



Open your mind. LUT.

Lappeenranta **University of Technology**

LUT School of Business and Management

Kauppätieteiden kandidaatintutkielma

Talousjohtaminen

**Projektien kannattavuuslaskennan työkalun merkitys ja kehittäminen
kasvuyrityksessä**

The meaning and development of project profitability tool in a growing firm

27.12.2017

Tekijä: Lotta Mattila

Ohjaaja: Päivi Maijanen-Kyläheiko

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Lotta Mattila
Tutkielman nimi:	Projektien kannattavuuslaskennan työkalun merkitys ja kehittäminen kasvuyrityksessä
Akateeminen yksikkö:	LUT School of Business and Management
Koulutusohjelma:	Talousjohtaminen
Vuosi:	2017
Ohjaaja:	Päivi Maijanen-Kyläheiko
Hakusanat:	projektien kannattavuuslaskenta, projektien kannattavuuslaskennan työkalu, kasvuyritys

Sisäisen laskennan tuottama informaatio yrityksen liiketoiminnan kannalta on tärkeää, ja sen hyödyntäminen on kriittistä etenkin kasvuvaiheessa. Tutkimuksen tavoitteena on tarkastella sisäiseen laskentaan kuuluvan projektien kannattavuuslaskennan työkalujen merkitystä pienessä kasvuyrityksessä. Tutkimuksessa keskitytään pohtimaan, millaisia ovat hyvän kannattavuustyökalun ominaispiirteet ja mitkä syyt ajavat yritystä kehittämään projektien kannattavuuslaskentaa. Tutkimusta lähestytään tiedon integraation näkökulmasta, ja siinä mietitään yhteisen laskentatyökalun merkitystä kasvuyrityksessä.

Tutkimus on toteutettu kvalitatiivisena tapaustutkimuksena, ja tutkimusaineisto on kerätty teemahaastatteluiden avulla. Haastatteluihin on osallistunut kuusi kohdeyrityksen työntekijää, joiden kaikkien työnkuvaan kuuluu erilaisten projektien kannattavuuslaskenta.

Tutkimustulokset osoittavat, että projektien kannattavuuslaskennan työkalun merkitys on suuri liiketoiminnan onnistumisen kannalta. Sen avulla pitää voida luotettavasti selvittää projekteista aiheutuvia kustannuksia. Riittämätön kustannusten löytäminen onkin yksi suurimmista syistä kehittää työkalua, jotta tiedosta voitaisiin saada luotettavampaa. Yhteinen työkalu parantaa tiedon luotettavuutta ja vertailukelpoisuutta sekä lisää tiedon kulkua, mutta sen kehittämisessä tulisi huomioida myös toiminnan erilaisuus yrityksen yksiköiden kesken.

ABSTRACT

Author: Lotta Mattila
Title: The meaning and development of project profitability tool in a growing firm
Faculty: LUT School of Business and Management
Degree Program: Financial Management
Year: 2017
Instructor: Päivi Maijanen-Kyläheiko
Keywords: project profitability, project profitability tool, growing firm

Management accounting information is extremely important in company's decision-making process and it is even more crucial when the firm is growing. The aim of this thesis is to examine the meaning of project profitability tool in a small growing firm. This thesis focuses on considering what are the features of effective project profitability tool and what are reasons that make a firm to improve this tool.

The study is conducted as a qualitative case study and the data has been collected through six theme interviews. The research material has been collected by interviewing six employees of the Case company.

The results of this study show that the meaning of project profitability tool is great in the Case company. The effective tool makes the controlling of projects easier and with that it is possible to determine the costs of projects more effectively. Insufficient cost determination is one of the major reasons to develop a better project profitability tool. Shared tool will improve the reliability and comparability of the information but it is also relevant to remember differences between organizational units.

SISÄLLYSLUETTELO

1. JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma	2
1.2 Tutkimusmenetelmä ja rajaukset	3
1.3 Teoreettinen viitekehys ja kirjallisuuskatsaus	4
1.4 Tutkimuksen rakenne	6
2. TIEDON INTEGRAATION JA SISÄISEN LASKENNAN MERKITYS YRITYKSESSÄ	7
2.1 Tiedon integraation merkitys yrityksessä.....	7
2.2 Johdon laskentatoimen merkitys pienessä kasvuyrityksessä.....	9
2.2.1 Pienen kasvuyrityksen määritelmä.....	10
2.2.2 Johdon laskentatoimen merkitys pienessä kasvuyrityksessä	10
3. PROJEKTIEIN KANNATTAVUUSLASKENTA	14
3.1 Projektien kannattavuuden arviointi.....	14
3.2 Projektien laskentajärjestelmät.....	17
4. TUTKIMUSMETODOLOGIA	18
4.1 Tutkimusmenetelmä ja –aineisto	18
4.2 Kohdeyrityksen kuvaus.....	19
5. TUTKIMUSTULOKSET	20
5.1 Projektilaskennan merkitys kohdeyrityksessä.....	20
5.2 Projektin kannattavuuden laskenta.....	21
5.2.1 Miten laskentaan?.....	21
5.2.2 Yhteistyö muiden yksiköiden välillä	23
5.2.3 Laskennan luotettavuus ja tehokkuus	24
5.2.4 Laskennan muita haasteita.....	27
5.3 Projektilaskennan kehittäminen	29
5.3.1 Projektilaskennan kehittämistavoitteet	29
5.3.2 Projektilaskennan kehittämishaasteet	32
6. JOHTOPÄÄTÖKSET	35
LÄHDELUETTELO	38

LIITTEET:

Liite 1: Haastattelurunko

KUVIOLUETTELO:

Kuvio 1: Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

TAULUKKOLUETTELO:

Taulukko 1: Haastateltavat työntekijät

Taulukko 2: Laskennan luotettavuutta heikentävät tekijät

Taulukko 3: Laskennan muut haasteet

Taulukko 4: Mittariston muuttajat

Taulukko 5: Kehittämissideat, -haasteet ja toimintaideat

1. JOHDANTO

Yrityksen sisäisestä päätöksenteosta on tullut yhä monimutkaisempaa sekä tuotteiden ja palveluiden lyhyen elinkaaren ja monipuolisuuden, teknologisoitumisen että kasvavan kilpailun vuoksi (Constantin & Gornea 2012). Kaikki organisaatiot kohtaavat haasteita muuttuvan ympäristön vuoksi, mutta erityisesti usein yrityksen kriittisimmässä vaiheessa, kasvuvaiheessa, ajankohtaisen informaation tuottaminen päätöksentekoa varten on erittäin tärkeää (Fenyves, Böcksei & Sütő 2015).

Päätöksentekoa, ja sitä kautta liiketoiminnan tulosta, voidaan parantaa riittävällä tiedon luomisella, tallentamisella ja hyödyntämisellä (Horwich & Armacost 2002). Tiedon hyödyntäminen on yksi tärkeimmistä kilpailuedun lähteistä (Ditillo 2004), ja tässä kohtaa astuu esiin tiedon integroiminen koko organisaation läpi, mikä on mahdollista yhteisesti hyödynnettävillä sisäisen laskennan työkaluilla (Rowe & Widener 2011). Atkinsonin, Kaplanin ja Youngin (2004) mukaan yrityksen sisäinen laskentatoimi on jatkuvaa tiedon keräämistä, mittaamista ja analysointia, jonka tavoitteena on saavuttaa organisaation strategisia, taktisia ja toiminnallisia tavoitteita.

Nykyään erilaiset projektit ovat merkittävä osa yritysten liiketoimintaa, ja Huangin ja Newellin (2003) mukaan tiedon integraatio kuuluu vahvasti myös yritysten projektitoimintaan. Tiedon jakaminen organisaation yksiköiden kesken mahdollistaa paremman kokonaiskuvan itse projektista, ja näin vaikuttaa myös sen menestykseen (Enberg 2012). Projekteista tuotettu informaatio, joka sisältyy sisäiseen laskentatoimeen, organisaation johdolle päätöksentekoa varten on kriittistä (Pelin 2002, 276), ja tämän tuottaminen on mahdollista erilaisilla integroiduilla laskentatyökaluilla (Neely & Bourne 2000).

Sisäisen laskennan tuottaman tiedon merkitystä käsitellään yhä edelleen perinteisesti suurten yritysten näkökulmasta, ja esimerkiksi pieniä kasvuyrityksiä ollaan tutkittu tästä näkökulmasta huomattavasti vähemmän (Kalkhouran 2015). Viime vuosina aiheesta on kuitenkin ilmestynyt tieteellistä kirjallisuutta yhä enemmän (Lopéz & Hiebl 2014), ja tämän kandidaatintutkielman tarkoituksena onkin pohtia sisäiseen laskentaan kuuluvaa projektien kannattavuuslaskentaa juuri pienten kasvuyritysten konseptista. Työssä perehdytään myymäläkalustus ja –suunnitteluprojekteihin

erikoistuneeseen pieneen kasvavan kohdeyrityksen projektien kannattavuuslaskennan merkitykseen ja kehittämiseen. Projektien kannattavuuslaskennan merkitys ja kehittäminen varsinkaan kasvuyrityksissä ei ole tutkittu kohde, ja aihetta pyritään lähestymään laadullisen tutkimuksen kautta haastattelemalla kohdeyrityksen työntekijöitä projektilaskennan nykytilasta. Saatuja tutkimustuloksia tarkastellaan aiheeseen liittyvien tieteellisten julkaisuiden ja tutkimusten avulla.

1.1 Tutkimuksen tavoitteet ja tutkimusongelma

Tutkimuksen tavoitteena on keskittyä projektien kannattavuuslaskennan merkitykseen kasvuyrityksessä. Tutkimuksessa pyritään perehtymään siihen, miten projektilaskentaa harjoitetaan kasvuyrityksessä ja mitkä asiat koetaan tärkeäksi projektien kannattavuuden laskennan kannalta. Tarkoitus on myös selvittää, mitkä syyt ajavat kasvuyrityksen kehittämään projektilaskentaansa ja tätä kautta tuomaan esille erilaisia näkökulmia ja toimintaehdotuksia, miten laskentatyökalua tulisi konkreettisesti kehittää. Tämän lisäksi pohditaan tiedon integraation vaikutusta liiketoimintaan yhteisen laskentatyökalun avulla.

Tutkimuksen päätutkimuskysymys on:

- Millainen merkitys projektien kannattavuuden laskentatyökalulla on kasvuyritykselle?

Päätutkimuskysymystä tarkennetaan seuraavilla alatutkimuskysymyksillä:

- Millaiset ovat hyvän kannattavuuslaskennan työkalun ominaispiirteet?
- Mitkä syyt ajavat kasvuyrityksen kehittämään projektien kannattavuuslaskentaa?
- Miten yhteisen projektien kannattavuuslaskennan työkalun kehittäminen hyödyttää kasvuyritystä?

Tutkimusta tarkastellaan kohdeyrityksen näkökulmasta. Tutkimuksen aihe on lähtöisin kohdeyrityksen tarpeesta kehittää projektilaskentaansa. Kohdeyrityksen

liiketoiminta koostuu neljästä eri liiketoimintayksiköstä, jotka tuottavat tietoa ja harjoittavat projektilaskentaa omien toimintatapojensa mukaisesti, joten aihetta tullaan lähestymään tiedon integraation näkökulmasta. Kohdeyrityksen liiketoiminta on pääosin projektiluonteista, ja kasvun vuoksi erilaisten projektien määrä on lisääntynyt. Tämän seurauksena yrityksen sisällä ollaan alettu kyseenalaistamaan nykyisen projektilaskennan toimintatapojen sujuvuutta, ja nostettu esiin idea kaikkien neljän liiketoimintayksikön yhteisestä projektilaskennan työkalusta, jolla voidaan laskea projektikohtaista kannattavuutta tehokkaasti.

Tutkimuskysymyksiin vastaamalla pyritään luomaan kattava kokonaiskuva kohdeyrityksen projektien kannattavuuslaskennasta ja löytämään mahdollisia tavoitteita ja ideoita toiminnan kehittämistä varten. Tutkimuksen perimmäinen tarkoitus on auttaa kohdeyritystä kehittämään toimintaansa.

1.2 Tutkimusmenetelmä ja rajaukset

Tämä kandidaatintutkielma tehdään kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Kvalitatiivinen tutkimus on kokonaisvaltaista tiedon hankintaa, jossa aineisto kootaan todellisissa tilanteissa (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2006, 155). Tutkielma on case-tutkimus eli tapaustutkimus. Tutkimuksen teoriaosuus tulee pohjautumaan laaja-alaisesti tieteellisiin julkaisuihin. Ensisijaisina lähteinä käytetään monipuolisesti sekä tieteellisiä artikkeleita että kirjallisuutta, joiden tarkoitus on antaa riittävän tukeva pohja tutkimuksen aiheelle.

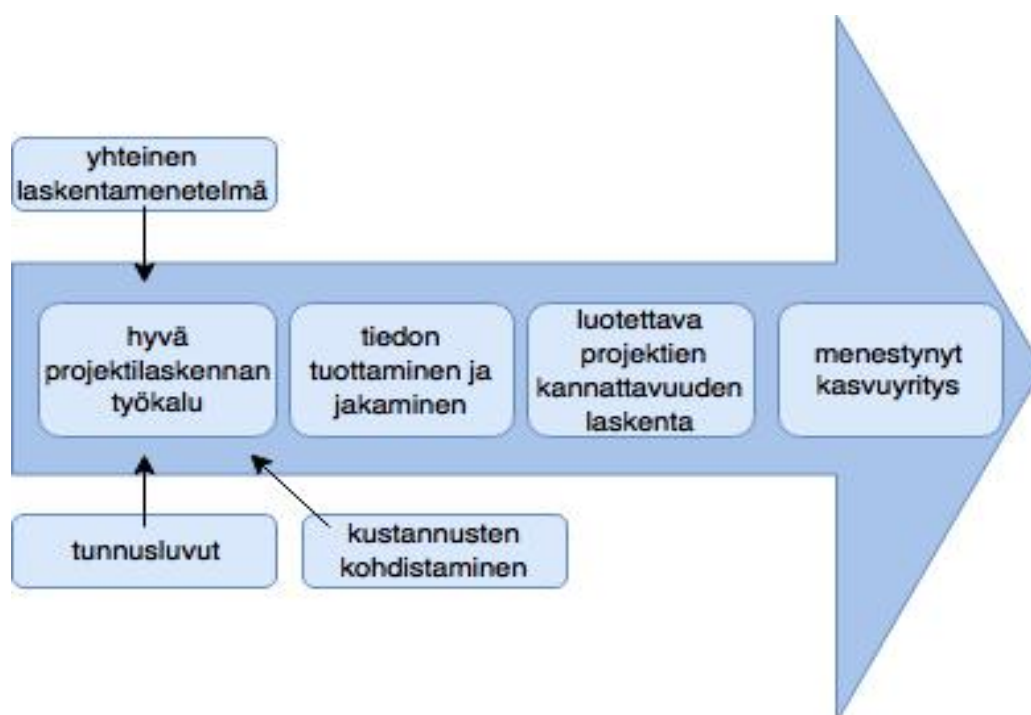
Tutkimusaineisto kerätään käyttäen puolistrukturoitua haastattelua eli teemahaastattelua. Teemahaastattelu sopii hyvin tähän tutkimukseen, sillä haastattelu perustuu ennalta valittuihin teemoihin tai haastattelurunkoihin eikä tarkkoihin kysymyksiin (Metsämuuronen 2008, 41). Haastateltavilla on vapaus vastata kysymyksiin omin sanoin sekä ehdottaa uusia kysymyksiä (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 104). Haastattelurunko löytyy liitteestä 1. Haastattelut on toteutettu kohdeyrityksen työntekijöillä.

Tutkittava yritys haluaa pysyä nimettömänä, joten siitä tullaan käyttämään nimeä kohdeyritys. Yritykset hyödyntävät lukuisia eri laskentatyökaluja liiketoiminnassaan,

ja myös niiden kehittäminen korostuu organisaation kasvun yhteydessä. Tämä tutkielma rajataan kuitenkin koskemaan vain projektin kannattavuuslaskennan työkaluja ja niiden kehittämistä.

1.3 Teoreettinen viitekehys ja kirjallisuuskatsaus

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys antaa yleiskuvan tutkimuksen aiheesta. Teoreettista viitekehystä havainnollistaa kuvio 1. Kuvio hahmottaa tutkimuksen teoreettista osuutta ja ohjaa lukijaa ymmärtämään paremmin tutkimuksen kokonaisuutta ja tarkastelunäkökulmaa. Viitekehyksestä voidaan nähdä, kuinka yhteiset laskentatavat, tunnusluvut ja kustannusten oikeanlainen kohdistaminen projektille vaikuttavat yhdessä projektien kannattavuuslaskennan työkalun tehokkuuteen. Tehokkaalla työkalulla tietoa voidaan tuottaa ja jakaa organisaation työntekijöiden kesken helpommin, mikä johtaa luotettavampaan tietoon ja näin myös luotettavampaan projektien kannattavuuslaskentaan. Tämä on kriittinen tekijä menestyksen kannalta kasvuyrityksessä, jolloin sisäisen informaation riittävän tuottamisen merkitys on korostunut.



Kuvio 1. Tutkimuksen teoreettinen viitekehys

Tutkimuksessa pyritään hyödyntämään laajasti aiheeseen liittyviä tieteellisiä julkaisuja. Tiedon tuottamisen ja jakamisen merkityksestä löytyy huomattava määrä kirjallisuutta. Aihetta tullaan lähestymään ensin tiedon integraation näkökulmasta. Tiedon integraatiolla tarkoitetaan tässä tutkimuksessa organisaation kykyä vaihtaa ja jakaa tietoa yrityksen osapuolten kesken. Rowe ja Widener (2011) ja Tsai (2001) ovat tieteellisissä julkaisuissaan keskustelleet tiedon jakamisesta organisaatiossa, ja nämä julkaisut luovat pohjan tiedon integraation teoreettiselle tarkastelulle. Tiedon luominen ja hyödyntäminen on liiketoiminnan kannalta tärkeää. Rowen ja Widenerin (2011) mukaan itse tieto ei kuitenkaan edistä yrityksen liiketoimintaa, jos sitä ei pystytä integroimaan organisaation yhteiseen käyttöön. He pohtivat julkaisussaan, kuinka kriittistä tiedon jakaminen eri osapuolten ja yksiköiden kesken on. Myös Tsai (2001) puhuu tutkimuksessaan tiedon integraation merkityksestä yrityksen sisällä, minkä avulla eri osapuolten on mahdollista tehostaa toimintatapojaan.

Erityisesti kasvuvaiheessa sisäisen laskennan tuottama tieto on merkittävää, ja muun muassa Fenyves, Böcksei ja Sütő (2015), Davila, Foster ja Jia (2010) sekä Andersén ja Samuelsson (2016) ovat tutkimuksissaan perehtyneet johdon laskentatoimen merkitykseen yrityksen eri vaiheissa. Näitä julkaisuja tullaan hyödyntämään kasvuyrityksen ja johdon laskentatoimen yhteyden teoreettisessa tarkastelussa. Davilan et al. (2010) mukaan kasvu vaatii radikaaleja muutoksia yrityksen johtamisessa, ja hän korostaa tutkimuksessaan sisäisen laskennan avulla tuotetun tiedon tärkeyttä, jolla pyritään tehostamaan päätöksentekoa. Tätä mieltä on myös Fenyves et al. (2015), jotka tutkimuksessaan pohtivat johdon laskentatoimen merkitystä yrityksen elinkaaren aikana. Riittävä sisäisen laskennan työkalujen hyödyntäminen lisää kasvuyrityksen todennäköisyyttä onnistua liiketoiminnassaan (Andersén & Samuelsson 2016). Tutkimukset käsittelevät yleisesti johdon laskentatoimen merkitystä kasvuyrityksessä, koska tarkempaa tutkimusta pelkän projektilaskennan merkityksestä kasvavassa organisaatiossa ei ole.

Projektien kannattavuuden laskennalle ja niiden työkaluille yritetään löytää kirjallisuudesta yleisiä ominaisuuksia ja menetelmiä. Etenkin Alhola ja Lauslahti (2000) sekä Pelin (2002) ovat teoksissaan kuvailleet projektilaskentaa ja –kannattavuutta kattavasti, ja näitä julkaisuja tullaan erityisesti hyödyntämään projektilaskennan teoreettisessa tarkastelussa. Projektien kannattavuuslaskenta on

tärkeää, sillä se ohjaa koko projektien toteuttamista (Pelin 2002, 67). Projektien kannattavuuslaskennan tulisi olla kiinteä osa yrityksen sisäistä laskentaa (Alhola & Lauslahti 2000, 106), ja sitä voidaankin toteuttaa erilaisin laskentatyökaluin ja –järjestelmin (Pelin 2002, 276).

1.4 Tutkimuksen rakenne

Tutkimus koostuu kuudesta pääluvusta. Ensimmäinen luku on johdanto, jossa esitellään tutkimuksen tavoitteet ja pääongelma. Tämän lisäksi johdanto sisältää tutkimusmenetelmän esittelyn, työn rajaukset, teoreettisen viitekehyksen ja kirjallisuuskatsauksen.

Toisessa ja kolmannessa pääluvussa syvennytään tutkimuksen teoriaan. Ensimmäinen teoriaosuus yhdistää tiedon integraation tärkeyden organisaation toiminnassa ja johdon laskentatoimen merkityksen pienessä kasvuyrityksessä. Toinen teorialuku kertoo tarkemmin projektilaskennasta, projektien kannattavuuden arvioinnista eri tavoin ja siihen liittyvistä työkaluista.

Neljännessä pääluvussa esitellään tutkielman metodologia ja kerrotaan tarkemmin tutkimusaineiston keräämisestä ja kohdeyrityksestä. Tämän jälkeen viidennessä pääluvussa esitellään tutkimuksen empiirinen osuus, jonka aineisto on kerätty kohdeyrityksestä haastatteluilla. Kuudes eli viimeinen pääluku esittelee tutkimuksen johtopäätökset. Tässä luvussa pyritään vastaamaan tutkimuskysymyksiin. Samalla pohditaan myös mahdollisia jatkotutkimuksia aiheeseen liittyen.

2. TIEDON INTEGRAATION JA SISÄISEN LASKENNAN MERKITYS YRITYKSESSÄ

Tässä teorialuvussa pohditaan tiedon integraation ja sisäisen laskennan merkitystä yrityksessä. Ensimmäisessä alaluvussa tarkastellaan tiedon integraation tärkeyttä sekä yleisesti että eri yksiköiden ja projektien välillä organisaation toiminnan kannalta. Toisessa alaluvussa keskitytään johdon laskentatoimen tuottaman tiedon merkitykseen nimenomaan pienessä kasvuyrityksessä. Aiheet on jaettu kahteen eri alalukuun, sillä useimmissa tutkimuksissa pohditaan tiedon integraatiota pelkästään organisaation yleisellä tasolla, eikä johdon laskentatoimen tuottaman tiedon integraation merkitystä juuri kasvavassa yrityksessä ole tutkittu. Näillä luvuilla pyritään luomaan pohja tutkittavalle ilmiölle.

2.1 Tiedon integraation merkitys yrityksessä

Tiedon luominen, tallentaminen, siirtäminen ja riittävä hyödyntäminen auttaa organisaatiota tehostamaan päätöksentekoaan ja tuottamaan parempaa tulosta yrityksen liiketoimintastrategiaa tukien (Horwich & Armacost 2002). Tehokas tiedon hyödyntäminen tarjoaa organisaatiolle keinon saavuttaa ja ylläpitää kilpailuetua, sillä se viestii johdolle, minkälaiset päätökset olisivat parhaimpia (Rowe & Widener 2011). Myös Ditillon (2004) mukaan tiedon luominen ja hyödyntäminen ovat tärkeimpiä kilpailuedun lähteitä, ja siksi tieto ja sen integrointi organisaation käyttöön on ollut puhuttu aihe kirjallisuudessa, ja myös sen toteuttaminen käytännössä on saanut yhä enemmän huomiota.

Tieto, esimerkiksi taloudellinen tieto, ei itsessään ylläpidä organisaation kilpailuetua, vaan tieto tulisi integroida yrityksen yhteiseen käyttöön. Kyky vaihtaa ja jakaa tietoa sujuvasti eli integroida sitä organisaation työntekijöiden kesken tekee itse tiedosta arvokkaampaa. (Rowe & Widener 2011) Mitä enemmän organisaatio kiinnittää huomiota tiedon integrointiin, hallinnointiin ja saatavuuteen, sitä todennäköisemmin se vaikuttaa liiketoimintaan kannattavasti (Inkinen, Kianto & Vanhala 2015). Tiedon hallinnointi on liiketoiminnan avain menestykseen (Rowe & Widener 2011).

Useat yritykset pitävät sisällään erilaisia liiketoimintayksiköitä, ja tieto saattaa kulkea eri yksiköiden välillä eri tavalla (Rowe & Widener 2011), sillä organisaatioiden yksiköiden toimintatavat eroavat usein toisistaan (Tsai 2001). Liiketoiminta vaatii kuitenkin yhteistyötä yksiköiden välillä, mikä on mahdollista tiedon vaihdannalla (Rowe & Widener 2011). Yritys menestyy paremmin, jos organisaation eri yksiköt vaihtavat tietoa keskenään, sillä eri yksiköt voivat oppia toisiltaan, ja tiedonsiirto sekä integrointi mahdollistaa tehokkaamman toiminnan (Tsai 2001).

Oppiminen ja kehittyminen vaatii Tsain (2001) mukaan tiedon integrointia ja -siirtoa organisaation eri yksiköiden välillä. Tiedon integraatioprosessiin kuuluu vuorovaikutus niiden työntekijöiden kesken, jotka käyttävät työssään sisäisiä viestintäkanavia ongelmien ratkaisuun. Eri yksiköillä saattaa olla erikoistunutta tietoa tietyistä asioista, joten tiedon jakamiseen ja integraatioon ensisijainen keino on erilaiset sidokset, kuten järjestelmät, yksiköiden välillä. (Tsai 2001) Tiedon integraatio vaatii myös kommunikointia työntekijöiden kesken, ja sitä tarvitaan erityisesti silloin, kun osaaminen on erikoistunutta ja hajautettua yksilöiden kesken (Enberg 2012).

Tiedon sijainti, tuottaminen ja jakaminen on eri yksiköissä usein vaihtelevaa. Tämä ongelma antaa lähtökohdan uusien tietojärjestelmien, kuten taloudellisten järjestelmien, suunnittelulle ja hyödyntämiselle tiedon integraatiota mieltien. Jokin tieto saattaa olla vain yhden työntekijän käytössä, mutta se olisi tärkeää siirtää vaikka yhteiseen järjestelmään, jotta sitä voitaisiin hyödyntää ja käyttää tehokkaasti koko organisaation tasolla. Liiketoiminta vaatii yhteistyötä eri yksiköiden välillä, joten tiedonvaihdon pitäisi olla mahdollista koko organisaation laajuisella järjestelmällä. (Rowe & Widener 2011)

Organisaation eri yksiköillä on ennen ollut usein omat järjestelmänsä ja tapansa toimia, mutta sen on todettu olevan kannattamaton keino toimia (Rom & Rohde 2006). Järkevän suunnittelun ja teknologisen tietämyksen avulla tieto saadaan integroitua yhteiseen käyttöön organisaation sisällä (Mitchell 2006). Neelyn ja Bournen (2000) mukaan integroidut järjestelmät ovat erillisiä järjestelmiä tehokkaampia, sillä näin voidaan mitata samoja asioita ja saada yhtenäisempää tietoa. Tiedon monimutkaisuus on usein liikkeellepaneva voima erilaisten järjestelmien suunnittelussa ja käytössä (Ditillo 2004). Tiedon vertailukelpoisuus on

tärkeää (Kalinowski 2010). Keskeinen osa esimerkiksi projektien onnistumisen kannalta on ajankohtainen, luotettava ja asiaankuuluva tieto, ja tällaista tietoa saadaan sisäisen laskennan työkaluilla (Kalinowski 2010).

Pääsy tietoon elektronisessa muodossa avaa uusia mahdollisuuksia käyttää tätä tietoa tehokkaammin päätöksenteossa. Teknologiaan ja tietojärjestelmien hyödyntämiseen liittyvät käytännöt ovat tärkeä keino tiedon integraatioon organisaatiossa. Tietotekniikka mahdollistaa tiedon varastoinnin ja näin sen uudelleenkäytön. Se edistää tiedon analysointia, parantaa tiedon yhdistämistä eri lähteistä sekä sallii paikasta riippumattoman ja saumattoman tiedon saatavuuden organisaation jäsenten kesken. (Inkinen et al. 2015) Tietotekniikan käyttö mahdollistaa tiedon integraation, sillä se nopeuttaa viestintää ja vähentää kustannuksia (Enberg 2012).

Tutkimuksen mukaan projektit menestyvät sitä paremmin mitä enemmän tietoa vaihdetaan eri yksiköiden välillä (Henderson & Cockburn 1994). Sisäinen viestintä on yksi tärkeimpiä menestystekijöitä projektinhallinnassa, sillä se auttaa projektipäälliköitä päätöksenteossa, strategian toteuttamisessa ja projektien viimeistelyssä budjetin ja aikataulun puitteissa (Mihaela & Danut 2013). Tiedon integraatiota, etenkin projektiliiketoiminnassa, tulee harjoittaa jatkuvasti (Huang & Newell 2003).

Tiedon integraatio mahdollistaa yhteisen käsityksen koko projektista. Yhteinen ymmärrys on mahdollista standardoiduilla menettelytavoilla. (Enberg 2012) Sisäinen viestintä projektin aikana on tärkeää, jotta päästään optimaalisiin tuloksiin (Mihaela & Danut 2013). Tiedon integraatio antaa organisaation jäsenille mahdollisuuden hahmottaa paremmin kokonais kuvaa projektin toiminnasta, mitä voidaan hyödyntää mahdollisesti myös tulevaisuudessa (Enberg 2012).

2.2 Johdon laskentatoimen merkitys pienessä kasvuyrityksessä

Tässä luvussa tarkastellaan johdon laskentatoimen merkitystä pienessä kasvuyrityksessä. Ensimmäisessä alaluvussa keskitytään pienen kasvuyrityksen määrittelyyn. Toisessa alaluvussa tarkastellaan sisäisen laskennan merkitystä

pienessä kasvuyrityksessä. Tässä alaluvussa tarkastellaan johdon laskentatoimen merkitystä lähinnä yleisesti pelkän projektilaskennan sijaan, sillä vastaavanlaisia tutkimuksia pelkästään projektilaskennan merkityksessä pienelle kasvuyritykselle ei olla tehty ja projektilaskennan voidaan todeta olevan osa yrityksen sisäistä laskentatoimea.

2.2.1 Pienen kasvuyrityksen määritelmä

Tilastokeskuksen (2017a) mukaan pieni yritys on yritys, jossa työskentelee alle 50 työntekijää. Tämän lisäksi joko vuotuinen liikevaihto on enintään 10 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma on enintään 10 miljoonaa euroa. Pienen ja keskisuuren eli pk-yrityksen henkilöstö on alle 250 työntekijää. Sen vuosiliikevaihto on joko alle 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa. (Tilastokeskus 2017)

Tilastokeskus kertoo, että kasvuyrityksiä voidaan seurata muun muassa henkilöstön ja liikevaihdon muutoksilla kasvukaudella. Kasvuyrityksiksi lasketaan yleisimmän määritelmän mukaan ne yritykset, jotka työllistävät kasvukauden alussa vähintään 10 henkilöä ja seuraavien kolmen vuoden aikana henkilöstön kasvu on vähintään 20 prosenttia vuodessa. (Tilastokeskus 2017b)

2.2.2 Johdon laskentatoimen merkitys pienessä kasvuyrityksessä

Johdon laskentatoimen käyttäminen on riippuvaista yrityksestä. Esimerkiksi suurissa yrityksissä sisäistä laskentatoimea ei ainoastaan hyödynnetä enemmän verrattuna pienempiin yrityksiin, vaan myös sen käyttö on erilaista. (Lopéz & Hiebl 2014) Pienet ja keskisuuret yritykset muodostavat suurimman osan olemassa olevista yrityksistä (Armitage, Webb & Glynn 2015). Silti perinteisesti johdon laskentatoimen käyttöä käsitellään suurien yritysten konseptissa ja pienten sekä keskisuurten yritysten sisäisestä laskentaa ollaan tutkittu vain vähän (Kalkhouran 2015). Viime vuosina tästä on kuitenkin ilmestynyt tieteellistä kirjallisuutta yhä enemmän (Lopéz & Hiebl 2014). Tämän vuoksi onkin tärkeää huomioida yrityksen koko ja elinkaaren vaihe tarkasteltaessa yritysten sisäistä laskentatoimea, sillä sen ominaispiirteet vaihtelevat yrityksen koon ja tilanteen mukaan.

Johdon laskentatoimen hyödyntäminen pienissä ja keskisuurissa yrityksissä ei ole yhtä yleistä kuin suurissa yrityksissä (Broccardo 2014). Silti sillä on tärkeä rooli pienen yrityksen hallinnoinnissa (Nandan 2010). Johdon laskentatoimen työkalujen hyödyntäminen erityisesti kasvavissa pienissä ja keskisuurissa yrityksissä on hyödyllistä, jotta päätöksenteolla saavutettaisiin kannattavuutta (Andersén & Samuelsson 2016). Kuten suuret, myös pienet yritykset tarvitsevat riittävän kehittyneitä sisäisen laskennan työkaluja resurssien hallintaan ja sekä omistajien että asiakkaiden arvon kasvattamiseen (Nandan 2010). Johdon laskentatoimen työkalujen avulla voidaan selvittää, kuinka yritysten tulisi organisoida resurssejaan (Andersén & Samuelsson 2016).

Vaikka sisäisen laskennan käyttö on yrityskoosta riippuvaista, pienet yritykset kohtaavat Nandanin (2010) mukaan samoja ongelmia kuin suuret yritykset. Pienemmät yritykset ovat kuitenkin alttiimpia epäonnistumisille, joten sisäisen laskennan tuottama tieto on erityisen tärkeää päätöksentekoon, joka koskee esimerkiksi resurssien hallintaa ja allokointia. (Nandan 2010) Pienillä yrityksillä on vähäisemmät resurssit panostaa eri laskentatoimen järjestelmiin, mutta toisaalta verrattuna suuriin yrityksiin ne ovat usein joustavampia ja mukautuvaisempia muutokseen yksinkertaisen organisaatorakenteensa vuoksi (López & Hiebl 2015).

Davilan et al. (2010) mukaan taloudelliset työkalut, esimerkiksi kannattavuusraportit, voivat vaikuttaa yksinkertaisilta, mutta ne tarvitsevat kuitenkin paljon tietoa, jota vain kokemus voi tarjota. Heidän mukaansa esimerkiksi yrittäjä, jolla ei ole kokemusta vastaavasta, ei ole itse pätevä suunnittelemaan tällaista työkalua. Tyypillisesti sisäisen laskennan työkalut pitävät sisällään budjetointia, pitkänaikavälin suunnittelua ja sekä taloudellisia että ei-taloudellisia suorituskyvyn analyysseja (Andersén & Samuelsson 2016).

Fenyvesin et al. (2015) mukaan yrityksen omistajat ja johto kohtaavat erilaisia päätöksentekotilanteita organisaation eri elinkaaren vaiheiden, esimerkiksi kasvun, aikana. Kasvuvaihe on kriittinen, jolloin vaaditaan radikaaleja muutoksia yrityksen johtamisessa (Davila et al. 2010). Tämä edellyttää johdolta erityisen tarkkaa päätöksentekoa ja resursseja, jolloin ajankohtaisen tiedon tuottaminen on elintärkeää, jotta pystytään tekemään oikeita päätöksiä ja ohjaamaan yritystä

tuloksekkaasti (Fenyves et al. 2015). Tästä voidaankin päätellä, että johdon laskentatoimen merkitys pienessä kasvuyrityksessä hyvin tärkeää.

Kasvuyrityksillä on korkea riski epäonnistua liiketoiminnassaan (Davila et al. 2010). Yritysten tulee muuttaa strategioitaan kasvuvaiheessa ja tämän lisäksi huomioida muuttuva liiketoimintaympäristö, jotta muutokseen pystytään vastaamaan (Fenyves et al. 2015). Suuri haaste kasvaville yrityksille on tuottaa ajantasaista ja tarkkaa tietoa päätöksentekoa varten (Davila et al. 2010). Tässä vaiheessa esiin astuu johdon laskentatoimen järjestelmien tuottama informaatio, joka on välttämätön osa päätöksentekoa, ja jonka merkitys korostuu erityisesti yrityksen kasvuvaiheessa. Andersénin ja Samuelssonin (2016) tutkimuksen mukaan kasvuyritykset, jotka eivät hyödynnä riittävästi johdon laskentatoimen mittaristoja, ovat kannattamattomampia kuin muut yritykset. Tämä johtuu siitä, että muutoksen tuomat haasteet edellyttävät harkittuja päätöksiä siitä, kuinka hyödyntää organisaation resursseja, mikä voidaan selvittää tehokkaalla sisäisellä laskennalla (Andersén & Samuelsson 2016).

Talouden osalta kasvuvaiheessa otetaan yleensä käyttöön uusia taloushallinnon järjestelmiä. Tällöin on tyypillistä kokeilla uusia hankkeita, joilla pyritään toiminnan kehittämiseen. (Laukkanen 2007, 247-248) Useiden tutkimusten mukaan sisäisen laskennan työkalujen hyödyntäminen parantaa organisaation toimintaa (Andersén & Samuelsson 2016). Erilaisten johdon laskentatoimen tekniikoiden käyttö on erityisen tärkeää pienille kasvaville yrityksille (Davila & Foster 2005), ja niiden voidaankin sanoa olevan avainelementti vastaamaan muutokseen kasvun aikana (Davila 2005).

Laskentajärjestelmät parantavat eri liiketoiminta-alueiden ja johdon kommunikoinnin tehokkuutta, sillä molemmat osapuolet ovat näin ajan tasalla tapahtumista. Tämän lisäksi johdon käytettävissä oleva tieto päätöksenteossa lisääntyy, mikä auttaa johtoa hahmottamaan paremmin toiminnan kokonaiskuvaa ja tunnistamaan kohtia, joita pitäisi parantaa ja/tai joihin pitäisi panostaa enemmän resursseja. (Davila et al. 2010). Myös Fenyves et al. (2015) korostaa kasvuvaiheessa selkää kommunikointia ja tietoista toimintojen uudelleenarviointia, jotta johto pystyy päättämään, mistä organisaatio ensisijaisesti hyötyy.

Kasvuvaiheessa tyypillistä on keskittyä nykyhetkeen ja pyrkiä löytämään uusia markkinamahdollisuuksia (Fenyves et al. 2015), mutta tässä tilanteessa vaaditaan organisaatiolta resursseja myös sisäisen laskennan tarkasteluun, jonka avulla voidaan tuottaa johdolle tarkkaa ja ajankohtaista tietoa päätöksentekoon (Davila et al. 2010). Kasvavan yrityksen tulee systemoida toimintaansa ja omaksua uusia toistuvia toimintatapoja, eikä ratkaisujen jatkuvaa vaihtumista koeta tehokkaaksi (Laukkanen 2007, 248). Fenyves et al. (2015) korostaa, että taloudellisen informaation riittämätön ymmärtäminen voi johtaa tiedon puutteeseen ja väärin päätöksiin, mikä puolestaan vaikuttaa koko organisaation menestykseen. Näinpä johdon laskentatoimen tuottama informaatio on välttämätön osa päätöksentekoprosessia kasvuvaiheessa.

3. PROJEKTIEIN KANNATTAVUUSLASKENTA

Projekti tarkoittaa yksittäistä myyntitapahtumaa, toimitusta tai moniosaista tapahtumasarjaa. Sen vaiheet voidaan jakaa perustamiseen, suunnitteluun, toteuttamiseen ja päättämiseen. Projektilaskennan merkitys korostuu näissä kaikissa vaiheissa. (Alhola & Lauslahti 2000, 103, 319) Jokainen projekti eroaa muista projekteista tavoitteiden, tehtävien ja resurssien osalta (Lauras, Marques & Gourc 2009), ja siksi jokaiselle projektille tuleekin asettaa omat tavoitteensa, liittyen esimerkiksi kustannuksiin ja aikatauluun, joiden toteutumista tulee seurata koko projektin ajan (Alhola & Lauslahti 2000, 103-104).

Projektin suorituksen arviointi ja ennakoiminen on keskeinen osa organisaation liiketoimintaa (Chen, Chen, Liu & Wei 2013), ja sen seuranta on erityisen tärkeää sellaisissa yrityksissä, joiden liiketoiminta koostuu suurimmaksi osin kertaluonteisista projekteista (Alhola & Lauslahti 2000, 101). Tällaisia yrityksiä voidaan kutsua projektiorganisaatioiksi, ja Pelinin (2002, 24) mukaan projektiorganisaatiot ovat mutkikkaita kokonaisuuksia esimerkiksi monien alihankkijoiden ja toimittajien vuoksi, jolloin luonnollisesti projektien hallinnan merkitys kasvaa.

3.1 Projektien kannattavuuden arviointi

Projektin suunnittelu on monivaiheinen prosessi ja taloudellinen arviointi on yksi sen vaiheista (Eklund & Kekkonen 2016, 225). Projekteista tulee tehdä kannattavuuslaskelmia, jotka sisältävät ennusteita ja arvioita toiminnan kannattavuudesta (Pelin 2002, 67). Kannattavuudelle annetaan usein jokin tavoite, jonka perusteella tehdään päätös projektin toteuttamisesta (Karlsson & Marttala 2001, 73). Projektin kannattavuuden suunnittelu ja seuranta on tärkeää, sillä sen avulla voidaan ennustaa kustannuksia ja pystytään hinnoittelemaan tuotteita tai palveluita kilpailukykyisiksi (Eklund & Kekkonen 2016, 220).

Pelinin (2002, 189) mukaan projektin kannattavuuden arviointi erityisesti työn alkuvaiheessa on yrityksen tuloksen kannalta kriittinen tekijä. Alkuvaiheessa kustannuksiin voidaan vielä mitä todennäköisemmin vaikuttaa, ja näin voidaan

päästä edullisempaan ja kannattavampaan lopputulokseen (Alhola & Lauslahti 2000, 105). Syntyviä kustannuksia tulee kuitenkin seurata koko projektin ajan (Karlsson & Marttila 2001, 89) ja Alhola ja Lauslahti (2000, 105) huomauttavat, että kustannusten laskennassa tulee huomioida, ettei edullisin toteuttamistapa ole aina välttämättä paras, vaan huomion pitää kiinnittyä itse lopputulokseen.

Projektin tulee tuottaa katetta eli tuottojen pitää olla suurempi kuin kustannuksien. Kustannuksien laskennassa tulisi ottaa huomioon kaikki projektin aikana syntyneet kustannukset. (Eklund & Kekkonen 2016, 225) Projektin jokaiseen työvaiheesta aiheutuu kustannuksia, jotka johtuvat erilaisten resurssien, kuten oman tai ulkopuolisen työn, materiaalien ja palveluiden, käytöstä (Alhola & Lauslahti 2000, 105). Pelin (2002, 67) mainitsee kiinteiden ja muuttuvien työkulujen lisäksi myös tuotannosta, markkinoinnista ja sekä tutkimuksesta että kehityksestä aiheutuvat kustannukset, jotka tulisi myös huomioida kannattavuuslaskennassa. Tämän lisäksi mahdolliset jälkikustannukset tulee huomioida, jotka voivat olla esimerkiksi takuuajan kustannuksia tai huolto- ja ylläpitokustannuksia (Pelin 2002, 190). Kustannusten seuranta mahdollistaa todennäköisen katteen laskemisen, minkä avulla yritys pystyy hinnoittelemaan tuotteensa tai palvelunsa kannattaviksi (Eklund & Kekkonen 2016, 242).

Tietyt projektista aiheutuvat kiinteät kustannukset, kuten vuokrat ja palkat, on helppo selvittää, mutta muuttuvien kustannusten arviointi on hankalampaa, sillä niiden toteutuminen on epävarmempaa. Karlssonin ja Marttalan (2001, 70) mukaan muuttuvat kustannukset arvioidaankin yleensä todellista pienemmiksi, mikä vaikuttaa arvioituun ja toteutuneeseen katteeseen. Kustannuksia tulisi arvioida mahdollisimman realistisesti, jotta jo alkuvaiheessa katteesta saataisiin realistinen arvio. (Karlsson & Marttala 2001, 70)

Pelin (2002, 128) korostaa tehtävien työmäärien arviointia, joka kuuluu olennaisesti projektien kannattavuuslaskentaan. Tarkkaa työmäärää ei voida tietää ennen projektin loppua, joten sitä tuleekin arvioida mahdollisimman tarkasti sen hetkisen tietämyksen mukaisesti. Työmäärän arviointiin ei ole olemassa oikeaa tapaa, mutta parhaimmillaan vastaavista aikaisemmista projekteista kerättyjä tilastoja voitaisiin hyödyntää uusien projektien tukena. Työmäärän arviointia tulisi tehdä myös projektin

edetessä eikä ainoastaan sen alussa. Esimerkiksi keskeneräisten tai aloittamattomien toimintojen työmäärää olisi hyvä arvioida projektin edetessä ja ottaa huomioon, onko projektin aikana syntynyt jotakin ylimääräistä työtä. Työmääriä arvioidaan usein virheellisesti esimerkiksi ympäristötekijöiden tai projektien laajentumisen vuoksi. Arviot ovat usein liian optimistisia, joten yritysten pitäisikin kiinnittää enemmän huomiota kustannusten realistiseen arviointiin. (Pelin 2002, 128-129)

On yrityskohtaista, miten kannattavuutta lasketaan. Yleisimmät ovat kuitenkin myyntikateprosentti, käyttökateprosentti, liikevoittoprosentti sekä sijoitetuin pääoman tuottoprosentti. (Viitala & Jylhä 2013, 309) Pelin (2002, 67) mainitsee kannattavuuden tunnusluvuiksi myös kassavirran per vuosi ja sijoitetun pääoman tuottoprosentin.

Myös muita asioita on huomioitava ja projektiin sitoutuneelle pääomalla tulisi laskea korkokustannus ja erityisesti pitkäaikaisissa projekteissa tulisi huomioida taloudellisen ympäristön muutoksia, kuten valuuttakursseja ja verotuskäytäntöjä. Myös riskit täytyy muistaa, ja ne voidaan huomioida esimerkiksi tarkasteltaessa tarkkuushaitarilla erilaisia projektista laskettuja lukuja. (Alhola & Lauslahti 2000, 105) Eklund ja Kekkonen (2016, 225) huomauttavat myös, että etenkin pitkäaikaisissa projekteissa kannattavuudessa tulee huomioida myös yrityksen maksuvalmiutta, jotta projektin aikana syntyneet kustannukset voidaan kattaa.

Projektin taloudellisten tavoitteiden todellinen onnistuminen voidaan laskea vasta projektin päättymisen jälkeen. Pelin (2002, 189) korostaakin projektien jälkiarviointia ja kustannusten jälkilaskentaa. Jälkilaskennan avulla voidaan todeta projektin todellinen kannattavuus ja kate sekä miettiä, mistä mahdolliset poikkeamat johtuvat. Tämä auttaa organisaatiota kehittämään koko toimintaansa. Jälkilaskennan avulla on myös mahdollista myös selvittää erilaisia tunnuslukuja, kuten työtunnit resurssilajeittain tai laitteen asennusaika, seuraavia projekteja varten. Tämä helpottaa tulevien projektien kannattavuuden selvittämistä ja jo tehdyistä projekteista voi selvittää yllättäviäkin seikkoja, joihin voidaan varautua paremmin tulevaisuudessa. (Pelin 2002, 173, 189-190)

3.2 Projektien laskentajärjestelmät

Taloudellisen suoriutumisen ennustaminen ja seuraaminen, joka on kriittinen tekijä projektien menestyksekkäässä suunnittelussa ja valvonnassa, on saanut yhä enemmän huomiota projektienhallinnan kirjallisuudessa (Park, Han & Russell 2005). Projekteista täytyy tuottaa ajankohtaista tietoa organisaation johdolle päätöksenteon tehostamiseen, ja tähän voidaan vastata erilaisten projektijärjestelmien ja –laskennan avulla (Pelin 2002, 276), ja projektiseurannan tulisivin olla osa sisäistä laskentaa (Alhola ja Lauslahti 2000, 106). Kannattavuuden laskenta on kuitenkin yrityskohtaista (Viitala & Jylhä 2013, 309), joten projektien kannattavuuslaskentaan ja seurantaan ei ole olemassa virallista yleistä työkalua tai ohjetta (Lauras et al. 2009).

Projektit sisältävät useita ongelmia, kuten projektibudjetin ylityksen. Tämä voi johtua työmäärän virheellisestä arvioinnista ja projektin aikana tapahtuneista ylitöistä. Kustannukset ovat oletettua suuremmat ja projektin kate pienenee. Pelin (2002, 47) mainitseekin projektien kehittämisvaihtoehdoksi muun muassa sekä projektityökalujen että raportoinnin kehittämisen ja yhteisen ohjeistuksen kehittämisen koko organisaatiolle liittyen projektitoimintaan. Pelinin (2002, 374) mukaan projektitoiminnan toimintamallien kehittämisessä pitäisi huomioida myös henkilökunnan näkemys. Toiminnan kehittäminen lähtee ongelmien tunnistamisesta ja tilanteen arvioinnista, johon ulkopuolinen henkilö on usein hyvä vaihtoehto. Tämän perusteella voidaan löytää kehittämisen tavoitteet. Johdon tuki on olennainen osa projektien kehittämisessä, koska se sitten esimerkiksi uusien työkalujen tai prosessien kehittämistä. (Pelin 2002, 47, 373-375).

Projektien kokonaisuutta ja kannattavuutta voidaan tarkastella ja laskea erilaisilla projektienhallinta tietojärjestelmillä. Myös erilaiset taulukkolaskelmaohjelmat sopivat projektien kustannuslaskentaan ja työtuntiseurantaan. Taulukkolaskennalla tehdyt raportit on mahdollista siirtää itse projektiohjelmaan. (Pelin 2002, 311) Myös Eklund ja Kekkonen (2016, 231) sekä Alhola ja Lauslahti (2000, 106) esittävät taulukkolaskennalla tehtävät seurantaraportit tai projektinhallintaohjelmat hyväksi työkaluksi seuraamaan projektien kannattavuutta. Heidän mukaansa näin kustannuksia ja kannattavuutta voidaan arvioida jatkuvasti projektien edetessä.

4. TUTKIMUSMETODOLOGIA

Tässä luvussa kuvaillaan tutkimuksessa käytettyä tutkimusmenetelmää sekä -aineistoa, sekä avataan samalla tarkemmin tutkimusaineistonkeruuta. Tämän jälkeen käsitellään hieman itse kohdeyritystä.

4.1 Tutkimusmenetelmä ja -aineisto

Tutkimuksen empiriaosuus suoritetaan kvalitatiivisella eli laadullisella tutkimusmenetelmällä. Työn aineisto on kerätty puolistrukturoidulla haastattelulla. Tämä on koettu parhaaksi aineistonkeruu menetelmäksi, sillä näin haastateltavilla on mahdollisuus tuoda haastatteluun omia näkökulmiaan tutkimuskysymysten lisäksi (Koskinen et al. 2005, 104). Haastattelurunko löytyy liitteestä 1.

Haastattelut on suoritettu puhelimitse, äänitetty ja tämän jälkeen litteroitu. Tutkielman empirian aineistona toimii kuusi haastattelua, joissa on haastateltu kohdeyrityksen työntekijöitä. Haastateltavat toimivat eri tehtävissä eri yksiköissä, joten tämän ja suuren haastateltavamäärän vuoksi haastateltavat on esitelty taulukossa 1. Haastatteluun osallistui kuusi henkilöä, joiden koettiin tietävän parhaiten projektitoiminnasta ja -laskennasta. Kaikkien haastateltavien henkilöiden työnkuvaan kuuluu projektitoiminnan laskeminen ja seuraaminen. Haastateltavat on nimetty kirjaimin A-F ja liiketoimintaosa-alueet on numeroitu välille 1-4.

Taulukko 1. Haastateltavat työntekijät

Haastateltava	Työnimike	Liiketoimintaosa-alueen numero (1-4)
A	varatoimitusjohtaja	kaikki
B	työpäällikkö	1
C	projektipäällikkö	kaikki
D	operatiivinen johtaja	4
E	aluejohtaja	3
F	kaupallinen johtaja	2

Tutkimus on toteutettu case- eli tapaustutkimuksena. Tapaustutkimuksessa pyritään kokoamaan monipuolisesti tietoa tutkittavasta aiheesta, jonka avulla ilmiötä voidaan ymmärtää syvällisemmin (Metsämuuronen 2008, 17). Tapaustutkimuksen periaate on tutkia yhtä tai useampaa tarkoituksella valittua tapausta (Koskinen et al. 2005, 154). Tapaus on yleensä yritys, ja kohteena esimerkiksi jokin yrityksen tietty toiminto, prosessi, osasto tai tapahtumasarja (Koskinen et al. 2005, 157). Tämän vuoksi tapaustutkimus sopii parhaiten luonteeltaan tutkielman strategiaksi.

4.2 Kohdeyrityksen kuvaus

Tutkimuksen kohdeyritys on Tilastokeskuksen (2017a, 2017b) määritelmien mukaan pieni kasvuyritys, jonka päätoimenkuva on myymäläkalustaminen ja -suunnittelu. Yritys työllistää tällä hetkellä noin 50 työntekijää. Viime aikoina kohdeyrityksen kasvu on ollut nopeaa ja liikevaihdon odotetaan kaksinkertaistuvan vuoden 2017 loppuun mennessä verrattuna viime vuoteen.

Yrityksen liiketoiminta on lähinnä projektiluontoista. Yrityksen toiminta voidaan jakaa neljään eri liiketoiminta-alueeseen. Kunkin osa-alueen toimenkuvaan kuuluu tietyn tyyppinen liiketoiminta, jota toteutetaan pääosin projektimuodossa. Jokainen osa-alue on siis itse vastuussa omista projekteistaan ja toteuttaa niitä esimerkiksi projektipäälliköiden johdolla. Projektitoiminta ei ole standardoitua, vaan liiketoiminnan eri osa-alueet toteuttavat sitä oman näkemyksensä mukaan. Projektit eivät kuitenkaan aina kuulu pelkästään yhden liiketoiminta-alueen alle, vaan ne saattavat sisältää toimintoja parhaimmillaan kaikista näistä neljästä osa-alueesta. Tällöin projekteissa tarvitaan osaamista parhaimmillaan kaikista neljästä eri yksiköstä.

5. TUTKIMUSTULOKSET

Tässä luvussa esitellään empiriaosuuden tutkimustuloksia, jotka on kerätty haastatteluilla. Tutkimustuloksia tarkastellaan aikaisemmin esitettyjen tieteellisten julkaisujen ja kirjallisuuden valossa. Ensin käsitellään projektilaskennan merkitystä kohdeyrityksessä. Sen jälkeen selvitetään, miten sitä konkreettisesti lasketaan, jonka jälkeen keskustellaan projektilaskennan kehittämisestä kohdeyrityksessä.

5.1 Projektilaskennan merkitys kohdeyrityksessä

Projektin kannattavuuden arviointi ja seuranta on tärkeää yritystoiminnassa, sillä sen perusteella pystytään laskemaan toiminnasta syntyneitä kustannuksia ja hinnoittelemaan tuotteita tai palveluita (Eklund & Kekkonen 2016, 220). Valittuja työntekijöitä haastateltaessa selviää, että kaikki he kokevat projektien kannattavuuslaskennan erittäin tärkeäksi yrityksen liiketoiminnan kannalta. Projektien kannattavuuden arviointi ohjaa sekä projektien toteuttamista että palveluiden ja tuotteiden hinnoittelu, ja näin koko yrityksen liiketoimintaa. Haastateltava C mainitsee, että varsinkin tiukoissa tarjous- ja hintakilpailussa on erittäin tärkeää projektien kannattavuuden arvioinnin kautta nähdä *”missä hinnoissa ja katteissa pystytään liikkumaan ja mitä projekteista jää käteen, ettei innoissaan vaan laiteta liian alhaista hintaa.”* Myös D korostaa hinnoittelun tärkeyttä ja hän huomauttaa projektilaskennan *”ohjaavan myös tulevaisuuden hinnoittelua. Tärkeää tietää projektikohtainen kannattavuus, jotta on se ymmärrys, onko esimerkiksi sen liikenneaseman suunnittelu nyt kannattavaa”*.

Haastateltava A mainitsee liiketoiminnan olevan *”aika puhtaasti projektitoimintaa -- projektilaskenta on ykkösasia, sillä pitää pystyä seuraamaan katerakennetta ja lopputulosta. Tulostahan me haetaan. Pelkkä iso liikevaihto ei lämmitä ketään”*. F on samoilla linjoilla A:n kanssa: *”Ykkösjuttu. Sillä katteellahan me eletään, mitä projektista jää”*. Tätä painottaa myös Alhola ja Lauslahti (2000, 101). Myös muut haastateltavat korostavat projektin katteen laskennan merkitystä, ja C kertoo *”kun tehdään tarjouksia ja muuta, niin eihän tätä nollakatteella voi tehdä. Eli kyllä on tärkeää”*. Mahdollisimman tarkka projektien katteen arviointi kertoo, mitä projektista

tulee todennäköisimmin jäämään käteen, mikä puolestaan helpottaa päätöksentekoa. Projekteista täytyykin tuottaa mahdollisimman tarkkaa tietoa myös esimerkiksi johdon päätöksentekoon (Pelin 2002, 276).

Haastateltava A ottaa esille kasvun merkityksen projektilaskennassa: *”Vauhti on kova ja riskit kasvavat. Kun tuplataan liikevaihtoa, on erittäin tärkeää”*. Yrityksen kasvuvaihe onkin yleensä kriittinen, sillä riski epäonnistua on suuri (Davila et al. 2010). Yrityksen liikevaihto on kasvanut huomattavasti, ja tämän seurauksena A kokee erittäin tärkeäksi oikeanlaisen mittariston kehittämisen ja hyödyntämisen projektitoiminnassa, jotta *”nähtäisiin lopputulema paremmin”*. Oikeanlainen mittaristo *”avaisi silmiä koko talossa, että laskennassa ei ole kyse pelkästään katteesta”*. Sisäisen laskennan tuottama informaatio erilaisilla järjestelmillä onkin välttämätön osa päätöksentekoa ja se korostuu erityisesti kasvuvaiheessa (Andersén & Samuelsson 2016). Laskennan merkitys koetaan tärkeäksi ja se ilmenee myös haluna kehittää projektilaskentaa oikeanlaisilla järjestelmillä tai mittaristoilla.

5.2 Projektin kannattavuuden laskenta

Tässä alaluvussa kuvaillaan projektien kannattavuuslaskentaa kohdeyrityksessä. Ensin tarkastellaan, millä keinoin haastateltavat henkilöt konkreettisesti laskevat projektien kannattavuutta. Tämän jälkeen perehdytään heidän ja muiden laskentaa harjoittavien henkilöiden yhteistyöhön projektilaskennan osalta, jonka jälkeen arvioidaan laskennan luotettavuutta ja tehokkuutta. Tämän jälkeen selvitetään, mitä mahdollisia haasteita projektilaskennassa koetaan.

5.2.1 Miten laskentaan?

A laskee projekteja, jotka sisältävät toimintoja kaikista liiketoiminnan yksiköistä. Hän käyttää kannattavuuslaskennan työkaluna Exceliä. *”Kun suunnitellaan konseptia ensin ja niille kaikille tietysti haetaan hinnat. On ollut tapana tehdä asiakkaalle oma hinnasto eri yksiköistä -- kokemuksella pystyn arvioimaan kustannuksia”*. Tunnuslukuista tärkeimmäksi hän mainitsee kateprosentin laskemisen, mutta *”muut tunnusluvutahan puuttuu ja niitä kaipaisin pohjaksi”*. B kertoo saavansa kannattavuusraportteja taloushallinnosta, eikä hänellä tällä hetkellä ole käytössä

mitään erikoisia työkaluja. Hyödynnettäviksi tunnusluvuiksi hän mainitsee sekä myyntikatteen että myyntikateprosentin. Hän myös lisää, että ”*jokaisella tekijällä on oma tapansa laskea*”.

C hyödyntää projektilaskennassa Exceliä. Hän on käyttänyt jo kauan tietynlaista laskentakaavaa, johon pystyy ”*lyömään ostohinnan, rahdit ja muut kulut siihen päälle. Ja sitten kertoimella haen sitä katetta siihen*”. Hän hyödyntää laskennassa omaa kokemustaan ja pyytää alihankkijoilta tarjouksia hinnoista, jonka avulla voidaan selvittää kustannuksia. Tärkeimmäksi tunnusluvuksi hän mainitsee katteen. Laskennassaan hän hyödyntää myös pakkaus- ja rahtikertoimia, joiden paikkaansa pitävyyttä joutuu usein miettimään. Tässä auttaa kuitenkin kokemus.

D työskentelee neljännessä liiketoimintaosa-alueessa ja kertoo, että yksittäisiä projekteja on tällä osa-alueella vielä suhteellisen vähän. Tämän vuoksi tällä hetkellä laskennan painopiste on lähinnä toiminnan kokonaiskuvan hahmottamisessa ja kuukausittaisessa kannattavuusseurannassa. Tulevaisuudessa projektien määrän uskotaan kuitenkin kasvavan, joten projektien kannattavuuden laskenta tulee olemaan tärkeää. Lisäksi kokemuksen karttuessa hän uskoo laskennan olevan helpompaa, sillä D on toiminut tehtävässään haastatteluhetkellä vasta kaksi kuukautta. Neljännen liiketoimintaosa-alueen projekteihin ei käytännössä liity materiaalihankintaa ja D kertoo projektilaskennasta, että ”*jokainen suunnitteluprojekti on hyvin erilainen käytännössä, joten täytyy laskea, kuinka paljon suunnittelun menee arviolta aikaa ja tehdä tarjous, tuntimääränä. Siinä on tietty logiikka tiettyjen asiakkaiden kanssa ja yhtäläillä sidotaan siihen suunnitteluprojektiin meidän arvio, että kuinka monta käyntiä tullaan tekemään kohteessa, kokoukset ja palaverit*”. Tämän lisäksi kustannuksia kuluu joskus ulkopuoliseen suunnitteluapuun. Apunaan D käyttää ulkopuolisen tilitoimiston tekemää tuloslaskelmaseurantaa, josta hän pystyy selvittämään kuukausittaisen liikevoiton tai –tappion. Tämän avulla voidaan selvittää myös myyntikatetta, henkilöstökulut huomioiden.

E laskee projektien kannattavuutta Excelillä ja mainitsee katteen. Heti haastattelun alussa selviää, että tälle liiketoiminta-alueella ollaan hankkimassa erillistä laskentajärjestelmää, joka on ominaispiirteinen juuri tällaiselle liiketoiminnalle, mitä tämä yksikkö harjoittaa. Myös F käyttää työssään Exceliä. Hän laskee sillä muun

muassa tuotteiden hankintahintaa, myyntihintaa, rahteja ja asennuksia. Tiedon hän kerää alihankkijoilta lähinnä puhelimitse tai sähköpostitse. Näiden tietojen perusteella F pystyy selvittämään, millaista katetta tavoitellaan ja näin hinnoittelemaan tarjouksia.

Haastattelujen myötä tärkeimmäksi mitattavaksi tunnusluvuksi nousee kate. Kate onkin Eklundin ja Kekkonen (2016, 225) mukaan projektitoiminnan tärkein osa, jotta yritykselle voidaan tuottaa voittoa. Katteen laskeminen on yleisempiä kannattavuuden laskennan keinoja (Viitala & Jylhä 2013, 309). Usein eri yksiköt harjoittavat laskentaa ja tuottavat tietoa eri tavalla (Rom & Rohde 2006, Rowe & Widener 2011). Tämä voidaan huomata myös haastatteluaineiston perusteella, sillä aineistosta ilmenee, ettei haastateltavilla ole käytössä yhteistä laskentamenetelmää vaan he tekevät sitä oman kokemuksensa mukaan. Haastattelussa käy myös ilmi, että eri liiketoimintaosa-alueissa painottuvat eri laskentakohteet ja niiden toiminta eroaa huomattavasti toisistaan. Haastattelut kertovat, että haastateltavilla on erilaiset valmiudet harjoittaa projektilaskentaa, sillä heidän kokemuksensa projektilaskennasta ovat vaihtelevia, ja jotkut osaavat esimerkiksi arvioida kokemuksensa perusteella tiettyjä kustannuksia, kun taas toiset käyttävät taloushallinnon tai ulkopuolisten tahojen tuottamia taloudellisia tietoja.

5.2.2 Yhteistyö muiden yksiköiden välillä

Haastatteluissa selviää, että yhteistyö projektilaskennan osalta eri liiketoimintayksikköjen välillä on vaihtelevaa. Tietyt projektit sisältävät toimintoja vain yhdeltä osa-alueelta, jolloin yhteistyön tarvetta ei luonnollisesti ole. Projektit saattavat sisältää kuitenkin työtä kaikilta neljältä osa-alueelta, ja tällöin kommunikoidaan yleensä toisten yksiköiden kanssa. Liiketoiminta vaatii yhteistyötä ja tiedonvaihtoa eri yksiköiden välillä (Rowe & Widener 2011). A:n mukaan nämä niin sanotut kokonaisprojektit tarvitsevat usein *”lyhyen briiffauksen laskennasta ja yhdessä läpikäyntiä siitä, mitä ollaan tarjoamassa. Yritän saada muilta tietoa siitä liiketoiminta-alueesta ja siitä laskennasta. Mutta tulee tehtyä tarjouksia, jossa ei tarvitse vaivata muita ja pystyy yksin tekemään”*. F mainitsee, että kokonaisprojekteissa kerätään usein tietoja keskitetysti yhteen ja lasketaan projekti kokonaisuutena. On kuitenkin mahdollista, että eri yksiköt laskevat erikseen oman toimintansa kannattavuutta ja

projekteja tarkastellaan eri näkökulmista. Tämä on ilmeisesti projektiluonteista eikä tiettyä toimintatapaa yhteisprojekteissa ole.

Projektilaskijat auttavat tarvittaessa toisiaan ja saattavat kysyä jonkun toiminnan paremmin tuntevilta henkilöiltä esimerkiksi tiettyjä yksikköhintoja. C kertoo, että *”kysyn joskus joillekin jutuille arvioita esimerkiksi sähköliiketoiminnasta, koska he tuntevat toiminnan paremmin”*. Tämä helpottaa laskentaa. Esille nousee kuitenkin tiedon luotettavuus. Vaihdettujen tietojen tulisikin olla mahdollisimman tarkkoja, sillä annetut virheellisesti arviot kustannuksista vaikuttavat myös projektin kannattavuuden laskentaan.

Haastattelun myötä nousee esiin, että liiketoimintaosa-alueet 1, 2 ja 3 tekevät tiiviimmin yhteistyötä toistensa kanssa. Näiden liiketoiminnat vastaavat lähimmin toisiaan. Haastateltava D, joka työskentelee neljännen osa-alueen parissa, kertoo, että *”projektit menevät niin, että me suunnitellaan ensin oma osuus, jonka jälkeen projektit lähtevät muille eteenpäin”*. Projektin vastuu siirtyy heiltä selkeästi eteenpäin muille osa-alueilla, jolloin he eivät tarvitse muilta projektilaskijoilta informaatiota projektin luonteesta. Tarvittaessa he antavat kuitenkin muille arvioita suunnitteluhinnoista, mutta eivät itse tarvitse tietoa muilta.

5.2.3 Laskennan luotettavuus ja tehokkuus

Tiedon luotettavuus on keskeinen osa projektin onnistumisessa (Kalinowski 2010). Siksi sen arviointi onkin hyvin tärkeää liiketoiminnan kannalta. Tiedon luotettavuuden ja tehokkuuden tarkastelun näkökulmasta nousee kohdeyrityksestä esiin isoja haasteita.

Kaikki projektiin vaikuttavat kustannukset tulisi huomioida, jotta tulos olisi luotettava (Eklund & Kekkonen 2016, 225). Merkittävin haastatteluista esiin nouseva ongelma onkin, miten löytää kaikki tiettyyn projektiin vaikuttavat kustannukset, vaikka aivan kaikissa projekteissa tämä ei kuitenkaan ole ongelma. A mainitsee haasteeksi sen, että *”kaikkia katerakenteeseen kuuluvia kiinteitä kustannuksia ei löydy. Paljon voi jäädä kustannuksia laskematta, kun kaikkea ei tiedetä”*. Hän painottaa, että pelkästään ostosta aiheutuvat kustannukset eivät vaikuta katteeseen, vaan myös

projekteihin liittyvät kiinteät kustannukset tulisi ottaa huomioon. Se on iso riski, jos *”katteeksi kuvitellaan vaikkapa 25 prosenttia, mutta se ei olekaan lopputulema. Siinä sitten ihmetellään, miksei kate ollutkaan niin hyvä”*. Myös B mainitsee kriittiseksi haasteeksi kulujen kohdistamisen oikein tietyille projekteille: *”Uskon, että sisäisten kulujen kohdistaminen ei aina osu oikein”*. E kertoo, että *”jos iso raskas kulu onkin kiinteissä kuluissa ja sitä ei huomioida, ja ihmetellään miten kävi”*.

Tämän lisäksi projektin aikana syntyneet yllätys- ja piilokulut on tärkeää huomioida tiedon luotettavuuden kannalta, mitä myös Karlsson ja Marttila (2001, 89) sekä Pelin (2002, 190) painottavat. A kertoo, että *”projektien aikana syntyy piileviä kustannuksia ja jos niitä ei huomioi, on selvää, ettei voittoja jää niin paljon”*. C kertoo, että *”kun puhutaan asennuksista, niihin kuuluu paljon yllätyksiä. Se lisää kustannuksia”*. Myös E ottaa esille kulujen kohdistamisen. Hänen mukaansa *”joitain kuluja ei haluta huomioida. Laskuja maksetaan sinne tänne jollekin työnumerolle ja toimihenkilöt eivät välttämättä kirjaa kuluja mihinkään. -- Jos ruvetaan miettimään jotain projektin hoitokuluja, esimerkiksi jotain siivouskuluja, mittauksia, kuvien piirtoja, puhelinkuluja, niin ne pitää ottaa huomioon ja lisätä projektien päälle”*.

Pelinin (2002, 128) mukaan työmäärän arviointi on olennaista projektin kannattavuuslaskennassa. Luotettavuuden tarkastelussa esiin nouseekin työn arviointi. C kertoo, ettei *”oma työ tule välttämättä esille”* projektin kannattavuuden tarkastelussa, mikä puolestaan laskee laskennan luotettavuutta. Muuttuvien kustannusten arvioiminen on usein kiinteitä kustannuksia hankalampaa (Karlsson & Marttila 2001, 70). Neljännessä liiketoimintaosa-alueessa kustannukset koostuvat lähinnä projekteihin liittyvistä työtunneista. Suunnitteluprojekteissa tulee arvioida realistisesti vaikkapa asiakaskäyntien määrää, sillä kustannukset syntyvät pääosin henkilöstön työtunneista, jolloin laskennan luotettavuus paranee. Työmäärää arvioidaan usein virheellisesti ja liian optimistiseksi, mutta esimerkiksi aikaisemmista vastaavanlaisista projekteista kerätyt työmäärätilastot voivat helpottaa laskentaa (Pelin 2002, 128).

A huomauttaa, että *”jokaisella on oma tapansa laskea, on liian moninaista laskentaa”*. Tiedon monimuotoinen tuottaminen yrityksen sisällä on yleistä (Tsai 2001). Tämä A:n mukaan heikentää tiedon luotettavuutta, sillä tietoa tuotetaan

erilaisin menetelmin eikä se ole välttämättä yhtenäistä. A mainitsee myös haasteeksi tiedonkulun talon sisällä. Projektien hinnoitteluun saattaa osallistua useita henkilöitä ja projekti siirretään eteenpäin toisille liiketoiminta-alueille laskettavaksi. A kertoo, että *”jos osa projektin laskennasta ja hinnoittelusta tapahtuu jollain muulla jossain muualla, niin tuleeeko kaikki huomioon otetuksi -- jos tulee katkoksia, niin voi olla isojakin asioita, joita ei huomioida”*. Tieto voi osoittautua virheelliseksi, mutta *”muilta saatuihin tietoihin tulee vain luottaa, mutta esimerkiksi toteutusvaiheessa tulee tilanteita, ettei tiedot olekaan pitäneet paikkaansa”*.

Myös E ottaa esille tiedon kulun ja on sitä mieltä, että *”meillä on kyllä ammattilaisia, jotka tietää tietyt asiat, mutta ei se jalosta meidän yritystä eteenpäin, jos laskelmat ja tieto on joissakin Exceleissä jonkun koneella vain yhden henkilön saatavilla. Se kuitenkin tärkeimpiä, miten saa hyötyä tai arvoa, mutta käsittääkseni sitä aika heikosti järjestellään”*. Tiedonvaihto työntekijöiden kesken tekee siitä arvokkaampaa (Rowe & Widener 2011), ja tiedon integrointi vaikuttaa yrityksen liiketoimintaan kannattavasti (Inkinen et al. 2015). Vastaus kohdeyrityksen ongelmaan liittyen tiedon saatavuuteen ja monimuotoisuuteen voisi olla monipuolinen laskentatyökalu haastateltavien mukaan.

Taulukossa 2 on koottu haastatteluista ilmenneet laskennan luotettavuutta heikentävät tekijät. Tutkimustulosten perusteella luotettavuuteen vaikuttavat tekijät voidaan jakaa oikeiden kustannusten löytämiseen ja arvioimiseen sekä monimuotoisiin projektien kannattavuuslaskennan malleihin.

Taulukko 2. Laskennan luotettavuutta heikentävät tekijät

Projektista syntyvien kustannusten löytäminen ja arvioiminen	Erilaiset laskentamenetelmät yksiköiden ja henkilöstön kesken
<ul style="list-style-type: none"> - Kustannusten oikea kohdistaminen - Yllätys- ja piilokulujen löytäminen - Työtuntien arvioiminen 	<ul style="list-style-type: none"> - Tieto ei ole yhtenäistä - Virheellinen tieto - Tiedon puutteellinen saatavuus

Luotettavuuden lisäksi myös laskennan tehokkuuden huomioiminen on tärkeää. Esimerkiksi E kokee, että projektitoiminnan seuranta on koko yrityksen taholla tehotonta ja siihen tulisikin panostaa lisää resursseja. Laskennasta hän mainitsee, että *”kyllä se tällä hetkellä on aika työlästä, se mitä minä olen seurannut. -- Ennen kaikkea projektien seuranta, ei saada lukuja tai raportteja, mutta on se kyllä isotöistä nyt”*. Myös C kertoo, että *”laskennan tulisi olla organisoidumpaa ja järjestelmällisempää”*. Tehokkuutta saataisiinkin E:n mukaan parannettua juuri yhteisillä tehokkailla laskentatyökaluilla, ainakin tiettyjen projektien ja yksiköiden kohdalla.

5.2.4 Laskennan muita haasteita

Aineiston perusteella haastateltavat kohtaavat nykyisessä projektien kannattavuuslaskennassa jonkin verran haasteita. Yhdeksi haasteeksi nousee esiin tiedon seuranta. E kertoo, että *”seuranta on kyllä aika lasten kengissä vielä. -- Ihmiset ei pysty seuraamaan projekteja ja monilla saattaa olla useita projekteja”*. Esimerkiksi kustannusmuutoksia projektin edetessä ei aina huomioida riittävästä, vaikka ne tavallisesti muuttuvat jonkun verran ajan kuluessa. B mainitsee, että *”tiedon ja työn seurantaa pitäisi olla enemmän, sen pitäisi olla reaaliaikaista”*. Projektin jatkuva seuraaminen on tärkeää onnistumisen kannalta (Chen et al. 2013).

Toiseksi haasteeksi osittain koetaan tunnuslukujen vähäisyys. Kaikki kuusi haastateltavaa mainitsevat tärkeimmäksi luvuksi katteen, mutta esimerkiksi A kertoo muiden tärkeiden tunnuslukujen oikeastaan puuttuvan. Haasteeksi muodostuu, mitä asioita todellisuudessa kannattaisi lähteä mittamaan. Viitalan ja Jylhän (2013, 309) mukaan kannattavuuden laskenta on yrityskohtaista, joten mitään tiettyä ohjetta kannattavuuden mittaamiselle ei ole. Projektilaskijoilla ei ole välttämättä riittävää kokonaiskuvaa ja osaamista siitä, mitä kaikkia tunnuslukuja toiminnan arvioimisessa olisi mahdollista käyttää, ja mitkä niistä olisivat kannattavuuden kannalta hyödyllisimpiä.

Koska jokaisella työntekijällä on omat tapansa laskea projekteja sekä eri yksiköt sisältävät erilaisia toimintoja, projekteja arvioidaan eri tavalla. Tämä hankaloittaa projektien kannattavuuksien vertailuja keskenään, sillä jokin projekti saattaa näyttää

toista kannattavammalta, vaikka siihen todellisuudessa kohdistuisikin enemmän kuluja. B kertoo, että ”*ja se miten resursseja kohdistetaan ja niiden vaikutus pitäisi kyllä huomioida. Jos joku projekti näyttää ulkoisesti kannattavalta ja tunnusluvut kunnossa, mutta sisäisesti siihen uhraa seitsemän ihmistä aikaansa ja sitten taas toinen projekti, joka näyttää heikommin kannattavalta, niin siihen uhrataankin aikaa vain tunti tai pari*”. Tämän vuoksi projektilaskentaa pitäisikin yhtenäistää, jotta saadut tulokset olisivat keskenään vertailukelpoisempia. Tiedon vertailukelpoisuus on tärkeää (Kalinowski 2010).

Tiedon luotettavuuteen liittyvä tuotteiden ja palveluiden hinnoittelu koetaan myös suureksi haasteeksi. D mainitsee, että ”*suurin haaste on osata hinnoitella suunnitteluresurssien osalta kulloinenkin hanke. Yhtä tärkeää on tulevaisuuden hinnoittelu kuin kannattavuuden näkeminen*”. Tehokkaalla mutta sopivan edullisella hinnoittelulla pystytään säilyttämään asiakkaita, sillä hinta- ja tarjouskilpailu on toimialalla kovaa. Riittävän katteen pohjana on myös järkevä hinnoittelu.

Viimeisenä haasteena esiin nousee järkevän laskentajärjestelmän tai –työkalun hyödyntäminen. Esimerkiksi C:n mukaan yrityksen ”*toiminnot ovat liika Excelin varassa*”, ja hän ehdottaakin ratkaisuksi jotakin toiminnanohjausjärjestelmää, josta olisi mahdollista löytää kaikki tarvittavat komponentit. Myös E mainitsee, ettei nykyinen menetelmä palvele yritystä riittävästi, vaan esimerkiksi hinnoittelun tulisi olla helpompaa jonkin järjestelmän kautta, jossa sijaitsisi riittävästi tietoa eri toiminnoista ja hinnoista. Projektikokonaisuuksia on helppo tarkastella tehokkailla projektinhallintajärjestelmillä (Pelin 2002, 311).

Taulukko 3. Laskennan muut haasteet

Muut haasteet	<ul style="list-style-type: none"> - Projektien ja kustannusmuutosten reaaliaikainen seuranta - Tunnuslukujen vähäisyys - Tiedon vertailukelpoisuus - Tuotteiden ja palveluiden hinnoittelu - Erilaisten työkalujen hyödyntäminen
----------------------	--

Taulukossa 3 on koottu esille haastatteluista ilmenneet laskennan muut haasteet. Tämä auttaa hahmottamaan käsitystä projektikannattavuuslaskennan nykytilasta.

5.3 Projektilaskennan kehittäminen

Tässä aluvuussa tarkastellaan mahdollisia projektilaskennan kehittämisehdotuksia ja nostetaan esille erityisiä huomioita, joita sen kehittämisessä tulee pitää mielessä. Tämän jälkeen kuvaillaan mahdollisia kehittämishaasteita, jotta projektilaskennan kehittämistä saataisiin mahdollisimman monipuolinen kuva.

5.3.1 Projektilaskennan kehittämistavoitteet

Kehittämisehdotuksista keskusteltaessa esiin nousee monia erilaisia pointteja. Koska projektilaskenta on yrityskohtaista eikä oikeita toimintamalleja ole määritelty (Viitala & Jylhä 2013, 309), ja niiden kehittämisessä tulisikin kuunnella henkilöstöä (Pelin 2002, 47). Ensimmäiseksi kehittämisehdotukseksi nousee yksi yhteinen laskentajärjestelmä, joka huomioisi kaikki kohdeyrityksen neljä liiketoimintamallia. Koko organisaation käyttöön integroidut laskentajärjestelmät ovatkin Neelyn ja Bournen (2000) mukaan tehokkain ratkaisu, sillä näin saadaan usein vertailukelpoisempaa ja tarkempaa tietoa. B mainitsee, että *”tarvitaan eri osa-alueita, jos projektipäällikkö hoitaa projekteja, niin siihen saattaa kuulua monia toimintoja, niin pitää pystyä näkemään myös näitä mittareita. --- Yksi yhteinen työkalu, sitä kukin liiketoiminta-alue täyttää. Tällä hetkellä on miljoona Excel-versiota ja –kaavaa ja ne pitäisi saada yhtenäistettyä”*. Koko projektien kulut tulisi pystyä näkemään yhdestä paikasta, vaikka se sisältäisikin työtä eri yksiköistä. Haasteeksi voi kuitenkin koitua yksiköiden toiminnan erilaisuus, mikä on noussut ilmi haastatteluissa.

D kertoo, että kehitetyllä työkalulla tulisi pystyä seuraamaan paremmin projektikohtaista kannattavuutta, ja tästä näkisi totuudenmukaisesti, oliko hanke kannattava vai tappiollinen. Todellisen katteen saisi selville huomioimalla muuttuvien kustannusten lisäksi myös enemmän kiinteitä kustannuksia, joita ei aina laskennassa nykyisin huomioida riittävästi. Erityisesti A korostaa kiinteiden kustannusten merkitystä, ja pohtii, olisiko kiinteät kustannukset mahdollista selvittää ja asettaa valmiiksi kehitettävään työkaluun: *”Kun meillä olisi se työkalu, jota kaikki käyttäisi ja olisi tietyt kiinteät kustannukset valmiina, virheet vähenisivät. -- Se tulisi itsestään, mitä meidän pitää toiminnassa huomioida”*. Tämä tehostaisi myös hinnoittelua.

C mainitsee yhdeksi kehitysehdotukseksi selkeät toimintaohjeet projektilaskentaa koskien. Esimerkiksi katetavoitteiden tulisi olla kaikkien tiedossa ja henkilöstön tulisi tietää, missä katerajoissa he pystyisivät liikkumaan. Tästä tulisi olla yleiset ohjeet, eikä C:n mukaan *”mitään käytäväkeskustelua siitä, millä katteella tulee myydä”*. Myös E mainitsee ongelmaksi, että kohdeyrityksellä ei ole määritelty niin sanottuja tarjouksien hyväksymisrajoja. Selkeät rajat tekisivät päätöksenteosta selkeämpää, mutta toki täytyy huomioida projektien ominaisuuksien erilaisuus. A:n mukaan yhteinen laskentajärjestelmä voisi antaa kaikille projektilaskijoille selkeät ohjeet, mitä projektien laskennassa onkaan tärkeää. Tämä parantaisi henkilökunnan kokonaisymmärrystä projektitoiminnasta.

E ehdottaa, että kehitettävän työkalun pitäisi sijaita yhdessä paikassa kaikkien saatavilla, jotta toimintaa voitaisiin seurata jatkuvasti. Hän kertoo, että *”pitäisi olla yhdessä paikassa, lukittu, ei pysty tekemään suuria muutoksia. Mutta jos jokin asia muuttuu, pitää olla kohtia, jossa voi olla muokattavia lukuja”*. Myös muut haastateltavat ottavat esille lukujen muokkausmahdollisuuden. Projektin aikana syntyy jatkuvasti lisää kustannuksia ja kustannusarviot eivät ole aina tarkkoja, joten projektin seuraamisen kannalta tämän huomioiminen laskentatyökalussa on erittäin tärkeää. Lisäksi projektiin saattaa ilmaantua esimerkiksi uusia tuotteita, joita pitäisi pystyä lisäämään laskentaan projektin edetessä. C korostaa, että *”eri tuotteiden lisääminen ja poistaminen olisi sujuvaa”*.

Kannattavuuslaskennan työkalun pitäisi tehdä projektien seuraamisesta helpompaa. E mainitsee, että projektilaskijoilla saattaa olla monta projektia käynnissä, jolloin niiden seurannan helppous on avaintekijä. Tämän lisäksi tiedon tulisi olla reaaliaikaista, ja esimerkiksi jonkun luvun muuttuessa, laskija näkisi helposti, miten tämä muutos vaikuttaa esimerkiksi katteeseen, hintoihin tai muihin tunnuslukuihin. A toivoo, että *”kun muuttaisi yhden osan, niin se vaikuttaisi muihin osiin. Kun muutos tapahtuu, se muuttaa kaikkia. -- Pystytään reagoimaan asiaan, joka tapahtuu”*. Tämä tekisi projekteista helpommin seurattavia ja jättäisi aikaa myös muihin tärkeisiin asioihin, etenkin jos käynnissä on useita projekteja.

Kaikki haastateltavat laskevat projekteissaan katetta. A kertoo kuitenkin, että *”muut tunnusluvuthan puuttuu ja niitä kaipaisinkin pohjaksi”*. Kate onkin yksi yleisimmistä

kannattavuuslaskennan tunnusluvuista, joka olisi mahdollista jakaa erikseen myynti- ja käyttökatteeseen. Tämän lisäksi yleisimpiä kannattavuuden tunnuslukuja ovat liikevoittoprosentti ja sijoitetun pääoman tuottoprosentti. (Viitala & Jylhä 2013, 309) Ehkä kriittisin kehityskohde oikeiden kustannusten löytämisen lisäksi on katteen lisäksi muiden tunnuslukujen hyödyntäminen.

B nostaa kehittämissuositukseksi historiatietojen tehokkaan käytön: ”*Pitäisi pystyä hyödyntämään työprojekteja, sen pitäisi käyttää jotakin historiatietoja*”. Tällä voitaisiin parantaa projektien kustannusten arviointia. Työkalun pitäisi myös mahdollistaa tehokas jälkilaskenta. Kohdeyritys toteuttaa jälkilaskentaa, mutta sen toivottaisiin olevan helpompaa ja nopeampaa. F kertoo, että ”*kyllä me nähdään jälkikäteen, kun kaikki laskut ja laskutus tehty, että mitä kukin projekti lopulta tuotti. Jos olisi joku toisenlainen työkalu, josta sen näkisi helpommin ja nopeammin*”. Jälkilaskenta on erittäin tärkeää, sillä vasta projektin päättymisen jälkeen voidaan nähdä todellinen kate. Jälkilaskennan avulla voidaan selvittää, mitkä asiat ovat mahdollisesti menneet pieleen ja se mahdollistaa myös datan keruun, jota voi hyödyntää tulevaisuuden projektien laskennassa. (Pelin 2002, 189-190).

Taulukko 4. Mittariston muuttujat

Mittariston muuttujat	Logistiikka ja varastot, rahat, takuu, asiakaskannattavuus, toimitusnopeus- ja varmuus, läpimenoaika
------------------------------	--

Haastateltavilta kysyttiin, mitä erikoishuomioita he nostaisivat esiin laskentatyökalua suunniteltaessa ja kehitettäessä. Nämä muuttujat on kuvattu taulukossa 4. Jokaisen yksikön projekteihin kuuluu erityisiä toimintoja, jotka olisi tärkeää ottaa huomioon. A mainitsee yhdeksi huomioksi logistiikan ja varastot, jotka tulee huomioida laskennan taustalla. Hän nostaa esille myös ”*että hirveän usein näissä tarjouksissa ei huomioida rahteja, jotka syövät katetta. Tämän pitäisi ehdottomasti olla yksi kohta*”. Myös takuu tulisi huomioida tietyissä projekteissa, sillä se saattaa vaikuttaa lopulliseen katteeseen. Muita huomioita ovat B:n mukaan asiakaskannattavuuden laskenta ja F mainitsee huomioitaviksi asioiksi toimitusnopeuden ja –varmuuden sekä läpimenoajan.

5.3.2 Projektilaskennan kehittämishaasteet

Kannattavuuslaskennan kehittämiseen liittyy myös isoja haasteita. Haasteeksi nousee kohdeyrityksen neljä eri yksikköä, jotka tuottavat erilaisia tuotteita tai palveluita. A kertoo, että haasteena on ”*monisäikeinen liiketoimintaympäristö*”, joihin kuuluu huomattava määrä erilaista toimintaa ja kuluja. Jos tarkoituksena on kehittää yksi yhteinen projektien kannattavuuslaskennan malli, miten toiminnan vaihtelevuus voidaan huomioida riittävän tehokkaasti ja kattavasti. Itse työkalun luominen on haastavin vaihe, sillä koko ”*koko ketjun näkymä pitäisi saada siihen mittaristoon*”. Haastatteluista nousee esille, että D:n harjoittama suunnitteluliiketoiminta eroaa eniten muista yksiköistä laskennaltaan. Tämän lisäksi E kertoo, että hänen yksikkönsä ollaan jo hankkimassa omaa laskentajärjestelmää, jossa mahdollisesti voidaan laskea kannattavuuttakin tehokkaasti. Hän kertoo kuitenkin kannattavansa jonkin näköistä yhteistä laskentatyökalua, mutta se olisi ensisijaisesti tärkeämpää liiketoimintayksiköille 1 ja 2.

Liiketoimintayksiköiden erilaisuuden lisäksi myös projektit ovat monimuotoisia ja jokainen projekti eroaakin muista projekteista esimerkiksi tehtävien ja resurssien osalta (Lauras et al. 2009). Tämä luo haasteita projektien kannattavuuslaskennan kehittämiseen, sillä miten kaikki mahdolliset muuttujat voitaisiin ottaa huomioon. A miettiikin ”*onko tällainen työkalu mahdollista rakentaa? Tehdä sellainen, joka on projektityökaluna samanlainen*”. Tässä kohtaa esille nousee myös työkalun muokattavuus. Työkalun pitäisi olla haastateltavien mukaan lukittu, mutta myös esimerkiksi mahdollisia lisäkustannuksia pitäisi olla mahdollista lisätä. Haasteena on myös, millaista työkalua tullaan hyödyntämään. Tällä hetkellä haastateltavat käyttävät laskennassaan Exceleitä, mutta esimerkiksi C:n mukaan Excel ei välttämättä ole riittävä työkalu. Haasteena onkin, lähdetäänkö kehittämään Exceliä vai jotakin isompaa järjestelmää.

B ottaa esille kiireen. Kohdeyritys on kasvuyritys ja erilaisten projektien määrä on kasvanut huomattavasti. Työntekijät ovat jo nyt kiireisiä projektien toteuttamisessa ja seurannassa. Sopivan työkalun kehittämien tarvitsee kuitenkin aikaa ja panostusta, jotta kaikki mahdolliset muuttujat saataisiin mukaan laskentamalliin. Myös sen käyttö

saattaa vaatia työntekijöiden kouluttamista, mikä on nykyisessä kiireessä B:n mukaan mahdollinen haaste.

Viimeinen esille noussut haaste on projektiin vaikuttavien kustannusten löytäminen. Kuten jo aikaisemmin on noussut esille, haastateltavat ovat kokeneet, ettei mahdollisia kiinteitä - tai piilokustannuksia huomioida riittävästi, mikä vääristää laskettua projektin katetta ja kannattavuutta. Tämä sama ongelma nousee esille myös laskennan kehittämisessä, sillä miten kaikki kustannukset voidaan todella löytää. Kehitystoiveena esiintyy esimerkiksi kiinteiden kustannusten ujuttaminen kiinteäksi laskentatyökaluun, mutta haasteena on, miten nämä todella löydettäisiin.

Taulukko 5. Kehittämisideat, -haasteet ja toimintaideat

<p>Kehittämisideat</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Yhteinen selkeä järjestelmä <ul style="list-style-type: none"> o Selkeät ohjeet o Kaikkien saatavilla o Sijaitsee yhdessä paikassa - Reaaliaikainen projektiseuranta - Projektiin vaikuttavien kustannusten löytäminen - Erilaisten tunnuslukujen hyödyntäminen - Historiatietojen hyödyntäminen - Jälkilaskennan helppous
<p>Kehittämishaasteet</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Useat liiketoimintayksiköt, joissa projektilaskenta erilaista - Projektien erilaisuus - Kiire ja henkilöstön koulutus - Projektiin vaikuttavien kustannusten löytäminen
<p>Toimintaideat</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Kehittäjänä ulkopuolinen ammattilainen - Laajempi laskentajärjestelmä, jonka avulla voidaan tarkastella kaikkia projektiin liittyviä muuttujia - Tiedon jakamisen kehittäminen kaikkien saataville

Taulukossa 5 on koottu laskennan kehittämis ehdotukset ja –haasteet. Taulukossa on myös pyritty pohtimaan, miten näihin ehdotuksiin ja haasteisiin voitaisiin vastata.

Koska yrityksen liiketoiminta on suuressa kasvussa ja projekteja on paljon, on ulkopuolisen ammattilaisen tuoma tietotaito paras ratkaisu kehittää kannattavuustyökalua. Tätä mieltä on myös Pelin (2002, 47) ja samalla hän korostaa myös johdon tukea toiminnan kehittämisessä. Tutkimustulosten perusteella projektien kannattavuuslaskenta on monimuotoinen prosessi, ja se pitää sisällään paljon erilaisia muuttujia. Kohdeyrityksen tilanteessa tulisi harkita Excel-työkalun lisäksi jotakin laajempaa projektilaskentajärjestelmää, jotta se pystyisi liiketoiminnan kasvaessa hallitsemaan projektejaan paremmin. Tämän lisäksi kohdeyrityksessä tulisi ymmärtää, kuinka tärkeää tiedon jakaminen koko organisaation läpi on.

6. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkielman tarkoituksena oli tarkastella projektien kannattavuuslaskennan merkitystä kasvuyrityksessä. Tavoite oli perehtyä siihen, miten kannattavuuslaskentaa tehdään kohdeyrityksessä ja tämän kautta löytää, mitkä asiat kuuluvat olennaisesti projektilaskentaan. Näin voitiin myös löytää, minkä takia laskentaa haluttaisiin kehittää ja miten sitä tulisi tehdä. Tutkimuskysymyksiä analysoitiin teoreettisten julkaisujen ja kirjallisuuden sekä tutkimustulosten pohjalta.

Tutkimuksen pääkysymys on: ”*Millainen merkitys projektien kannattavuuden laskentatyökalulla on kasvuyritykselle?*” Tutkimustulosten perusteella kannattavuuden laskennan ja oikean työkalun merkitys kasvuyritykselle on kaikkien haastateltavien mielestä erittäin suuri. Kannattavuuslaskenta ohjaa yrityksen päätöksentekoa, sillä sen perusteella tehdään päätöksiä projektien toteuttamisesta ja tuotteiden tai palveluiden hinnoittelusta. Tätä korostavat myös Eklund ja Kekkonen (2016, 220), joiden mukaan projektien kannattavuuden laskennalla voidaan ennustaa kustannuksia ja hinnoitella tuotteita tai palveluita kilpailukykyisiksi. Projektien suorituksen arvioiminen onkin erittäin tärkeä osa yritysten liiketoimintaa ja elintärkeää projektiorganisaatioissa (Alhola & Lauslahti 2010, 101). Projektien kannattavuuden laskenta on korostunut kohdeyrityksessä erityisesti kasvun aikana, sillä projekteja on paljon. Kasvuvaihe onkin kriittinen vaihe yrityksen elinkaaren aikana, jolloin riski epäonnistua on suuri (Davila et al. 2010). Riittävä tiedon tuottaminen korostuu kasvun aikana, sillä tieto ohjaa päätöksentekoa (Fenyves et al. 2015).

Ensimmäinen alatutkimus kysymys on ”*Millaiset ovat hyvän projektien kannattavuuslaskennan työkalun ominaispiirteet?*” Teorian ja tutkimustulosten analyysin perusteella esiin voidaan nostaa tiettyjä ominaispiirteitä. Tehokkaalla projektien laskentatyökalulla voidaan tarkkailla koko projektia ja siitä syntyviä kustannuksia reaaliajassa sekä tuottaa ajankohtaista informaatio. Tätä väitettä tukevat Karlsson ja Marttila (2001, 89), joiden mukaan jatkuva projektien seuranta on tärkeää. Hyvä työkalu antaa koko organisaatiolle yhteistä ohjeistusta, miten projekteja tulee seurata, mikä puolestaan parantaa tiedon luotettavuutta ja vertailukelpoisuutta.

Eri yksiköiden välillä on tyypillistä tuottaa tietoa omin menetelmin omilla työkaluilla (Rowe & Widener 2011), mutta koko organisaation käyttöön integroitujen järjestelmien on todettu olevan erillisiä järjestelmiä tehokkaampia (Neely & Bourne 2000). Yhteinen ymmärrys eri projekteista on tärkeää, ja se on mahdollista saavuttaa yhteisellä laskentatavalla (Enberg 2012). Kohdeyrityksen tilanteessa tulee kuitenkin huomioida sen koostuvan neljästä eri liiketoimintayksiköstä, mikä hankaloittaa asiaa. Tämän lisäksi hyvässä kannattavuuslaskennan työkalussa otetaan huomioon tarpeeksi erilaisia muuttujia ja tunnuslukuja. Tutkimustulosten perusteella tärkein tunnusluku on kate. Kate onkin käytetyin kannattavuuden tunnusluku (Viitala & Jylhä 2013, 309). Teorian pohjalta yhdeksi tunnusluvuksi voidaan nostaa myös sijoitetun pääomantuotto (Pelin 2002, 67), mutta projektien kannattavuutta tarkasteltaessa tulee myös muistaa, että sen laskenta on yrityskohtaista eikä tiettyä yleistä ohjetta ole (Viitala & Jylhä 2012, 309).

Toinen alakysymys on ”*Mitkä syyt ajavat kasvuyrityksen kehittämään projektien kannattavuuslaskentaa?*” Tutkimustuloksista nousee esille lukuisia seikkoja, joiden vuoksi kohdeyritys pyrkii kehittämään kannattavuuslaskentaansa. Haastateltavat ovat kokeneet laskentatyötylien monimuotoisuuden ongelmaksi, jonka vuoksi kannattavuuslaskentaa tulisi kehittää yhtenäisemmäksi. Laskennan monimuotoisuus vääristää esimerkiksi tiedon luotettavuutta ja jaettavuutta. Erilaiset toimintatavat yksiköiden välillä ovat Tsain (2001) mukaan yleistä. Tiedon tuottamisen ja jakamisen eri yksiköiden välillä pitäisi kuitenkin olla sujuvaa, sillä kyky vaihtaa ja jakaa tietoa työntekijöiden kesken tekee itse tiedosta arvokkaampaa (Rowe & Widener 2011). Projektien kannattavuuslaskennalle ei ole annettu selkeitä menettelytapoja, mikä hankaloittaa koko toimintaa. Myös kustannusten puutteellinen löytäminen ja kohdistaminen nousee suureksi laskennan kehittämistä ajavaksi syyksi. Kustannukset muodostavat projektin katteen, jonka tarkastelu on kohdeyrityksen liiketoiminnan kannalta ratkaisevaa. Projektien kannattavuuden arvioinnissa tulisi ottaa huomioon kaikki projektin aika syntyneet kustannukset (Eklund & Kekkonen 2016, 225), mutta tiettyjä kustannuksia voi olla hankala selvittää ja kohdistaa oikein (Karlsson & Marttala 2001, 70). Myös huoli laskettavien tunnuslukujen vähäisyydestä on saanut kohdeyrityksen pohtimaan kannattavuuslaskentansa kehitystä, sillä katteen ei yksin koeta informoivan riittävästi projektien onnistumisesta.

Kolmas alakysymys on ”*Miten yhteisen projektien kannattavuuslaskennan työkalun kehittäminen hyödyttää kasvuyritystä?*”. Tällä hetkellä jokaisessa neljässä yksikössä projektien kannattavuuslaskentaa toteutetaan omilla malleilla. Tutkimustulosten perusteella haastateltavat kokevat tämän ongelmalliseksi, ja ratkaisu tähän voisi olla yksi yhteinen laskentatyökalu, jolla tietoa saataisiin yhtenäistettyä. Etenkin projektiliiketoiminnassa tiedon integraatiota tulee harjoittaa jatkuvasti (Huang & Newell 2003), ja tähän integroidut järjestelmät ovatkin tehokas ratkaisu (Neely & Bourne 2010). Yhteinen työkalu antaisi selkeät toimintaohjeet, miten kannattavuutta tulisi laskea, mikä edistäisi projektien kokonaisuymmärrystä. Se myös lisäisi laskennan luotettavuutta ja vertailukelpoisuutta, mikä on liiketoiminnan ohjaamisen ja kehittämisen kannalta hyvin tärkeää (Kalinowski 2010). Tämän lisäksi olisi helpompaa selvittää kaikki projektista aiheutuneet kustannukset ja arvioida katetta realistisemmin. Kustannusten realistinen arviointi on avain luotettavaan arvioon katteesta (Karlsson & Marttala 2001, 70). Tiedon kulku kohdeyrityksessä ollaan koettu ongelmalliseksi ja yhteisen työkalun avulla tarpeellinen tieto olisi saatavilla kaikille sitä tarvitseville. Inkisen et al. (2015) mukaan tiedon integroinnin ja saatavuuden mahdollistaminen vaikuttaa yrityksen liiketoimintaan kannattavasti, sillä tiedon hyödyntäminen on tärkeimpiä kilpailuedun lähteitä (Ditillo 2004). Yhteisesti hyödynnettävää laskentatyökalua miettiessä tulee kuitenkin huomioida yksiköiden väliset eroavaisuudet, jonka vuoksi yhteisen työkalun luominen on hankalaa.

Tutkimustulosten ja johtopäätösten perusteella voidaan muodostaa kokonaiskuva kohdeyrityksen projektien kannattavuuslaskennasta ja löytää sen nykyisestä toiminnasta ongelmakohtia, joita tulisi kehittää tulevaisuudessa. Koska työssä ollaan tarkasteltu vain yhden yrityksen projektilaskentaa ja tutkimus on toteutettu tapaustutkimuksena, ei tästä tutkielmasta voi vielä vetää yleistettäviä johtopäätöksiä projektien kannattavuuden merkityksestä, laskennasta tai kehittämisestä. Mahdollinen jatkotutkimus voisi koskea kohdeyrityksen projektitoiminnan muutosta. Jos yritys päättää kehittää projektien kannattavuuslaskentaansa ja ottaa käyttöön vaikkapa uuden järjestelmän, olisi jatkotutkimuksessa mahdollista tutkia, kuinka tämä on vaikuttanut kohdeyrityksen liiketoimintaan ja kehittänyt projektilaskentaa.

LÄHDELUETTELO

Alhola, K. & Lauslahti, S. (2000). Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. 1.-2.p. Werner Söderström Osakeyhtiö.

Andersén, J. & Samuelsson, J. (2016) Resource organization and firm performance. *International Journal of Entrepreneurial Behavior & Research*, 22, 4, 466-484.

Armitage, H.M., Webb, A. & Glynn, J. (2016) The Use of Management Accounting Techniques by Small and Medium-Sized Enterprises: A Field Study of Canadian and Australian Practice. *Accounting Perspectives*, 15, 1, 31-69.

Atkinson, A.A., Kaplan R.S. & Young, S.M. (2004) Management Accounting. 4. p. New Jersey, Pearson Education Inc.

Broccardo, L. (2014) Management Accounting System in Italian Smes: Some Evidences and Implications. *Advances in Management and Applied Economics*, 4, 4, 1-16.

Chen, H.L., Chen, C., Liu, C. & Wei, N. (2013) Estimating a project's profitability: A longitudinal approach. *International Journal of Project Management*, 31, 3, 400-410.

Costantin, R., & Gornea, A. (2012) Management accounting in decision-making. *Valahian Journal of Economic Studies*, 3, 2, 7-20.

Davila, A. & Foster, G. (2005) Management Accounting Systems Adoption Decisions: Evidence and Performance Implications from Early-Stage/Startup Companies. *Accounting Review*, 80, 4, 1039-1068.

Davila, T. (2005) An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, 30, 3, 223-248.

Davila, A., Foster, G. & Jia, N. (2010) Building Sustainable High-Growth Startup Companies: Management Systems As An Accelerator. *California Management Review*, 52, 3, 79-105.

Ditillo, A. (2004) Dealing with uncertainty in knowledge-intensive firms: the role of management control systems as knowledge integration mechanisms. *Accounting, Organizations and Society*, 29, 3, 401-421.

Eklund, I. & Kekkonen, H. (2016). Kannattavuuslaskennan taitajaksi. 1.p. Sanoma Pro Oy.

Enberg, C. (2012) Enabling knowledge integration in cooperative R&D projects — The management of conflicting logics. *International Journal of Project Management*, 30, 7, 771-780.

Fenyves, V., Böcskei, E. & Sütő, D. (2015) Role of the Managerial Accounting in Different Phases of the Corporate Life-Cycle. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 24, 2, 463-470.

Henderson, R. & Cockburn, I. (1994) Measuring Competence - Exploring Firm Effects in Pharmaceutical Research. *Strategic Management Journal (1986-1998)*, 15, 63.

Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2000) Tutkimushaastattelu. Teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki, Yliopistopaino.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2006) Tutki ja kirjoita. 12 p. Jyväskylä, Gummerus Kirjapaino Oy.

Horwitch, M. & Armacost, R. (2002) Helping Knowledge Management Be All It Can Be. *Journal of Business Strategy*, 23, 3, 26-31.

Huang, J.C. & Newell, S. (2003) Knowledge integration processes and dynamics within the context of cross-functional projects. *International Journal of Project Management*, 21, 3, 167-176.

Ikäheimo, S., Lounasmeri, S. & Walden, R. (2009) Yrityksen laskentatoimi. 3.p. Helsinki, WSOYpro Oy.

Inkinen, H.T., Kianto, A. & Vanhala, M. (2015) Knowledge management practices and innovation performance in Finland. *Baltic Journal of Management*, 10, 4, 432-455.

Kalinowski, J. (2010) Project management and presentation of information in financial statements - company performance measurement or project performance measurement. *Comparative Economic Research*, 13, 3, 17.

Kalkhouran, A.A.N., Rasid, S.Z.A., Sofian, S. & Nedaei, B.H.N. (2015) A Conceptual Framework for Assessing the Use of Strategic Management Accounting in Small and Medium Enterprises. *Global Business & Organizational Excellence*, 35, 1, 45-54

Karlsson, Å. & Marttala, A. (2001) Projektikirja – Onnistuneen projektin toteuttaminen. Tampere, Talentum Media Oy.

Koskinen, I., Alasuutari, P. & Peltonen, T. (2005). Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Tampere, Vastapaino.

Laukkanen, M. (2007) Kasvuyritys. Talentum Media Oy.

Lauras, M., Marques, G. & Gourc, D. (2010) Towards a multi-dimensional project Performance Measurement System. *Decision Support Systems*, 48, 2, 342-353.

López, O.L. & Hiebl, M.R.W. (2015) Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research. *Journal of Management Accounting Research*, 27, 1, 81-119.

Metsämuuronen, J. (2008) Laadullisen tutkimuksen perusteet, Metodologia-sarja 4., 3.p. Helsinki, International Methelp Ky.

Mihaela, P.A. & Danut, D. (2013) The Measurement and Evaluation of the Internal Communication Process in Project Management. *Annals of the University of Oradea: Economic Science*, 22, 1, 1563-1572.

Mitchell, V.L. (2006) Knowledge Integration and Information Technology Project Performance. *MIS Quarterly*, 30, 4, 919-939.

Nandan, R. (2010) Management Accounting Needs of SMEs and the Role of Professional Accountants: A Renewed Research Agenda. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 8, 1, 65-77.

Neely, A. & Bourne, M. (2000) Why Measurement Initiatives Fail. *Measuring Business Excellence*, 4, 4, 3-7.

Park, H. K., Hang, S. H., & Russell, J. S. (2005) Cash flow forecasting model for general contractors using moving weights of cost categories. *Journal of Management in Engineering*, 21, 4, 164-172.

Pelin, R. (2002). Projektihallinnan käsikirja. 3.p. Projektijohtaminen Oy Risto Pelin.

Rom, A. & Rohde, C. (2007) Management accounting and integrated information systems: A literature review. *International Journal of Accounting Information Systems*, 8, 1, 40-68.

Rowe, B.J. & Widener, S.K. (2011) Where Performance Measurement and Knowledge Management Meet: Evaluating and Managing Corporate Knowledge. *Journal of Accounting & Finance*, 11, 2, 91-106.

Tsai, W. (2001) Knowledge Transfer in Intraorganizational Networks: Effects of Network Position and Absorptive Capacity on Business Unit Innovation and Performance. *Academy of Management Journal*, 44, 5, 996-1004.

Tilastokeskus (2017a) Pienet ja keskisuuret yritykset [verkkodokumentti]. [Viitattu 6.11.2017]. Saatavilla http://www.stat.fi/meta/kas/pienet_ja_keski.html

Tilastokeskus (2017b) Kasvuyritykset [verkkodokumentti]. [Viitattu 7.11.2017]. Saatavilla <http://tilastokeskus.fi/tup/yritystietopalvelu/kasvuyritystilastot#kannat3>

Viitala, R. & Jylhä, E. (2013). Liiketoimintaosaaminen – Menestyvän yritystoiminnan perusta. 6.p. Edita Publishing Oy.

Liite 1. Haastattelurunko

1. Mikä on työnimikkeesi?
2. Minkä liiketoiminnan osa-alueen projektilaskenta kuuluu toimenkuvaasi?
3. Miten arvioit projektien kannattavuutta tällä hetkellä? Mistä esimerkiksi keräät tietoa ja mitä työkaluja käytät?
4. Mitä tunnuslukuja laskentaan kuuluu? Onko jokin tunnusluku erityisen tärkeä?
5. Miten arvioisit laskennan luotettavuutta ja tehokkuutta tällä hetkellä?
6. Miten tärkeäksi koet projektien kannattavuuslaskennan liiketoiminnan kannalta?
7. Teetkö yhteistyötä tai kommunikoitko muiden liiketoiminnan osa-alueiden työntekijöiden kanssa? Jos kyllä, miten?
8. Mitä koet tärkeäksi projektilaskennassa?
9. Mitä huonoa projektien arvioimiseen kuuluu? Mitkä ovat sen suurimmat haasteet?
10. Millaista työkalua/mittaristoa tavoittelisit projektilaskentaan? Millainen olisi hyvä työkalu?
11. Mitä mittareita/lukuja siihen tulisi kuulua? Erityishuomioita?
12. Mitä koet haasteeksi yhteisen työkalun luomisessa?
13. Muuta lisättävää?