekemisen loppuun saattamiseen vaikuttavana tekijänä. Volitio ohjaa henkilön tekemään tavoitteen saavuttamisen kannalta tärkeitä asioita, vaikka ne eivät ensisijaisesti mielenkiintoisimpia tehtäviä olisikaan. Kun motivaatio vaikuttaa tavoitteiden valintaan, turvaa volitio puolestaan tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavien toimien tekemisen ja loppuun saattamisen. Kyseessä on taito tietoisesti ja johdonmukaisesti säädellä ja hyödyntää omaa henkistä pääomaa sekä ympäristötekijöitä tavoitteiden saavuttamiseksi. Volitio ilmenee työvireen ylläpitona ja sen suuntaamisena tavoitteen saavuttamisen kannalta oikeisiin asioihin ja näkyy tietoisena sitoutumisena sekä sitkeytenä viedä työ päätökseen ulkoisista ja sisäisistä esteistä sekä häiriöistä huolimatta. (Parpei 2017, 33- 45).

Työvireellä tarkoitetaan tietoista kehitettävissä ja johdettavissa olevaa aikaansaamisen vireystilaa, joka varmistaa, että työskentely viivyttelemättä aloitetaan ja sitä systemaattisesti jatketaan, kunnes tavoite on saavutettu. Vaikka työvire sisältää motivaatiokontrollein ylläpidettävää kiinnostusta ja halua tavoitteen saavuttamiseen, pitää se sisällään muitakin tekijöitä ja nimenomaisesti niitä, jotka estävät viivyttelyn työhön ryhtymisessä ja ennenaikaisessa lopettamisessa sekä vahvistavat aktiivista tekemistä. Henkilökohtaisesti mielekkäiksi ja tärkeiksi koetut tavoitteet sekä riittävä itseluottamus ovat työvireen edellytyksiä. Työskentelyn suuntaamista edistävät päämäärän visualisointi ja konkretisointi, organisaation ilmoittamat tavoitteet eivät yksistään riitä. Visualisoinnilla tarkoitetaan selkeän mielikuvan luomista omasta tavoitetilasta sekä keinoista, joilla se saavutetaan. Oman tavoitteen visualisointi mahdollistaa siihen johtavien toimenpiteiden tehokkaamman hahmottamisen ja suunnittelun. Tämä helpottaa oikeiden toimenpiteiden valintaa ja niihin ryhtymistä halutun päämäärän saavuttamiseksi. (Parpei 2017; 16 - 17, 67 - 76).

Tavoitteellinen työskentely edellyttää sekä motivaatiota että volitiota. Koska volitio mahdollistaa sellaisen tavoitteellisen työskentelyotteen, joka ei kaadu henkilön sisäisiin tai ulkoisiin esteisiin -draivin puutteeseen, työskentelee volition sisäistänyt henkilö sitkeästi ja tarkoituksenmukaisesti hyödyntämällä tietoisesti omat kykynsä sekä ulkoiset tekijät. Sisäinen motivaatio liittyy keskeisesti henkilön oppimishaluun, jolloin tekemistä ohjaa tavoitteisiin pyrkimisen sijaan vahva oppimisen ja kehittymisen halu. Jos työntekijän kiinnostus suuntautuu vahvemmin työn sisältöön kuin tavoitteen ja tulosten saavuttamiseen, voi tämä aiheuttaa ongelmia organisaation kannalta. Sisäiseen motivaatioon liitetään myös halu työskennellä itselle mieluisten työtehtävien parissa. Tällöin riskinä on, että vahvastikin sisäisesti motivoitunut henkilö voi keskeytysten katkaistessa työskentelyn päätyä tavoitteiden kannalta epäolennaisten työtehtävien pariin, jolloin tavoitteen saavuttaminen ja konkreettiset tulokset jäävät puolitiehen. (Parppei 2017, 38 - 40).

5.2 Toiminnan aloittaminen, eteneminen ja loppuun saattaminen

Toiminnan kontrolleja kehittävät ja hyödyntävät keinot ovat olennaisia tehokkaan toimeenpanon varmistamiseksi eli käytännössä työn aloittamiseksi, etenemisen varmistamiseksi sekä loppuun saattamiseksi. Keskeisiä keinoja ovat esimerkiksi motivaatiokontrollin hyödyntäminen palkitsemalla itseään tavoitteen saavuttamisesta, tekemättä jättämisestä aiheutuvien seurausten arviointi, itsemäärääminen, rutiinien luominen ja tehtävä-kontrolliin liittyvä tehtävien pilkkominen osiin. (Parppei 2017, 194 - 198). Henkilö voi itse vaikuttaa olennaisesti toimeenpanon taidon kehittämiseen. Tämä edellyttää kuitenkin sitä, että henkilö tunnistaa itse volition merkityksen ja pystyy käyttämään motivaatiokontrollin keinoja taidon kehittämiseen. Jabe (2012) nostaa esille myös esimiestyön merkityksen volition vahvistamisessa ja henkilön volitiokyvykkyyden kasvattamisessa.

Työskentelyyn ryhdyttäessä volition tarkoituksena on estää viivyttely työn aloittamisessa. Viivytelyn syyt liittyvät useimmiten toimeenpanon puutteellisiin edellytyksiin. Työhön ryhtyminen voi tuntua hankalalta, jos tavoite on epäselvä tai se koetaan liian kaukaiseksi. Tällöin on vaikea tehdä päätöstä siitä, miten asiaa tulisi edistää. Toisaalta vaikka tavoite olisi selkeä, työn aloittaminen voi viivästyä, jos sitä ei koeta henkilökohtaisesti riittävän tärkeänä ja merkityksellisenä. Silloin itselle tärkeämpiin tavoitteisiin liittyvät asiat nousevat priorisoinnissa korkeammalle. Työn aloittaminen voi siirtyä myös silloin, kun työkokonaisuudet koetaan liian suuriksi ja hallitsemattomiksi. Työs-

kentelyn aloittaminen edellyttää siis tavoitteen kokonaisvaltaista hallintaa: tavoitteen sisäistämistä ja siihen sitoutumista sekä vahvaa minäpystyvyyden tunnetta eli uskoa omaan kykyihin saavuttaa tavoite. (Parpei 2017, 194).

Työn etenemisen aktiivinen seuraaminen edistää työn loppuun saattamista. Koko työprosessia ohjaavan toimintasuunnitelman jakaminen viikko- ja päiväkohtaiseksi varmistaa, että työskentelyn fokus pysyy tavoitteen kannalta olennaisissa tehtävissä ja mahdollistaa hallinnan tunteen säilymisen. Täsmällinen tieto siitä, mitä tehtäviä on työn alla ja mitä on tulossa, auttaa osaltaan hahmottamaan kokonaisuutta ja toimimaan tehokkaammin. Työntekijän kannalta tarkoituksenmukainen keino tehtävien ja työsuoritusten etenemisen seurantaan on lean-periaatteen mukainen kanban-tekniikka. Jos tehtäväkokonaisuus on laaja, auttavat tässä työn pilkkominen osiin ja niille asetettavat osatavoitteet, joiden saavuttamista seurataan. Tällöin myös työskentelyn häiriöihin tai ongelmiin on mahdollista puuttua nopeasti. Työskentelemällä tarkoituksenmukaisesti, pyrkimättä täydellisyyteen ja jakamalla resurssit tilanteen vaatimalla tavalla, pidetään työvire yllä ja tehostetaan tavoitteen saavuttamista. Sen sijaan, että aina pyrittäisiin täydellisyyteen, tarkoituksenmukainen työskentely varmistaa, ettei aikaa ja muita resursseja kulu ylimääräiseen työstämiseen, joista ei työn lopputulokselle ole juurikaan lisäarvoa. (Parpei 2017, 201 - 205).

Keskeytykset ovat yksi volition merkittävästi vaikuttavista haitoista. Keskeytykset kuluttavat aikaa, heikentävät päätöksentekoa, johtavat virheisiin, stressiin, alentuneeseen suoriutumiseen ja lisääntyneeseen työkuormitukseen. Jatkuvat keskeytykset heikentävät tarkkaavaisuutta ja vaikuttavat volition kehittymiseen. (Parpei 2017, 174). Keskeytykset aiheuttavat uudelleen aloittamisen tarpeen alkuperäiselle keskeytetyksi joutuneelle tehtävälle. Tutkimustuloksissa on todettu, että mitä kauemmin alkuperäinen, menneillään oleva tehtävä ja tavoite ovat keskeytyneenä, sitä pidempi aika yleensä tarvitaan niiden mieleen palauttamiseen (Kalliomäki-Levanto 2009, Parpei 2017, 173). Toisaalta jo lyhytkin keskeytys haittaa suoritettavan työn hoitamista ja aiheuttaa uudelleen aloittamisen tarpeen. Vaikka keskeytykset aiheuttavat haittoja, on huomattava, että ne ovat tietyissä tilanteissa myös välttämättömiä ja edistävät työtä, esimerkiksi yhteistyötä edellyttävät työtehtävät edistyvät usein keskeytysten kautta. On tärkeää, että keskeytyksistä ei vain pyritä pääsemään eroon, vaan pyritään löytämään niitä aiheuttavat tekijät ja näiden taustalla olevat syyt. (Kalliomäki-Levanto, Ukkonen & Kalakoski 2016, 47 - 48).

Keskeytyksiin voidaan vaikuttaa ja niiden määrää hallita muun muassa työn organisointia ja prioriteetteja kehittämällä. Tähän viittaavat myös Kalliomäki-Levanto, Ukkonen ja Kalakoski (2016; 4 - 6, 42 - 44) esittäessään keskeytysten aiheuttaman haitan vähentämiseksi keskeytysieppareiksi

nimeämiään keinoja. Kalliomäki-Levanto ym. esittävät keskeytyvästä työstä aiheutuvan haitan vähentämistä muun muassa työpaikan yhteisten priorisoinnin ja työn keskeyttämiseen liittyvien periaatteiden kautta. Jälkimmäisellä tarkoitetaan tilannetta, jossa työn keskeytyksestä seuraava organisaation hyöty menee yksittäiselle henkilölle aiheutuvan haitan edelle. Tässä voidaan hyödyntää esimerkiksi lean-ajattelua, jolloin työprosesseista pyritään poistamaan muun muassa keskeytysten aiheuttamaa hukkaa, uudelleen aloittamisen tarvetta ja resurssien käyttöä toisarvoisiin tehtäviin.

Yhteiset prioriteettisäännöt auttavat tietämään, mikä menneillään olevista tehtävistä on tärkein, jota ryhdytään edistämään, ja samalla ymmärretään myös mikä tehtävä voi keskeyttää toisen. Työtehtävien priorisointi edistää työn suorittamista ja loppuun saattamista. Priorisoinnin tarkoituksena on asettaa asiat ja tehtävät tärkeysjärjestykseen, jotta tavoitteet saavutetaan tehokkaasti ja aikataulussa. Priorisoinnin tulee olla tietoista ja organisaation tavoiteisiin perustuvaa (Parppe 2017, 169).

Organisaation tavoitteiden saavuttamisen kannalta on olennaista, että priorisoinnin periaatteet ovat yhdenmukaisia. On tärkeää, että prioriteetteja määritetään organisaatio- tai prosessitasolla, jotta työn virtavuuteen pystytään vaikuttamaan yksittäistä työtehtävää tai työntekijää laajemmin. Työtehtäviä voidaan priorisoida esimerkiksi lean-ajattelun mukaisesti siten, että jokainen työntekijä tietää työn alle ottamisen järjestyksen ja sitoutuu noudattamaan sovittua järjestystä. Tällöin tekemisen järjestystä on vakioitu ja yksittäinen työntekijä ei käytä aikaa työntekemisjärjestyksen miettimiseen, vaan tavoitteiden mukaiseen työskentelyyn. Priorisointisäännöt ja työn etenemisen vakiointi edistävät työn etenemistä ja tukevat volitiota. Toimeenpanon taito korostuu asiantuntijatyössä, jossa työ muodostuu pitkälti itsenäisesti suoritettavista, pitkäkestoisista työtehtävistä. Kyky edetä suunnitelmallisesti kohti tavoitetta on tällöin edellytys työn etenemiselle ja valmiiksi saamiselle. Asiantuntija tarvitsee työssään volition lisäksi toimivaa työskentelyprosessia, jossa on sovittu yhteiset toimintatavat työn priorisoinnille, työn alle ottamiselle sekä työskentelytavoille. Volitiota kuten myös sisäistä motivaatiota voidaan ja tuleekin vahvistaa ja johtaa esimiestyön kautta. Tässä yhteydessä esimiestyön merkitystä itsensä johtamisen kehittämisessä ei käsitellä tarkemmin.

6 Tutkimusstrategia ja kehittämismenetelmät

Tämä opinnäytetyö on toteutettu tutkimuksellisenä kehittämistyönä, jossa on pyritty löytämään ratkaisuehdotuksia työelämässä havaittuun kehittämistarpeeseen. Kehittämistyön tavoitteena on ollut ymmärtää verotarkastusten läpimenoaikoihin vaikuttavia tekijöitä sekä tuottaa viitekehukseen pohjautuvia kehittämisehdotuksia läpimenoaikojen lyhentämiseksi. Tämän kehittämistyön tarkoituksena ei ole ollut muutosten käytäntöön vienti, vaan nimenomaisesti kehittämisehdotusten esittäminen.

Tässä kehittämistyössä keskeistä on tutkijan verotarkastusprosessiin liittyvä osaaminen. Tutkimuksessa käytetään teoriataustaa ja tutkimusmenetelmiä koskevaa kirjallisuutta, tutkijan perehtyneisyyttä verotarkastusprosessin toimintaan sekä kyselytutkimuksella hankittua aineistoa. Tutkimus- ja kehittämisosuudessa käytettävät menetelmät edellyttävät määrällisen ja laadullisen tutkimusmenetelmän osaamista.

6.1 Työelämälähtöinen kehittäminen

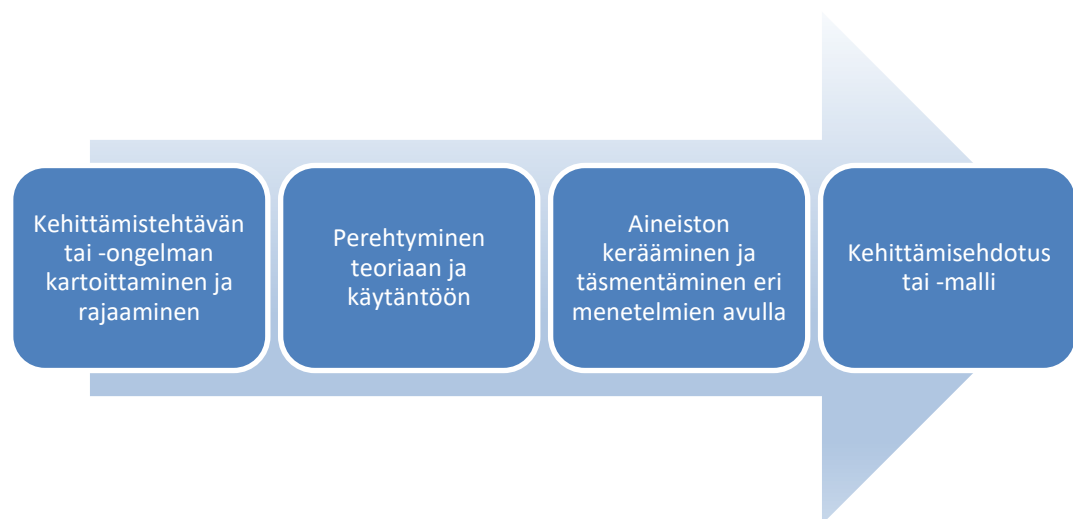
Työelämälähtöisessä kehittämistyössä tutkimuksellisuus ilmenee ensisijaisesti siten, että kehittäminen etenee järjestelmällisesti, analyttisesti ja kriittisesti. **Tutkimuksellisessa kehittämisessä** korostuu toiminnallisuus, parannusten hakeminen asiantiloihin sekä ideoiden ja ratkaisujen toteutettavuuden varmistaminen tutkimuksen keinoin. Kehittämisyyttä ohjaavat ensisijaisesti käytännölliset tavoitteet, joihin haetaan tukea teoriasta. Tulosten hyödyllisyys kytkeytyy vahvasti niiden toteutukseen eli implementointiin. (Ojasalo ym. 2015, 20).

Työn tavoitteiden tulee olla korkean moraalin mukaisia, työ tulee tehdä rehellisesti, huolellisesti ja tarkasti. Kehittämistyön seurausten tulee olla käytännössä hyödynnettävissä. Tutkimuksellisen kehittämistyön tekijä työskentelee usein kohdeorganisaatiossa ja hänelle muodostuu tätä kautta kaksoisrooli tutkijana ja työyhteisön jäsenenä. Tutkimuksen ja kehittämisen kohteena olevien ihmisten on tiedettävä, mitä tutkija ja kehittäjä kaksoisroolissa on tekemässä, mitkä ovat toiminnan tavoitteet ja heidän roolinsa kehittämishankkeessa. Kohderyhmän jäsenen on ymmärrettävä oma osansa tutkimuksessa ja kehittämisessä. Hänen on myös pystyttävä tekemään järkeviä ja kypsiä arvioita. Tieteellisessä tutkimuksessa kohderyhmältä kysytään heidän suostumuksensa. Kehittämisessä oletetaan, että henkilökunta osallistuu organisaationsa toimintojen kehittämiseen. (Ojasalo ym. 2015; 19 - 21, 48 - 49).

Tutkimuksellisessa kehittämistyössä tarvitaan aiheen osaamisen lisäksi projektityön ja kehittämisen osaamista. Kehittämistyössä korostuu suunnittelu ja suunnitelman mukaisen etenemisen hallinta. Toisaalta tutkimuksellinen kehittäminen on usein myös prosessimaista ja ennakoimatonta. (Ojasalo ym., 2015, 20).

6.2 Tutkimus- ja kehittämismenetelmät

Ojasalon ym. (2015, 52 - 54) mukaan tapaustutkimus tuottaa tietoa nykyajassa tapahtuvasta ilmiöstä sen todellisessa tilanteessa ja toimintaympäristössä. Tapaustutkimus soveltuu hyvin kehittämistyön, jossa halutaan ymmärtää syvällisesti ja monipuolisesti kehittämisen kohdetta ja tuottaa uusia kehittämis ehdotuksia. Tapaustutkimuksessa lähdetään liikkeelle analysoitavasta tai tutkittavasta tapauksesta, esimerkiksi prosessista, ei pelkästään teoriasta. Kehittämisen kohteesta kiinnostuneella on usein ilmiöstä aiempaa tietoa, mikä onkin edellytyksenä kehittämistehtävän täsmentymiselle. Teoriaan ja käytäntöön perehtymisen kautta edetään aineiston keräämiseen ja lopputuloksena päädytään tutkittavaa ilmiötä koskevaan kehittämis ehdotukseen. (Ojasalo ym. 2015, 52 - 54). Tapaustutkimuksen etenemistä on kuvattu kuvassa 9.



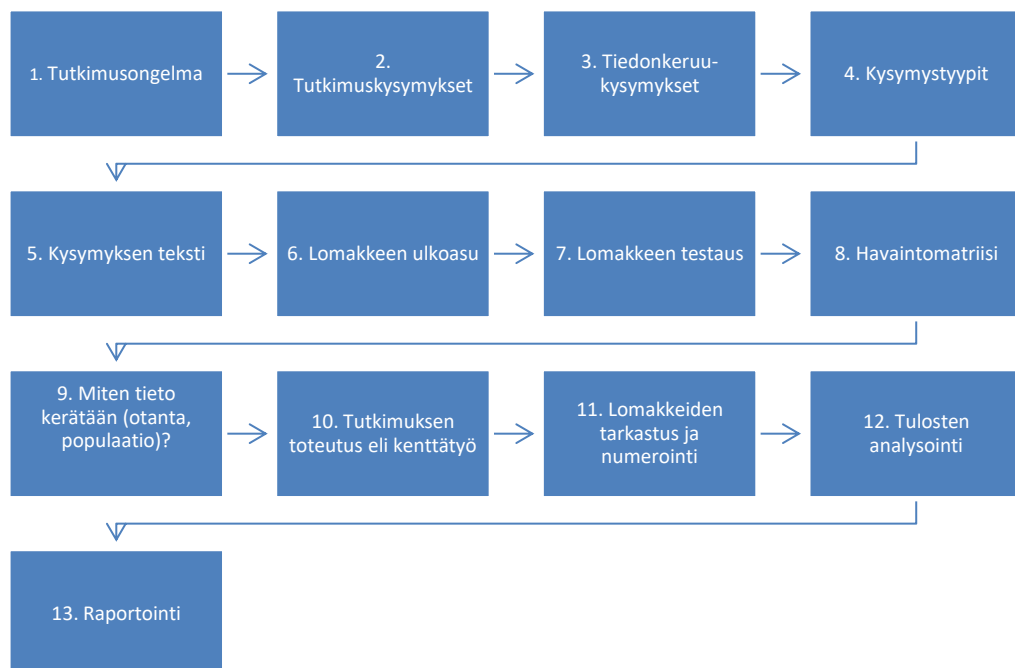
Kuva 9. Tapaustutkimuksen vaiheet (Ojasalo ym. 2014, 54).

Tutkimusmenetelmät jaetaan määrällisiin (kvantitatiivisiin) ja laadullisiin (kvalitatiivisiin) menetelmiin. Määrällinen tutkimus pyrkii kuvailemaan ja selittämään tutkimuksen kohteena olevaa ilmiötä järjestelmällisten havaintojen avulla, kun taas laadullisen tutkimuksen tavoitteena on ilmiön syvällinen ymmärtäminen. (Ojasalo ym. 2015; 104, 121 - 122). Kvantitatiivisessa tutkimuk-

nessa tietoa kerätään ja käsitellään numeerisessa muodossa tilastollisin menetelmin. Myös mittarit ovat määrällisiä. Kvantitatiivinen tutkimus perustuu positivismiin, jossa korostuvat tiedon perustelut, luotettavuus, objektiivisuus sekä yksiselitteisyys. Kvantitatiivinen tutkimus pyrkii yleistämään. (Kananen 2011, 15 - 19).

Määrällisen tutkimuksen aineistonkeruuta ja tutkimusasetelmaa käytetään silloin, kun tutkimusongelmaan pyritään saamaan vastauksia suurelta joukolta ihmisiä. Yleisin määrällisen tutkimuksen aineistonkeruumenetelmä on kysely, joka koostuu tutkimusilmiötä koskevista kysymyksistä. Oikeiden kysymysten esittäminen edellyttää tutkijalta ilmiön hyvää tuntemista eli teorioita ja malleja, jotka selittävät ilmiötä ja joista voidaan johtaa tutkimuksessa käytettävät kysymykset. Määrällisen tutkimuksen kysymysten, teorioiden ja ennakkonäkemyksien välillä on oltava selkeä yhteys. Tutkimuksen suunta onkin teoriasta käytäntöön - tätä nimitetään deduktiiviseksi päättelyksi. (Kananen 2015; 198, 202).

Kvantitatiivinen tutkimus etenee hyvin systemaattisesti (kuva 10). Jos jokin vaihe ei onnistu, tulee palata lähtötilanteeseen. Määrällisessä tutkimuksessa mitään ei voi jättää tutkijan oman tulkinnan varaan, sillä menetelmät ohjaavat ja määräävät prosessin eri vaiheet.



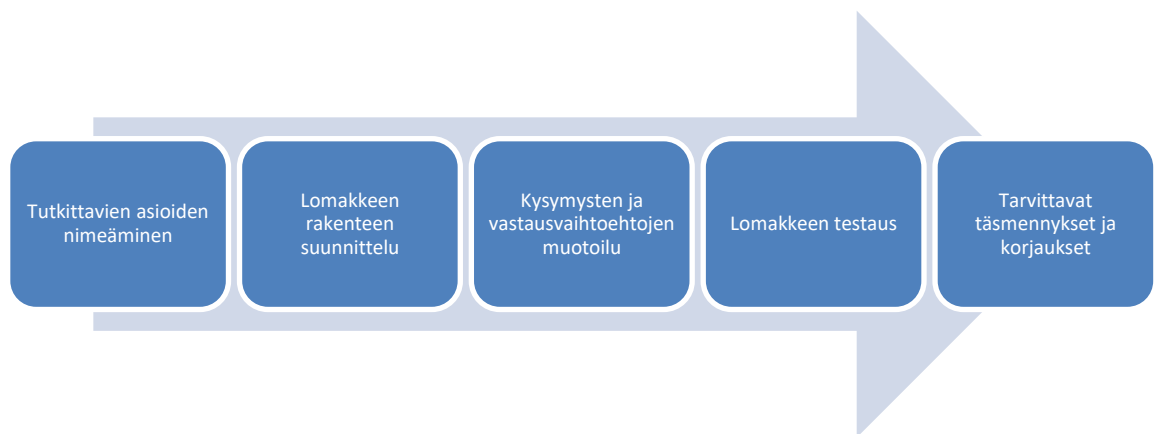
Kuva 10. Kvantitatiivisen tutkimuksen vaiheet (Kananen 2011, 20).

Kvantitatiiviselle tutkimusotteelle on tyypillistä tutkimustulosten yleistäminen, ja menetelmää voidaan käyttää vasta siinä vaiheessa, kun tutkittava ilmiö on riittävän täsmäntynyt. Mittauksia

voidaan suorittaa, kun tiedetään, mitä mitataan. (Kananen 2011; 17 - 18, 22). Kyselytutkimukset tiedonkeruumenetelmänä

6.3 Kyselytutkimukset tiedonkeruumenetelmänä

Kyselytutkimus on käytetyin tiedonkeruumenetelmä kvantitatiivista tutkimusotetta käytettäessä. Kyselyllä, siinä esitetyillä kysymyksillä ja valmiilla vastausvaihtoehdoilla, hankitaan tutkimuksessa käytettävä tieto, joten tutkimuslomakkeen ja tutkimuskysymysten vastaavuus tulee varmistaa huolellisesti. Tutkimuslomakkeen laatiminen etenee suunnitellusti (kuva 11). (Heikkilä 2014, 45).



Kuva 11. Kyselylomakkeen laatimisen vaiheet (mukaillen Heikkilä 2014, 46).

Kysymysten laadinnan onnistuminen on keskeisimpiä kyselytutkimuksen laadun ja luotettavuuden edellytyksiä. Kysymyksissä tulee kiinnittää huomiota niiden esittämisjärjestykseen, kysymystekstiin, käsitteiden määrittelyyn sekä vastausvaihtoehtojen kattavuuteen. Jokaisen kyselyssä esitetyn kysymyksen tulee olla tarpeellinen tutkimusongelmaa tai -kysymystä ratkaistaessa. Kysymystekstien tulee olla yksiselitteisiä, jotta jokainen vastaaja ymmärtää kysymystekstin sekä vastausvaihtoehdot samalla tavalla. Yksiselitteisyys muodostuu yksinkertaisten ilmaisujen, yleiskielen sekä selkeyden kautta. Kysymysten tulee olla varsin lyhyitä ja niissä kysytään yhtä asiaa kerrallaan. Johdattelevia kysymyksiä tulee välttää. (Kananen 2015, 229 - 232; Heikkilä 2014, 37 - 43).

Kvantitatiivisen tutkimuksen kysymysmuodot jaotellaan yleisesti avoimiin ja suljettuihin eli strukturoituihin kysymyksiin (mm. Kananen 2015, 232). Kolmanneksi muodoksi voidaan nimetä sekamuotoiset kysymykset (Heikkilä 2014, 47 - 50). Avoimet kysymykset ovat tyypillisimpiä kvalitatiivisessa tutkimuksessa, mutta niiden käyttö on perusteltua myös kvantitatiivisessa tutkimuksessa tilanteissa, joissa vastausvaihtoehtoja ei tunneta tarkkaan. Avoimet kysymykset voivat olla täysin

avoimia tai niitä voidaan suunnata vastaamisen täsmentämiseksi. Täysin rajaamattomia kysymyksiä voidaan käyttää ideoiden ja ajatusten tuottamiseen. Tällöin tutkittavasta ilmiöstä on mahdollisuus tuottaa tietoa, jota sktrukturoiduilla kysymyksillä ei ole mahdollista saada. Avointen kysymysten käyttöön liittyy edellä todettujen ominaisuuksien vuoksi myös useita haasteita. Ilmaisujen käyttö voi olla moninaista ja vastaukset voivat jäädä vähäisiksi tai pinnallisiksi vastaamisen työläiden vuoksi. Tutkijan kannalta avointen kysymysten käyttö kvantitatiivisessa tutkimuksessa edellyttää jokaisen vastauksen osalta pohtimista, mitä vastaus tarkoittaa, ja tutkijan työmäärä lisääntyy. Käytännössä tutkijan tulee tehdä avoimesta muuttujasta uusi muuttuja ja avoimet vastaukset koodataan uudelleen, jotta niitä voidaan käsitellä tilastollisesti. Vaihtoehtoisesti avoimia vastauksia voidaan luokitella ja käsitellä frekvenssien osalta myös tekstinkäsittelyohjelmassa. (Kananen 2015, 232 - 234).

Strukturoiduissa eli vaihtoehdot antavissa kysymyksissä vastausvaihtoehdot ovat valmiiksi annettuja ja vastaaja valitsee näistä itselleen parhaiten sopivan vaihtoehdon. Strukturoidut kysymykset ovat tarkoituksenmukaisia, kun vastausvaihtoehdot tiedetään etukäteen ja niitä on rajoitettu määrä. Strukturoidut kysymykset ovat muodostaan valinta-, monivalinta- tai skaalakysymyksiä. Jaottelu perustuu siihen, kuinka monta vaihtoehtoa vastaaja voi valita. Valintakysymyksissä valitaan yksi vaihtoehto ja monivalintakysymyksissä yksi tai useampi vaihtoehto. Skaalakysymykset sisältävät valinta-asteikon ja ovat luonteeltaan mielipide- tai näkemyskysymyksiä. Skaalatut vastausvaihtoehdot, joissa skaalaaminen on tehty verbaalisesti, perustuvat yleisimmin Likertin tai Osgoodin asteikkoon. Likertin asteikon vastausvaihtoehtojen ääripäissä ovat täysin samaa mieltä ja täysin eri mieltä. Osgoodin asteikossa (semanttinen differentaali) vastausvaihtoehtojen ääripäinä ovat vastakkaiset adjektiiviparit, esimerkiksi hidas - nopea, ja vastausvaihtoehdot numeroidaan esimerkiksi asteikoilla 1 - 5 tai 1 - 7. Strukturoitujen kysymysten käyttämisen etuina ovat muun muassa vastaamisen ja tulosten tilastollisen käsittelyn nopeus ja helppous. Toisaalta vastausvaihtoehdot ovat rajaavia, vaihtoehtoja saattaa puuttua ja vastauksia voidaan antaa nopeasti harkitsematta. Vastausvaihtoehdot voivat myös ohjata vastaamista. (Kananen 2015, 235 - 237; Heikkilä 2014, 49 - 52).

Sekamuotoisissa kysymyksissä osa vastausvaihtoehdoista on annettu ja osa, yleensä yksi, mahdollistaa avoimen vastaamisen. "Muu, mikä?" on hyvä lisätä vastausvaihtoehdoksi silloin, kun on epävarmaa, onko kaikki vastausvaihtoehdot osattu nimetä etukäteen. (Heikkilä 2014, 50).

6.4 Tutkimusaineiston analyysimenetelmät

Määrällistä tutkimusaineistoa analysoidaan tilastollisin menetelmin. Aineisto järjestetään havaintomatriisiksi, jonka jälkeen aineistoa käsitellään pääosin perustavin menetelmin tutkimusongelman ratkaisemiseksi. Perustavat menetelmät ovat aineiston kuvailuun kohdistuvia menetelmiä, esimerkkeinä keskiluvut, hajontaluvut, ristiintaulukointi, korrelaatio ja riippuvuusluvut. Olennaista tilastollisessa tutkimuksessa on aineiston sanallinen avaaminen ja tulkinta eli tutkimusongelman kannalta oleellisten asioiden esille nostaminen, pelkkä prosentuaalisten osuuksien tai lukujen esittäminen ei riitä. (Kananen 2015, 288 - 298, Ojasalo ym. 2015, 13).

Avoimiin kysymyksiin saatuja vastauksia voidaan käsitellä joko määrällisenä tai laadullisena. Vastaukset voidaan muuttaa määrällisiksi koodaamalla aineisto kvantitatiivisilla symboleilla, jolloin aineisto luokitellaan ja vastauksista muodostetaan numeerisesti ilmaistavat vastausvaihtoehdot. Tämän jälkeen aineistoa voidaan analysoida tilastollisin menetelmin. (Kananen 2008, 28 - 29). Laadulliset analyysimenetelmät keskittyvät aineiston kuvaamiseen sanallisesti. Sisällönanalyysiä tehdään tällöin aineisto- tai teorialähtöisesti tai molempia analyysitapoja yhdistäen eli abduktiivisesti. Aineistolähtöisessä eli induktiivisessa analyysissä edetään yksittäisestä yleiseen eli teoreettiset käsitteet luodaan aineistosta. Teorialähtöisessä eli deduktiivisessa analyysissä aineiston tiivistäminen ja tulkinta alkavat puolestaan yleisestä päättyen yksittäiseen, jolloin analyysissa käytettävä luokittelu perustuu aikaisempiin tietoihin ja teorioihin. Aineisto ja teoriat vuorottelevat abduktiivisessa analyysissä. Tällöin analyysi lähtee aineistosta, jota teoria osaltaan täydentää. (Kananen 2008, 90 - 95).

Sisällönanalyysissa voidaan erottaa kaksi tapaa eli sisällön analyysi ja sisällön erittely. Sisällön analyysissa aineistoa kuvataan sanallisesti ja yleisessä muodossaan (taulukko 3). Tavoitteena on tuottaa ilmiöstä selkeä sanallinen kuvaus, mikä edellyttää aineiston tiivistämistä ja uudelleen muotoilua. Sisällön erittelyssä aineistoa kuvataan kvantitatiivisesti.

Sisällönanalyysin vaiheet	Vaiheen kuvaus
Redusointi	Aineistoa selkeytetään ja pelkistetään tiivistämällä ja koodaamalla. Koodauksessa samaa tarkoittavat asiat yhdistetään samalla koodilla. Redusoinnin tarkoituksena on saada aineisto käsiteltävään muotoon.

Klusterointi	Koodattu aineisto käydään läpi, ja siitä etsitään samankaltaisuuksia tai eroavaisuuksia. Samaan asiaan liittyvistä käsitteistä muodostetaan yksi luokka, joka nimetään sisällön mukaan.
Abstrahointi	Oleellinen tieto erotetaan epäolennaisesta ja muodostetaan teoreettinen käsitteistö. Klusterointivaiheessa tehtyjä luokituksia yhdistetään laajemmiksi käsitteiksi.

Taulukko 3. Sisällönanalyysin vaiheet (Kananen 2008; 88 - 94).

Pelkistämässä monimuotoisesta ja runsaasta aineistosta pyritään tunnistamaan ja rajaamaan pieni määrä näkökulmia (Ojasalo ym. 2015, 139). Aineistoa pelkistetään teemoittelussa käyttämällä sitaatteja eli aineistosta nousseita esimerkkejä tai sanontoja luokitteluperusteina. Tutkimustulosten kuvauksessa teemojen yhteydessä esitellään aitoja vastaajien tekstisitaatteja. (Kananen 2015, 89 - 92; Kananen 2008, 91).

6.5 Tutkimuksen luotettavuus

Tieteellisen työn luotettavuutta ja laatua tarkastellaan kahden pääkäsitteen avulla. Luotettavuuskäsitteillä pyritään tutkimustulosten oikeellisuuteen. **Validiteetti** tarkoittaa sitä, että tutkitaan oikeita asioita. **Reliabiliteetti** tarkoittaa mittausten pysyvyyttä eli kun tutkimus uusitaan, saadaan samat tutkimustulokset. (Kananen 2015, 111 - 112).

Kehittämistutkimuksen luotettavuutta tulee arvioida niiden menetelmien avulla, joita tutkimuksessa käytetään. Koska tässä kehittämistutkimuksessa käytettiin määrällistä tutkimusmenetelmää, sovelletaan tämän kehittämistyön arviointiin määrällisen tutkimuksen kriteeristöä.

Määrällisessä tutkimuksessa mittaamisen kohteena ovat käsitteet, jotka määritellään ja muutetaan mittareiksi. Määrällisessä tutkimuksessa tutkija ei ole tiedon keruun väline, vaan aineisto kerätään tutkimuslomakkeella. Tutkimuslomake on kaikille vastaajille saman sisältöinen, mutta vastaajat voivat ymmärtää kysymykset eri tavoin. Lisäksi vastaajat voivat vastata totuudenmukaisesti tai ei. (Kananen 2015, 340). **Sisältövaliditeetti** mittaa sitä, kuinka mittari kuvaa todellista

ilmiötä. Sisältövaliditeetin onnistuminen riippuu pitkälti käsitteen ja indikaattorien eli käsitteisiin liittyvien ominaisuuksien määrittelyn onnistumisesta. Määrällinen tutkimus pyrkii yleistämään, jolloin otannalla saadut tutkimustulokset pätevät koko ryhmään eli populaatioon, josta otos on otettu. **Ulkoinen validiteetti** eli yleistettävyys tarkoittaa saatujen tutkimustulosten pysyvyyttä käytännössä ja populaatiossa. Yleistettävyden lisäksi itse mittauksen, mittareiden ja mittausprosessin täytyy olla oikein suunniteltu ja toteutettu. **Sisäinen validiteetti** tarkoittaa oikeaa syy-seuraussuhdetta. Tällöin tutkijan tulee pystyä näyttämään esittämänsä väitteet oikeiksi ja perustelemaan ratkaisunsa. (Kananen 2015; 111, 115 - 120.)

Reliabiliteettia eli luotettavuutta ei voida laskea, vaan sitä voidaan arvioida. Reliabiliteetin varmistaminen edellyttäisi uusintatutkimusta, joka on harvoin mahdollista. Toisaalta uusintamittaukseen ei takaa reliabiliteettia, sillä ilmiö voi muuttua ajan kuluessa ja tutkimus itsessään voi vaikuttaa uusintatutkimuksen tutkimustuloksiin, jos tutkittavat henkilöt ovat samoja. (Kananen 2015, 120).

Lähteet

Ansamäki, P. 2017. Sujuva verotarkastus - Opas asiakkaalle. Alma Talent Oy.

Asetus verotusmenettelystä (763/1998). Haettu 15.7.2018. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1998/19980763>.

Heikkilä, T. 2014. Tilastollinen tutkimus. Porvoo: Bookwell Oy.

Jabe, M. 2012. Näin motivaatio muuttuu toiminnaksi. Fakta 2012; 10, 36-39.

Kalliomäki-Levanto, T. 2009. Keskeytykset ja katkokset työn etenemisessä: edeltävät tekijät, epäjatkuvuusolosuhteet ja niissä selviytyminen tietotyössä. Väitöskirja. Teknillinen korkeakoulu.

Kalliomäki-Levanto, T; Ukkonen, A. & Kalakoski, V. 2016. Ratkaisuehdotuksia keskeytyvään työhön - keskeyttävien työolomuutosten ennakointimalli tietointensiivisen työskentelyn parantamiseksi. Tampere. Juvenes Print.

Kananen, J. 2015. Kehittämistutkimuksen kirjoittamisen käytännön opas. Suomen Yliopistopaino Oy.

Kananen, J. 2008. Kvali: Kvalitatiivisen tutkimuksen teoria ja käytänteet. Jyväskylän yliopistopaino.

Kananen, J. 2011. Kvantti: Kvantitatiivisen opinnäytetyön kirjoittamisen käytännön opas. Tampereen Yliopistopaino Oy - Juvenes Print.

Kananen, J. 2015. Opinnäytetyön kirjoittajan opas. Suomen Yliopistopaino Oy.

Kouri, I. 2010. Lean taskukirja. Helsinki: Teknologiainfo Teknova Oy.

Laamanen, K. 2003. Johda liiketoimintaa prosessien verkkona. Keuruu: Otavan Kirjapaino Oy.

Laamanen, K. & Tuominen, K. 2011. Prosessijohtamisen toimintamalli. Oy Benchmarking Ltd.

Laamanen, K. Tinnilä, M. 2013. Prosessijohtamisen käsitteet. Helsinki: Teknologiateollisuus Oy.

Laki verotusmenettelystä (1558/1995). Haettu 6.3.2019. <https://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558>.

Liker, J. 2010. Toyotan tapaan. Jyväskylä: WS Bookwell Oy.

Liker, J. & Convis, G. 2012. Toyotan tapa Lean-johtamiseen. Hämeenlinna: Kariston Kirjapaino Oy.

Martela, F. & Jarenko, K. 2017. Itseohjautuvuus - Miten organisoitua tulevaisuudessa? Helsinki: Alma Talent Oy.

Martela, F. & Jarenko, K. 2015. Draivi - Voiko sisäistä motivaatiota johtaa? Alma Talent Oy.

- Modig, N. & Åhlström, P. 2018. Tätä on Lean. Halmstad: Bills Graphics Ab.
- Ojasalo, K. & Moilanen, T. & Ritalahti, J. 2015. Kehittämistyön menetelmät. Helsinki: Sanoma Pro Oy.
- Osanen, A. 2016. Projektimuotoisen tarkastustavan vaikutus verotarkastustoiminnan tuloksellisuuteen. Pro gradu. Aalto-yliopisto, Kauppakorkeakoulu.
- Railo, J. 2017. Työajankäytön suunnittelun kehittäminen verotarkastustyössä. Liiketalouden ylempi amk-tutkinto, liiketoiminnan kehittämisen koulutusohjelma. Haaga-Helia ammattikorkeakoulu Oy.
- Rother, M. 2011. Toyota Kata. Porvoo: Bookwell Oy.
- Rungtusanatham, M. & Field, J. 2016. Leading and Managing Lean. <http://web.a.ebsco-host.com/ehost/ebookviewer/ebook/...> New York: Business Expert Press.
- Six Sigma 2018. Lean. Haettu: 17.11.2018. <http://www.sixsigma.fi/index.php/fi/lean/>.
- Six Sigma 2018. Six sigma. Haettu: 29.11.2018. <http://www.sixsigma.fi/index.php/fi/lean/>.
- Torkkola, S. 2015. Lean asiantuntijantyön johtamisessa. Helsinki: Talentum Pro.
- Toyota Way. Haettu 26.8.2018. <https://www.toyota.fi/toyota/toyota-way.json>.
- Tuomi, J & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Kustannusosakeyhtiö Tammi.
- Uusikylä, P. 2018. Liiketoimintaprosessien kehittäminen Lean-ajattelua soveltamalla. Pro gradu. Jyväskylä: Jyväskylän yliopisto. <http://urn.fi/URN:NBN:fi:jyu-201805092514>.
- Verohallinto, Hyvä verotarkastustapa, 2018. Haettu 17.8.2018. https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49204/hyva_verotarkastustap/.
- Verohallinto, Verohallinnon strategia 2019 - 2024. Haettu 2.3.2019. https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/verohallinnon_esittely/verohallinnon_strategia/.
- Verohallinnon prosessiohjauksen käsikirja. Sijainti: sisäinen Intra.
- Womack, J. & Jones, D. 2003. Lean Thinking. Simon Schuster Ltd.
- Webropol (2017), 3.0-Käyttöopas. Haettu 8.8.2019. <https://new.webropolsurveys.com/>.

LIITTEET