

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

Asiantuntijapalvelujen kannattavuuden komponentit

Yrityksen laskentatoimi

Pro gradu -tutkielma

Ohjaaja: Eeva-Mari Ihantola

Janne Vikman

TIIVISTELMÄ

| | |
|-----------------------|--|
| Tampereen yliopisto | Johtamiskorkeakoulu; yrityksen laskentatoimi |
| Tekijä: | Janne Vikman |
| Tutkielman nimi: | Asiantuntijapalvelujen kannattavuuden komponentit |
| Pro gradu –tutkielma: | 90 sivua, 1 liitesivu |
| Aika: | Joulukuu 2018 |
| Avainsanat: | asiantuntijapalvelut, kannattavuus, hinnoittelu, kustannuslaskenta |

Tutkimuksen tarkoituksena on määrittää asiantuntijapalvelutoiminnan kannattavuuteen vaikuttavat komponentit ja analysoida jokaiseen vaikuttavia tekijöitä. Asiantuntijapalvelut ovat korkeaan osaamiseen perustuvia aineettomia palveluja, joiden tarkoitus on asiakkaan ongelmien ratkaiseminen. Asiantuntijapalvelut tuotetaan usein yhdessä asiakkaiden kanssa ja niiden tuottamisessa läsnä ovat ammatilliset ja eettiset normit. Asiantuntijapalveluiksi luokitellaan esimerkiksi konsultointi-, viestintä-, markkinointi-, laki- ja tilintarkastuspalvelut. Asiantuntijapalvelujen liiketoimintamalli eroaa huomattavasti esimerkiksi valmistavasta tuotannosta ja siten myös sen kannattavuuteen liittyy erityispiirteitä.

Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena, jossa käytettiin konstruktivistista ja toiminta-analyttistä tutkimusotetta. Tutkimuksen empiirinen osuus toteutettiin puolistrukturoiduilla haastatteluilla, joissa haastateltavina olivat kuuden eri toimialoilla toimivan asiantuntijapalveluyrityksen talouden avainhenkilöitä.

Tutkimuksen teoreettinen viitekehys rakennettiin tutkimalla monipuolisesti tieteellisissä teksteissä esiintyviä teorioita kustannuksista asiantuntijapalvelujen näkökulmasta. Teoreettisessa viitekehyksessä tunnistettiin olennaisimmat tekijät kannattavuuden kannalta ja analysoitiin niihin vaikuttavia asioita kirjallisuuden perusteella. Asiantuntijapalvelujen kannattavuuden kannalta olennaisimmiksi komponenteiksi tunnistettiin palvelujen hinta, palvelujen tuottamiseen tarvittava tuntimäärä ja työtä suorittavien henkilöiden keskimääräinen työkustannus. Muita tunnistettuja komponentteja ovat harkinnanvaraisuuteen perustuva lisälaskutus, tulospalkkaus, välilliset kustannukset, sekä ulkopuoliset palvelut.

Asiantuntijapalvelujen hinnoittelu ja yrityksen työntekijäresurssien optimointi tunnistettiin empiria perusteella keskeisimmiksi kannattavuuden ajureiksi. Hinnoittelumallin valintaan vaikuttavat erityisesti yrityksen kyky arvioida toimeksiannon toteuttamiseen vaadittavien resurssien määrää ja ominaisuuksia sekä markkinatilannetta. Työntekijäresurssien asianmukaisen käytön edellytyksiä ovat yrityksen asiantuntijoiden osaamisen tason tunnistaminen, siten että toimeksiannot saadaan toteutettua laadukkaasti ja kustannustehokkaasti. Asiantuntijapalvelujen kannattavuutta voi parantaa erityisesti tuntemalla hyvin toimintaympäristön, asiakkaan ja omat resurssinsa ja soveltamalla näitä tietoja toiminnan suunnitteluun.

Sisällys

| | |
|--|----|
| 1 JOHDANTO | 4 |
| 1.1 Aihealueen esittely | 4 |
| 1.2 Tutkimusongelman täsmennys ja tavoitteet | 8 |
| 1.3 Rajaukset | 10 |
| 1.4 Keskeiset käsitteet | 10 |
| 1.5 Tutkimusmenetelmät | 12 |
| 1.6 Tutkimuksen kulku | 13 |
| 2 TUTKIMUKSEN TEORIA | 15 |
| 2.1 Asiantuntijapalveluliiketoiminta | 15 |
| 2.1.1 Kannattavuuden määrittely asiantuntijapalveluyrityksissä | 16 |
| 2.1.2 Asiantuntijapalvelujen merkitys yhteiskunnalle | 17 |
| 2.2 Kannattavuuslaskenta päätöksenteon tukena | 19 |
| 2.3 Kannattavuuslaskenta asiantuntijapalvelujen näkökulmasta | 19 |
| 2.3.1 Asiantuntijapalvelujen hinnoittelu | 20 |
| 2.3.2 Asiantuntijapalvelujen kustannusten määrittäminen | 28 |
| 2.4 Teoreettinen viitekehys | 34 |
| 3 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSUUS | 41 |
| 3.1 Tutkimuksen kohde ja menetelmä | 41 |
| 3.2 Empiirisen aineiston käsittely | 44 |
| 3.2.1 Hinnoittelu | 45 |
| 3.2.2 Työkustannusten muodostuminen | 53 |
| 3.2.3 Kiinteät kustannukset | 63 |
| 3.2.4 Toimeksiantojen johtaminen | 65 |
| 3.2.5 Tunnusmerkit kannattavalle ja kannattamattomalle toiminnalle | 68 |
| 3.2.6 Teoreettisen viitekehysten uudelleenarviointi | 72 |
| 4 TUTKIMUSTULOKSET JA JOHTOPÄÄTÖKSET | 74 |
| 4.1 Aineiston kuvaus | 74 |
| 4.2 Keskeiset tulokset | 75 |
| 4.2.1 Asiantuntijapalvelujen tuotot | 76 |
| 4.2.2 Asiantuntijapalvelujen kustannukset | 77 |
| 4.2.3 Tulosten koonti | 79 |
| 4.3 Reliabiliteetti ja validiteetti | 80 |
| 4.4 Yhteenvedo ja johtopäätökset | 82 |
| LÄHTEET | 84 |
| LIITTEET | 90 |

1 JOHDANTO

1.1 Aihealueen esittely

Asiantuntijapalvelut muodostavat merkittävän osan elinkeinoelämän ja yhteiskunnan toimintojen laadunvarmistuksesta ja kehittämisestä. Asiantuntijapalvelut näkyvät vahvasti niin yksityisellä kuin julkisellakin sektorilla. Palvelusektori kasvattaa jatkuvasti osuuttaan valtioiden bruttokansantuotteesta, ja asiantuntijapalvelut ovatkin samalla elintärkeä osa myös perinteisten teollisuusyritysten menestystä. Asiantuntijapalvelut, kuten mitkä tahansa palvelut, ovat hankalasti määriteltävissä, joten kaikkia asiantuntijapalveluja yhdistäviä tutkimuksia voi senkin vuoksi vähän. Tutkimus sen sijaan painottuu yksityiskohtaisemmin tiettyihin palveluihin, kuten lakipalveluihin. (Guzak & Rasheed, 2014, 295; von Nordenflycht, 2010, 155–156; Løwendahl, 2005, 18.) Tässä tutkimuksessa pyritään löytämään kaikkien (tutkimuksen määritelmän mukaisten) asiantuntijapalvelujen kannattavuuden muodostumiseen liittyä asioita. Tutkimuksen kantavana teemana on asiantuntijapalvelut yleensä, ei tietty toimiala.

Perinteinen kannattavuuslaskenta ja kannattavuuden mittaaminen ovat lähtöisin ajalta, jolloin hyödykemarkkinoita hallitsi pääomaintensiiviset teollisuusyritykset. Kustannuslaskenta on perustunut raaka-aineista, työsuoritteista ja tuotantolaitteistosta syntyvien muuttuvien ja kiinteiden kustannusten mittaamiseen ja allokointiin. (Najarian, 2007, 6–9.) Nykyajan työelämä erityisesti länsimaissa on muuttunut tietointensiivisemmäksi ja tuotteet ovat yhä useammin aineettomia palveluja. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on tutkia, miten asiantuntijapalvelujen kannattavuus rakentuu, miten näihin asioihin voidaan vaikuttaa ja miten niihin käytännössä vaikutetaan. Tutkimuksessa analysoidaan kannattavuuden komponentteja, kuten palvelujen hinnoittelua ja työntekijöiden palkkauskäytäntöjä sekä niiden arvioimisessa käytettäviä laskentatapoja.

Täsmällistä määritelmää asiantuntijapalveluyrityksistä ei ole (Greenwood, Deephouse & Li, 2007; Baschab & Piot, 2005; Løwendahl ym., 2005). Von Nordenflychtin (2010, 155) mukaan ensisijaisesti asiantuntijapalvelujen kuvataan koostuvan esimerkiksi lakipalveluista, tilintarkastuspalveluista ja muista vastaavista palveluista. Näitä muita

palveluja ei usein määritellä sen tarkemmin, jonka vuoksi kirjoittajalle jää usein vastuu määrittellä, millaista toimintaa asiantuntijapalveluilla tarkoitetaan. Tässä tutkimuksessa asiantuntijapalveluilla tarkoitetaan tietointensiivisiä palveluja, joiden asiakkaina on pääasiassa yrityksiä tai julkishallinnollisia organisaatioita. Näin ollen voidaan todeta, että laki- ja tilintarkastuspalvelujen lisäksi tutkimuksessa käytettäviin asiantuntijapalveluyrityksiin voidaan lukea esimerkiksi mainostoimistot, markkinointi- ja viestintätoimistot, arkkitehtitoimistot, insinööripalveluyritykset ja konsultointiyritykset. Tärkeä osa tämän tutkimuksen määrittelyä on se, että palvelutoiminta on ihmistyöhön perustuvaa. Von Nordenflycht (2010, 156) nimeää asiantuntijapalvelujen kolmeksi tärkeimmäksi tunnusmerkiksi osaamisintensiivisyyden, alhaisen pääomaintensiivisyyden ja koulutetun (professionalized) työvoiman.

Ritala, Hyötylä, Blomqvist ja Kosonen (2011, 487–489) tarkastelevat tietointensiivisten yritysten ominaispiirteitä, joita ovat aineettomuus (intangibility), heterogeenisuus (heterogeneity), katoavaisuus (perishability) ja tuotannon ja kulutuksen erottamattomuus (inseparability of production and consumption). Aineettomuus tarkoittaa yksinkertaisesti sitä, että tuotettava palvelu ei ole fyysistä. Sitä voitaisiin verrata esimerkiksi hotellipalveluun, jossa osa palveluun sisältyvistä asioista on käsin kosketeltavissa. Heterogeenisuus tarkoittaa, että tuotettavat palvelut ovat erilaisia keskenään ja niihin vaikuttavat aina esimerkiksi palvelun tuottajan osaaminen ja palvelun ostajan yksilölliset toiveet ja vaatimukset. Katoavaisuus taas tarkoittaa sitä, että palvelua ei voida varastoida tai säilyttää sellaisenaan, vaikka palvelujen ostaja voikin saada kehitettyä omaa toimintaansa pitkäjänteisesti palvelujen ostamisen jälkeen. Tuotannon ja kuluttamisen erottamattomuus puolestaan viittaa siihen, että usein tietointensiivisten yritysten palvelujen tuottaminen tapahtuu yhdessä ostajan kanssa ja tässä vuorovaikutuksessa osa palvelun arvosta myös kulutetaan. On mahdotonta tuottaa tietointensiivisiä palveluja ilman, että niiden tuottamisessa ja kuluttamisessa on asiakas samalla mukana.

Taulukko 1. Tietointensiivisten yritysten tunnuspiirteet (mukaillen Ritala ym. 2011, 489).

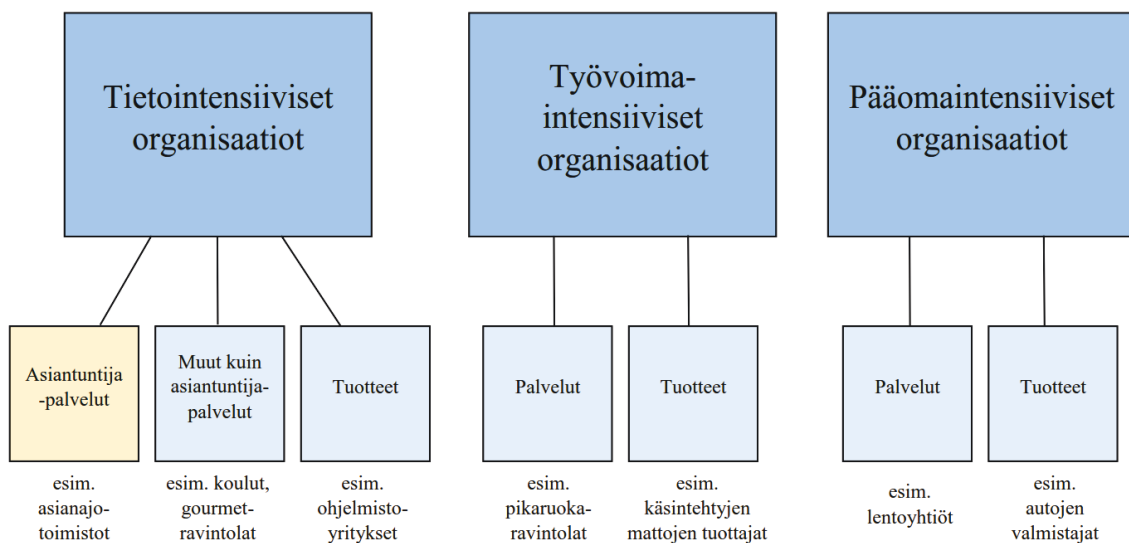
| | Aineettomuus | Hetero- geenisuus | Katoavaisuus | Yhdessä luominen |
|----------------------|--|---|---|---|
| Avain- resurssit | Osaaminen, kyvyt, lahjakkuus | Avainresurssien ainutlaatuisuus | Osa käytetyistä resursseista ovat vain yhtä palvelua varten eikä niiden tarvetta tiedetä etukäteen. | Resurssit tulevat asiakkaan, toimittajien ja verkostojen sisältä. |
| Palvelu- prosessi | Resurssit käytetään tietointensiivisessä prosessissa. | Jokainen palveluprosessi on erilainen. | Palvelu ei ole olemassa etukäteen ja tuotetaan yksilöllisen ja asiakkaasta riippuvaisen prosessin kautta. | Sekä tuottaja että ostaja ovat läsnä kun palvelua tuotetaan ja prosessi määrittyy näiden välisen vuorovaikutuksen kautta. |
| Tulos | Tuotoksen arvo on yhteydessä asiakkaalle tuotettuun informaatioon tai tietotaitoon. | Tuotoksen arvo yhdistyy asiakkaan havaintoihin ja tapauksen kontekstiin. | Tuotoksessa on tapauskohtaisia elementtejä, joita ei esiinny muualla. | Tuotos on riippuvainen vuorovaikutuksesta. |

Greenwood ja Suddaby (2006, 6) kuvaavat asiantuntijapalveluyrityksiä (Professional Service Firms) seuraavasti:

- Työ on tietointensiivistä ja työntekijät korkeakoulutettuja alansa asiantuntijoita.
- Palvelu on pitkälle räätälöity.
- Työ vaatii työntekijän henkilökohtaista arviointi- ja harkintakykyä.
- Työssä ollaan aktiivisessa vuorovaikutuksessa asiakkaan kanssa.
- Työssä noudatetaan ammatillisia normeja esimerkiksi pitämällä asiakkaan tarpeet omia tuottoja tärkeämpinä sekä tunnustetaan ja kunnioitetaan rajoitteita omassa ammattitaidossa.

Baschab & Piot (2005, 6) puolestaan määrittelevät asiantuntijapalvelut itsenäisen palveluntarjoajan tekemäksi työksi, joka perustuu työn tekijän tietyn osa-alueen vahvaan osaamiseen, jota sovelletaan asiakkaan tarpeeseen. Asiantuntijapalvelut perustuvat aina aineettomaan palvelutuotantoon, ei aineelliseen hyödykkeeseen. Löwendahl (2005, 20) määrittelee termin hyvin samankaltaisesti kuin aiemmat, korostaen korkeakoulutettua asiantuntijatyötä, asiantuntemuksen avulla tehtävää ongelmanratkaisua merkittäviin ongelmiin sekä työssä koko ajan läsnä olevaa ammattietiikka.

Vaikka täsmällistä ja yleisesti hyväksyttyä tarkkaa määritelmää ei ole olemassa, on asiantuntijapalveluja tuottava yritys suhteellisen helppo tunnistaa. Haastavuutta tietysti tulee sellaisten yritysten kohdalla, joiden liiketoiminta koostuu hyvin erilaisista tuotteista tai fyysisen tuotteen ja asiantuntijapalvelun yhdistelmästä, jolloin tuotteen aineettomuus ei ole enää yksiselitteistä.



Kuvio 1. Asiantuntijapalvelujen sijoittuminen yrityskentälle (Greenwood ja Suddaby 2006, 7).

Asiantuntijapalveluiksi voidaan tunnistaa helposti useita palveluja, kuten lakipalvelut, konsultointi, tilintarkastus, markkinointipalvelut, arkkitehtipalvelut tai psykologin palvelut, mutta niitä voi nykyään olla hyvin erilaisia. Tällaiset ammatit kohtaavat keskenään samankaltaisia ongelmia toiminnassaan, vaikka tuotettava palvelu itsessään olisi hyvin erilainen. Usein myös tällaisten yritysten organisaatorakenteet muistuttavat toisiaan. (Baschab, Piot & Schwartz 2005, 6.) Tästä syystä erilaisten

asiantuntijapalvelujen kannattavuuden tutkiminen ja vertailu on mielekästä, vaikka itse palvelu poikkeaisi huomattavasti toisistaan.

Asiantuntijapalveluyrityksiin on syytä kiinnittää erityistä huomiota tutkimuksessa, sillä ne ovat hyvin merkityksellinen osa toimivia markkinoita. Esimerkkinä tästä, ei niin hyvässä valossa, nousee esimerkiksi tilintarkastusyhtiö Arthur Andersen, joka oli merkittävässä roolissa energiayhtiö Enronin vuonna 2001 paljastuneessa talousskandaalissa, joka lopulta johti merkittäviin heilahteluihin osakemarkkinoilla. (Greenwood & Suddaby 2006, 5.)

Kannattavuuteen perustuva hinnoittelu, tulospalkkaukset ja muut taloudelliset päätökset liittyvät vahvasti asiantuntijapalveluiden tuottajien tekemän työn laatuun ja siten koko elinkeinoelämään, sillä ne ovat usein edellä mainitun esimerkin tavoin merkittävässä rooleissa muiden yritysten arjessa. Erityisesti lakisääteisten tai lakisidonnaisten palvelujen integriteetin on tärkeää säilyä hyvänä, joten yritysten kannattavuuslaskentaan on myös hyvä perehtyä virallisen sääntelyn lisäksi. Mielenkiintoisen aiheesta tekee myös se, että empiiristä tietoa aiheesta ei ole merkittävästi saatavilla johtuen osittain tiedon liikesalaisuudeksi luokiteltavasta luonteesta.

1.2 Tutkimusongelman täsmennys ja tavoitteet

Tutkimuksen kohteena on asiantuntijapalveluyritysten kannattavuuslaskenta ja siihen liittyvät komponentit. Tutkimuksessa paneudutaan asiantuntijapalveluiden liiketoimintamalliin ja tarkastellaan kannattavuus- ja kustannuslaskentaan liittyvien teorioiden ja mallien kautta tärkeimpiä asiantuntijapalvelujen kannattavuuteen vaikuttavia asioita.

Kuten rakennusyhtiön, myös asiantuntijapalveluyrityksen on analysoitava jokaisesta toimeksiannostaan saatavissa olevat tuotot ja suhteutettava ne palvelujen tuottamiseen tarvittaviin resursseihin. Näin yritys saa käyttöönsä informaatiota, jonka avulla se voi arvioida jonkin tietyn asiakkuuden tai projektin kannattavuutta suhteessa toisiin projekteihin ja tehdä päätöksiä projektin hinnoitteluun, laajuuteen tai siihen varattavaan asiantuntijantuntien määrään liittyen. *Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, mitkä ovat*

keskeisimmät asiantuntijapalvelujen tuottamisen kannattavuuteen vaikuttavat komponentit ja analysoida, mitkä tekijät niihin vaikuttavat ja miten. Tutkimuksella lisätään ymmärrystä siitä, mitkä ovat keskeisiä asioita asiantuntijayrityksille, mikäli ne haluavat parantaa toimeksiantajensa kannattavuutta ja toisaalta mitä asioita kannattaa välttää kannattavuuden heikkenemisen ehkäisemiseksi.

Tutkimuskysymyksiä ovat:

Mistä asiantuntijapalveluiden kannattavuus rakentuu?

Mitkä kaikki asiat vaikuttavat kannattavuuden komponentteihin?

Miten asiantuntijapalvelujen kannattavuutta voidaan laskea?

Miten asiantuntijapalvelujen kannattavuuden arviointia käytetään päätöksenteossa ja johtamisessa?

Asiantuntijatyössä keskeisin tuotannontekijä on luonnollisesti yrityksen asiantuntijoiden työ, joten asiakastoimeksiantojen kustannukset riippuvat suurimmaksi osaksi toimeksiannolle osoitetuista työtunneista, joiden kustannus riippuu jokaisen työntekijän palkoista. Koska palkat ovat salaisia usein myös organisaatioiden sisällä, muiden kuin johdon on hankala hahmottaa, miten kunkin projektin kannattavuus rakentuu. Tämä taas tekee liiketoimintamallin ymmärtämisestä haastavaa jopa yrityksen omille työntekijöille, sillä hekään eivät välttämättä ole tietoisia oman työpanoksensa vaikutuksesta yksittäisen asiakkaan tai projektin kannattavuuteen. Tätä puolta tuodaan esiin tutkimuksen empiirisessä osassa, johon on haastateltu Suomessa toimivien asiantuntijapalveluyritysten projekteista tai asiakkuuksista vastaavia työntekijöitä. Haastattelujen tarkoituksena on erityisesti kerätä tietoa siitä, miten asiantuntijapalveluyrityksissä kannattavuuskysymykset koetaan ja miten niihin vaikutetaan esimerkiksi hinnoittelun ja kustannusten kohdistamisen osalta.

1.3 Rajaukset

Greenwood ja Suddaby (2006) sekä Baschab ja Piot (2005) kuvailevat asiantuntijapalvelujen olevan hyvin erilaisia ja niiden olevan joskus hankalasti määriteltävissä. Tässä tutkimuksessa asiantuntijapalvelut rajataan koskemaan palveluja, joissa tuotettava palvelu on selvästi itsenäinen tuote, eikä siihen ole suoraan kytköksissä toista aineetonta tai aineellista hyödykettä (kuten IT-järjestelmä). Tällä tavoin mahdollistetaan empiirisesti tutkittavien laskentatapojen vertailtavuus, vaikka tuotettavat asiantuntijapalvelut olisivat eri toimialoilta.

Tutkimuksessa rajataan ulkopuolelle myös asiakkuuksiin kohdistettavien resurssien, pääasiassa asiantuntijoiden työajan, vaatiman pääoman kustannukset, eli tutkimuksessa ei tarkastella esimerkiksi yhtiöiden optimaalista pääomarakennetta. Tämä auttaa myös yhteismitallistamaan eri toimialojen yrityksiä, joiden liiketoimintamalli on kuitenkin samankaltainen.

Tutkimuksessa tarkastellaan erityisesti toimeksiantokohtaisen kannattavuuden tekijöitä, joten tarkastelussa vähäiselle huomiolle jätetään koko yrityksen kannattavuuteen liittyvät tekijät. Näitä asioita avataan lyhyesti teoreettisen viitekehyksen lopussa, mutta lähtökohtaisesti tutkimuskohteena on yksittäisen toimeksiannon tai projektin kannattavuuteen vaikuttavat asiat.

1.4 Keskeiset käsitteet

Kuten jo aiemmin todettiin, kirjallisuudesta ei löydy yhtä yleiseksi hyväksyttyä määritelmää *asiantuntijapalveluille*. Tässä tutkimuksessa termi määritellään aiemmissa teoksissa (Greenwood ym. 2007, Baschab & Piot 2005, Løwendahl, 2005) esiteltyjen tunnusmerkkien kautta. Tutkimuksessa käytettävä määritelmä on palvelu, joka tuotetaan yrityksen työntekijöiden asiantuntijuutta ja harkintakykyä hyödyntäen vastaamaan asiakkaan merkittävään ongelmaan tai tarpeeseen itsenäisesti erillään muista aineettomista tai aineellisista hyödykkeistä noudattaen alan yleisiä eettisiä ja ammatillisia normeja. Määritelmää käyttäen rajataan ulkopuolelle terveyspalvelut, sillä niihin sisältyy

usein monia erilaisia toimenpiteitä ja ne ovat luonteeltaan selvästi myös muista asiantuntijapalveluista eroavaisia.

Menestyvän yrityksen perustana on, että yrityksen harjoittama liiketoiminta on kannattavaa. *Kannattavuutta* mitataan usein suhteessa toimintaan sidottuun pääomaan tai yrityksen liikevaihtoon, jolloin saadaan kuva siitä, miten tehokkaasti yritys pystyy tekemään tulosta. Tärkeää tehokkuuden kannalta ei ole vain se, kuinka paljon jokin projekti on tuonut yritykselle euromääräistä tuottoa, vaan kuinka tuo tuotto suhteutuu siinä käytettäviin resursseihin. Esimerkki kannattavuutta mittaavasta laskelmasta on liikevoittoprosentti, joka lasketaan jakamalla yrityksen liikevoitto yrityksen liikevaihdolla. (Ikäheimo, Malmi & Walden 2016, 105–106.) Samankaltaisen laskelman voi tehdä myös projektin kannattavuudesta jakamalla projektista saadun voiton projektista saaduilla myyntituloilla.

Mitä enemmän resursseja, kuten työtunteja, yritys käyttää esimerkiksi asiakkaan toimeksiantoon, sitä enemmän tuottoa tulisi tulla. Tuotto siis suhteutetaan tässä tapauksessa esimerkiksi käytettyyn työvoimaresurssiin, jolloin voidaan arvioida, onko toimeksiannosta saatu riittävästi tuottoa, että se olisi järkevä tehdä. Jokaista kannattavaakaan toimeksiantoa ei välttämättä kannata tehdä, jos sama resurssi voitaisiin käyttää toisessa toimeksiannossa vielä kannattavammin. Koska yksittäiset asiakasprojektit tai asiakkuudet ovat keskeisessä osassa asiantuntijapalveluyritysten toiminnassa, on myös hyvä kiinnittää erityistä huomiota yksittäisten toimeksiantojen kannattavuuteen, ei niinkään kokonaisten yhtiöiden. (Baschab & Piot 2005.)

Jokaisen tuotteen valmistamisessa käytetään tuotannontekijöitä, joista aiheutuu kustannuksia. *Kustannuslaskennan* tarkoitus on mitata ja kohdistaa erilaiset kustannukset tuotteelle siten, jotta saataisiin mahdollisimman tarkka ja kattava kuva tuotteen valmistavista johtuvista kustannuksista. (Bhimani, Horngren, Datar & Rajan 2015, 3; Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 84.) Kustannuslaskenta on osa-alue, jossa asiantuntijaliiketoiminta eroaa monesta muusta liiketoiminnasta, sillä työkustannukset, eli palkkakustannukset määrittävät selvästi suurimman osan eri toimeksiantojen kokonaiskustannuksista ja muut kustannukset saattavat olla epäoleellisia arvioitaessa toiminnan kannattavuutta. Asiantuntijapalvelujen kannattavuus muotoutuu näennäisesti

suhteellisen yksinkertaisesti (koska esimerkiksi raaka-aineita ei ole tuotannontekijöinä), mutta kannattavuutta määrittävien komponenttien taustalla voi olla monisäikeisiä tekijöitä, joita läheisesti tarkastelemalla voidaan löytää tapoja parantaa kannattavuutta.

Bhimanin ym. (2015, 14) mukaan yrityksellä on jatkuvasti tarve vähentää kustannuksia kannattavuuden säilyttämiseksi tai parantamiseksi. Voidaan ajatella, että koska asiantuntijapalvelujen kustannukset koostuvat pääosin työntekijöiden palkoista, ei kustannustehokkuutta voida ajatella täysin samalla tavoin. Palkat ovat usein niin kutsuttuja puolikiinteitä kustannuksia, jotka ovat kiinteitä lyhyellä aikavälillä, mutta pitkällä aikavälillä niistä voidaan karsia. (Ikäheimo ym. 2016, 123–124.) Asiantuntijoiden palkkojen voidaan ajatella olevan tämän kaltaisia, sillä asiantuntijapalveluyrityksissä työsuhteet ovat pääasiassa kokoaikaisia työsuhteita, eikä yksittäisen tavanomaisen laajuisen toimeksiannon toteuttaminen tai menettäminen yleensä aiheuta työntekijöiden palkkaamista tai irtisanomista.

Asiantuntijapalvelujen kustannusten pienentämisessä ei niinkään ole siis kysymys tuotannontekijöistä johtuvien yksikkökustannusten pienentämisestä vaan ennemminkin niiden tehokkaammasta käytöstä. Mikäli samalla työmäärällä saataisiin suurempi määrä laskutusta tai sama laskutus saataisiin pienemmällä työmäärällä, paranisi toimeksiannon kannattavuus, ja vastaavasti eri suuntaan kannattavuus pienenesi. Molemmissa tapauksissa tuotannontekijän yksikkökustannus, eli työtunnin kustannus pysyy samana, mutta sen käyttö muuttuu tehokkaammaksi. Kustannuslaskennassa on syytä ottaa huomioon myös, miten eri asiantuntijoiden yksikkökustannus mitataan ja mikä on kunkin asiantuntijan työtuntikohtainen laskennallinen kustannus yhtiölle. Koska kannattavuuteen liittyy huomattavasti enemmän tekijöitä kustannuspuolella, kuin tuottopuolella, kulkee kustannuslaskenta kannattavuuden rinnalla jatkuvasti tutkimuksen edetessä.

1.5 Tutkimusmenetelmät

Tutkimus on luonteeltaan kvalitatiivinen eli laadullinen empiirinen tutkimus, jossa empiirisenä aineistona toimivat tutkimushaastattelut. Saldañan (2011, 3–4) mukaan laadullinen tutkimus on hyvin moninainen käsite ja pitää sisällään hyvin erilaisia

lähestymistapoja ja tavoitteita. Laadullisen tutkimuksen tulokset muodostuvat yleensä asiaan liittyvistä tulkinnoista ja havainnoista, jotka syntyvät aineiston laadullisesta analysoinnista. Eriksson ja Kovalainen (2008) kuvaavat kvalitatiivisen menetelmän sopivan sellaisen aiheen tutkimiseen, josta ei ole vielä laajaa tieteellistä ymmärrystä tai varmuutta. Tämä tutkimus voi toimia pohjana myöhemmälle kvantitatiiviselle tutkimukselle, jossa voisi tutkia esiin tulleiden kokemusten yleistettävyyttä suurella aineistojoukolla. Tutkimuksen empiirisessä osuudessa yhdistellään Hirsjärven ja Hurmeen (2008, 44–47) kuvaamaa lomakehaastattelua ja puolistrukturoitua haastattelua. Tutkimuksessa haastateltiin kuuden eri toimialoilla toimivaa asiantuntijapalveluyritystä.

Koska empiriaa ei tutkimuksessa saatu erityisen laajasti, tutkimuksen tutkimusote on lähempänä Näsin ja Saarikorven (1984, 30–32) toiminta-analyttisen tutkimuksen tunnusmerkkejä, jossa kausaalisuudet selittyvät usein inhimillisen käyttäytymisen kautta ja tavoitteena on paremman järjestelmän, kuten kannattavuuslaskentajärjestelmän, luominen. Lähestymistapa on luonteva, sillä kuten tutkimuksessa tulee ilmi, on ihminen ja työ keskiössä myös asiantuntijapalvelujen tuottamisessa.

Toisaalta tutkimus sisältää piirteitä myös Kasasen, Lukan ja Siitosen (1993) konstruktiiivisesta tutkimusotteesta, sillä se myötäilee hyvin konstruktiiivisen tutkimuksen vaiheita, joita ovat muun muassa relevantin ongelman etsiminen, esiymmärryksen hankkiminen, ratkaisumallien konstruointi, uutuusarvon osoittaminen ja ratkaisun soveltamisalueiden tarkastelu. Konstruktiiivinen ote hyödyntää usein myös kvantitatiivista aineistoa jollain tasolla, joka näkyy tässä tutkimuksessa siten, että haastatteluista on tarkoitus kerätä standardoitua aineistoa syvällisempien ajatusten rinnalle, vaikkakaan tämä aineisto ei luonnollisesti ole kvantitatiivisesti yleistettävissä.

1.6 Tutkimuksen kulku

Tutkimus jakautuu teoreettiseen ja empiiriseen osuuteen, joissa kummassakin pyritään saamaan syvempää ymmärrystä siitä, mistä asiantuntijapalvelujen kannattavuus rakentuu ja mitkä seikat vaikuttavat näihin komponentteihin. Tutkimuksen toisessa pääluvussa rakennetaan aiheeseen liittyvän kirjallisuuden pohjalta teoreettinen viitekehys, joka perustuu kirjallisuuteen aiheeseen liittyen. Viitekehyksessä käsitellään

asiantuntijapalvelujen kannattavuuden yhtälöä, jonka komponenttien ominaisuuksia eritellään.

Kolmannessa luvussa käsitellään tutkimuksen empiirinen osuus. Empiirinen osuus koostuu puolistrukturoiduista tutkimushaastatteluista, joissa haastateltavina ovat erilaisten asiantuntijapalveluyritysten johtoa tai talouden raportointia tekeviä henkilöitä. Haastatteluilla pyritään selvittämään, millaisia asioita kannattavuuden komponentteihin yritysmaailmassa liittyy, millaisia keinoja niihin on vaikuttaa ja miten seurantaa ja raportointia pyritään kehittämään. Tutkimushaastatteluista saatua ymmärrystä peilataan teoreettiseen viitekehykseen, jolloin empiria saadaan sidottua aiheen kirjallisuuteen ja siten löytämään empiiristä vahvistusta teoreettiselle viitekehyselle. Tulokset ja niiden merkitys sekä jatkotutkimusmahdollisuudet kootaan yhteen tutkimuksen neljännessä luvussa.

2 TUTKIMUKSEN TEORIA

2.1 Asiantuntijapalveluliiketoiminta

Tutkimuksen ytimessä on asiantuntijapalveluita tarjoavien yritysten kannattavuus, joten teoriaa asiantuntijapalveluyritysten toiminnasta on syytä avata laajasti. Aiemmin määriteltiin jo asiantuntijapalveluyritykset, mutta syvällisempi tarkastelu toiminnan erityispiirteistä on välttämätöntä yritysten toiminnan paremman ymmärryksen saavuttamiseksi.

Asiantuntijapalveluyritykset eroavat toisista yrityksistä erityisesti siten, että myytävä tuote ei ole aineellinen, ja riippumatta laskutustavasta, liikevaihto saadaan käyttämällä työvoimaa asiakkaan hyväksi. Tuotannon tekijä on aika (työntekijän työaika) ja tuotettava tuote on neuvonta ja konsultointi asiakkaan kanssa, johon mahdollisesti sisältyy kirjallisia dokumentteja tai raportteja. Asiantuntijapalveluja tuottavan yrityksen liikevaihto kasvaa pääsääntöisesti, kun sen työntekijöiden määrä tai työtuntien määrä kasvavat. Tästä syystä asiantuntijapalveluyritykset ovat erityisesti työvoimaintensiivisiä. (Baschab & Piot 2005, 9–10.)

Asiantuntijapalvelujen mahdollisuus tuottaa liikevaihtoa riippuu siis pääasiassa ainoastaan työntekijöiden tekemästä työstä, jolloin ne ovat työntensiivisen toiminnan ääripäässä. Linjan keskivaiheilla voisi ajatella olevan esimerkiksi ravintolatoiminta, ruokakauppa tai musiikin suoratoistopalvelu. Siinä missä asiantuntijatyö on riippuvainen ainoastaan työvoimasta, ravintolatoiminta vaatii sitä myös, mutta liikevaihdon muodostuminen ei riipu ainoastaan tarjoilijoiden ja kokkien työstä, sillä asiakas ei maksa heidän tunteistaan, mutta on riippuvainen heistä, että tuote saadaan pöytään. Vielä vähemmän vaikutusta liikevaihtoon on esimerkiksi ruokakaupan kassalla, jonka panos ei suoraan vaikuta enää juuri lainkaan liikevaihdon muodostumiseen, mutta työpanos on silti tarpeellinen ostotapahtuman tekemiseksi. Ääripäässä voidaan ajatella olevan musiikin suoratoistopalvelu, kuten Spotify, jonka tuotteen ostamiseen ja kuluttamiseen ei vaadita lainkaan ihmistä väliin ja tuote tuottaa liikevaihtoa ympäri vuorokauden vuoden jokaisena päivänä. Nämä neljä erilaista liiketoimintamallia liikkuvat samalla tavalla myös tuotteen räätälöinnin suhteen. Asiantuntijapalvelut räätälöidään hyvin tarkasti kunkin

asiakkaan tarpeeseen, ravintolassakin tuotteeseen voi itse yleensä vaikuttaa, ruokakaupassa tuote on jo pitkälti standardoitua ja musiikin suoratoistopalvelussa tuote on kaikille sama. Tuotettavan palvelun räätälöinnin korkean tason vuoksi kannattavuutta tarkasteltaessa on mielekästä myös ottaa huomioon erilaisten asiakkaiden vaikutuksen kannattavuuteen.

Asiantuntijapalveluyritykset ovat tieto- ja osaamisintensiivisiä ja niiden toimintaan liittyy vahvasti asiakaslupaus korkeasta laadusta. Monet yritykset käyttävät myös ammatillisia laatutakuita, eräänlaisia leimoja, joiden ansiosta asiakas tietää, että yrityksen työntekijät ovat osaamiseltaan ja koulutukseltaan laatutakuun veroisia. (Løwendahl 2005, 22–28.) Suomalaisena esimerkkinä tällaisesta laatutakuusta voisi mainita esimerkiksi Taloushallintoliiton myöntämän auktorisoinnin riittävästi osaamista omaavalle tilitoimistolle. Tällaisia laatutakuita käytetään erityisesti lakisääteisiä palveluja tuottavien asiantuntijayritysten arvioinnissa. Suuri osa asiantuntijapalveluista toteuttavat luonnollisesti muitakin, kuin lakisääteisiä palveluja eikä edellä esitelty toimintatapa ole niissä yhtä yleistä.

Auktorisointien tai laatuleimojen ollessa pääasiassa tietynlaisia palveluja tuottavien yritysten piirre, yhdistää kaikkia asiantuntijapalveluja tuottavia yrityksiä toimialaan tai yritykseen liittyvät normit, joita asiakas odottaa. Esimerkiksi konsultoinnissa on sekä alakohtaisia että yrityskohtaisia normeja, jotka rakentuvat alalla työskentelevien ammattietiikkaan sekä brändeihin. Koska yrityksen brändi ja maine ovat monen yrityksen toiminnan kulmakiviä, yritysten toiminnassa näkyy myös omien rajojen ymmärtäminen, jotta palvelujen korkeasta laadusta voidaan olla varmoja. (Løwendahl 2005, 28–29.)

Koska asiantuntijapalvelujen tuottajat ovat korkean tason osaajia ja niiden tuottaminen on luonteeltaan usein monimutkainen prosessi, on myös työn tuloksia asiakkaan näkökulmasta hankala mitata objektiivisesti. Siksi tulosten mittaamiseen vaaditaan usein tuottajan kaltainen asiantuntija. (d’Andria 2013, 2.)

2.1.1 Kannattavuuden määrittely asiantuntijapalveluyrityksissä

Baschab & Piot (2005, 16) esittelevät hyvin yksinkertaistetun esimerkin asiantuntijayrityksen kannattavuuslaskelmasta:

| | | |
|-------------------------|---|--|
| Liikevaihto | = | tuntihinta x työtunnit |
| Välittömät kustannukset | = | asiantuntijoiden tuntipalkka x työtunnit |
| Katetuotto | = | liikevaihto – välittömät kustannukset |
| Tulos | = | katetuotto – myynnin ja hallinnon kustannukset |

Vaikka laskelma on yksinkertaistettu, voidaan siitä helposti tunnistaa tärkeimmät tekijät, joista asiantuntijapalveluyrityksen kannattavuus rakentuu.

- Tuntihinta, joka veloitetaan asiakkaalta
- Asiantuntijoiden palkkakustannus yhdelle työtunnille, joka laskutetaan asiakkaalta
- Tehdyt työtunnit
- Myynnin ja hallinnon kustannukset (tähän sisältyy asiantuntijoiden palkkakustannukset, jotka koostuvat ei-laskutettavasta työstä)

Näitä neljää osatekijää tarkastelemalla päästään asiantuntijapalvelujen kannattavuuden laskennan ytimeen. Vaikka laskelma vaikuttaakin selkeältä, löytyy komponenttien sisältä monia asioita joihin liittyvät muutokset vaikuttavat merkittävästi kannattavuuteen.

2.1.2 Asiantuntijapalvelujen merkitys yhteiskunnalle

Lakifirmat auttavat tulkitsemaan monimutkaisia bisnesmaailman sääntöjä, konsulttiyhtiöt ovat ideoiden lähteitä sekä organisaatioiden toiminnan kehittäjiä ja tilintarkastajat vahvistavat luottamusta taloudelliseen raportointiin. Asiantuntijapalveluyritykset ovat merkittävä osa nykyajan elinkeinoelämää ja siten yhteiskuntaa. Asiantuntijapalvelujen tehtävä on ennen kaikkea auttaa toisia yrityksiä neuvomalla niitä usein niiden merkittävimmissä ongelmissa ja ne siten luovat yrityksille puitteita menestystä. Näille yrityksille yhteistä on, että ne pyrkivät jatkuvasti parantamaan niin omaa, kuin asiakkaidensa toimintaa siten, että ne pysyvät mukana maailman muutoksessa.

Asiantuntijapalveluyritykset toimivat globaalisti ja suurimmat niistä ovat nykyään myös merkittäviä työllistäjiä. On argumentoitu, että ilman asiantuntijapalveluyrityksiä nykyaikainen elinkeinoelämä pysähtyisi. (Greenwood & Suddaby 2006, 2–5.) Asiantuntijapalvelut edustavat länsimaissa merkittävää osuutta elinkeinoelämästä ja tuosuus kasvaa jatkuvasti (Reihlen & Werr 2012, 3).

Wagnerin, Hoislin ja Thomanin (2013, 1671–1675) mukaan asiantuntijapalvelujen käyttö lisää asiakasyritysten oppimista, sillä ne pääsevät kiinni yhtiön ulkopuoliseen osaamisvarantoon, jota hyödyntämällä tapahtuu oppimista, jota ei ennen voinut tapahtua. Lisäksi he argumentoivat, että asiantuntijapalveluyritykset auttavat toisia yrityksiä pääsemään eroon tiedon ja oppimisen lokalisaatiosta ja edesauttamaan kokonaisten organisaatioiden kehitystä, jota ei muuten tapahtuisi. Koko organisaation oppimista edesauttaa erityisesti se, että asiantuntijapalvelujen asiakkaat ovat taipuvaisempia jakamaan erilaisten projektien kautta opittua uutta ja ulkopuolelta tullutta tietoa koko organisaation kesken, jolloin yritykseen muodostuu toimintatapoja ja kanavia, joilla uutta opittua tietoa jaetaan jatkossakin paremmin koko organisaation kehittämiseksi. Maailmanlaajuisesti toimivat asiantuntijapalveluyritykset pystyvät myös tarjoamaan lokaalisti globaaleissa verkostoissaan olevaa tietotaitoa, joten valtavat määrät osaamista pystytään toimittamaan tehokkaasti asiakasyrityksille. Voidaan ajatella, että elinkeinoelämän näkökulmasta asiantuntijapalveluyritykset ovat siis erinomaisia oppimisen sekä tiedon levityksen ja jalostamisen työkaluja.

Moulart, Chikhaoui ja Djellal (1991, 5) argumentoivat, että 1900-luvun lopun teknologinen kehitys on ollut yhtä paljon teknisten asiantuntijapalvelujen ansiota, kuin konkreettisten teknisten laitteiden ja kaluston. Asiantuntijatyö on ollut ratkaisevassa asemassa siinä, miten uutta teknologiaa on saatu aidosti hyödynnettyä kehityksessä, sillä pelkkien teknologioiden luominen ilman tarkoituksenmukaisia käyttökohteita on vasta kehityksen ensiaskel. Monet perinteiset konsultointi- ja tilintarkastustoimistot, kuten KPMG ovatkin ottaneet teknisen konsultoinnin osaksi toimintaansa.

2.2 Kannattavuuslaskenta päätöksenteon tukena

Lopulta kaiken johdon laskentatoimen informaation on tarkoitus antaa johdolle tukea päätöksenteossa, ihmisten ohjaamisessa ja resurssien varmistamisessa. Tämä tarkoittaa sitä, että johdon laskentatoimi tuottaa informaatiota niin operatiivisten, kuin strategisten päätösten tarpeisiin, mittaa organisaation suoriutumista sekä pitää huolen, että yrityksellä on riittävät resurssit käytettävissään. (Ikäheimo ym. 2016, 118–119.) Kaikkia näitä osa-alueita tarvitaan myös asiantuntijapalveluyrityksissä. Strategiseksi päätöksenteoksi voidaan ajatella esimerkiksi jonkun liiketoimintayksikön perustaminen tai tarvittaessa lakkauttaminen sekä jonkin osa-alueen painoarvon kasvattaminen koko organisaation toiminnassa. Operatiiviseksi päätökseksi luetaan esimerkiksi yksittäiseen toimeksiantoon liittyvä tarjous- ja hinnoitteluprosessi. Suoriutumisen mittaaminen liittyy työvoimaintensiivisellä alalla pääasiassa työntekijöiden suoriutumiseen. Asiantuntijapalveluorganisaation johtoa kiinnostaa, miten toimeksiantojen tuntibudjeteissa on pysytty tai ollaanko jossain toimeksiannoissa päästy odottamattoman hyvän tehokkuuteen. Suoriutuminen ja sen mittaaminen ovat usein pohjana yrityksen asiantuntijoiden tulospalkkaukselle. Resurssien riittävyyden arviointi liittyy niin ikään asiantuntijoihin: onko yrityksellä käytettävissään tuleviin toimeksiantoihin arvioitu määrä asiantuntijatyötä?

Tärkeä osa asiantuntijapalvelujen kannattavuuden mittaamista on suoriutumismittaus. Suoriutumista mitattaessa on arvioitava, mitkä asiat ovat relevantteja ja siten oleellisia ja mitata. Pääsääntöisesti mittauksen tulosten tulisi olla merkittäviä yrityksen päätöksenteon kannalta, jotta mittaaminen kannattaa tehdä. Mitä enemmän mitattavan asian tuloksen vaihtelu vaikuttaa päätöksentekoon, sitä merkittävämpää se on. Toisaalta jos suurelta vaihtelut eivät juurikaan vaikuta tehtäviin päätöksiin, voidaan miettiä, onko asian mittaamista järkevää tehdä lainkaan. Kustannustehokkuus on olennainen osa mittaamisen tekemistä. (Laitinen 2005 94–95, 101.)

2.3 Kannattavuuslaskenta asiantuntijapalvelujen näkökulmasta

Aiemmin todettiin, että asiantuntijapalvelujen kannattavuuteen vaikuttavat erityisesti palvelujen hinnoittelu, työntekijöiden palkkataso ja tehokkuus sekä muut kustannukset.

Tässä aluvussa käsitellään yksityiskohtaisesti näitä komponentteja, ja niihin vaikuttavia asioita, joiden pohjalta luvun loppuun rakennetaan tutkimuksen teoreettinen viitekehys.

2.3.1 Asiantuntijapalvelujen hinnoittelu

Hinnoittelu on usein monimutkainen, mutta sitäkin tärkeämpi osa yrityksen menestystä. Hinnoittelua ohjaavat erityisesti markkinoilta ja tuotannosta tulevat paineet, joita seuraamalla yritykset valmistelevat hinnoittelustrategiansa. Kuten monet markkinamekanismit, hinnoittelu on myös yksi kokonaistalouden osa-alue, joka edesauttaa sitä, että yhteiskunnan resurssit optimoidaan kaikkien hyväksi. Hinnoittelu on siis osa resurssien allokointia ja se usein vaikuttaa vahvasti siihen mitä tuotetaan, kuinka paljon ja kenelle. Suuren kysynnän tuotteiden hinta nousee ja päinvastoin pienen kysynnän tuotteiden hinta laskee tai vaihtoehtoisesti tuotanto vähenee. Toisaalta korkeista tuotantokustannuksista johtuvat hinnat voivat stimuloida teknologista kehitystä, jotta jatkossa saataisiin tuotettua uudenlaisia ratkaisuja edullisemmin useammalle. (Monroe 1979, 3–4.)

Yrityksen tuotteiden hinnoittelu perustuu tavoitetuottoon, mikä tuotteen tai palvelun tuottamisesta halutaan saada ja siinä on otettava huomioon kannattavuus- ja kilpailukykytavoitteet. Hinnoittelua voidaan tehdä useilla eri strategioilla, mutta niissä näkyy aina kustannusten, kilpailijain markkinoiden ja kannattavuustavoitteiden vaikutus. Hinnoittelustrategia voi perustua esimerkiksi siihen halutaanko saavuttaa markkinaosuutta (alhaisella hinnalla) tai parantaa myytävän tuotteen tai palvelun kannattavuutta nostamalla hintaa. Hinnoitteluun liittyy merkittävästi myös se, onko kyseessä tuote, jolla selvä markkinahinta vai onko tuote siten ainutlaatuinen, ettei sille ole selvää markkinahintaa. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005, 185–186.)

Asiantuntijapalvelujen hinnoittelu, kuten muidenkin palvelujen hinnoittelu, eroaa aineellisten tuotteiden hinnoittelusta. Palvelut ovat aineettomia ja sen vuoksi esimerkiksi yksittäisen tuoteyksikön määrittely on hankalaa, erityisesti asiantuntijapalveluissa. Parturileikkauspalvelun pystyy esimerkiksi määrittelemään suhteellisen tarkasti tietynlaiseksi toimenpiteeksi, mutta esimerkiksi laajemmat markkinointisuunnittelutyöt harvoin ovat määriteltävissä ja hinnoiteltavissa samalla tavalla. Toinen aineellisista tuotteista erottava tekijä on palveluiden hankala korvattavuus. Toisin kuten esimerkiksi

laitteissa, palveluissa ei voida käyttää samaa varaosa- tai korjauslogiikkaa ja epäonnistuneen palvelun kustannukset saattavat ylittää palvelun hinnan. (Docters, Reopel, Sun & Tanny, 2004, 23.)

Bhimani ym. (2015, 345–346) jakavat hinnoittelupäätökset samankaltaisesti kolmesta tekijästä; asiakkaista, kilpailijoista ja kustannuksista riippuvaisiksi. Tiivistettynä tämä tarkoittaa, että tuotteen hinnan tulee

1. olla sellainen, jonka asiakas on valmis maksamaan
2. olla kilpailukykyinen verrattuna kilpailijoiden hintoihin
3. kattaa tuotteen valmistuksesta aiheutuneet kustannukset ja samalla tuottaa haluttu tuotto.

Yksi strategia näiden kolmen tavoitteen saavuttamiseksi on tavoitehinnoittelu (target pricing), jossa tuotteelle määritellään arvio hinnasta, jonka asiakkaat ovat valmiita maksamaan. Tavoitehinnan perusteella määritetään tuotteen valmistamisesta aiheutuva tavoitekustannus siten, että tavoitehinnan ja –kustannuksen erotus on tuotteen tavoitekate. Kustannuksia on siis sopeutettava siten, että tuottotavoite tulee saavutetuksi tavoitehinnalla. (Bhimani ym. 2015, 352.) Asiantuntijapalveluissa kustannusten sopeuttaminen tarkoittaisi tavoitehinnoittelustrategiassa käytännössä pienemmän tuntimäärän käyttämistä tai vähemmän kokoneiden ja pienempipalkkaisten asiantuntijoiden käytön määrän lisäämistä suhteessa suurempipalkkaisiin asiantuntijoihin palvelun tuottamisessa.

Tuntihinta on merkittävä komponentti palvelujen hinnan ja tuoton muodostumisessa. Tuntihinnoittelua tehdään pääasiassa kahdella tavalla. Yksinkertaisempi tapa on hinnoitella tuote Bhimanin kolmannen hinnoitteluperiaatteen mukaisesti siten, että hinnoittelu perustuu kunkin asiantuntijatason palkkaukseen kattaen muuttuvat kustannukset ja tarvittavan voiton. Tässä mallissa periaatteessa jokaisen työntekijän laskutettavalla työtunnilla on ennalta määrätty kate. Jotkut yritykset pystyvät kuitenkin hinnoittelemaan tuotteensa enemmän markkinaperusteisesti, jolloin hintoja voidaan hivuttaa rajalle, jonka asiakkaat ovat valmiita maksamaan. Tällöin myös tuotossa voidaan päästä ensimmäistä mallia parempaan tulokseen.

Kubrin (2002, 685–687) mukaan konsultointipalvelujen hinnoittelutasoon vaikuttavat useat tekijät. Tärkeimmät niistä ovat

- alan yleinen hintataso
- kilpailijoiden hinnoittelu
- erilaiset markkinasegmentit
- uuden palvelun lanseeraus
- ostajan vaatimukset ja
- yrityksen imago.

Alan yleinen hintataso ja kilpailijoiden hinnoittelu vaikuttavat erityisesti siihen, millaisella hinnalla palveluja yleensä markkinoilla ostetaan ja hinnoittelun täytyy heijastaa tätä tasoa, jotta palvelut menevät kaupaksi. Eri markkinasegmenteille, kuten voittoa tavoittelemattomille yhteisöille tai julkiselle sektorille voi olla haastavaa hinnoitella yhtä korkealle kuin yrityksille ja pienet yritykset eivät välttämättä ole niin maksukykyisiä kuin suuret. Uutta palvelua lanseerattaessa markkinoille tuleminen saattaa vaatia väliaikaisesti normaalia hintatasoa alemmaa hintatasoa, jotta markkinaosuutta saadaan otettua. Saman voitaisiin lisäksi ajatella kuuluvan uusiin asiakkaisiin, ei vain uusiin palveluihin. Ostajan vaatimukset, usein erityisesti julkisella sektorilla voivat vaikuttaa merkittävästi hintaan, joka voi olla jopa suoraan ostajalta annettu. Lisäksi hinnoittelutasoon vaikuttaa yhtiön imago. Mikäli asiantuntijapalveluyritys pyrkii näyttäytymään erityisen korkeatasoisena palveluntarjoajana, se näkyy myös hinnoittelussa hintoja nostavasti. (Kubr 2002, 685–687.)

Asiantuntijapalvelujen hinnoitteluun linkittyy vahvasti myös palvelujen tuotteistaminen. Jaakkolan (2011, 228) mukaan asiantuntijapalveluyritysten tuotteistamiseen liittyy kolme osa-aluetta jotka ovat

- palvelutarjonnan täsmentäminen ja standardointi
- palvelutarjonnan ja asiantuntijoiden osaamisen konkretisointi sekä
- prosessien ja metodien systematisointi ja standardointi.

Asiantuntijapalveluyritysten johtajat pyrkivät siihen, että palvelutuotanto yhtiössä olisi systemaattista ja yleisesti järkevästi hoidettua siten, että kasvun ja tehokkuuden kautta

tavoiteltava kannattavuus ovat saavutettavissa. Jotkut asiakkaat myös suosivat konkreettisia, hyvin määriteltyjä palveluja verrattuna epätarkkaan ja abstraktiin asiantuntijuuden kuvaamiseen, joten tuotteistaminen voi joillekin asiantuntijapalveluille olla elinehto.

Koska asiantuntijapalvelujen hinnoittelu on usein haastavaa, palvelujen tuotteistaminen antaa mahdollisuuden luoda joillekin palveluilla niin sanottuja listahintoja, joita noudattamalla hinnoitteluprosessi on usein helpompi. Tuotteistaminen voi auttaa myös standardoimaan usein kysytyjä, suhteellisen muuttumattomana tarjottavia palveluja siten, että niiden tarjoaminen ja tuottaminen on tehokkaampaa ja nopeampaa. Tuotteistamisen myötä saattaa olla mahdollista määrittää jopa niin sanotut listahinnat tietyille palveluille, joiden tuottaminen on riippuvainen vähemmän asiakaskohtaisista vaatimuksista. Toisaalta listahinnat voivat olla myös lähtökohtia, joista hinnoittelua rakennetaan kohti räätälöityä tarjoutta ja täten säästetään aikaa verrattuna hinnoittelumalliin, jossa lähdetään joka puhtaalta pöydältä. (Sipilä 1996a, 79–80.) Tuotteistaminen on mielenkiintoinen aspekti asiantuntijapalveluissa, sillä se vie asiantuntijapalveluyrityksiä ainakin teoriassa kauemmas niiden perinteisestä tunnusmerkistä, räätälöinnistä. Sipilän (1996b, 99–101) ja Jaakkolan (2011, 229) mukaan ne eivät kuitenkaan sulje toisiaan pois, vaan standardoinnin yhteydessä voidaan ottaa huomioon myös jokaisen tapauksen yksilölliset piirteet, jopa tehokkaammin, sillä pohjaa ei tarvitse jokaisella kerralla keksiä uudelleen.

Asiantuntijapalvelujen hinnoittelussa käytännössä käytetään yleisesti kahta erilaista tapaa hinnoitella toimeksiantoja: tuntiperusteinen hinnoittelu tai kiinteä hinnoittelu. Tuntiperusteista hinnoittelua käytettäessä projektin hinta määräytyy asiantuntijoiden projektiin käyttämien tuntien mukaan, kiinteähintaisen projektin laskutus on riippumaton siihen käytettyjen tuntien määrästä. Projekteja on myös mahdollista hinnoitella niin sanotulla hybridimallilla, jossa osa projektista on kiinteähintainen ja osa hinnoitellaan käytettyihin tunteihin perustuen. Kiinteähintaisia projekteja voidaan tehdä erityisesti silloin, kun projektin tavoitteet, laajuus ja arvio tarvittavista työtunneista ovat kohtuullisen tarkasti arvioitavissa ennen projektia. Tällöin projektille voidaan asettaa kiinteä hinta, joka hyvin todennäköisesti riittää kattamaan projektin kustannukset ja tuottamaan lisäksi vaaditun tuoton. Tuntiperusteinen hinnoittelu taas sopii paremmin projekteille, joiden tavoitteita ja kustannuksia ei voida alkuvaiheessa arvioida niin hyvin,

että projektin hinta osattaisiin varmuudella asettaa kiinteäksi ja kannattavaksi. (Kubr 2002, 687–689; Baschab & Piot 2005, 378–379.) Tuntiperusteisen hinnoittelun yhtenä heikkoutena verrattuna kiinteään hinnoitteluun on se, että tuntiperusteista hinnoittelua käytettäessä asiakkaalle on selvitettävä tarkemmin, kuinka monta työtuntia mihinkin projektin osaan on käytetty ja kuka tunnit on tehnyt (Løwendahl 2005, 124).

Joissain tapauksissa hinnoitteluun liittyy ehdollisuutta, toisin sanoen laskutettava hinta voi perustua siihen, miten asiantuntijapalvelujen tuottaja suoriutuu tehtävässään. Hinnoittelumalli voi toimia hyvänä motivaattorina, mutta tuloksen mittaaminen voi olla hankalaa ja se voi myös ohjata asiantuntijaa keskittymään lyhyen aikavälin hyötyihin pitkän tähtäimen kehittämisen kustannuksella. Lisäksi toimeksiannon onnistuminen voi olla myös asiakkaasta kiinni, jolloin asiantuntijan erinomaisesta työstä huolimatta tavoitteet voivat jäädä saavuttamatta. (Kubr 2002, 689–690.) Connel ja Zalan (2012, 2683–2684; 2687) kirjoittavat myös tulokseen perustuvasta hinnoittelusta liittyen liikkeenjohdon konsultointiin. Heidän mukaansa tulokseen perustuvia palkkiomalleja kannattaa käyttää silloin, kun asiakas on tuttu ja kun sekä työn määrä että vaativuus ovat suhteellisen helposti arvioitavissa. Mikäli näistä kriteereistä joudutaan tinkimään, tulisi kiinteän palkkion osuutta kasvattaa ja tulokseen perustuvaa osaa pienentää tai poistaa kokonaan.

Kuten aiemmin on tullut ilmi, asiantuntijapalvelut ovat usein pitkälle räätälöityjä, joten useimmille palveluille ei ole selkeää markkinahintaa. Toisaalta asiantuntijapalveluja tarjoavilla yrityksillä, kuten lakipalveluilla voi olla julkisia hintoja palveluille, joiden toteuttaminen on standardinomaista. Standardinomaisia palveluja, joita voidaan ajatella olevan esimerkiksi avioehdon tai testamentin tekeminen, tehdään yleensä pienten lakitoimistojen tai yksityisten ammatinharjoittajien toimesta. Monimutkaisempia, pääasiassa yrityksille suunnattuja palveluja, kuten konkurssi-, yrityskauppa- ja arvopaperiasioita koskevia palveluja tuottavat useimmin suuremmat lakitoimistot eikä tällaisille palveluille ole suoranaista markkinahintaa. (Mahershri & Winston 2014, 170–171.) Tämä osoittaa hyvin sen, että mitä räätälöidymmästä ja monimutkaisemmasta asiantuntijapalvelusta on kyse, sitä vaikeampaa on arvioida projektin kustannus, hinta tai kannattavuus.

Palvelujen ostajalle ostopäätökseen vaikuttavat usein myös muut asiat kuin hinta. Näitä tekijöitä voivat esimerkiksi olla palvelun tuottajan maine, palvelun nopea saatavuus ja palvelukokemus, kuten viestinnän helppous ja tehokkuus asiantuntijoiden ja asiakkaan välillä. Markkinahinta asiantuntijapalvelujen kontekstissa ei tarkoitakaan alalla olevaa tiettyä hintaa tietylnlaisesta palvelusta, vaan sitä hintaa, jonka markkina on valmis maksamaan tietyn yrityksen tietyistä tai kaikista palveluista yleensä. Shostackin (1984) esittelemä palvelujen pohjapiirros (service blueprint, SP) voi auttaa hahmottamaan tuota monimutkaista suhdetta, joka asiantuntijoiden ja asiakkaiden välillä on. SP-mallin perusidea on auttaa yrityksiä ymmärtämään palvelun komponentit kaikkien osapuolten näkökulmasta erottelemalla esimerkiksi asiakkaalle näkyvän toiminnan (asiakasrajapinta) sellaisesta toiminnasta, joka tapahtuu asiakkaan näkemättä. Mallissa tärkeässä osassa ovat kontaktipisteet, joissa arvo luodaan asiakkaalle, jolloin yrityksen on helpompi hahmottaa, mitkä kaikki palveluprosessin palaset liittyvät siihen. Kontaktipisteiden ja näkyvän toiminnan korostaminen on tärkeää, sillä sen kautta nähdään, missä kaikissa palvelun osissa asiakas itse arvioi saamansa palvelun laatua. SP-malli voi auttaa lopulta tunnistamaan entistä paremmin arvonluonnin kohdat asiakkaan näkökulmasta ja siten helpottaa markkinaehtoisen hinnoittelun käyttöönotossa, jolloin yrityksellä on mahdollisuus parantaa kannattavuuttaan. (Calabrese & De Francesco 2014, 907–909; 919.)

Wardell, Wynter ja Helander (2008) esittelevät asiantuntijapalveluiden hinnoitteluun kapasiteettiin ja arvonluontiin perustuvan CVBP-mallin (capacity and value-based pricing), jonka tarkoituksena on antaa vaihtoehto kustannuspohjaiselle hinnoittelustrategialle. CVBP-mallissa pyritään yhdistämään myytävän palvelun perusarvo (stand alone value) muihin muuttujiin, kuten yrityksen kapasiteettimahdollisuuksiin. Mallissa otetaan siis huomioon palvelun tuottajan kapasiteettiin liittyvät rajoitteet, joiden perusteella erilaisten asiakkuuksien tai toimeksiantojen hinnoittelua punnitaan. Mallin kantava ajatus on, että otettaessa asiakkuuksia vastaan, on arvioitava, onko toimeksianto paras mahdollinen suhteutettuna sen vaatimiin resursseihin, jos toimeksiantoa vertaa muihin mahdollisiin vaihtoehtoihin. Ideana ei niinkään ole kieltäytyä asiakkaan palvelemisesta, vaan hinnoittelun muokkaamisesta siten, että kyseinen asiakas tulee yritykselle vähintään yhtä kannattavaksi kuin todennäköinen vaihtoehtoinen asiakas. Luonnollisesti tämä hinnan suhteutus, joka yleensä on korotus, voi aiheuttaa asiakkaan vetäytymisen. Mallin

monimutkainen sovellus voisi olla järjestelmä, joka kertoisi potentiaaliselle asiakkaalle palvelujen hinnan ja aikataulun perustuen asiakkaiden toiveisiin palvelun luonteesta, ajankohdasta ja laajuudesta. Tämänkaltaisen systeemin käytännön toteuttaminen on kuitenkin hyvin haastavaa, mutta mallia hyödyntämällä hinnoittelussa on mahdollista pyrkiä tietyn aikavälin kannattavuuden maksimointiin. Koska hinnanasetanta asiantuntijapalveluille ei riipu ainoastaan markkinahinnasta tai tuotantokustannuksista, joihin lisätään tuottovaade, voivat CVBP-mallissa olevien parametrien arviointi auttaa tekemään toimeksiantojen kannattavuuksien optimointia parantavia päätöksiä. Tällaisia parametreja ovat muun muassa käytettävissä oleva osaaminen, toimeksiannon keston ja vaiheiden, palvelujen yleisen kysynnän ja kilpailevien palveluntarjoajien kannattavuus.

Newtonin (2013, 33–35) mukaan pitkällä aikavälillä asiakkuudet ja niiden kannattavuus muuttuvat esimerkiksi hinnoittelun tai työn tuottavuuden muuttuessa. Muutoksia aiheutuu myös yrityksen ja sen asiakkaiden henkilöstö- ja organisaatiomuutosten takia. Näiden muutosten seurauksena on luonnollista, että joka vuosi yritykset saavat uusia asiakkaita, mutta myös menettävät vanhoja asiakkaitaan. Tätä prosessia tulisi yrityksissä ohjata siihen suuntaan, että yrityksen asiakaskunta kehittyisi kohti mahdollisimman mielekästä portfolioa. Newtonin sanoma vie CVBP-mallin tavanomaista resurssien objektiivista optimointia pidemmälle ottamalla huomioon kahden organisaation, palveluja ostavan ja palveluja myyvän, välisen kulttuurin ja arvojen koheesion, joka edesauttaa yhteistyötä ja siten mahdollistaa tehokkaan ja kannattavan palvelutoiminnan.

Turnerin ja Aldhizerin (1997, 83) mukaan kiinteähintainen projekti sisältää asiantuntijapalvelujen tarjoajalle riskin siitä, että palvelusta saatu palkkio ei lopulta kata kaikkia projektin kustannuksia. Toisaalta kiinteä hinnoittelu luo mahdollisuuden, että suorittamalla projektin tavoitteet tehokkaasti, voi projektin kannattavuus yltää selvästi tuntihinnoiteltua projektia korkeammalle. Toisaalta tuntihinnoitellussa projektissa riski on pääasiassa asiakkaalla. Tästä syystä hinnoittelumallia valittaessa on arvioitava todennäköisyys riskille, että palvelua ei pystyittäisikään tuottamaan arvioidulla tuntimäärällä ja huomioitava se kiinteässä hinnassa. Riippuen hinnoittelutavasta, Wardellin, Wynterin ja Helanderin (2008) CVBP-malli voisi toimia niin kiinteähintaisessa kuin tuntihintaisessa projektissa, jossa hinnoittelumallin riskit olisivat vain yhtenä lisäkomponenttina.

Myös Garoupa ja Gomez-Pomar (2008) tutkivat sitä, kuinka kiinteä hinnoittelu jakaa riskiä enemmän palvelun tarjoajalle, kuin asiakkaalle. Heidän tutkimuksessaan asianajotoimistojen hinnoittelua ohjaavista asioista todetaan, että kiinteähintainen hinnoittelumalli toimii erityisesti silloin, kun kustannukset ovat hyvin tiedossa. Kiinteä hinta myös vähentää moraalikatoa, sillä työ on järkevää tehdä niin tehokkaasti kuin mahdollista. Jotkut asiakkaat karttavat tuntihinnoittelua juuri sen vuoksi, että se asettaa kannustimen tehdä työtä hitaammin kuin se olisi mahdollista tai enemmän kuin olisi tarpeellista. (Kubr 2002, 687.) Toisaalta, kun epävarmuus tapaukseen käytettävästä aikamäärästä on suuri, kannattaa asianajotoimiston käyttää tuntiperusteista hinnoittelua, vaikka se lisääkin moraalikatoa. Lakiyhtiöiden asiakkaina, toisin kuin useimmissa muissa asiantuntijapalveluyrityksissä, on usein myös yksityishenkilöitä, joiden maksukyky on tavallisesti alhaisempi, kuin yrityksillä. Koska maksukyky on alhaisempi, voi kummallekin osapuolelle olla turvallisempaa valita kiinteä hinnoittelu, jotta asiakas pystyy todennäköisesti maksamaan palveluista aiheutuvat kustannukset. Mikäli kiinteä hinta ei kata arvioituja asianajotoimiston kustannuksia, ei sopimusta tässä tapauksessa synny. (Garoupa & Gomez-Pomar 2008, 461–462.)

Teorian pohjalta voidaan selvästi erottaa hinnoittelumallien kaksi olennaisinta vaihtoehtoa, eli kiinteä hinnoittelu ja tuntiperusteinen hinnoittelu. Näiden ominaisuuksia on koottu taulukossa 1.

Taulukko 2. Asiantuntijapalvelujen hinnoittelumallien SWOT-analyysi.

| | Kiinteä hinta | Tuntiperusteinen hinta |
|----------------|---|--|
| Vahvuudet | <ul style="list-style-type: none"> Selkeä kustannus asiakkaalle. Ei tarvetta eritellä kaikkea tehtyä työtä. | <ul style="list-style-type: none"> Alhainen riski |
| Heikkoudet | <ul style="list-style-type: none"> Lopullisen työmäärän arvioinnin hankaluus. Vaatimus tarkasta sisäisestä seurannasta. | <ul style="list-style-type: none"> Ei mahdollisuutta odotuksia parempaan tuottoon. Hankalasti arvioitava hinta asiakkaalle. Vaatimus tarkasta tehdyn työn raportoinnista. |
| Mahdollisuudet | <ul style="list-style-type: none"> Tehokkaasti toimitetun toimeksiannon keskimääräistä parempi kannattavuus. | <ul style="list-style-type: none"> Asiakkaan tyytyväisyys jos työ saadaan tehtyä aikataulua nopeammin. |
| Uhat | <ul style="list-style-type: none"> Heikon ennakoarvioinnin tai odottamattomien vaikeuksien aiheuttama heikko kannattavuus. | <ul style="list-style-type: none"> Asiakkaan tyytymättömyys lopulliseen hintaan. |

2.3.2 Asiantuntijapalvelujen kustannusten määrittäminen

Kuten aiemmin todettiin, Baschabin ja Piotin (2005, 16) esittelemässä asiantuntijapalvelujen yksinkertaistetussa kannattavuuslaskelmassa tärkeimmät kustannusten aiheuttajat ovat asiantuntijoiden työtuntimäärä sekä työtunnin hinta. Lisäksi kustannuksia aiheuttavat yritysten yleiskustannukset, kuten esimerkiksi hallinto, myynti ja vuokrat.

Voidaan olettaa, että työtuntimäärät ja työtunnin hinnat ovat suhteellisen vaivattomasti yhtiön tiedossa ja todennettavissa kutakin projektia kohden. Yleiskustannusten osuus yhden projektin kustannuksista voidaan ajatella vaihtelevan merkittävästi riippuen siitä, miten kustannuksia mitataan, allokoidaan tai miten paljon niitä yksinkertaisesti syntyy. Todennäköisesti uusien asiakkaiden hankkimiseen ja hallinnointiin menee enemmän

aikaa ja työtä kuin vanhojen asiakkaiden. Samalla tavalla voidaan ajatella yhtiölle uudenlaisista toimeksiantotehtävistä verrattuna tehtäviin, joihin yhtiöllä on vahva rutiini. Yleiskustannusten mittaamiseen ja allokointiin sekä niiden vaikutukseen kannattavuuslaskelmiin on syytä perehtyä hieman tarkemmin.

Muun muassa Kaplanin ja Thompsonin (1971) sekä Youngin (1985) mukaan yleiskustannusten kohdistaminen on yleinen laskentatoimen ongelma, joka ratkaistaan usein suoraviivaisesti allokoimalla harkinnanvaraisesti tietty osa yleiskustannuksista tuotteille tai projekteille esimerkiksi ajanjaksoon perustuen. Tämä kuitenkin yleensä johtaa siihen, että todellisuudessa projektista aiheutuneet yleiskustannukset poikkeavat kirjatuista määristä, jolloin projektin laskettu kokonaiskannattavuus ei vastaa todellisuutta. Kannattavuus voi näyttäytyä sekä liian hyvänä, että liian huonona virheen seurauksena. Tämä voi taas johtaa vääriin johtopäätöksiin ja tulkintoihin, joita käytetään esimerkiksi hinnoittelun perustana. Toisaalta jos yleiskustannusten osuus kaikista kustannuksista on hyvin alhainen, ei virheen vaikutus kannattavuuslaskelmaan ole välttämättä olennainen.

Yleiskustannukset koostuvat asiantuntijapalveluyrityksissä pääasiassa hallinnon ja myynnin työkustannuksista, toimitilakustannuksista, kuten vuokrasta ja työtarvikekustannuksista, kuten työlaitteista, välineistä ja järjestelmistä. Asiantuntijapalveluyritykset ovat pääsääntöisesti hyvin työvoimaintensiivisiä, eivätkä pääomaintensiivisiä, joten esimerkiksi poistojen ja arvonalennusten osuus yhtiön kuluissa on pieni. (Pickering 2014, 265.) Voidaan ajatella, että merkittävimmät yleiskustannukset muodostuvat hallinto- ja myyntihenkilökunnasta, sillä pääsääntöisesti asiantuntijat eivät käytä työssään merkittävää kalustoa tai muuta kiinteää omaisuutta. Nämä toiminnot kuuluvat kannattavuuslaskennassa tukitoimintoihin, vaikkakin ne usein organisatorisissa tai strategisissa konteksteissa ovat osa ydintä. Bhimani ym. (2015, 132) jakavat tukitoimintojen kustannusten kohdistamisen kolmeen tapaan: suora allokointi (direct method), portaittainen allokointi (step-down allocation) ja keskinäinen allokointi (reciprocal allocation).

Suora allokointi on yleisin ja suoraviivaisin yleiskustannusten kohdistamisen metodi. Siinä tukitoimintojen kustannukset kohdistetaan laskennallisella osuudella jokaiselle liiketoimintayksikölle. Sen ongelma on, että se ei ota huomioon sitä, että myös

tukitoiminnot palvelevat toisiaan. Hieman tarkemmin kustannukset saadaan kohdistettua portaittain, jolloin tukipalvelut laitetaan järjestykseen (portaisiin) ja jokaisen tukitoiminnon kulut kohdistetaan portaittain toisille tukitoiminnoille ja lopulta liiketoimintayksiköille. Tämä menetelmä ottaa huomioon paremmin tukipalvelujen keskinäisen toiminnan. Keskinäinen allokointi tarjoaa kaikkein tarkimman kuvan siitä, miten koko organisaation eri yksiköt hyödyntävät toisiaan, sillä siinä jokainen tukipalveluyksikkö kohdistaa kustannukset muille tukipalveluyksiköille, jotka lopulta kohdistetaan liiketoimintayksiköille. (Bhimani ym. 2015, 132–133.)

Mikään näistä malleista ei kuitenkaan suoraan vastaa mahdolliseen kysymykseen siitä, kohdistetaanko kustannuksia budjetoitujen vai toteutuneiden kustannusten mukaisesti. Tämä valinta voi suoraan vaikuttaa kannattavuuden määrittelyyn, sillä on todennäköistä, että toteutuneet kustannukset poikkeavat budjetoituista, mikä taas vaikuttaa tavalla tai toisella kunkin yksikön tehokkuuteen tai kannattavuuteen. Mikäli kustannukset kohdistetaan budjetoitujen kulujen mukaisesti, on riski toteumasta tukipalvelulla ja toisaalta jos kustannukset kohdistetaan toteutumien mukaan, riski on liiketoimintayksiköllä. Tästä syystä onkin luotu malleja, joissa osa kustannuksista lasketaan budjetoitujen ja osa toteutuneiden mukaisesti. (Bhimani ym. 2015, 130–135.)

Yrityksen koolla voi olla suuri merkitys kannattavuuteen, sillä ne pystyvät pienempiä yrityksiä useammin hyödyntämään skaalaetuja, joiden avulla yleiskustannukset jäävät pienemmiksi suhteessa liikevaihtoon. Skaalaetuja syntyy erityisesti hyödyntämällä alalla olevia parhaita käytäntöjä ja implementoimalla niitä laajasti koko organisaatioon, jolloin esimerkiksi hallintohenkilöstö pystyy tuottamaan hallintopalvelut suuremmalle asiantuntijajoukolle, kuin pienemmässä yrityksessä. (Baschab & Piot 2005, 9.)

Useimmissa organisaatioissa työntekijöille maksetaan eri suuruista palkkaa perustuen työntekijöiden työnkuvaan, kokemukseen ja osaamiseen. Eri yhtiöillä on myös erilaisia tapoja luoda palkkarakenteita, joilla pyritään pääsääntöisesti palkitsemaan ja motivoimaan työntekijöitä yhtiön tavoitteiden saavuttamiseksi. Palkkarakenteet liittyvät usein esimerkiksi työntekijätasoihin yhtiön hierarkiassa jolloin palkkaus muuttuu myös tason muuttuessa, yleisimmin ylennyksen johdosta. Tästä syystä yrityksessä työskentelevien asiantuntijoiden palkat ja siten palkkakustannukset eroavat, usein merkittävästi ylimmän ja alimman tason välillä. (Gerhart & Rynes 2003, 81–82; 93; 104.)

Työkustannukset ovat yleensä riippumattomia siitä, kuinka paljon kukin työntekijä käyttää aikaansa asiakastyöhön ja kuinka paljon hallinnolliseen työhön. Yhden toimeksiannon työkustannukset eivät kuitenkaan ole ainoastaan riippuvaisia siihen käytettävien työtuntien määrästä, vaan myös työtunteja tekevien yhden työtunnin kustannuksesta, toisin sanoen työntekijöiden palkasta. Asiantuntijapalveluyrityksien on siten pystyttävä hyödyntämään asiantuntijaresurssinsa parhaalla mahdollisella tavalla, jotta heidän koko potentiaalinsa tulee käytettyä, sillä kokeneempien ja osaavimpien asiantuntijoiden käyttäminen on kallista, eikä heidän siksi kannata tehdä tehtäviä, joita vähemmän kokenut ja pienempipalkkainen asiantuntija voi myös tehdä. (Baschab ja Piot 2005, 284.) Tämä voi toisaalta johtaa tilanteeseen, missä yrityksellä on houkutus palkata nuorempia, edullisempia asiantuntijoita liikaa, mikä on mahdollista ainoastaan, mikäli suuri osa yhtiön asiakastyöstä koostuu rutiininomaisemmista tehtävistä. (Løwendahl 2005, 147). Hinnoittelussa vaikuttava tuotteistaminen vaikuttaa myös resursoinnissa. Pitkälle standardoidut projektit voidaan useammin toteuttaa kokemattommalla työvoimalla, jolloin lähtökohtaisesti kustannukset projektia kohden pienenevät. (Sipilä 1996b, 99.)

Løwendahlin (2005, 36) mukaan toimeksiantojen eritasoisen työvoiman käyttö määrittyy pitkälti jo hinnoittelu- ja tarjousvaiheessa. Myös asiakkaan toiveet ja vaatimukset voivat vaikuttaa siihen, kuinka paljon minkäkin tasoisia asiantuntijoita toimeksiannoissa käytetään, joten resurssien optimointi on ymmärrettävä jo silloin, kun palveluja tarjotaan asiakkaille. Yrityksen projektipäälliköiden tai myyjien on osattava alusta asti arvioida, mikä on asianmukainen määrä käyttää projektissa kunkin tasoista tai hintaista resurssia, jotta projekti saadaan toteutettua laadukkaasti, mutta myös kannattavasti.

Asiantuntijapalveluyhtiöiden palkkapolitiikka on tärkeä osa kannattavuuden määräytymistä. Palkkapolitiikka voi periaatteessa vaikuttaa kannattavuuteen molempiin suuntiin, sillä korkeat palkat ja erityisesti tehokkuusbonukset voivat motivoida joitain työntekijöitä suoriutumaan entistä tehokkaammin, jolloin kokonaisuutena kannattavuus voi parantua. (Reihlen & Werr 2012, 149–150.) Lyhyemmällä aikavälillä tarkasteltuna voidaan kuitenkin ajatella, että kannattavuuteen vaikuttaa erityisesti osaamisen optimointi siten, että mahdollisimman suurimman osan työstä tekevät nuoremmat asiantuntijat ja kovapalkkaisimmat kokeneet asiantuntijat vain pienen osan.

Yhtiöissä, jotka panostavat erityisen paljon työntekijöidensä urapolkuihin ja kannustavat nopeaan etenemiseen, on maksettava hieman keskimääräistä matalampaa palkkaa nuorille asiantuntijoille, jotta palkkabudjetissa on riittävästi tilaa etenemiselle. Mikäli alkupalkat ovat jo valmiiksi liian korkeita, asettaa se suuremmat rajoitteet ylennyksille. (Malos & Campion 2000, 750.) Tämä entisestään korostaa sitä, että asiantuntijayhtiöiden kannattavuuteen merkittävästi vaikuttava asia on organisaation sisäinen palkkarakenne.

Taulukko 3. Esimerkki työtuntien eri tasoille asiantuntijoille jakautumisen vaikutuksesta.

| Yrityksen tavoitteena laskuttaa työkustannus 2,5-kertaisesti | | | | | |
|--|----------------------|----------------------------|-------------------------|----------------------------|-------------------------|
| Työntekijä-taso | Työkustannus / tunti | Työtunteja projekti A | Työkustannus projekti A | Työtunteja projekti B | Työkustannus projekti B |
| Partner | 80,00 | 10,00 | 800,00 | 30,00 | 2 400,00 |
| Manager | 40,00 | 30,00 | 1 200,00 | 50,00 | 2 000,00 |
| Junior | 20,00 | 100,00 | 2 000,00 | 60,00 | 1 200,00 |
| | | 140,00 | 4 000,00 | 140,00 | 5 600,00 |
| | | Tavoitelaskutus projekti A | 10 000,00 | Tavoitelaskutus projekti B | 14 000,00 |

Työntekijöillä voi olla tavoitteena tuottaa yritykselle liikevaihtoa 2,5–3 kertaa oman palkkansa verran (Løwendahl 2005, 36). Taulukon 3 esimerkistä näemme, että sillä, minkä tasoinen asiantuntija työtä tekee, on suuri vaikutus siihen, mikä projektin laskutustavoite tai kannattavuus tulee olemaan. Mikäli kyseinen toimeksianto tehtäisiin 12 000 euron kiinteällä hinnalla, se ylittäisi laskutustavoitteen projekti A:n osalta ja alittaisi projekti B:n osalta. Projekti B:n tulisi siis tuottaa asiakkaalle enemmän lisäarvoa samalla työtuntimäärällä kuin projekti A, jolloin myös korkeampi hinta olisi hyväksyttävä.

Tarkkojen kustannusarvioiden tekeminen on tärkeää onnistuneen projektin loppuunsaattamiseksi. Kustannusten karkaaminen yli budjetoidun on kuitenkin yleistä, vaikka erilaisia tapoja tämän riskin pienentämiseen on olemassa. Usein kustannusten ylittyminen johtuu liian optimistisesta asenteesta projektiin. (Sing, Love, Tiong & Wang 2013, 321.)

Asiantuntijatyö, kuten muutkin projektimuotoiset työt voivat muuttua kesken toteuttamisen. Usein muutokset saattavat aiheuttaa lisäkustannuksia esimerkiksi yli budjetin menevien tehtyjen tuntien muodossa. Asiantuntijapalveluyritysten tavoitteena on luonnollisesti pysyä suunnitellussa kannattavuudessa, jolloin muutokset tai viivästykset projektissa saattavat koitua ongelmiksi. Mikäli toimeksiannossa käytetään tuntiperusteista hinnoittelua, lisäkustannukset voidaan teoriassa aina veloittaa asiakkaalta laskuttamalla toteutuneet tunnit. Arvioidun toteuman ylittäminen laskutuksessa voi kuitenkin vahingoittaa asiantuntijapalveluyrityksen ja sen asiakkaan välistä suhdetta, ellei tilannetta käsitellä hienovaraisesti. Palvelun tuottajan on pystyttävä perustelemaan asiallisesti, miksi kuluja syntyy arvioitua enemmän. (Newton 2013, 119–120.) Kiinteähintaisissa toimeksiannoissa asian voidaan nähdä olevan vielä monimutkaisempi, sillä suoraa perustetta lisälaskutukseen ei ole olemassa ja lisälaskutuksen perusteet tulisi määrittellä sopimuksessa tai sopia tapauskohtaisesti.

Asiantuntijapalveluyritykset voivat käyttää yrityksen ulkopuolelta ostettuja palveluja, mikäli yrityksestä ei löydy asianmukaista osaamista jonkin toimeksiannon osa-alueen toteuttamiseen. Ulkoistus tulee kysymykseen tilanteessa, jossa sama tai laadukkaampi palvelu osana toimeksiantoa saadaan ostettua ulkopuoliselta palveluntarjoajalta edullisemmin, kuin mitä sen toteuttaminen yrityksen omilla resursseilla kustantaisi. Ulkoistusta voidaan käyttää myös silloin, jos toimeksiantoon vaadittavaa resurssia ei sillä hetkellä ole saatavilla esimerkiksi sen ollessa sitoutunut muihin toimeksiantoihin eikä siten palvelua voida tuottaa yrityksen sen hetkisillä omilla resursseilla. Ulkoistuspäätökset tehdään projektiluontoiseen työhön perustuvissa yrityksissä, kuten asiantuntijapalveluyrityksissä projektikohtaisesti. (Tarziján & Brahm 2014, 996; Callahan, Stetz & Brooks 2011, 79.) Koska ulkoisia palveluja käytetään tapauskohtaisesti, tulisi ne myös kohdistaa suoraan toimeksiannoille, sillä niillä voi olla merkittävä vaikutus toimeksiannon kannattavuuteen.

Asiantuntijapalveluyritysten kustannuslaskennan perustana on toimiva ja asianmukainen työajanseuranta, jota tekevät yleensä kaikki yhtiön työntekijät harjoittelijasta toimitusjohtajaan. Työajanseurannan avulla yritys saa tietoonsa, kuinka paljon kuhunkin projektiin asiantuntijat ovat käyttäneet aikaa ja toisaalta kuinka paljon aikaa on käytetty tehtäviin, jotka eivät ole suoraa asiakastyötä. Usein kirjattu työaika hyväksytään työntekijän lähimmän esimiehen toimesta ennen sen kirjaamista palkanlaskentaan tai

muuhun seurantajärjestelmään. Tästä datasta sisäinen laskentatoimi kerää tiedon kustannuslaskentaan ja kontrollointiin, sekä tulevaisuuden ennusteisiin eri toimeksiantoihin vaadittavasta työajasta. (Baschab & Piot 2005, 350; Boczko 2007, 466–469.) Projektikohtaisen kannattavuuden määrittämiseksi tuntien riittävän tarkka kirjaaminen oikeille projekteille on välttämätöntä. Muuten yrityksissä ei saada asianmukaista kuvaa eri toimeksiannoista esimerkiksi niiden vertailemiseksi.

2.4 Teoreettinen viitekehys

Asiantuntijapalveluorganisaatioiden kannattavuuden komponentit ja arviointi muodostuvat monista myös toisistaan riippuvista asioista, joista rakennetaan tutkimuksen teoreettinen viitekehys. Viitekehys rakennetaan aiemmin käsitellyn teorian pohjalta ja se muodostaa pohjan empiiristen havaintojen tekemiselle. Teoreettisen viitekehäksen perustana on Baschabin ja Piotin (2005) yksinkertaistettu malli asiantuntijapalveluyrityksen tuloksen muodostumisesta. Viitekehyksessä mallin komponentteihin liittyvät asiat sidotaan yhteen ja samalla kootaan aiheen ympärillä oleva teoria.

Asiantuntijapalvelujen tuotot koostuvat laskutettavasta työstä, jotka toimitetaan palvelujen ostajalle. Laskutus perustuu yleensä joko tuntiperusteiseen tai kiinteään laskutukseen. Tuntiperusteisessa laskutuksessa riskistä suurempi osuus on asiakkaalla, sillä projektin venyessä lisäkustannukset jäävät usein ostajan vastuulle. Kiinteässä laskutuksessa riski on palvelun toimittajalla, mutta toisaalta kiinteä laskutus mahdollistaa suurempien katteiden tavoittelun toimeksiannon tehokkuutta parantamalla toisin kuin tuntiperusteisesti laskutettavan toimeksiannon kohdalla. Laskutustavan valinta perustuu usein ennustettavuuteen. Mikäli projekti on yhtiölle rutiininomainen, on riski arvioitujen tuntimäärien ylittymisestä pieni ja siten mahdollisuus saavuttaa tuntilaskutusta suuremmat katteet nostamatta riskiä parempi. Mikäli toimeksiannon luonne on epätavanomainen ja tarvittavia työtunteja on hankala arvioida, kasvaa riski tuntibudjetin ylittymisestä, jolloin kiinteä hinnoittelu voi tuottaa yritykselle epäsuotuisan lopputuloksen.

Asiantuntijapalvelujen relevantit kustannukset määrittävät pääasiassa työvoimakustannusten mukaan, sillä ne useimmiten kattavat suurimman osan yrityksen kustannuksista. Olennaiset kannattavuuden ajurit työvoimaan liittyen perustuvat luonnollisesti työvoiman käyttöön: toimeksianto, projekti ja koko yritys on sitä kannattavampi, mitä vähemmän ja mitä halvempia työtunteja käytetään saman liikevaihdon saavuttamiseen. Yhtiöissä, joissa laskutus on yksinomaan tuntiperusteista, liikevaihto linkittyy tiiviisti tehtyihin työtunteihin, mutta erityisesti kiinteähintaisten projektien kannattavuuteen edelle mainittu vaikuttaa ratkaisevasti. Halvempien työtuntien hyödyntäminen tarkoittaa, että toimeksiannoissa käytetään enemmän yrityksen nuorempien asiantuntijoiden työtä ja vähemmän korkeapalkkaisempia kokeneita asiantuntijoita, jotta projektiin käytettyjen tuntien keskikustannus saadaan matalammaksi.

Työkustannuksiin liittyy myös erilaiset tulospalkkiot, joiden avulla kannustetaan työntekijöitä toimeksiantojen tehokkaaseen läpiviemiseen. Tulospalkkiot voivat määräytyä niin numeeristen kuin subjektiivistenkin mittareiden mukaan. Kannattavuuslaskentaan tulospalkkiota voi olla haastavaa ottaa huomioon ainakaan projekteja suunniteltaessa. Mikäli tulospalkkiot kuitenkin perustuvat suoriutumiseen yksittäisissä projekteissa, nämä palkkiot vaikuttavat projektien toteutuneeseen kannattavuuteen. Jos tulospalkkiomalli on aiemmin esitellyistä malleista tulosperusteinen ja perustuu täysin tai suurimmaksi osaksi projektien kannattavuuteen, palkkioiden vaikutus kannattavuuteen on myös mahdollista laskea ja tulosta käyttää kokonaisarvioissa. Tulospalkkioita tulisi maksaa ainoastaan poikkeuksellisen hyvistä suorituksista ja ne tulisi pystyä sisällyttämään palkkakustannusennusteisiin. (Baschab & Piot 2005, 68; 349; 381.)

Kubrin (2002, 793) mukaan bonuksia voidaan maksaa usein eri perustein. Erityisesti nuoremmille asiantuntijoille maksettavat bonukset saattavat olla kokonaan riippuvaisia koko yhtiön tuloksesta ja siten vähemmän riippuvaisia työntekijän omasta panoksesta. Tämän lisäksi tai sijaan tulospalkkaus voi perustua myös tiimikohtaiseen tai jokaisen työntekijän henkilökohtaiseen panokseen toimeksiannoissa. Usein jonkinlainen koko yhtiön suoriutumiseen perustuva kaikkia koskeva bonusjärjestelmä on koettu hyväksi, mutta bonuksiin pitäisi myös aina liittyä jollain tasolla jokaisen henkilökohtainen suoriutuminen. Tulospalkkauksen perusteiden valinnalla voidaan myös ohjata

työntekijöitä toimimaan yhtiön arvojen mukaisesti. (Kubr 2002, 793–794; Tosi, Katz & Gomez-Mejia 1997, 589.)

Asiantuntijapalveluyrityksen välilliset kustannukset muodostuvat pääasiassa hallintohenkilökunnasta, asiantuntijoiden työajasta, jota ei laskuteta asiakkaalta sekä muista yleiskustannuksista, kuten toimipaikan vuokrasta ja työvälineistä. Välillisten kustannusten merkitys koko yhtiön kannattavuuteen voi vaihdella merkittävästi yhtiöiden välillä, jolloin se myös huomioidaan eri tavoin yhtiön kannattavuuslaskennassa.

Tutkimuksen teoreettisessa osuudessa tarkasteltuja asioita yhdistelemällä voidaan rakentaa asiantuntijapalvelujen toimeksiannokohtaisen tuloksen muodostuminen kustannuslaskentaa hyödyntämällä kahdeksi erilaiseksi kaavaksi, riippuen siitä, onko käytössä kiinteä vai tuntiperusteinen hinnoittelumalli. Yhtälön komponentteihin vaikuttavia asioita analysoidaan ja niistä muodostuu tutkimuksen teoreettinen viitekehys.

Kaava 1. Kaava toimeksiannon kannattavuudesta (tuloksesta), jossa toimeksiannon kokonaishinta on sopimuksessa määrätty:

$$\text{toimeksiannon tulos} = p + e - (h * w) - os - b - oh$$

missä

p = toimeksiannon sovittu hinta

e = asiakkaasta johtuvasta syystä tai muusta syystä tehty lisälaskutus

h = toimeksiantoon käytetty tuntityömäärä

w = keskimääräinen työntekijän työntunnin kustannus

os = ulkopuoliset palvelut

b = toimeksiannon perusteella maksettavat tulospalkkiot

oh = välilliset kustannukset

Kaava 2. Kaava toimeksiannon kannattavuudesta (tuloksesta), jossa toimeksiannon kokonaishinta perustuu siihen käytettyihin työtunteihin:

$$\text{toimeksiannon tulos} = (h * hp) + e - (h * w) - os - b - oh$$

missä

h = toimeksiantoon käytetty tuntityömäärä

hp = keskimääräinen tuntihinta asiakkaalle

e = asiakkaasta johtuvasta syystä tai muusta syystä tehty lisälaskutus

w = keskimääräinen työntekijän työntunnin kustannus

os = ulkopuoliset palvelut

b = toimeksiannon perusteella maksettavat tulospalkkiot

oh = välilliset kustannukset

Kirjallisuuden tunnistettujen komponenttien ja niihin vaikuttavien asioiden pohjalta luodaan taulukkomuotoinen tutkimuksen teoreettinen viitekehys (taulukko 4).

Tutkimuksen teoreettisen osuuden perusteella voidaan tunnistaa myös komponenttien välisiä suhteita. Esimerkiksi edullisen työvoiman osuuden käyttö toimeksiannoissa voi laskea keskimääräistä työtunnin kustannusta w ja kokemattoman työvoiman käyttö voi nostaa toimeksiantoon käytettyä tuntimäärää h . Bonuskomponenttiin b vaikuttavat kaikki muut komponentit, mikäli b määräytyy yhtiössä projektikohtaisten kannattavuuksien mukaan. Toisaalta on mahdollista, ettei bonuskustannuksia kohdisteta suoraan toimeksiannoille. Lisälaskutus e on usein seurausta siitä, ettei projekti pysy sovituissa tuntimäärissä johtuen asiakkaan toiminnasta. Tällöin lisälaskutus e voi kompensoida h :n kasvua ja siten kannattavuus voidaan pystyä pitämään suunnitellussa. Kiinteähintaisen projektin hinnan p voidaan katsoa myös vaikuttavan vähintään välillisesti toimeksiantoon käytettyihin tunteihin h , sillä hinta määrittää projektille tavoitteet, joihin yhtiö pyrkii pääsemään.

Taulukko 4. Kannattavuuden komponentit ja niiden piirteet

| <i>Komponentti</i> | <i>Komponentin luonne</i> | <i>Komponenttiin vaikuttavat asiat</i> |
|---|---|--|
| $p = \text{toimeksiannon sovittu hinta}$ | kiinteä, ei voida vaikuttaa sopimuksen jälkeen | <ul style="list-style-type: none"> • kilpailutilanne • kyky tuottaa lisäarvoa • asiakkaan maksukyky • hinnoittelumalli |
| $hp = \text{keskimääräinen tuntihinta asiakkaalle}$ | kiinteä, loppulaskutus riippuu käytetyistä tunneista | <ul style="list-style-type: none"> • kilpailutilanne • kyky tuottaa lisäarvoa • asiakkaan maksukyky • hinnoittelumalli |
| $e = \text{lisälaskutus}$ | harkinnanvarainen | <ul style="list-style-type: none"> • asiakkaan toiminta • toimeksiantosopimus |
| $h = \text{toimeksiantoon käytetyt työtunnit}$ | muuttuva | <ul style="list-style-type: none"> • asiantuntijoiden kokemus ja osaaminen • kyky arvioida projektin vaatimukset |
| $w = \text{keskimääräinen työntekijän työtunnin kustannus}$ | muuttuva | <ul style="list-style-type: none"> • asiantuntijoiden palkkataso • eri tasoisten asiantuntijoiden osuudet tehdystä työstä |
| $os = \text{ulkopuoliset palvelut}$ | harkinnanvarainen | <ul style="list-style-type: none"> • käytössä olevat resurssit |
| $b = \text{bonukset}$ | harkinnanvarainen tai toimeksiannon tuloksen perusteella määräytyvä | <ul style="list-style-type: none"> • asiantuntijoiden onnistuminen • toimeksiantojen kannattavuus |
| $oh = \text{välilliset kustannukset}$ | kiinteä | <ul style="list-style-type: none"> • yrityksen kyky toimia kevyellä hallinnolla |

Koko yrityksen kannattavuuteen vaikuttaa myös asiantuntijoiden niin sanottu utilisaatioaste eli se osuus asiantuntijan työtunneista, jotka kuuluvat laskutettavaan työhön. Optimaalinen utilisaatioaste on silloin, kun työntekijä suorittaa asiakastyönsä mahdollisimman tehokkaasti ja projekteille kirjattavat tunnit pysyvät budjetissa, mutta projektien ulkopuolellekaan menevä työ ei ole liian suurta. Asiantuntijapalveluyrityksen kannattavuus on parhaimmillaan silloin, kuin työntekijöiden ajasta mahdollisimman suuri osuus menee laskutettavaan työhön. (Baschab & Piot 2005, 283–293.) Toisin sanoen, mikäli merkittävä osa asiantuntijoiden ajasta kuluu hallinnollisiin tehtäviin, projektien kannattavuus voi näyttää hyvältä, mutta koko yrityksen ei. Erityisesti yrityksissä, jotka suosivat kiinteähintaisia projekteja, voivat esimerkiksi projektikohtaiset suoritusperusteiset tulospalkkiot aiheuttaa ongelmia. Mikäli asiantuntijan palkkioon vaikuttaa hänen tehokkuutensa yksittäisissä projekteissa, voi se luoda insentiivin kirjata projekteille tunteja vähemmän kuin mitä todellisuudessa kulunut tai käyttää muita laskennallisia keinoja, jotta projekti saadaan näyttämään kannattavammalta. (Tosi, Katz & Gomez-Mejia 1997, 589.) Siksi utilisaatioastetta tulee seurata projektikohtaisen kannattavuuden lisäksi. Jotta kiinteähintaisten projektien projektikohtaiset kannattavuusanalyysit ovat relevantteja, on huomioon otettava myös projektissa käytettyjen asiantuntijoiden utilisaatioaste.

Jos toteutuneiden työtuntien alhainen määrä johtuu siitä, että asiantuntijat ovat kirjanneet toimeksiannolle vähemmän tunteja, kuin mitä todellisuudessa siihen on kulunut, se antaa väärää tietoa yritykselle toiminnan suunnitteluun. Liian vähäisten tuntien kirjaamien tunnistaminen voi olla vaikeaa, mutta työn laadun ja siihen käytettyjen tuntien suhteesta voidaan pystyä havaitsemaan epäjohtonmukaisuuksia. (Udeh & Lewis 2015, 38.)

Joissain asiantuntijapalveluyrityksissä asiantuntijat hoitavat myös hallinnollisia tehtäviä. Löwendahlin (2005, 29) mukaan kuitenkin niiden yhtiöiden määrä kasvaa, joissa muita työntekijöitä kuin asiantuntijoita on yli puolet. Tämä johtuu siitä, että suurta palkkaa saavien asiantuntijoiden työaika ei ole järkevää käyttää hallinnollisiin tehtäviin. Maksimoidakseen laskutettavien tuntien osuuden kaikista työtunneista, yritykset usein palkkaavat pienempää palkkaa saavia hallintotyöntekijöitä hoitamaan asiakastyöhön kuulumattomat tehtävät, mikä voi johtaa parempaan kannattavuuteen.

Tutkimuksen teoriaosuudessa on nyt rakennettu kaksi kannattavuuden komponentit yhdistävää yhtälöä ja eritelty niitä. Näitä havaintoja ja analyysijä käytetään tutkimuksen

empiirisessä osuudessa arvioidaksemme niiden toteutumista, vaikutusta ja huomiointia todellisissa yrityksissä. Projektikohtaisen kannattavuuden komponentteihin liittyy hyvin monenlaisia asioita, joita yrityksen tulisi ottaa huomioon suunnitellessaan yrityksen toimintaa. Lisäksi huomioon on otettava kannattavuuslaskenta koko yrityksen tasolla, jolloin nähdään mahdolliset ongelmakohdat projektikohtaisessa laskennassa.

3 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSUUS

3.1 Tutkimuksen kohde ja menetelmä

Tutkimuksen empiirisen osuuden kohteiksi valittiin kuusi asiantuntijapalveluyritystä, jotka toimivat eri toimialoilla. Yritykset valittiin tutkijan harkintaa käyttämällä siten, että mukana tutkimuksessa olisi eri aloilla toimivia ja eri kokoisia yrityksiä, sillä kuten teoriassa mainittiin, tutkimuksen tarkoituksena on löytää erilaisia asiantuntijapalveluyrityksiä yhdistäviä asioita liittyen yritysten kannattavuuteen. Tutkimuksessa kartoitettiin näiden haastateltavien henkilöiden suhdetta, suhtautumista ja ajatuksia teoreettisessa viitekehyksessä oleviin asioihin. Tutkimuskohteena olevien yritysten nimiä ei paljasteta ja niiden toimiala ja koko kuvataan siten, etteivät ne ole suoraan tunnistettavissa. Tutkimuksessa ovat yritykset ovat seuraavilta aloilta:

- viestintä
- markkinointi
- konsultointi
- tilitoimistopalvelut
- tilintarkastus- ja neuvontapalvelut (kaksi yritystä).

Yrityksiä lähestyttiin sähköpostitse ja tutkimusaineisto kerättiin 36–55 minuuttia kestäneillä tutkimushaastatteluilla elo-syyskuussa 2018.

Tutkimushaastattelu on yksi tärkeimmistä kvalitatiivisen aineistonkeruumenetelmistä. Tutkimushaastatteluja voidaan tehdä ryhmähaastatteluina tai yksilöhaastatteluina. Ryhmähaastatteluja käytetään erityisesti, jos tutkimuksessa halutaan selvittää myös henkilöiden keskustelua ja suhtautumista toisten vastauksiin. (Qu & Dumay 2011, 238; 243.) Tässä tutkimuksessa valittiin haastateltaviksi yksittäisiä henkilöitä, jotta päästiin pureutumaan yksittäisen päätöksentekijän tai raportioijan näkemykseen kannattavuuteen liittyvissä seikoissa.

Tutkimushaastattelutyypit voidaan jakaa karkeasti kolmeen erilaiseen tapaan niiden rakenteen perusteella. Kolme tapaa ovat

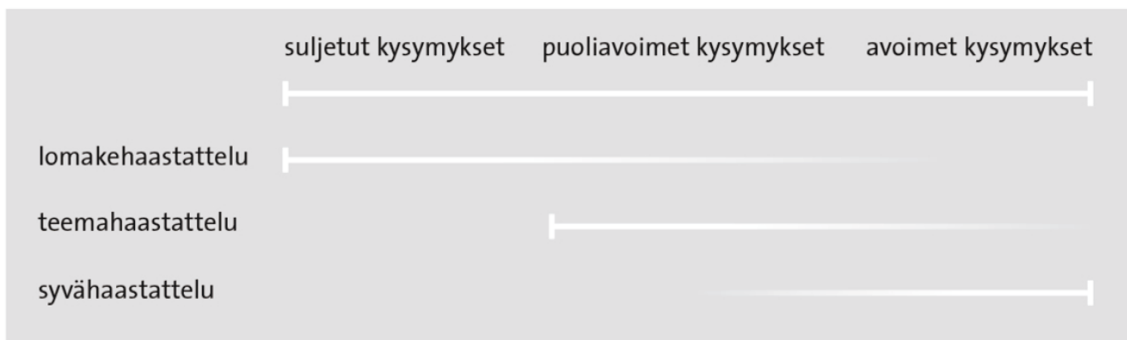
- strukturoitu haastattelu
- puolistrukturoitu haastattelu
- strukturoimaton haastattelu.

Strukturoidut haastattelut, joista voidaan myös käyttää nimitystä standardoidut haastattelut tai lomakehaastattelut ovat nimensä mukaisesti tarkasti ennalta määriteltyjä ja eri haastattelujen sisällöt helposti vertailtavia. Strukturoidussa haastattelussa on pääsääntöisesti lista ennalta päätettyjä kysymyksiä, joista poiketaan mahdollisimman vähän. Haastateltavalle yleensä myös annetaan ohjeet vastausten laajuudesta ja luonteesta. Koska strukturoiduilla haastatteluilla kerätty data on usein melko yhteismitallista, voi se vähentää myös haastattelijan ennakkoasenteista johtuvaa datan manipulointia. Toisaalta on argumentoitu, että ennakkoasenteet voivat näkyä haastattelukysymysten laatimisessa, joihin vastaaminen on rajoitettua tai vähintään ohjeistettua. (Qu & Dumay 2011, 244; Adams 2010, 18; Tuomi & Sarajärvi, 2018.)

Puolistrukturoidussa haastattelussa tai teemahaastattelussa on samat peruselementit, kuin strukturoidussa haastattelussa, mutta sen filosofiaan kuuluu, että haastattelijalla ei pysty ennalta määrittämään kaikkia oleellisia kysymyksiä. Puolistrukturoitu haastattelumetodi antaa haastattelijalle mahdollisuuksia poiketa haastattelun käsikirjoituksesta, mikäli haastattelijalla koetaan, että joihinkin esille tulleisiin asioihin on pureuduttava kysymyksiin, jotka eivät ole ennalta määriteltyjä, jotta tutkimuksen tavoitteet voidaan saavuttaa parhaalla mahdollisella tavalla. Puolistrukturoitu haastattelu antaa myös jonkin verran tilaa haastateltavalle ohjata haastattelun kulkua, jolloin haastattelijalla voi selvittää täysin uusia asioita tutkimastaan asiasta. (Qu & Dumay 2011, 246; Adams 2010, 20; Tuomi & Sarajärvi, 2018.) Haastattelun tarkoitus ei kuitenkaan ole vain saada vastauksia listaan kysymyksiä, vaan myös tulkita haastateltavaa tutkimuskysymyslähteisesti (Josselson 2013, 35).

Strukturoimaton haastattelu tai syvähaastattelu on haastattelumetodeista vapain. Sen rakenne on hyvin joustava ja sen tarkoituksena on luoda haastateltavalle rentoutunut tilanne. Huomio strukturoimattomassa haastattelussa kiinnittyy haastateltavaan yksilönä ja sen filosofiaan kuuluu esimerkiksi se, että haastateltavat ovat keskenään erilaisia eivätkä kaikki pysty ymmärtämään samoja asioita samanlaisten kysymysten kautta.

Ihannetilanteessa strukturoimaton haastattelu johtaa monimutkaisten kokonaisuuksien suhteiden paljastumiseen ja ilmiöiden syvään ymmärrykseen henkilökohtaisten kokemusten kautta. Haastattelussa haastattelijan tulee mukautua haastatteluun ja osata viedä teemoja johdonmukaisesti kohti toivottua lopputulosta. Strukturoimattoman haastattelun heikkoutena voi olla kerättävän datan heikko vertailukelpoisuus ja yleistettävyyys, sillä se usein edustaa vain yhden henkilön näkökulmaa asiasta. Strukturoimattoman haastattelun etenemisessä ja lisäkysymysten esittämisessä on haastattelijalle myös suuri vastuu ja valta, jolloin etenemistä voi ohjata haastattelijan ennako-oletukset tai suhde haastateltavaan. (Qu & Dumay 2011, 245–246; Tuomi & Sarajärvi, 2018.)



Kuvio 2. Eri haastattelumuotojen käyttökelpoisuus (Tuomi & Sarajärvi, 2018).

Tässä tutkimuksessa haastattelun toteuttamismalliksi valittiin puolistrukturoitu haastattelu. Valinta tehtiin sen vuoksi, että haastatteluista haluttiin saada riittävän vertailukelpoisia, mutta koska haastattelujen on tarkoitus myös lisätä ymmärrystä aiheesta, ei haluttu ainoastaan kerätä vastauksia tiettyihin kysymyksiin, vaan tutkia ongelmaa myös syvällisemmin esimerkiksi jatkokysymyksillä. Puolistrukturoitu haastattelumalli mahdollisti siten parhaiten tutkimuksen tavoitteiden saavuttamisen.

Kuten edellä todettiin, tutkimuksen aineisto kerättiin tutkimushaastatteluilla kuudelta asiantuntijapalveluyrityksessä työskentelevältä henkilöltä. Haastattelut olivat luonteeltaan puolistrukturoituja haastatteluja. Haastateltaviin oltiin yhteydessä sähköpostitse ja myönteisten vastausten joukosta valittiin tutkimukseen sopivimmat yritykset. Valinnat tehtiin tutkimuksen tavoitteiden pohjalta siten, että haastatteluja tehtiin eri kokoihin yrityksiin eri toimialoilla, jotta voitaisiin löytää niin erilaisia yrityksiä yhdistäviä kuin toimialaan tai kokoon liittyviä kannattavuuteen vaikuttavia asioita.

Taulukko 5. Haastateltujen henkilöiden tiedot.

| Yritys | Toimiala | Liikevaihtoluokka | Haastateltava |
|---------------|--|--------------------------|---------------------------|
| A | Markkinointi | 1-5 miljoonaa euroa | Hallituksen puheenjohtaja |
| B | Strateginen ja liikkeenjohdon konsultointi | 1-5 miljoonaa euroa | Projektijohtaja |
| C | Viestintä | 1-5 miljoonaa euroa | Toimitusjohtaja |
| D | Tilitoimistopalvelut | 25-50 miljoonaa euroa | Talousjohtaja |
| E | Tilintarkastus ja neuvonta | 10-25 miljoonaa euroa | Controller |
| F | Tilintarkastus ja neuvonta | 25-50 miljoonaa euroa | Talouskoordinaattori |

Kuten taulukosta 5 nähdään, tutkimukseen valikoitui erilaisia yrityksiä, joiden toimialat ja koko liikevaihdossa mitattuna vaihtelevat melko paljon. Variaatiota aineistoon tuo myös haastateltavien yritysten työntekijöiden rooli, joka ei ollut täysin sama missään tapauksessa. Haastatteluun valitut työntekijät valittiin valitsemalla yrityksen mielipiteen mukaisesti se henkilö, jonka uskottiin parhaiten pystyvän vastaamaan haastattelukysymyksiin ja keskustelemaan tutkimusaiheesta. Koska haastatteluissa haastateltavat paljastivat mahdollisesti yrityssalaisuuden piiriin meneviä asioita, yritysten ja haastateltavien tarkemmat tiedot salataan. Haastattelut kestivät 35 minuutista 50 minuuttiin.

3.2 Empiirisen aineiston käsittely

Aineiston käsittelyssä ja analysoinnissa käytettiin Tuomen ja Sarajärven (2018) kuvailemia sisällönanalyysin vaiheita, eli pelkistämistä ja ryhmittelyä, joiden avulla aineistosta saatiin havaittua olennaisimmat asiat asiantuntijapalvelujen kannattavuuteen

liittyen ja eriteltiin samankaltaisuudet ja eroavaisuudet. Tämän pohjalta luotiin käsitteellistys ja ymmärrys tutkittavasta aiheesta ja tutkimuskohteesta. Tässä kappaleessa haastatteluja analysoidaan ja verrataan tutkimuksen teoriaosuudessa käsiteltyihin asioihin. Lisäksi käsitellään mahdollisesti teorian ulkopuolelta nousseita asioita, jotka voivat vaikuttaa asiantuntijapalveluyritysten kannattavuuden komponentteihin. Empiirisen osuuden viittauksissa lähteeseen, eli haastatteluun mainitaan taulukossa 5 nimetyt yrityksen kirjaintunnus (A–F) sekä toimiala.

3.2.1 Hinnoittelu

Luvussa 2.3 esiteltiin asiantuntijapalveluyritysten hinnoittelumalleja ja niihin vaikuttavia asioita. Yleisimmät hinnoittelumallit ovat tehtyjen asiantuntijatuntien perusteella määräytyvä hinta tai ennakkoon sovittu projektin tai toimeksiannon kokonaishinta, jotka eroavat melko paljon toisistaan kannattavuuden näkökulmasta. Tärkein ero näiden kahden mallin välillä, on riski ja mahdollisuus odotukset ylittävään tuottoon, jotka molemmat ovat korkeampia kiinteähintaisessa hinnoittelussa.

Jokainen haastateltava yritys tunnisti nämä kaksi mallia ja niiden ominaispiirteet olivat hyvin tiedossa yhtiöissä. Kaikki yritykset tekivät kiinteähintaisia projekteja tai toimeksiantoja, myös tuntiperusteisesti laskuttivat yritykset C, D, E ja F. Yritykset A ja B tekivät käytännössä kaikki projektinsa kiintein hinnoin.

”Jos ajatellaan asiantuntijapuolta, niin peruskeissi on, että asiakkaan kanssa määritellään joku työkokonaisuus, jolle annetaan työmääräarvioon pohjautuva kiinteä hinta. Me pyritään, että annetaan sitova kiinteä hinta, silloin kun työn laajuus pysyy sovituksessa.” (Yritys A, markkinointi)

Hinnoittelumallin valintaan vaikuttavat useat asiat. Koska hinnoittelun onnistuminen on haastateltavien yritysten mielestä hyvin suuri osa kannattavaa toimintaa, siihen käytettiin yrityksissä myös runsaasti aikaa. Valittaessa käytetäänkö toimeksiannossa kiinteää vai tuntiperusteista hintaa, yrityksissä punnitaan kummankin mallin tuomia vahvuuksia ja riskejä, kuten teoriaosuuden hinnoittelumallien SWOT-analyysissä (Taulukko 2).

Haastattelujen pohjalta voidaan sanoa, että suurin hinnoittelumalliin vaikuttava tekijä on toimeksiannon tai tarjouspyynnön selkeys ja läpinäkyvyys. Toisaalta, mitä

epämääräisemmältä tai monimutkaisemmalta projekti tai toimeksianto näyttää, sitä suurempi riski siihen kohdistuu, mikäli hinnoittelumalliksi valittaisiin kiinteä projektihinta. Teoriaosuudessa Sipilän (1996) ja Jaakkolan (2011) tekstien pohjalta esitelty asiantuntijapalvelujen tuotteistaminen on vahvasti myös kytköksissä tähän. Yrityksissä palvelut, joiden tuottamisesta on vankka kokemus tai niiden vaatimukset muuten ovat tarkasti arvioitavissa, on tuotteistettu ja niille on mahdollisesti luotu jopa niin sanotut listahinnat. Tällaiset palvelut tuotetaan usein kiinteähintaisina, koska niihin vaadittavan työmäärän odotusarvo tuottaa yleensä tuntihinnoittelua paremman projektikohtaisen katteen. Mitä monimutkaisempia tai erityistä osaamista vaativia toimeksiannot ovat, sitä hankalampi niitä on tuotteistaa jolloin niiden hinnoittelu saattaa siirtyä tuntiperusteiseksi. Teoriassa esitelty SWOT-taulukko näkyy selvästi tämän osalta myös empiirisessä aineistossa.

”Useimmin toistuville tällaisille konsultaatioille me ollaan tehty tuotteistus, eli hyödynnetty historiallista kokemusta, siitä paljonko niihin keskimäärin aikaa menee, mitä ne edellyttää meiltä, luotu työprosesseja ja käytänteitä ja näin ollen pistetty niille kiinteät hinnat ja hyväksytään se, että välillä se on tosi kannattavaa ja välillä heikommin kannattavaa. Eli useimmiten toistuvia tällaisia konsultaatioita on tuotteistettu mutta yksilölliset keissit, nehan on sitten siihen näkemyksen ja kokemukseen puhtaasti perustuu.” (Yritys D, tilitoimistopalvelut)

Tuntityö valitaan siis useimmin tapauksissa, joissa työn vaatimat resurssit on vaikea arvioida tai työ on muuten lisätyönomainen tai yllättävä.

”Joskus on niin, että me itse haluamme mieluummin myydä tuntihinnalla ja se liittyy lähinnä sellaisiin projekteihin, jotka ovat todella vaikeasti ennustettavissa. Sanotaan että hyvin tyypillinen sellainen on kriisiviestintä: asiakkaalle sattuu joku kriisi, jota pitää lähteä ratkaisemaan ja me ei etukäteen tiedetä (kauanko siihen kuluu aikaa), koska se on lähtötilanteessa täysin ennustamattomissa. Kyllä se saadaan hanksaan, mutta siinä vaiheessa on tehty jo aika paljon työtä, että ollaan saatu. Niin lähtötilanteessa me ei tiedetä viekö sen ratkaiseminen tunnin vai viekö se vuoden, ja että mitä kaikkea muuta sieltä vielä paljastuu. Eli silloin, jos se on todella vaikeasti ennustettavissa, niin suositaan sitä tuntihinnoittelua.” (Yritys C, viestintä)

”Asiakkaalla voi tulla kaikenlaisia kysymyksiä, ongelmia joihin se tarvitsee apua, se voi olla palaveri se apu tai milloin mikäkin, niin tän tyyppiset sitten on hyvin usein tuntityönä.” (Yritys D, tilitoimistopalvelut)

Uusien asiakkuuksien kohdalla yrityksissä tehdään usein laajamittaisia kartoituksia, mitkä lopulta vaikuttavat hinnoitteluun.

Osassa yrityksistä on ollut käytössä myös työn tulokseen perustuvia hinnoittelumalleja, joita käsiteltiin myös tutkimuksen teoriaosuudessa Connelin ja Zalanin (2012) pohjalta. Heidän mukaansa tulokseen perustuvaa mallia voidaan käyttää silloin, kun asiakas ja tehtävä työ ovat tuttuja. Haastattelujen perusteella teoria pitää paikkansa. Tärkein esille noussut asia on kuitenkin tulosten mielekäs ja vaivaton mitattavuus.

”Silloin kun päästää arvopohjaisiin ratkaisuihin, jossa voidaan suoraan mitata esimerkiksi asiakaskontaktien määrää, niin voidaan hinnoitella muustakin kulmasta.” (Yritys A, markkinointi)

”Harvoin on valitettavasti tilanteita, että pystyy aivan yksiselitteisesti sanomaan, mutta niitäkin tilanteita on. Yleensä ne ovat sellaisia, että on erikseen mittausjaksoja. Sanotaan että se tarkoittaa sitä, että oli esimerkiksi eräs kansainvälinen globaali verkkopalvelua tarjoava ketju, jolle tehtiin muutaman kuukauden koejakso. Heillä ei ollut käynnissä mitään markkinointi- tai myynninedistämistoimenpiteitä, pelkästään peeärrää. Ja sitten mitattiin, että kuinka paljon pystyttiin generoimaan liikennettä heidän palveluunsa. Tällöisiä pystyy mittaamaan, ja silloin kun on pystytty mittaamaan näitä, niin on pystytty hakemaan osviittaa siihen, että okei, jos tällä saadaan tämän verran kävijöitä, kuinka arvokas yksi kävijä on jne.” (Yritys C, viestintä)

Tulokseen perustuvat hinnoittelumallit vaativat siis mittariston, joka on helppo luoda ja määrittää, mutta joka samalla myös mittaa asianmukaisesti niitä parametreja, joihin asiantuntijatyöllä on pystytty vaikuttamaan. Parametrit eivät voi olla liian laajoja, vaan ne täytyy pystyä yhdistämään suoraan tehtyyn asiantuntijatyöhön, jotta sen perusteella tehtävä hinnoittelu olisi mielekästä ja järkevää kummallekin osapuolelle. Kuten Yritys C:n (viestintä) antamasta esimerkistä voidaan havaita, niin usein mielekäs mittausympäristö vaatii, että muuttujia on mahdollisimman vähän. Mikäli esimerkissä C:n asiakasyrityksellä olisi ollut paljon markkinointitoimintaa C:n työpanoksen lisäksi, olisi mitattavuus ollut huomattavasti hankalampaa.

Yritys B (liikkeenjohdon konsultointi) tunnistaa myös tilanteita, jossa tulokseen perustuvaa mallia on tarjottu, mutta sitä ei olla haluttu ottaa vastaan. Tällaisissa tilanteissa asiakas valitsee itselleen mieluummin varman kokonaishinnan, kuin tuloksiin perustuvan muuttuvan tulosperusteisen osan.

”Kyllä meillä välillä on ollut sellaisiakin, jossa me ollaan tarjottu, että ollaan vaikka myyntiä tehostamassa, niin tarjotaan sellainen vaihtoehto asiakkaalle, että se on periaatteessa tulosperusteinen, eli jos me saadaan tämän verran lisättyä myyntiä, niin sitten me saadaan siitä tietty osuus. Se on jännä, että vaikka siinä on meille enemmän riskiä, niin usein ne asiakkaat valitsevat kuitenkin sen turvallisen vaihtoehdon, jossa on joku katto tai se on selkeästi. Jotenkin sitä aletaan pelätä, että jos ne tulokset kasvaakin ja se on portaittain rakennettu, niin sitten me saadaankin todellakin iso osuus.” (Yritys B, liikkeenjohdon konsultointi)

Strategista hinnoittelua ei noussut esiin tutkimuksen teoriaosuudessa, mutta se mainittiin useaan otteeseen. Hinnoitteluun vaikuttaa Kubrin (2002) mainitsema markkinasegmentti ja Neilimon ja Uusi-Rauvan (2005) markkinaosuuden lisääminen. Monille asiantuntijayhtiöille tietyt asiakkuudet voivat olla yrityksen maineen ja brändin kehittämisen kannalta tärkeitä, joten niiden suhteen hinnoittelu voi olla aggressiivisempaa, jotta markkinaosuus tai tietty asiakkuus saadaan. Asiakkaille, joilta voidaan odottaa tulevaisuudessa suurempia tuottoja tai muuten ovat strategisesti tärkeitä yritykselle, hinnoittelun periaatteista yleensä joustetaan tarjoamalla edullisempaa hintaa.

”Julkisella sektorilla täytyy tehdä valintoja joskus, et me tiedetään, että tässä kilpailutuksessa ei pärjää, jos ei paina tuntihintaa melkein kipurajoille, mutta se on josta muusta syystä tärkeä saada se asiakkuus.” (Yritys C, viestintä)

”Tietyllä lailla joskus tarjous on niin, että halutaan sinne tietylle alueelle ja sitten se hinnoittelu voi olla aika korvia soiva, sitten sinne kuitenkin preferoidaan sitä aluetta ja tehdään tarjous, vaikka se ei ole välttämättä kauhean mielekäs ensimmäisenä tai toisena vuotena.” (Yritys E, tilintarkastus ja neuvonta)

”Meillä jokaisella asiakkaalla on tällainen lead sales client partner, eli se ylin partner, joka vastaa siitä asiakkuudesta, joka viime kädessä ottaa kantaa siihen hinnoitteluun ja päätetään lähdetäänkö aggressiivisesti

hinnoittelemaan, jos on joku asiakas joka me todella paljon halutaan.”
(Yritys F, tilintarkastus ja neuvonta)

Markkinaehtoista hinnoittelua voidaan tehdä muullakin tavalla, kuin työn mitattavaan tulokseen perustuvalla hinnoittelulla. Tutkimuksen teoriaosuudessa tarkasteltiin muitakin tapoja hinnoitella, kuin arvioidut kustannukset. Wardellin, Wynterin ja Helanderin (2008) CVBP-malli (capacity and value-based pricing) perustuu yrityksen käytössä olevien resurssien hyödyntämiseen siten, että yrityksen käytössä olevilla resursseilla palveltaisiin mahdollisimman kannattavia asiakkaita. Mallin kantava idea on, että resurssien käyttöä suunniteltaessa pyrittäisiin muokkaamaan asiakaskantaa suuntaan, jossa resursseja ei vain jaettaisi halukkaille asiakkaille, vaan markkinaa tutkittaisiin siten, että vähiten kannattavia asiakkaita pyrittäisiin saamaan esimerkiksi korkeammalla hinnoittelulla yhtä kannattavaksi, kuin markkinoilla olevat vaihtoehtoiset asiakkuudet.

Toinen tapa markkinoiden huomiomiselle olisi hinnoittelu lisäarvon kautta. Yritykset voivat tunnistaa esimerkiksi ominaisuuksia omassa toiminnassaan, joka mahdollistaisi kustannusperusteisen hinnoittelun sijaan hinnoittelun arvonluomisen näkökulmasta. Erityisesti sellaisissa toimeksiannoissa, joissa yritys on vahvimmillaan ja mahdollisesti erottuu markkinoilla muista, saattaa olla mahdollisuuksia hinnoitella arvoperusteisesti kuluperusteista hinnoittelua korkeammalle.

”Kyllä mekin ollaan sitä hintojen nostamista ja kaupallistamiskertoimen käyttöä, että mikä se arvo on mikä me tuotetaan sille asiakkaalle, ja joskus se saattaa olla todella iso verrattuna siihen meidän laskutukseen. Kyllä me näitä ollaan testattu ja tietysti mitä parempi työtilanne, niin se myös mahdollistaa sen että pystytään hintoja nostamaan. Kyllä hyvin monenlaista on testattu, mutta se perushinnoittelu on sen työn mukaan.”
(Yritys B, liikkeenjohdon konsultointi)

Markkinoiden seuraamista asiantuntijapalveluyrityksissä kartoitettiin haastatteluissa. Sitä tehtiin vaihtelevasti haastatteluissa yrityksissä. Yritys C:llä (viestintä) oli hyvinkin käytännönläheinen taktiikka markkinahinnan löytämiseksi joissain toimeksiannoissa, joka perustui hinnan nostamisen ja tarjousten hylkäämismäärien seurantaan. Monialaisin kaikista yrityksistä ollut liikkeenjohdon konsultointiyritys B tunnisti markkinahinnoittelun haasteena sen, että yritys toimii monilla markkinoilla ja siten markkinahinnan seuraaminen on haastavampaa.

”Sitten on toinen tavallaan arvoperusteinen, joka kyllä tavallaan markkinahintaan perustuu. Se miten me nähdään sitä, niin julkiset kilpailutukset on helpoimpia, koska niissä se (hinnoittelu) on julkista. Me nähdään tarkkaan mitä kukin on tarjonnut, me tiedetään aika hyvin etukäteen mitä minkäkin tyyppiset (toimijat) tulevat hinnoittelemaan. Paljon on tavallaan kokeilun kautta, että täytyy kokeilla missä se tulee se markkina niissä missä me ei nähdä mitä kilpailijat tarjoaa. Kyllähän me kohtuullisen hyvin ollaan perillä, kun ollaan toimialajärjestöissä ja muiden toimistojen vetäjien kanssa tekemisissä niin kohtuullisen hyvin tietää mikä se alan yleinen taso on, mutta ei ihan tarkkaan, niin sitten se perustuu siihen kokeiluun, me nostetaan jonkun tuotteen hintaa ja katsotaan nouseeko hylkyprosentti. Jos se ei nouse, niin nostetaan edelleen. Korkeamman lisäarvon tuotteissa se ei ole enää yhteydessä siihen kustannuksiin vaan asiakkaalle tuotettuun arvoon.” (Yritys C, viestintä)

”Meillä ehkä vielä se, kun meille kilpailevia tarjouksia, riippuen siitä mitä tehdään, voi olla muut konsulttitoimistot, voi olla palvelumuotoiluyritykset, joskus voi olla vietintätoimistotkin. Riippuen missä kulmassa me tehdään töitä. Siinä on myös vähän eri vertailukohtaa.” (Yritys B, liikkeenjohdon konsultointi)

Yhtenä esimerkkinä yritys E (tilintarkastus ja neuvonta) mainitsi uudet lainsäädännön tuomat mahdollisuudet myydä asiantuntijapalveluja markkinahinnoilla, missä kysynnässä on piikki ja osajia vain pieni joukko.

”Hyvänä esimerkkinä on ollut nämä, että nyt kun tuli uutta lainsäädäntöä turvallisuuselementteihin, niin nehan olivat kauhean hyviä, kun ei kellään ollut valmiuksia ja meillä sattui olemaan sellaisia henkilöitä, joilla oli tarjota. GDPR oli yks niistä. Ehkä tietyllä lailla nämä teknologiapuolen vaateet ja turvakoodaukset, tällaiset niin kuin ohjeet ja raportoinnit ja selvitykset ja tällaiset, niin niitä on ollut. Uusi erikoinen juttu.” (Yritys E, tilintarkastus ja neuvonta)

Suurimmalla osalla yrityksistä markkinalähtöisyys hinnoittelussa oli vielä sivuosassa tai kehitteillä. Esimerkiksi data-analytiikassa nähtiin potentiaalia helpottaa lisäarvoon perustuvan hinnoittelun yleistymistä.

”(Ainakin sen voin sanoa), että varmastikkin tämä markkina-analyysipuoli on kehitettävä asia. Siihen myynnin analytiikkaan kiinnitetään enemmän

huomioo kuin mitä aiemmin ollaan kiinnitetty ja se osittain liittyy tähän kilpailutilanteeseen ja tähän että meillä on tämä toimialapainotus, jota pyritään saamaan erilaiseksi. Tarkemmin analysoidaan sitä mitä meidän projektikannattavuus on ollu ja voiko sitä jotenkin optimoida. Siinä on kaksi elementtiä, eli täsmähinnoittelun parempi optimointi ja sitten toisaalta tämmöinen markkinaorientoitunut toiminta.” (Yritys E, tilintarkastus ja neuvonta)

CVBP-mallin mukaista resurssien optimointia markkinoiden perusteella ei harjoitettu systemaattisesti yhdessäkään yrityksessä. Yritys C:llä (viestintä) oli kuitenkin samansuuntaista kehitystä, mutta systemaattinen toteuttaminen oli vielä kesken. Mallin idea ymmärrettiin kaikissa yrityksissä, mutta kohdeyrityksissä koettiin nykyisten asiakkaiden pitäminen mielekkääksi tavaksi parantaa kannattavuutta pitkällä aikavälillä lyhyemmän aikavälin optimoinnin sijaan. Tappiollisten asiakkuuksien jatkoa toisaalta käsiteltiin jokaisessa yrityksessä, minkä voisi sanoa olevan CVBP-mallin esiaste, mutta mallin todellinen idea on karsia myös kannattavia asiakkaita vielä kannattavampien saamiseksi.

”Joo, minun mielestä, jos ylätasolta tarkastelee, niin sikäli ollaan koko ajan liikuttu parempaan ja me ollaan tasaisesti pystytty tulosprosenttia nostamaan ja jatketaan samalla tiellä, eli sikäli hyvä. Ja toinen mikä on, parantunut, systemaattisen henkilökohtaisen työkatteen seurannan kautta keskimääräinen henkilökohtainen kannattavuus on parantunut. Sitten missä sanoisin, että onnistutaan vielä huonosti, on se, että me ei yksinkertaisesti vieläkään käydä riittävän systemaattisesti asiakaskohtaisia kannattavuuksia. Järkevä väli olisi vuosittain. Seuraava askel on se, miten me saadaan sitä riittävän systemaattisesti se, että me oikeasti seurataan asiakaskohtaisesti vuosittain ja tehdään johtopäätöksiä, onko tämän tyyppisiä asiakkuuksia, pyritäänkö niitä haalimaan lisää, vai pyritäänkö pikkuhiljaa poistumaan.” (Yritys C, viestintä)

”Toistaiseksi ei oo ollut tätä rajahyötyetsintää, mutta ehkä siihen enemmän kiinnitetään huomioo, että jos niitä tappiollisia asiakkuuksia niin sitten niistä pyritään tietoisesti pois.” (Yritys E, tilintarkastus ja neuvonta)

Tutkimuksen teoriaosuudessa käsiteltiin hinnoittelun muodostumista palveluja tarjoavan yrityksen näkökulmasta. Haastatteluissa esille nousi erityisesti julkisen sektorin toimijoille toteutettavien toimeksiantojen erilaiset vaatimukset liittyen esimerkiksi hintaan tai palvelun tuottajaan. Haastattelujen mukaan julkisella sektorilla hinta saattaa

tulla jopa annettuna, jolloin asiantuntijayrityksen on kyettävä sopeuttamaan toimintaansa. Asiantuntijapalveluja ostaessaan julkisella sektorilla voidaan käyttää niin sanottua neuvottelumenettelyä, jossa hankintayksikkö julkaisee ilmoituksen hankinnasta, johon kaikki halukkaat toimittajat voivat pyytää saada osallistua. Hankintayksikkö neuvottelee toimittajien kanssa kartoittaakseen ja määrittelläkseen keinot, joilla sen tarpeet voidaan parhaiten täyttää. (Eskola, Kiviniemi, Krakau & Ruohoniemi 2017, 224; 234.) Haastattelujen mukaan julkisella sektorilla hinta saattaa tulla jopa annettuna, jolloin asiantuntijayrityksen on kyettävä sopeuttamaan toimintaansa, mikäli haluaa toimittaa palvelun kannattavasti. Julkinen sektori vaatii usein myös tarkemman erittelyn tehdystä työstä, jonka vuoksi ostomalli on usein tunti- tai päivähintaan perustuva.

”Sitten on yks erityispiirre: julkinen sektori ostaa paljon tuntihinnalla, eli kilpailutuksessa kysytään tuntihintaa, tai joskus päivähintaa. Silloin on toimittava sillä, mutta siinä vaiheessa, kun tehdään puitesopimus ja tilaus, niin sille halutaan projektihinta-arvio, joka perustuu siihen sopimuksen tuntihintaan.” (Yritys C, viestintä)

”Julkisella puolella on vaade, että on hyvinkin eriteltyä ja sillä puolella se vaade tulee siten, että siellä haetaan sitä päiväkohtaista hintaa tai tuntikohtaista hintaa ja ne hinnat lyödään lukkoon. Ja sitten se on määritelty, että kuinka monta päivää tarkastus voi kestää tai kuinka monta tuntia se voi kestää. Tässä on tietysti nämä aspektit, että jossakin on niin, että se tarjouskanta on niin, että et voi toimia toisin kuin mitä he vaativat.” (Yritys E, tilintarkastus ja neuvonta)

”Julkisella puolella ollaan paljon hintakriittisempiä, silloin lähetään jo lähtökohtaisesti tarjoamaan alempaa hintaa kuin yksityisellä puolella.” (Yritys F, tilintarkastus ja neuvonta)

Riippumatta onko asiakas julkisen ja yksityisen sektorin toimija, asiakas voi syystä tai toisesta antaa ehtoja hinnoitteluun tai tinkiä hinnasta. Baschabin ja Piotin (2005, 172–173) mukaan hintaneuvottelut ovat yleisiä, mutta asiantuntijapalveluyritysten ei tulisi joutua hinnassa ilman muita muutoksia projekteihin, sillä se vaikuttaa epäedullisesti yrityksen maineeseen.

”Me ei lähtökohtaisesti ensin alenneta hintaa, vaan ensin on just se, että pyritään päästä kiinni siihen mikä sitä asiakasta siinä arveluttaa, ja usein kun joudutaan skouppaan alaspäin, niin me vähennetään sitä vaikkapa

toimenpiteiden määrää, että yksikköhinta säilyy samana.” (Yritys C, viestintä)

Hinnoittelumallista riippumatta asiantuntijapalvelujen liikevaihto syntyy teoriassa silloin, kun asiantuntijat käyttävät aikaansa yhtiön asiakkaiden palvelemiseen (Baschab & Piot 2005, 352). Samalla syntyvät myös projektikohtaiset kustannukset. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että yrityksillä on oltava järjestelmä, johon jokainen työntekijä kirjaa omat työtuntinsa kohdistettuna toimeksiannoille. Jokaisella haastatellulla yrityksellä oli systeemi tuntien kirjaamiseen ja kohdistamiseen. Yleisin tapa kirjata tunteja on erillinen järjestelmä.

”(Meillä on) Visma Severa-niminen CRM- ja seurantajärjestelmä, jonne ideaalitulanteessa aina kun päivä päättyy, sen päivän tunnit on merkitty.” (Yritys C, viestintä)

Yrityksellä B oli kalenteripohjainen ratkaisu ilman erillistä tuntikirjausjärjestelmää.

”Meillä on itsellä kehitetty tällainen, että me seurataan kalenteripohjaisesti toteutuneita tunteja. Eli ei ole erillisiä tuntikirjauksia, jotka täytetään viikon tai kuukauden päätteeksi, vaan koko ajan, kun me tehdään työtä ja suunnitellaan sitä eteenpäin, niin me laitetaan kalenteriin merkinnät, ei pelkästään tapaamisista vaan myöskin tehdystä työstä. Meillä on tietty kooditus, jolla me osataan yhdistää ne asiakkaisiin ja tavallaan siihen, mitä osa-aluetta siinä asiakkaan projektissa se on.” (Yritys B, liikkeenjohdon konsultointi)

3.2.2 Työkustannusten muodostuminen

Työkustannukset muodostavat suurimman osan asiantuntijapalveluyritysten kustannuksista ja ne koostuvat luonnollisesti asiantuntijoiden palkoista. Toimeksiantojen kannattavuuksien seurannassa on olennaista, että toimeksiantoihin kohdistuvat kulut kirjataan asianmukaisesti ja niitä seurataan projektien aikana ja niiden jälkeen.

”Jos sitten taas kulupuolelta katsotaan, jos raa’asti yksinkertaistaa, niin meidän kulu on henkilöstökulu, totta kai on liiketoiminnan muita kuluja, voidaan elää enemmän tai vähemmän tuhlailevasti, mutta ainoa millä

loppujen lopuksi on oikeasti merkitystä se henkilöstökulu, se on meidän kulumurakenteesta reilusti yli puolet.” (Yritys C, viestintä)

Useimmat haastatelluista yrityksistä käyttävät tarkan toteutuneen kustannuksen sijaan ennalta laskettua kiinteää hintaa työntekijäkustannuksille. Tätä laskennallista hintaa käytetään yksittäisten projektien hinnoittelun ja kannattavuuslaskennan perustana. Joissain tapauksissa laskennallinen hinta sisältää myös vaadittavan katteen, joskus siihen on sisällytetty vain kustannukset.

”Nyt tässä tietysti, meillä on vähän niin kuin kaksi tapaa seurata näitä, meillä on ihan sellaiset sisäiset tuntihinnat ja jos se sen alle menee, niin oikeasti meille tulee takkiin. Ja sitten on myös tavoiteasiakaskeskihinta, ja se on se meidän tavoite jonka yli pitäisi päästä.” (Yritys B, liikkeenjohdon konsultointi)

”Tavallaan, meillä on tällöinen omakustannushinta, jonka sisällä on sitten tällöinen hallinnollinen lisä. Omakustannushinta on, jos ajatellaan, että henkilöllä on, omakustannushinnan määrittely on tällöinen, että siinä otetaan huomioon henkilön palkka sillä lailla, että se palkka, meillä on erilaisia palkaniputuksia ja kun henkilön palkka osuu tiettyyn väliin, niin sitten hänelle tulee tietynlainen palkka-arvo ja siihen lyödään lisäksi vielä hallintokululisiä, jonka jälkeen hänelle muodostuu tietynlainen omakustannehinta.” (Yritys E, tilintarkastus ja neuvonta)

Baschabin ja Piotin (2005) mukaan tulospalkkausta tulisi maksaa vain erityisen hyvistä suorituksista ja ne tulisi sisällyttää projektien kustannusennusteisiin. Kubrin (2002) mukaan tulospalkkauksen olisi hyvä perustua sekä koko yhtiön menestymiseen että jokaisen työntekijän henkilökohtaiseen panokseen. Lisäksi tulospalkkauksella tulisi ohjata työntekijöitä toimimaan yrityksen arvojen ja tavoitteiden mukaisesti. Haastatelluissa yrityksissä oli kaikissa jonkinlainen tulospalkkausmalli mutta niiden perusteet vaihtelivat.

”On (tulospalkkausjärjestelmä), se perustuu tällä hetkellä kvartaalikohtaiseen tarkasteluun koko yrityksen osalta. Siitä jaetaan yhteistä tehtyä tulosta tiettyjen prosenttien mukaan suhteessa työntekijän panokseen. Toki kokonaiskompensaatio muodostuu pohjapalkasta ja bonuksesta. Pohjapalkkojen kirjo ei ole kovin laaja, suhteellisen lähellä toisiaan, ihan puolentoista tonnin sisällä työntekijästä toimitusjohtajaan.

Osakkaille on oma bonusmalli, toimiston porukalle oma ja toimitusjohtaja erikseen.” (Yritys A, markkinointi)

”Kaikille kokoaikaisille on. Jonkun verran meillä on analyttikkoina, jotka tekevät opiskelujen ohella, niin heille ei ole. Kyllä se perustuu niihin (yksittäisiin projekteihin). Siellä on tiettyjä rajoja, että yrityksen tulos pitää olla positiivinen ja tämän tyyppisiä, mutta kyllä se perustuu ihan niihin, et sä pystyt itse vaikuttamaan niihin. Ja sitten on jotain, että meillä on varmaan nyt toteutumassa tältä vuodelta, että me lähdetään yhdessä matkalle, tai tehdään tällainen etätyöviikko jossain lämpimässä paikassa.” (Yritys B, liikkeenjohdon konsultointi)

”On vuosibonus johon vaikuttaa sekä yhteiset että henkilökohtaiset tulokset. Yhteisistä tuloksista vaikuttaa firman tulos% ja NPS-indeksi, eli asiakastytyväisyys, niistä saa ikään kuin pisteitä ja niistä saa kaikki samat pisteet ja sitten se henkilökohtainen osuus on se henkilökohtainen työkatte, joka sitten joko nostaa tai laskee niitä pisteitä, ja jokaisella pisteellä on euromääräinen arvo.” (Yritys C, viestintä)

Yleinen periaate bonuksiin liittyen oli, että henkilökohtaisetkin bonukset olivat riippuvaisia koko yhtiön tuloksesta siten, että tuloksen pitää olla tietyllä tasolla, jotta bonuksia ylipäänsä maksetaan. Muista yrityksistä poiketen yritys D:ssä (tilitoimistopalvelut) maksetaan toimeksiantokohtaisia palkkioita ainoastaan hyvin erityisestä syystä. Sen sijaan suoriutumisen palkitseminen näkyy yhtiön työntekijöiden palkkaneuvotteluissa, joissa aiempi hyvä suoriutuminen palkitaan.

”Ei oikeastaan (ole suoriutumiseen perustuvaa tulospalkkausta). Meillä on joskus tämmöisiä, jos meillä on merkittävä kehitysprojekti, joka edellyttää ekstravenymistä, niin silloin meillä saattaa olla koko henkilöstöryhmää koskien, että tietyt jutut kun on saatu tehtyä, niin tulee X euroa. Jossain määrin tässä käytetään projektikannustimena, ei välttämättä edes joka vuosi. Meillä on kiinteät palkat, mutta sitten käydään palkkakeskustelua, johon meillä on pohja jonka kautta sitä (keskustelua) käydään ja arvioidaan suoriutumista” (Yritys D, tilitoimistopalvelut)

Yritys E (tilintarkastus ja neuvonta) painotti tulospalkkauksessaan erityisesti yksilöllistä suoriutumista, vaikka myös koko yhtiönkin tulos merkitsee. Erityisesti suuremmissa yrityksissä kokonaistulos ei heilahtele keskimäärin niin paljoa eri yksiköiden tulosten heilahtelujen mukaan, joten suuremmissa yrityksissä kuten E:ssä voidaan suunnitella

tulospalkkauksen perusteita yksilökohtaisemmin olettaen, että yritys on keskimäärin tuloksellinen. Yhden yksikön tuloksen muodostuksessa yleensä jokainen tiimi tai yksikkö on merkittävä ja siksi jokaisen työntekijän bonusten edellytyksenä voi olla useammin kaikkien yksiköiden tuloksellisuus.

”Jos ajatellaan, että joku alue ei pääse omiin tavoitteisiinsa, niin silti, jos yksittäinen henkilö on sitten taas päässyt erittäin hyvin, jos hän on onnistunut hommissaan, niin häntä ei rangaista siitä, että hänen koko ryhmänsä ei ole toiminut. Kyllä sillä pyritään siihen, että se olisi kannustava.” (Yritys E, tilintarkastus ja neuvonta)

Yksi näkökulma asiakas- tai projektikohtaisten mittareiden painoarvon pienentämiseen tulospalkkauksen perusteissa on se, että jotkut asiakkaat tai toimeksiannot ovat lähtökohtaisesti parempia kuin toiset. Joskus loistavakaan asiantuntija ei pysty välttämättä toteuttamaan toimeksiantoa samalla tehokkuudella kuin joku toinen toimeksianto, mikä voi saattaa erilaisten asiakkaiden kanssa toimivat asiantuntijat epätasa-arvoiseen asemaan, mikäli tulospalkkaus perustuu pitkälti toimeksiannon tehokkuuteen tai katteeseen.

”Kokonaisuus (määrittää tulospalkkauksen), käytännössä kokonaan. Jottei synny epätasa-arvoisia painotuksia asiakkaiden välillä. Asiakkaan hankintamallista johtuu (usein toimeksiantojen kannattavuus), joten olisi väärin palkita tietynlaisesta asiakkaan hankintamallista.” (Yritys A, markkinointi)

Yhtiöiden bonuspalkkausmallit yritys D:tä (tilitoimistopalvelut) lukuun ottamatta noudattavat jotakuinkin toisessa luvussa käsiteltyjä teorioita. Erityisesti projektikohtaiseen suoriutumiseen perustuvat bonukset vaikuttavat suoraan projektikohtaiseen kannattavuuteen ja Baschabin ja Piotin (2005) mukaan ne tulisi myös asettaa siten, että ne pystytään ottamaan huomioon projektien kustannusennusteessa. Haastattelujen perusteella tämä ei kuitenkaan tapahdu käytännössä.

”Ei olla kohdistettu (tulospalkkausta) projekteille.” (Yritys A, markkinointi)

”Toi on niin tuoretta meillä, koska meillä on ollut aikaisemmin vähän eri tavalla tämä, kaikki teki myyntiä ja myynnistä tuli tulospalkkio. Ollaan nyt

vasta tämän vuoden alusta siirrytty siihen, että osa tekee myyntiä ja osa tekee projekteja, jolloin tämä projektikannattavuuden ja siihen liittyvän tulospalkkaukseen ei ole vielä seurantadataa, mitä pystyisi (käyttämään), se on vasta ollut oikeastaan puoli vuotta. En osaa oikein sanoa, mutta toi on ihan mielenkiintoinen, kun saadaan tämä eka vuosi, nii sitten pystyy arvioimaan tarkemmin.” (Yritys B, liikkeenjohdon konsultointi)

Bonusten asiakas- tai toimeksiantokohtaisen seurannan harvinaisuuden taustasyynä voi olla myös bonusten vähäinen osuus kaikista yhtiön kohdistettavista kustannuksista. Kuten muissakin kohdistettavissa kuluissa, kulujen osuus tulee olla riittävän merkittävä osa kokonaisuutta, jotta sen riittävän tarkka mittaaminen ja kohdistaminen on mielekästä. Esimerkiksi yrityksessä C, viestintä nosti haastattelussa esille sen, että bonuspalkkioiden seuranta asiakastasolla ei olla koettu relevantiksi. Yritys E:llä (tilintarkastus ja neuvonta) data jopa on olemassa, mutta sitä ei oteta huomioon, koska sitä ei nähdä merkitykselliseksi vaan se neutraloidaan.

”Hyvä kysymys, ei ole asiakas- tai työkohtaisesti seurattu. Toi olisi relevantti, jos se bonuksen osuus olisi isompi.” (Yritys C, viestintä)

”Tämä informaatio on olemassa, mutta sitä neutraloidaan sieltä. Senhän voi laskea kahta kautta, se ei ole (toimeksiantokohtaista tulosta) haittaava tekijä eikä hyödyttävä tekijä, koska sen saa laskettua ulos ja sisään, että se ei ole minusta merkityksellinen tässä.” (Yritys E, tilintarkastus ja neuvonta)

Ulkopuoliset palvelut voivat olla osa asiantuntijapalvelujen kulurakennetta. Niitä käytetään erityisesti silloin kun yrityksen omat resurssit ovat puutteelliset toteuttamaan joitain osia myydystä palvelukokonaisuudesta. Tällainen tilanne voi olla esimerkiksi silloin, kun yrityksen jonkin alan erityisasiantuntijat eivät ole projektiin käytettävissä tai yrityksestä ei löydy lainkaan vaadittavaa osaamista. (Tarziján & Brahm 2014, 996.) Ulkopuolelta ostetut palvelut voivat olla kalliita ja ne tulisi kohdistaa suoraan projekteille. Haastattelujen perusteella näin myös tehdään, vaikka ulkopuolisia palveluja käytetään kohdeyrityksissä melko satunnaisesti. Ulkopuolisten palvelujen tarpeen huomioimisen osaaminen jo tarjousta tehtäessä on tärkeää, sillä jos ulkopuolisen palvelun tarve havaitaan vasta kun toimeksianto on aloitettu, se voi tuoda merkittävän leikkauksen toimeksiannon katteeseen.

”Aika vähän on muita (kohdistettavia kuluja), joskus me ostetaan ulkoa joltain muulta joku osuus.” (Yritys B, liikkeenjohdon konsultointi)

Kaikissa ulkopuolisia palveluja käyttävissä kohdeyrityksissä suhtautuminen oli samanlainen, eli ulkopuoliset palvelut kohdistetaan toimeksiannoille, koska niiden käyttö on pääasiassa satunnaista, jolloin niitä ei voida nähdä osana yhtiön yleiskustannuksia. Ulkopuoliset palvelut ovat usein myös kalliita, joka lisää kohdistamisen insentiiviä. Järjestelmällistä ulkopuolisten käyttöä ei ollut yhdessäkään kohdeyrityksessä, vaan kaikki toimeksiannot pyritään toteuttamaan lähtökohtaisesti omilla asiantuntijoilla. Voidaan ajatella, että useimmiten tilanteessa, jossa sopivaa asiantuntemusta ei löydy omasta organisaatiosta, palvelu otetaan kokonaan toiselta palveluntarjoajalta.

Yritys A (markkinointi) nosti esiin myös sen, että asiakkaiden lisäksi asiantuntijapalveluyrityksissä on eroa, ja koska lähtökohtaisesti toimeksiannoissa käytetään sisäistä työvoimaa, ei ole minkään osapuolen etu yleensä lähteä tarjoamaan palvelua, johon tarjoajalla ei ole aidosti valmiuksia. Kuten Newton (2013, 34–35) toteaa, myös kulttuuriset asiat palveluja tuottavan ja palveluja ostavan toimijan välillä ovat tärkeitä.

”Tämä kuitenkin menee vähän sillä tavalla, että ei ole sellaista toimistoa, joka olisi hyvä kaikille. Ja tavallaan asiakkaissa on kirjoja, niin on myös palveluntarjoajissa, joten pitää tunnistaa se, missä oikeasti voidaan olla oikeasti vahvoja ja auttaa ja missä ei oikeasti voida. Se on sekä itsensä, että asiakkaan kusetusta jos yrittää lähteä tekemään sellaista missä ei ole onnistumisen edellytyksiä, oli se syy mikä tahansa. Asiakkuuksia, joissa on löydetty yhteinen sävel ja on jo aikaisemmin päästy hyviin tuloksiin, niin se on aika hyvä pohja sille että on todennäköisempää, että seuraavat onnistuu.” (Yritys A, markkinointi)

Yksi asiantuntijapalvelujen kannattavuuden keskeisimpiä asioita on hyödyntää yritysten tärkeintä ja kalleinta resurssia, työvoimaa, optimaalisesti. Luvussa 2.3.2 esitettiin esimerkki (taulukko 3) eri tasoisten ja siten eri palkkaisten työntekijöiden suhteellisten osuuksien vaikutuksesta toimeksiannon kokonaiskustannuksiin. Työkustannusten määrään ei siis vaikuta ainoastaan toimeksiannon käytettävien työkustannusten määrä vaan myös yhden työtunnin keskihinta, johon taas vaikuttaa toimeksiannossa työskentelevien asiantuntijoiden palkat. Haastatteluissa kävi ilmi, että esimerkiksi

kokeneen KHT-tilintarkastajan tuntikohtainen kustannus yritykselle voi olla moninkertainen verrattuna tilintarkastusassistentin kustannukseen. Tämä tarkoittaa sitä, että yrityksillä on budjettiin pääsemiseksi tuntien vähentämisen lisäksi insentiivi teettää mahdollisimman suuri osuus projektista pienempipalkkaisilla työntekijöillä.

Työnkustannusten optimoinnin takana ei kuitenkaan ole aina mahdollisimman suuri osuus töiden teettäminen nuorilla asiantuntijoilla, sillä vaikka heillä työkustannus per työtunti on alhaisempi, tehokkuus ja työn laatu eivät ole keskimäärin yhtä hyvällä tasolla kuin kokeneemman asiantuntijan. Tämän vuoksi asiantuntijapalvelujen laadukas ja kannattava toteuttaminen vaatii näiden asioiden saralla tasapainon kokeneiden ja nuorempien asiantuntijoiden työmäärien suhteissa, joka voi vaihdella myös huomattavasti toimeksiantojen välillä.

Haastatteluissa kävi ilmi, että tähän asiaan kiinnitetään runsaasti huomiota. Mitä suuremmasta yrityksestä ja siten suuremmista eroista edullisimman ja kalleimman työntekijän välillä oli kyse, siltä enemmän seikkaan tunnutaan kiinnittävän huomiota. Luonnollista on, että mitä suurempi tuntikohtaisen työkustannuksen varianssi on, sitä enemmän resurssien optimointiin käytetään aikaa. Kaikissa yrityksissä asia kuitenkin oli tärkeä toimeksiantojen suunnittelussa ja toteutuksessa.

”Käytännössä se on sitä työn toiminnan resursointia ja juuri sitä, että kun on tiukkaan laskettuja tarjouksia, niin kun on olemassa eri arvoisia toimijoita, niin eri arvoisia toimijoita käytetään. Tämä on ihan tyypillistä. Varsinkin julkisella puolella kun hinnat on suoraa sidottuja ja ne on tiukkoja niin siinä ei ole paljoa vaihtoehtoja, jos haluaa, että se on kannattavaa” (Yritys E, tilintarkastus ja neuvonta)

”Me ollaan mietitty, että keskituntihinta, eli kaikkien tuntien keskimääräinen hinta, on yks hyvä mittari, tai niin kuin monella se on se, mutta sitten se ohjaa helposti siihen, että käytetään enemmän niitä kalliimpia asiantuntijoita ja kun meillä on kuitenkin kiinteähintaiset projektit, niin meillä on etua siitä, että mitä enemmän me pystytään käyttämään niitä halvempia tunteja siihen.” (Yritys B, liikkeenjohdon konsultointi)

”Käytännössä se on sitä työn toiminnan resursointia ja juuri sitä, että kun on tiukkaan laskettuja tarjouksia, niin kun on olemassa eri arvoisia

toimijoita, niin eri arvoisia toimijoita käytetään. Tämä on ihan tyypillistä. Siinä tavallaan on myös tämmöinen oppimisen kehittäminen, eli tämmöinen henkilö käyttää siihen enemmän aikaa, mutta kun hän ei ole kustannusten puolesta niin kallis, niin se edesauttaa sitä kannattavuuden ylläpitoa.” (Yritys E, tilintarkastus ja neuvonta)

”Tietysti jos miettii, niin mitä alemmalla tasolla oleva henkilö sitä duunia tekee, hänen kustannuksensa per työtunti on pienempi kuin kokeneemmalla porukalla, joten kyllä se on siinä se katekannustin. Jos ollaan ajateltu, että assistentti ja seniori tekevät paljon duunia ja on resurssipulaa tai muuta pulaa ja joudutaan ottamaan kokeneempaa siihen mukaan, niin sehän vaikuttaa suoraan siihen projektin kannattavuuteen.” (Yritys F, tilintarkastus ja neuvonta)

Toisaalta yrityksissä huomioidaan myös se, että kokeneemmat työntekijät ovat usein tehokkaampia tekemään joitain työtehtäviä ja myös heitä tarvitaan toimeksiantojen osana. Nuorempien asiantuntijoiden runsasta käyttöä kuitenkin kannustetaan kannattavuussyin ja lisäksi oppimisenäkökulmasta. Yritys F:llä (tilintarkastus ja neuvonta) on käytössä sisäinen laskentamalli, jossa toimeksiannoissa käytettävät harjoittelijat (trainee) ovat laskennalliselta kustannukseltaan maksuttomia projektin sisäisen katteen laskennassa eikä heidän tekemänsä työ esimerkiksi tuo kustannuksia toimeksiantojen katteeseen, joiden mukaan myös osa projektijohdon tulospalkkauksesta määrittyy. Tämä luo selvän kannustimen käyttää runsaasti kaikkein kokemattomimpia asiantuntijoita. Kateasian lisäksi F:n ja edellisessä kohdassa myös yritys E:n (tilintarkastus ja neuvonta) mainitsemana tavoitteena on nuorten asiantuntijoiden nopea oppiminen, joka hyödyttää yritystä pitkällä aikavälillä. Yritys C:llä (viestintä) taas pitkälle tuotteistetuissa palveluissa on jopa määritelty ohjemäärät, mikä kunkin tasoisen asiantuntijan osuus projektin kokonaistuntimäärässä on.

”Meillä on kannustimena käyttää traineeta. Kun trainee tulee meille taloon, niin hän on projektilaskentamielessä nolla euroa kustannus per työtunti, joten siihen kannustetaan katemielessä. Toki se henkilö kerryttää revenueta (liikevaihtoa) sinne projektille, jolloin tavallaan meidän laskennallinen realisaatio saattaa pienentyä, mutta katemielessä se on tämmöinen kannustin, että otetaan traineet heti alusta asti asiakasprojekteihin mukaan ja käytetään heitä vaikka heillä ajankäytöllisesti menisikin enemmän siihen työhön aikaan kuin jollain kokeneella. Se on meillä se kannustin.” (Yritys F, tilintarkastus ja neuvonta)

”Meillä on valmiiksi, ne mitkä on pisimmälle tuotteistettu, niin ne ovat valmiina olemassa meidän ERP:ssä tuotteina, niin sanotaan, että joku palvelumuotoiluun perustuva sisältöstrategia, niin siinä on etukäteen jo merkitty tunnitkin jo sinne siihen tuotteelle ja mihin ihmiset sitten kirjaa niitä tunteja että paljonko saisi mennä minkäkin tyyppistä työtä.” (Yritys C, viestintä)

Yritys D (tilitoimistopalvelut) poikkeaa muista yrityksistä siinä, että he eivät tunnista yrityksen resurssien optimoinnin suhteen kannustimia käyttää nuorempia asiantuntijoita, vaan yritys on työmarkkinatilanteen vuoksi ajautunut tilanteeseen, jossa joka tapauksessa suuri osa työntekijöistä on nuoria ja siten palkkakin keskimäärin hieman pienempi. Yritys D tunnustaa myös muita vahvemmin kokemuksen tuoman edun työn tuottavuudessa ja kyseenalaistaa nuorempien asiantuntijoiden käyttämisen hyödyt. Voidaan ajatella, että koska D:n liiketoiminta koostuu pääasiassa jatkuvista kirjanpidon ja taloushallinnon asiakassuhteista, ei projektikohtaisen kannattavuuden ajattelua ole viety siellä yhtä pitkälle kuin muissa haastatelluissa yrityksissä, sillä D:n projektiluonteiset toimeksiannot ovat poikkeuksellisia, kun muissa yrityksissä joissa lähes kaikki asiakkaat ostavat palvelut projektimuotoisina.

”En kyllä semmoisia kannustimia (käyttää edullisempaa työvoimaa) tunnista, tosin semmoinen realiteetti on, että jos laitat ilmoituksen, että etsitään kirjanpitäjää, niin kokeneita ei hirveästi hae ja mekin ollaan paljon kasvettu ja paljon rekrytoitu, niin suurin osa meidän uusista työntekijöistä on nuoria. Se kannattavuusaspekti on vähän kaksipiippuinen, palkka voi olla vähän alempi ja tuottavuuskin on alempi. Ehkä me ollaan ajauduttu siihen olosuhteiden johdosta kuin minkään tietyn pyrkimyksen.” (Yritys D, tilitoimistopalvelut)

Työn luovuudella on myös merkitystä kannattavuuteen. Erityisesti luovaa asiantuntijatyötä tekevillä yrityksillä A ja C tämä korostui. Oldham ja Cummings (1996, 608) määrittelevät luovan työn, joka on omaleimaista ja uudenlaista eli se sisältää merkittävää olemassa olevien resurssien ja materiaalien uudelleenjärjestelyä tai siinä käytetään ensimmäistä kertaa uudenlaisia materiaaleja tai tapoja tehdä asioita. Tämän määritelmän pohjalta esimerkiksi markkinointisuunnittelu voidaan ajatella luovaksi työkseen verrattuna esimerkiksi tilitoimistoon, jossa asiantuntijoita ohjaa ensisijaisesti lait ja säädökset.

Luovan työn määrä haastattelujen pohjalta oli kannattavuuden näkökulmasta heikosti arvioitavissa. Jossain määrin koettiin myös, että luovan työn tekijöitä ei motivoi kannattavuusnäkökulma, vaan heille tärkeämpää on työn huolellinen ja tekijää itseään tyydyttävä lopputulos, mikä voi olla ajoittain ristiriidassa yrityksen johdon toiveiden kanssa liittyen tuottavuuteen ja tehokkuuteen.

”Luovan työn osalta on aika pirun vaikeata arvioida, kuinka kauan luovilla ihmisillä menee esimerkiksi konseptin luomiseen tai graafisen ilmeen hiomiseen.” (Yritys A, markkinointi)

”Se on ehkä tällainen klassinen (ongelma), siinä on kaks, toinen on klassinen, ja molemmat liittyvät enemmän tänne asennepuoleen, eli tällainen niin kuin klassinen ammattilypeys. Joku pitää tehdä huolella ja ei ole välttämättä tekijöillä halua miettiä miten tämän voisi tehdä yhtä laadukkaasti mutta tehokkaammin. Tämä on sellainen tyypillinen ongelma. Ja sitten toinen asenteisiin liittyvä on, että, totta kai, kun iso osa ihmisistä tekee luovaa työtä, niin ei tämmöinen työ taivu tavallaan siihen ajatteluun, että kuinka tämän voisi tehdä tehokkaammin.” (Yritys C, viestintä)

Yritys D, joka toimii tilitoimistoalalla, näkyy työn luonteen vaikutuksen täysin eri tavalla. Yrityksessä on työn tuottavuuden optimointiin liittyen kyse enemmänkin siitä, voidaanko tilipalvelujen tuottamisen tehokkuutta parantaa esimerkiksi IT-järjestelmiin investoimalla.

”Investointilaskenta, sen merkitys on kasvanut ja kasvaa edelleen. Eli mekin joudutaan koko ajan miettimään kannattavuuden hallinnassa sitä, että jos investoimme ohjelmisto-ominaisuuden tekemiseen, paljonko me arvioidaan, että se tulee maksamaan ja paljonko tulee olemaan sen lisäliikvaihto tai säästö esimerkiksi työajassa.” (Yritys D, tilitoimistopalvelut)

Johtuen tutkittavien yritysten moninaisesta kirjosta, työn luonteeseen perustuvaa optimointia on hankala löytää, sillä erityisesti luovaa työtä tekevien yritysten A ja C ajattelu työn tehokkuudesta perustuu yksittäisten henkilöiden ohjaamiseen ja taas yritysten D:ssä (tilitoimistopalvelut) jossa työtehtävät ovat standardoidumpia jo lainsäädännönkin velvoittamana, näkee optimoinnin hyvin eri näkökulmasta.

3.2.3 Kiinteät kustannukset

Kiinteät kustannukset ovat osa asiantuntijapalveluyritysten kannattavuutta ja pääasiassa ne huomioidaan haastateltavissa yrityksissä osana projektikohtaista kannattavuutta. Kiinteiden kustannusten kohdistamista projekteille ei kuitenkaan tehdä yleensä eritellysti vaan yleinen tapa on lisätä kiinteät kustannukset työntekijöiden laskennalliseen tuntikustannukseen jolloin kiinteät kustannukset kohdentuvat keskiarvoisesti kullekin projektille. Tämä tapa ei luonnollisesti mahdollista havainnoimaan, missä projekteissa käytetään kiinteitä kuluja aiheuttavia resursseja. Haastattelujen perusteella jokaisen kulun kohdistaminen voisi olla mahdollista, mutta sen merkitystä esimerkiksi päätöksenteossa ei pidetty suurena, jonka vuoksi keskiarvoinen kiinteiden kulujen kohdistus nähdään riittäväksi.

”Ei olla kohdistettu (kiinteitä kustannuksia) projekteille. Tavallaan sitä kannattavuuslaskentaa tehdään kahdella tasolla, tai no tavallaan kolmella tasolla. Pääfokus asiakasprojekteittain, myytyinä kokonaisuuksina tehdään. Toki tarjouslaskennassa ja jälkiseurannassa niitä kohdistetaan asiakastasolle, mutta kokonaiskannattavuus on se toinen.” (Yritys A, markkinointi)

”Me seurataan henkilöstön laskutusasteita, eli paljonko tehdystä työstä laskutetaan ja riippuen siitä henkilöstä kustannusten kohdennuksesta n. 15 prosenttia on kiinteää kuluja, joten se on aika hallittavalla tasolla ja overheadia ei olla erikseen ruvettu jyvittämään erikseen asikkuuksille tai projekteille.” (Yritys A, markkinointi)

”Ne (kiinteät kustannukset) on laskettu periaatteessa siihen meidän tavoitehintaan, siihen on laskettu kaikki plus kate mitä haetaan... - ...en ole ollut laskemassa sitä, mutta meillähän on aika simppele kulurakenne, että valtaosa tulee palkoista ja sitten on varmaan vuokra suurin ja ehkä tietyt hallinnolliset, kirjanpidot ja tämän tyyppiset. Veikkaan et se on laskettu, että on katsottu meidän keskimääräinen kuukausikulu ja sitten katsottu työtuntimäärä ja laskettu et mikä se pitäisi olla se (tavoitehinta).” (Yritys B, liikkeenjohdon konsultointi)

”Käytännössä alihankinta menee suoraan töille, mutta muu kulu ei käytännössä ei kohdisteta. Olisi kohdistettavissa toki. Kun ajattelee mikä se muu 'overhead' on, niin se on vuokra, joka tavallaan kohdistuu suhteellisen tasaisesti ja sitten on oma markkinointi, jota on vaikea kohdistaa

asiakaskohtaisesti tai sitten se kohdistuu tasaisesti kaikille, ja ne on melkein ne isoimmat. Sitten on muu tällöinen henkilöstön viihtyvyyteen ja kouluttamiseen liittyvät. Olisivat kohdistettavissa, mutta ei olla pidetty sitä olennaisena. Niin no yks siellä on mikä kohdistetaan, mikä voi tuoda merkittäviä eroja varsinkin pienissä asiakkaissa, on matkakulut. Ne kohdennetaan töille.” (Yritys C, viestintä)

”Kyllä me käytännössä (huomioidaan kiinteät kustannukset), tulee tuntihintatasot, mitä on päätetty ja toisaalta tosintahintatasot, niin kyllä ne heijastelee niitä meidän keskeisimpiä kuluja kuten henkilöstökulut ja kyllä me ollaan siihen päälle laskettu kaikki esimieskulut ja ohjelmistokulut ja kiinteiden kulujen osuus. Kyllä ne aika lailla kaikki siinä laskennassa vyörytetään, jotta saadaan se laskennallinen kokonaiskustannus sille työtunnille.” (Yritys D, tilitoimistopalvelut)

”Tavallaan (kohdistetaan kiinteitä kustannuksia), meillä on tällöinen omakustannushinta, jonka sisällä on sitten tällöinen hallinnollinen lisä. Omakustannushinta on, jos ajatellaan, että henkilöllä on, omakustannushinnan määrittely on tällöinen että siinä otetaan huomioon henkilön palkka sillä lailla, että se palkka, meillä on erilaisia palkaniputuksia ja kun henkilön palkka osuu tiettyyn väliin, niin sitten hänelle tulee tietynlainen palkka-arvo ja siihen lyödään lisäksi vielä hallintokululisiä, jonka jälkeen hänelle muodostuu tietynlainen omakustannehinta.” (Yritys E, tilintarkastus ja neuvonta)

”Projektikohtaisesti ei (kohdisteta kiinteitä kustannuksia). Jotain pieniä lisenssimaksuja voidaan jakaa joillekin tietyille projekteille, jos se pystytään oikeesti laskemaan, että se liittyy tiettyihin projekteihin, mutta todella vähän muuten, eli kyllä se tulee sieltä tuloslaskelman kautta vasta näitten oikeitten kustannusten laskeminen.” (Yritys F, tilintarkastus ja neuvonta)

Tutkimuskohteena olleissa yrityksissä ei yhdessäkään kohdistettu kiinteitä tai välillisiä kustannuksia kuten vuokria tai hallintohenkilökunnan hyödyntämistä suoraan projekteille, vaikka se olisi periaatteessa ollut mahdollista. Bhimanin ym. (2015, 10–11) mukaan johdon laskentatoimen järjestelmien valinnassa tulee ottaa huomioon erityisesti se, kuinka paljon laskennan avulla saatava tieto auttaa yritystä tekemään tarkoituksenmukaisia liiketoiminnallisia päätöksiä. Haastattelujen perusteella voidaan todeta, että asiantuntijapalveluyrityksissä ei koeta, että kiinteiden kulujen tarkka kohdistaminen tuottaisi johdolle sellaista tietoa kiinteitä kuluja aiheuttavien resurssien

käytöstä, että sillä olisi merkitystä liiketoimintaa koskevassa päätöksenteossa. Haastattelujen perusteella selvisi myös, että asiantuntijapalveluyritysten kiinteät kulut, kuten vuokrat ja tilakulut, IT-kulut, markkinointi tai henkilöstöhallinto ovat yleensä myös melko hankalia kohdistaa tarkasti yksittäisille toimeksiannoille. Täten haastatelluissa yrityksissä ei nähdä kannattavaksi investoida kiinteiden kulujen tarkempaa kohdistamista mahdollistaviin järjestelmiin.

3.2.4 Toimeksiantojen johtaminen

Tutkimuksen empiirisessä osuudessa ollaan saatu osoitettua useita asiantuntijaliiketoiminnan kannattavuuden ajureita. Luvussa 2 ei erikseen käsitelty asiantuntijapalvelutoimeksiantojen johtamista ja kannattavuuden seuranta, mutta se nähtiin tärkeäksi tutkimuksen kohdeyrityksissä, joten sen tarkasteluun käytettiin myös haastatteluissa aikaa. Yrityksissä nähtiin laadukas projektijohtaminen osana kannattavaa toimintaa, sillä se auttaa asiantuntijoita ymmärtämään toimeksiannon tilanteen ja suhteuttamaan omaa tekemistään sen suhteen.

Udeh ja Lewis (2015, 39) esittelevät kuuden kohdan mallin tilintarkastustoimeksiannon arviointiin. Tilintarkastustoimeksiantoon liittyvät seikat projektiseurannan näkökulmasta voidaan ajatella olevan sovellettavissa myös muunlaisiin asiantuntijapalveluihin, kuten kohdeyritysten toimialoihin viestintään, markkinointiin ja konsultointiin. Arviointiprosessin osa-alueet ovat

- jatkuva asiantuntijoiden työn arviointi
- palautteen antaminen ja dokumentointi
- systemaattisten palautteenantokanavien luominen liittyen asiantuntijoiden työn laatuun
- jatkuva budjetoidun ja toteutuneen asiantuntijatyön tuntimäärän vertailu
- asiantuntijoiden oppimiseen ja kehittymiseen liittyvien asioiden arviointi ja dokumentointi
- toimeksiannon toteuttamisen dokumentointi ja tiedon saattaminen asiantuntijoiden esimiesten käyttöön seuraavien toimeksiantojen kehittämistä varten.

Voidaan ajatella, että asiantuntijapalvelujen kannattavuuden seurantaan vaikuttavat erityisesti työn ja sen etenemisen arviointi sekä budjetoitujen ja toteutuneiden tuntien peilaaminen tähän. Vaikka komponentit, kuten laskutusaste, omakustannushinta ja eri tasoisten työntekijöiden suhde vaikuttavat selviltä, niiden toteutuminen käytännössä vaatii hyvän suunnitelman lisäksi myös seurantaa ja johtamista.

”Komponentit on aika selkeät. Ongelma on enemmänkin, että vastaako toteutunut työmäärä myytyä työmäärä ja näiden mätsääminen on aika vaihtelevaa. Käytännössä kuukausittaisesti asiakasvastaavat on vastuussa siitä, että niitä seurataan. Se on yks tai kaksiportainen, eli siellä on asiakasvastaava ja projektipäällikkö tai jompikumpi. Siellä on se velvollisuus pitää huoli sen projektin kannattavuudesta a sen seurannasta. Ja me aika paljon raportoidaan viikko tai kuukausitasolla asiakkaille nimenomaan määrällisiä tuloksia.” (Yritys A, markkinointi)

Toteutuneen työmäärän pysyminen suunnitellussa työmäärässä vaatii suunnitelman lisäksi projektin aikana tehtävää seurantaa ja mahdollisia muutoksia, sillä projektien luonteeseen usein kuuluu, että Yritys C, viestintä tiivisti asian hyvin siten, miten projektin talouden johtaminen käytännössä kaikissa yrityksissä menee. Yritys F (tilintarkastus ja neuvonta) mainitsee myös laadukkaan projektijohtamisen myös yhtenä menestystekijänä kannattavuuden näkökulmasta ja on panostanu

”Minä kerron, miten se ideaalitalanteessa menee, mutta ikuinen haaste on, että kaikki aina toimisi sen mukaisesti. Ideaalitalanteessa se menee niin, että kun meillä on ERP:ssä ja CRM:ssä, toiminnohjauksessa on olemassa valmis projektipohja, joka on pilkottu vaiheisiin, jolloin on paljon helpompi seurata sitä. Siinä on myös visuaalinen hälytys, että jonkun aiheen tunnit ovat täyttymässä, jolloin on paljon helpompi pilkottuna seurata sitä, että kuinka iso osa työstä on tehty, versus kuinka iso osa tunneista on käytetty. Kun se on pilkottu vaiheisiin, se projektipäällikkö näkee, että meillä on nyt jo tarjousvaiheeseen mennyt enemmän kuin saisi mennä, että pitäisi muusta pystyä kiristää vähän.” (Yritys C, viestintä)

”Ollaan kiinnitetty paljon siihen huomiota ja ollaan lisätty koulutusta, että projektimanagerit saisi heti alusta asti enemmän tietoa siitä, kuinka he voivat seurata omia projekteja ja mitä heidän pitää tehdä, jos he huomaavat esimerkiksi, että alkuperäinen tuntibudjetti tulee ylittymän runsaasti mitä on alun perin ajateltu, tai muuta poikkeavaa.” (Yritys F, tilintarkastus ja neuvonta)

Projektien johtamiseen ja kannattavuuden seurantaan on jokaisessa haastattelussa yhtiössä mallit, mutta niiden noudattaminen ei välttämättä aina ole riittävällä tasolla. Yhtenä haasteena voi olla se, että vaikka tunnit lopulta kirjataan projekteille, niiden reaaliaikaisuus riippuu siitä, miten sääntillisesti asiantuntijat niitä projekteille kirjaavat.

”Henkilöitä velvoitetaan siihen, että he kirjaavat tunteja. Käytännössä meidän raportit hyvin toimittuna on reaaliaikaisia joka päivä. Eli se on mahdollista sen asian seuraaminen. Toki sitten kun on käytäntö kuitenkin tämä, että on niin tuttuja asiakasvastaavat ja toimeksiantovastaavat tuntee asiakkaan niin hyvin, että tämä seuranta on varmasti hyvin toimeksiantokohtaista. Mutta mahdollisuudet tähän on, välineet siihen seurantaan, reaaliaikaiseen seurantaan. Toki aina on kiinni siitä, kuinka henkilöt itse raportoi järjestelmään käyttämiään tunteja.” (Yritys E, tilintarkastus ja neuvonta)

Yritys D (tilitoimistopalvelut) näkee vakiintuneen toiminnan ja selkeät toimintamallit vahvuutena niin projektien kuin koko yrityksen kannattavuuden hallinnassa ja johtamisessa. D:n toimintatapoihin kuuluu poikkeamien systemaattinen ja tarkka analysointi sekä korjaus ehdotusten pohdinta, jonka seurauksena tekemisen optimoiminen näkyy jatkuvassa toiminnassa.

”Minun mielestä se toimii meillä aika hyvin, että siitä on kanssa niin kauan harjoiteltu ja on syntynyt raportit ja toimintamallit ja niin kuin organisatorisesti ne epäkohdat nousevat kyllä aina jonkin esille ja joku kysyy niiden perään.” (Yritys D, tilitoimistopalvelut)

Asiantuntijapalveluyrityksille tulee tilanteita, jossa heikko kannattavuus on enemmän kiinni asiakkaan, kuin asiantuntijoiden tai yrityksen toiminnasta. Erityisesti kiinteähintaisissa projekteissa tämä aiheuttaa hankalan tilanteen, sillä asiakkaan syystä menetetty kannattavuus olisi mahdollista saada takaisin laskuttamalla asiakkaan aiheuttaman lisätyön mukainen palkkio. Newtonin (2013, 119–120) mukaan lisälaskutus saattaa kuitenkin heikentää yhteistyösuhdetta aiheuttamalla asiakkaalle yllättävän kustannuserän. Joskus viivästyksen tai muun lisäkulun syy ei ole yksiselitteinen joka voi entisestään hankaloittaa lisälaskutusprosessia. Tästä syystä lisälaskutuksen perusteet on tärkeää käydä läpi asiakkaan kanssa jo ennen työn aloittamista. Yritys D (tilitoimistopalvelut) tunnistaan hankaluuden ylimääräisten kustannusten laskuttamisessa asiakkaalta.

”Tämä on aika lailla semmoinen aiheuttamisperuste pyrkimyksenä, asiakas ei ehkä aina näe ihan samalla tavalla niitä aiheuttamisperusteita, mutta siihen pyritään. Jos voidaan todeta, että meidän olisi pitänyt toimia toisin niin me otetaan omaan piikkiin, mutta jos asiakas toimii toisin kuin sovittu, myöhästyy deadlinesta, tai on jälkikäteen itsensä kanssa eri mieltä, tai ei toimita jotain muuta matskua mitä on sovittu, niin sitten se lähtökohtaisesti kuuluu asiakkaalle.” (Yritys A, markkinointi)

”Yksi (viivästyksiä aiheuttava) kohderyhmä on semmoiset yrittäjä, jotka hoitaa vähän huonosti sen oman tonttinsa, eli tositteiden säilyttämisen, dokumentaation ja toimittamisen, se tietenkin aiheuttaa lisäkustannuksen eikä me aina välttämättä olla kyllin tehokkaita sen lisäkustannuksen laskuttamisessa.” (Yritys D, tilitoimistopalvelut)

”Kyllähän meillä sopimusvaiheessa koitetaan määritellä, että jos tulee viivästyksiä tai lisätöitä, että asiakas toimii jollain tietyllä tavalla, niin kyllähän lähtökohtaisesti se on sellainen tilanne, että siinä kohtaa pyritään lisälaskuttamaan, koska asiakas ei ole pitänyt sopimuksesta kiinni ja toimittanut meille materiaalia tai jostain muusta syystä, jos asiakkaasta johtuvasta syystä se viivästyy, niin kyllä se lähtökohta on se, että jotta me saadaan sitä kannattavuutta paremmaksi, niin se asiakas joutuu siitä vähän enemmän maksamaan. Mutta se, että näin ei varmasti, jos se on joku pieni viivästys, mutta sanotaan, että jos miettii tilintarkastusta ja siellä tulee tasekirjasta versio numero seitsemän, niin kyllähän siinä vaiheessa pitäisi sen asiakkaan herätä siihen, että täällä tehdään joka kerta se duuni, että tsekataan, että onko se versio oikein niin pitää ymmärtää, että siitä lisälasku saattaa tulla.” (Yritys F, tilintarkastus ja neuvonta)

3.2.5 Tunnusmerkit kannattavalle ja kannattamattomalle toiminnalle

Tämän tutkimuksen teoriaosuudessa käsiteltiin kannattavuuden komponentteja, joihin vaikuttavia asioita on analysoitu haastatteluilla kerätyn aineiston perusteella. Kunkin haastattelun lopuksi käytin läpi yleisesti kannattavien ja kannattamattomien asiantuntijapalvelujen ominaispiirteitä, joista nousseita asioita verrataan käsiteltyihin teorioihin ja malleihin.

Toimeksiannon ennakoitavuus mainitaan useaan otteeseen yhtenä selvänä kannattavuuden ajurina. Ennakoitavuus toimeksiannoissa tarkoittaa, että

palvelukokonaisuuden suunnittelu ja hinnoittelu ovat helppoa ja toteutus selkeää. Ennakoitavassa toimeksiannossa riski siitä, että toimeksiannossa ilmenee ongelmia, jotka johtavat ylimääräisiin kustannuksiin ja siten kannattavuuden heikentymiseen, on alhainen. Tuotteistettujen palvelujen myyminen liittyy osaltaan ennakoitavuuteen, sillä tuotteistettujen palvelujen toimittamisessa yrityksillä on usein vankempi kokemus, kuin räätälöityjen palvelujen tuottamisessa.

”Se on melkein aina, ne parhaiten kannattavat, on joko hyvin pitkälle tuotteistettuja tuotteita, jos meillä on joku sellainen kilpailuetu, jolla me pystytään hinnoittelemaan se arvoperusteisesti. Ja sitten se meidän prosessi on hyvin hiottu.” (Yritys C, viestintä)

”Sanoisin, että semmoisella alueella toimittaessa, joka on hallussa niin ei sieltä lähtökohtaisesti tule sitä hallitsematonta kustannuspottia.” (Yritys E, tilintarkastus ja neuvonta)

Kuten yritys C (viestintä) ylempänä mainitsi, myös arvoperusteinen hinnoittelu on usein toiminnan kannattavuutta lisäävä tekijä, sillä silloin palvelusta saatava korvaus ylittää kannattavuustavoitteeseen vaaditun korvauksen. Tähän pääseminen helpottuu erityisesti, kun yrityksen resurssit ovat hyvin käytössä, ja jokaista uutta toimeksiantoa ei voida ottaa vastaan, jolloin kustannuksien perusteella määräytyvää korkeampaa hintaa voidaan pyytää asiakkaalta.

”Sitten tietysti kyllä mekin ollaan sitä hintojen nostamista ja kaupallistamiskertoimen käyttöä, että mikä se arvo on mikä me tuotetaan sille asiakkaalle, ja joskus se saattaa olla todella iso verrattuna siihen meidän laskutukseen. Kyllä me näitä ollaan testattu ja tietysti mitä parempi työtilanne, niin se myös mahdollistaa sen, että pystytään hintoja nostamaan.” (Yritys B, liikkeenjohdon konsultointi)

Optimaalisen kannattavuuden haastattelujen perusteella yritys saavuttaa, kun toimeksiannon tavoite, toimintakenttä ja asiakas antavat mahdollisuuden ennakoida projektin keston ja vaatimukset tarkasti ja projekti pystytään hinnoittelemaan arvoperusteisesti. Erityisen mielekäs projekti on silloin, kun siinä voidaan käyttää yrityksen tuotteistamia kokonaisuuksia, jolloin projektiin voidaan käyttää edullisempaa työvoimaa.

Tämä tilanne kuitenkin toteutuu haastattelun perusteella harvoin. Jokaisella haastatellulla yrityksellä oli kannattamattomia toimeksiantoja ja myös asiakkaita, joista oli luovuttu jatkuvan heikon kannattavuuden takia. Aiemmin teoriassa käsitellyn Newtonin (2013) toteamus siitä, että osa asiakkuuksista häviää ajan saatossa uusien sopivampien tullessa tilalle näyttää toteutuvan jokaisessa haastatellussa yrityksessä.

Kannattamattomuuden syitä käsiteltiin haastatteluissa laajasti. Heikosti kannattavien projektien syyt on peilattavissa hyvin kannattavien projektien syiden mukaisesti. Ennalta-arvaamattomat tapahtumat ovat yksi suurimmista syistä projektien kannattavuuden heikentymiseen. Haastattelujen lopusta löydettiin vielä näkemyksiä, joita teoriassa tai empiriassa ei ennen sitä ollut tullut esille.

Yritys A (markkinointi) korostaa perehtymisen merkitystä asiakasprojekteissa. Yrityksen mukaan on kuitenkin valitettavaa, että asiakkaat eivät useinkaan ole halukkaita maksamaan perehtymisestä, vaan tuloksia pitäisi alkaa välittömästi tulemaan, mikä lisää riskiä siitä, että jossain kohtaa projektia huomataan asiakkaasta tai toimintaympäristöstä asioita, jotka vaikeuttavat projektin loppuunsaattamista.

”Sanotaan näin, että semmoiset laajat kokonaisuudet, missä otetaan kantaa johonkin palaseen, hankaluus on se, jos asiakas ei ole halukas maksamaan siitä perehtymisvaiheesta, siitä että selvitetään ja suunnitellaan kunnolla, niin se yleensä ennustaa, että menee vihkoon jollain tavalla. Ehkä konkreettinen esimerkki, että sekä me että moni muukin käyttää Wordpressiä verkkosivualustana eCommerce-verkkokaupassa, mutta se miten se on tehty ja onko toimittu ollenkaan siten miten niitä on tarkoitettu käytettävän sitten saattaa vaikuttaa 5-6 kertaisesti siihen työmäärään. Sitten kun sinne joku on rakentanut pommin piiloon niin se on no can do, ellet ole tehnyt hyvin perusteellista tutustumista siihen, mihin asiakkaat ei pääsääntöisesti suostu, koska se on heidän mielestään turhaa työtä ja se pitäisi osata.” (Yritys A, markkinointi)

A:n kommentti vaikuttaa loogiselta suhteutettuna siihen, että menestyksekkäissä projekteissa ennakointi on yleensä hyvällä tasolla ja heikko perehtyminen asiakkaaseen heikentää ennakoitavuutta.

Yritys B (liikkeenjohdon konsultointi) tunnistaa yhtenä kannattamattomuuden taustalla olevana syynä projektit, joissa on paljon ihmisiä mukana. Vaikka työnjako olisi tehty hyvin, ylimääräistä aikaa menee aina projektin hallinnointiin, jolloin yksittäisen tekijän tuottavan työn keskimääräinen osuus laskee verrattuna projektiin, joka tehdään pienemmällä tiimillä, jonka hallinnointi on helppoa. Myös asiakkaan puolella suuri joukko projektiin vaikuttavia henkilöitä nähdään projektin katteen kannalta hankalana, varsinkin jos projektin etenemistä seuraa moni organisaation eri taso.

”Mitä enemmän siinä projektissa on meiltä asiantuntijoita, niin sen todennäköisemmin se on kannattamaton, vaikka siinä olisi määritelty, että yksi ihminen tekee tietyn alueen. Tulee helposti semmoinen, että kaikki pitää pitää kuitenkin kartalla sen projektin kokonaisuudesta ja ne istunnot, joissa on 4-5 ihmistä mukana yhdessä lisääntyy. Mitä harvemmalla ihmisellä pystyy tekemään, sitä parempi.” (Yritys B, liikkeenjohdon konsultointi)

”Hälytyskellojen pitää soida, jos on suuri kansainvälinen konserni, jossa maajohdon painoarvo on pieni, eli mitä useampi päätöksentekotaso siellä asiakkaan puolella on, sitä enemmän joka portaalla on byrokratiatunteja. Se on yks semmoinen selkeä (kannattavuutta heikentävä tekijä).” (Yritys C, viestintä)

Asiakkuuden koko nähdään myös merkittäväksi asiaksi, sillä usein pienempiinkin toimeksiantoihin täytyy tehdä samat hallinnolliset toimenpiteet, asiakkaaseen perehtyminen ja prosessin suunnittelu, vaikka siitä saatava palkkio olisi pieni. Tämä taas johtaa tilanteeseen, jossa arvoa luova työ on tehtävä suhteellisesti pienemmässä ajassa, kuin mitä suuremmassa projektissa, jos projekti halutaan tehdä kannattavasti. Koska pienemmässäkin projektissa asiakkaat kuitenkin odottavat korkeaa laatua, kuten suuremmissakin, on sen läpivieminen kannattavasti haastavaa.

”Se on ainakin yleisesti, että mitä pienempi projekti, mitä alhaisempi hinta projektilla, vaikka se tekeminen olisi supistettu, niin sen yleensä helpommin se on yleensä kannattamaton. Koska ne asiakkaan odotuksen kuitenkin, vaikka tarjotaan pieni projekti, niin ne odotukset saattavat olla isommat, ja helpompi on saada kannattavaksi isommat.” (Yritys B, liikkeenjohdon konsultointi)

”Tällä hetkellä meidän ajatusmaailma on se, että varsinkin tilintarkastusasiakkaissa ollaan systemaattisesti luovuttu niistä ihan

pienimmistä asiakkuuksista, eli ollaan ihan sovittu, että jos palkkio alittaa 5000 euroa, niin ainakaan uusia sellaisia asiakkaita meille ei juurikaan oteta.” (Yritys F, tilintarkastus ja neuvonta)

Asiakkaan kokemus ostajana ja yhteistyökumppanina vaikuttaa myös asiakkuuden kannattavuuteen. Monilla haastatelluista yrityksistä oli kokemuksia asiakkaista, joiden kokemuksen puutteen vuoksi toimeksiantojen sujuvuus kärsii ja siten kannattavuus usein heikkenee. Kokemattoman ostajan on esimerkiksi vaikea saada viestittyä toivottua lopputulosta tai toiveet vaihtelevat toimeksiannon aikana. Yksi hankala yhdistelmä nähdään silloin, jos ostajayrityksen yhteyshenkilönä ei toimi asiakkaan markkinoinnissa toimiva henkilö.

”Kyllä me aika paljon keskustellaan sellaisista keisseistä missä on ne vaaran merkit ilmassa. Useimmiten se liittyy siihen, että asiakas on selvästi kokematon ostaja tai tavallaan ostaa HR-johtajan tai IT-johtajan pesistä markkinointia, mikä ei ole välttämättä ihan sellainen match made in heaven.” (Yritys A, markkinointi)

”Sitten toinen (kannattavuusongelma), jos pysytään asiakaspuolella, niin toinen on se, jos asiakas on ostajana täysin kokematon. Se usein on siten, että tietää, että tämä vaatii asiakkaan ilmaista koulutusta tämän prosessin ajan.” (Yritys C, viestintä)

3.2.6 Teoreettisen viitekehysten uudelleenarviointi

Tutkimuksen teoreettisessa viitekehyksessä luotiin hinnoittelumallista riippuen kaksi erilaista toimeksiantokohtaisen tuloksen muodostumisen yhtälöä ja sen komponentteja analysoitiin. Tutkimuksen empiirisessä osuudessa näitä komponentteja on käsitelty haastatteluissa asiantuntijapalveluyritysten havaintoihin ja kertomuksiin. Kaikki teoreettisessa viitekehyksessä eritellyt komponentit tunnistettiin haastatteluissa, mutta havaittiin myös, että selvästi suurin painoarvo haastatteluissa yrityksissä asetetaan komponenteille

p = toimeksiannon sovittu hinta

hp = keskimääräinen tuntihinta asiakkaalle

h = toimeksiantoon käytetyt työtunnit sekä

w = keskimääräinen työntekijän työtunnin kustannus.

Haastatelluista yrityksistä suurin osa käytti sekä kiinteää, että tuntiperusteista hinnoittelua, mutta kiinteä hinnoittelu oli huomattavasti yleisempää. Kiinteä hinnoittelu on myös kannattavuuden näkökulmasta mielenkiintoisempi tapa hinnoitella, sillä tuntiperusteista hintaa käytettäessä kannattavuuden heilahtelut ovat pienempiä.

Teoreettinen viitekehys antaa oikean suunnan siihen, miten kannattavuus asiantuntijapalveluyrityksissä rakentuu, mutta jotkut siinä eriteltyt komponentit, kuten kiinteät kustannukset saattavat lopulta olla vain nyansseja eikä niitä todellisuudessa oteta välttämättä huomioon esimerkiksi toimeksiantojen kehittämistä koskevassa päätöksenteossa. Teoriassa esitetyt komponenttien väliset suhteet näkyivät myös empiriassa. Empiriasta löydettiin myös useita uusia seikkoja esimerkiksi asiantuntijapalveluyrityksen ja asiakkaan väliseen toimintaan liittyen, joka vaikuttaa muun muassa toimeksiantoon käytettyihin työtunteihin ja sitä kautta kannattavuuteen. Tutkijan näkökulmasta empirian avulla pystyttiin osoittamaan teoriassa esiintyneiden asioiden suhteita ja painoarvoja niiden vaikutuksesta asiantuntijapalveluyritysten kannattavuuteen.

4 TUTKIMUSTULOKSET JA JOHTOPÄÄTÖKSET

4.1 Aineiston kuvaus

Tässä tutkimuksessa tutkittiin asiantuntijapalveluyritysten toimeksiantojen kannattavuuden komponentteja ja niihin vaikuttavia tekijöitä. Tutkimuksen teoriaosuus koostui laajasta joukosta tieteellisiä artikkeleja sekä kirjoja. Lähteet ovat lukuisista erilaisista tieteellisistä jounaaleista ja kirjat useilta eri kirjoittajilta. Asiantuntijapalveluyritysten perusasioiden ja ominaispiirteiden kuvaamisessa muita suuremmassa roolissa olivat Baschabin ja Piotin (2005), Greenwoodin ja Suddabyn (2006) sekä Løwendahlin (2005) teokset asiantuntijapalvelujen johtamisesta, hallinnosta ja taloudesta. Kannattavuuden erityispiirteitä kuvattiin teosten lisäksi muilla tieteellisillä teksteillä. Metodologia tutkimukseen rakennettiin useiden tutkijoiden tekstien pohjalta. Läpi tutkimuksen

Haastattelututkimuksen teoriaa kuvattiin laajasti erityisesti Erikssonin ja Kovalaisen (2008) tekstin pohjalta. Tutkimuksen empiirinen osuus koostui kuudesta puolistrukturoidusta haastattelusta, jotka toteutettiin elo-syyskuussa 2018. Haastatteluihin osallistui niin suurempia kuin pienempiäkin yrityksiä erilaisilta asiantuntojapalvelujen toimialoilta. Haastattelujen tarkoitus oli saada lisää ymmärrystä siitä, miten asiantuntijapalveluyritysten taloudesta ja johtamisesta vastaavat henkilöt kokivat heidän kannattavuutensa muodostuvan ja mitkä kaikki komponentit siihen vaikuttavat. Haastatteluissa pyrittiin lisäämään ymmärrystä kaikkia asiantuntijapalveluja koskevista asioista kannattavuuteen liittyen. Haastattelut poikkesivat ensimmäisessä luvussa esitellystä Hirsjärven ja Hurmeen (2008, 44-47) mallista siten, että haastattelut eivät edenneet teorian mukaisesti siten, että perusasiat olisi keskusteltu erikseen ennen syventymistä, vaan haastattelussa pysähdyttiin tarkastelemaan lähemmin mielenkiintoisia asioita heti niiden noustua esille, sillä se koettiin haastattelutilanteessa luontevammaksi.

4.2 Keskeiset tulokset

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten asiantuntijapalvelujen tuottamisen kannattavuuteen vaikuttavat komponentit ja analysoida mitkä tekijät niihin vaikuttavat ja miten. Tutkimuksella lisätään ymmärrystä siitä, mitkä ovat keskeisiä asioita asiantuntijayrityksille, mikäli ne haluavat parantaa toimeksiantojensa kannattavuutta ja toisaalta mitä asioita kannattaa välttää kannattavuuden heikkenemisen ehkäisemiseksi. Tutkimuksessa pystyttiin vastaamaan esimerkiksi kysymyksiin siitä, miten asiantuntijapalveluyritysten kannattavuus rakentuu, mitkä sen komponentit ovat ja mitkä asiat niihin vaikuttavat. Tutkimuksella saatiin lisää ymmärrystä siitä, mihin asioihin asiantuntijapalvelujen kannattavuuden parantamista tavoittelevien yritysten kannattaa keskittyä. Koska tutkimuksella pyrittiin löytämään asioita, jotka koskevat asiantuntijapalveluyrityksiä riippumatta toimialasta, esimerkiksi työn luonteeseen ja sen johtamiseen liittyviä asioita ei voida yleistää empiirisessä osuudessa mukana olleiden toimielöjen kirjon vuoksi.

Tutkimuksen teoriaosuudessa käsiteltiin asiantuntijapalvelujen kannattavuuteen liittyä asioita ja tunnistettiin ne komponentit, jotka kannattavuuteen eniten vaikuttavat. Seuraavat komponentit tunnistettiin:

- toimeksiannon myyntihinta
- potentiaalinen lisälaskutus
- toimeksiantoon käytetyt työtunnit
- yhden työtunnin keskimääräinen kustannus
- ulkopuoliset palvelut
- tulospalkkiot sekä
- kohdistettavat välilliset kustannukset.

Komponentteihin vaikuttavia tekijöitä käsiteltiin tutkimuksen teoreettisen viitekehyksen yhteydessä ja ne tunnistettiin myös tutkimuksen emperiassa. Empiirisessä osuudessa saatiin kuitenkin laajennettua ymmärrystä siitä, mitkä komponentit todella merkitsevät ja mitkä jätetään vähemmälle huomiolle. Koska kuten lähes kaikessa elinkeinotoiminnassa, myös asiantuntijapalveluissa kannattavuus perustuu lopulta tuottojen ja kustannusten erotukseen, joten keskeisimmät tulokset käsitellään niiden kautta.

4.2.1 Asiantuntijapalvelujen tuotot

Yksi tärkeimmistä niin teorian kuin empirian mukaan kannattavuuteen vaikuttava asia on luonnollisesti asiantuntijatoimeksiantojen myyntihinta. Havainto itsessään ei ole yllättävät, mutta tutkimuksen anti on hinnan muodostumiseen vaikuttavat asiat, joita on hyvin paljon. Hinnoittelua tehdään edelleen paljon Bhimanin et al. (2015, 345) mainitseman periaatteen mukaisesti, jossa hinnan tulee kattaa tuotteen valmistuksesta aiheutuneet kustannukset ja samalla tuottaa haluttu tuotto. Yksinkertaisuudessaan käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että asiantuntijapalveluyritykset laskevat tai arvioivat toimeksiannon kustannukset ja lisäävät hintaan halutun katteen. Malli on vahvasti edelleen asiantuntijapalvelujen hinnoittelun pohjana.

Hinnoitteluprosessin mielenkiintoisin vaihe on hinnoittelustrategian valinta. Kaksi pääasiallista hinnoittelustrategiaa, jotka tutkimuksessa tunnistettiin ovat tuntiperusteinen hinnoittelu ja kiinteä hinnoittelu. Keskeinen ero näillä kahdella tavalla on se, että tuntiperusteista hinnoittelua käytettäessä riski toimeksiannon heikosta kannattavuudesta on pieni, sillä palvelusta voidaan laskuttaa kaikki sen aiheuttamat työkustannukset. Toisaalta tuntiperusteista hinnoittelua käytettäessä toimeksiannossa on hankalaa päästä odotuksia parempaan kannattavuuteen projektin onnistuessa. Kiinteää hintaa käytettäessä palvelun toimittaja kantaa riskin odotuksia suuremman työmäärän aiheuttamasta heikommasta kannattavuudesta, mutta mahdollistaa tehokkaasti toteutetun toimeksiannon tuovan paremman katteen. Kuten monilla muillakin elinkeinoelämän osa-alueilla, myös asiantuntijapalveluissa korkeampi tuotto vaatii usein korkeampaa riskinottoa.

Keskeinen tekijä hinnoittelumallin valinnassa on kyky arvioida toimeksiantoon vaadittavia resurssien määrällisesti ja laadullisesti. Taitavat asiantuntijapalveluyritykset osaavat nähdä asiakasta ja heidän toiveitaan analysoiden, kuinka tarkasti toimeksiannon toteuttamiseen vaadittavat resurssit ovat arvioitavissa. Monet palvelukokonaisuudet ovat asiantuntijayrityksissä tuotteistettuja, joita hyödyntämällä arviota projektin vaatimista resursseista voidaan parantaa. Epämääräisissä tai täysin uudentlaisissa projekteissa yrityksen on turvallisempaa käyttää tuntiperusteista hinnoittelua, sillä siihen liittyvät epävarmuustekijät ovat suuret. Toisaalta, koska jotkut asiakkaat ovat usein halukkaita ostamaan palveluja kiinteällä hinnalla, kokemuksen tuoma hinnoitteluosaaminen voi

auttaa asiantuntijapalveluyritystä hinnoittelemaan kiintein hinnoin myös monimutkaisemmissa projekteissa.

Arvopohjaista tai projektin onnistumiseen perustuvaa hinnoittelua ollaan otettu yrityksissä käyttöön. Nämä lisäarvon tuottamiseen perustuvat tavat hinnoitella vaativat palvelusuhteelta ja toimintakentältä ominaisuuksia, jotta ne ovat mielekkäitä. Arvopohjainen hinnoittelu on mahdollisuus erityisesti silloin, kun yrityksellä on käytettävissä joko sen omaan ammattitaitoon perustuvia tai markkinoiden vaatimuksesta johtuvia resursseja, joista ollaan valmiita maksamaan arvoperusteisesti kustannusperusteisuuden mukaan. Projektin onnistumiseen perustuva hinnoittelu tarkoittaa yleensä sitä, että palvelun tuottajalle maksetaan palvelusta osa tai kokonaan sen perusteella mitä palvelun kautta on saavutettu. Tämä hinnoittelutapa siirtää kiinteän hinnoittelun tavoin riskiä palvelun tuottajalle, mutta voi onnistuessaan palkita sen erinomaisesti. Mallin käyttämisen edellytyksenä on löytää mitattavat parametrit, joihin palvelun tuottaja pystyy aidosti omalla tekemisellään vaikuttamaan, mikä voi olla hyvinkin haastavaa.

Lisälaskutus, eli asiakkaasta johtuvien lisäkustannusten kompensointi tunnistettiin yrityksissä, mutta tutkimuksen perusteella ei voida sanoa sen olevan yksi kannattavuuden ydinkomponenteista. Lisälaskutukseen liittyy ongelmia esimerkiksi asiakkaiden suhtautumisen tai vastuullisen tahon määrittelyn takia. Niin teorian kuin empiriankin perusteella voidaan sanoa, että optimaaliseen tuottoon päästään hinnoitteleamalla oikein perustuen toimeksiannon vaatimusten ja mahdollisuuksien tunnistamiseen.

4.2.2 Asiantuntijapalvelujen kustannukset

Teoreettisessa viitekehyksessä tarkasteltiin useita asiantuntijapalvelujen kustannuksia aiheuttavia tekijöitä, kuten toteutuneita työtunteja, ulkopuolisia palveluja, välillisiä kustannuksia ja henkilöstön tulospalkkioita. Ylivoimaisesti keskeisimmät kustannusten komponentit ovat toimeksiantoon käytettyjen työtuntien määrä ja yksikkökustannus. Yksinkertaistaen yksittäisen projektin työtuntien määrä riippuu projektin vaatimasta työmäärästä ja yksikkökustannus projektissa vaadittavan ammattitaidon tasosta.

Työn määrään liittyy monta asiaa. Suunnitelman mukaisessa toimeksiannossa työtuntien määrä menee budjetin mukaisesti ja arvioidulla työn määrällä saadaan tuotettua asiakkaalle sovittu lopputulos. Asiantuntijapalvelujen tuottaminen on kuitenkin prosessi, jossa muutokset ovat yleisiä ja niihin sopeutuminen voi olla vaikeaa. Muutoksen syitä projektiin voi olla useita ja niihin vastaamiseen auttavat erityisesti asiantuntevat työntekijät ja hyvä projektijohto. On selvää, että kokeneempi asiantuntija pystyy mukauttamaan tekemistään paremmin kuin nuorempi, vähemmän kokenut asiantuntija. Projektijohdon vastuulla taas on seurata projektin etenemistä ja viestiä siitä projektitiimin kanssa systemaattisesti, jolloin projektin ongelmakohtat tulevat nopeammin tiimin tietoon ja niihin voidaan reagoida. Erilaisia ongelmatilanteita voidaan välttää tutustumalla asiakkaaseen ja haluttuun lopputulokseen mahdollisimman hyvin. Yhteistyö asiakkaan kanssa on olennainen osa palvelujen tuottamista, joten yrityksen ja asiakkaan välinen koheesio sekä arvojen yhteensopivuus ovat tärkeitä.

Työn yksikkökustannus on vahvasti sidoksissa työtuntien määrään. Kuten yllä todettiin, kokeneempi asiantuntija pystyy sopeutumaan esimerkiksi projekteissa tapahtuviin muutoksiin paremmin, kuin kokemattomampi asiantuntija. Kokeneemman asiantuntijan yksikkökustannus työlle on kuitenkin korkeampi, kuin kokemattomamman, joten projektin asiantuntijoiden valitseminen on kriittisessä roolissa yksikkökustannuksen muodostuksessa. Projektin johdon päätökset siitä, kuka minkäkin osa-alueen suorittaa vaikuttaa suoraan projektin kustannuksiin. Mikäli oletetaan, että kokeneempi ja siten korkeapalkkaisempi työntekijä suoriutuu tehokkaammin tehtävistä ja sopeutuu paremmin muutoksiin, on nuorempien asiantuntijoiden käyttö pyrittävä kohdistamaan tehtäviin, jotka eivät vaadi yhtä suurta asiantuntemusta. Arviot siitä, millaisella osaamisella projektin mikäkin osa-alue on mahdollista toteuttaa sovitulla laatutasolla, on äärimmäisen tärkeässä roolissa kannattavan toiminnan näkökulmasta.

Lopulliset työkustannukset koostuvat kahden komponentin, eli työtuntien määrän ja työtunnin keskiarvoisen kustannuksen tulona, joten asiantuntijaliiketoiminnassa on tärkeää osata tunnistaa projektin vaatimukset ja käytettävissä olevien resurssien laatu sekä kustannus, jotta projekti pystytään viemään laadukkaasti ja kannattavasti loppuun. Liika kokemattomien asiantuntijoiden käyttö voi johtaa tehtyjen työtuntien määrän liialliseen kasvuun tai laadun heikkenemiseen, mutta liiallinen kokeneiden asiantuntijoiden käyttö taas johtaa työtunnin keskimääräisen kustannuksen tarpeettomaan kasvuun.

Asiantuntijapalveluyritysten tuotteistettuihin palveluihin voi olla sisäänrakennettuna erilaisten resurssien käytön määrä, joten mikäli tuotteistettuja kokonaisuuksia voidaan hyödyntää toimeksiannossa, toimeksiannon toteuttamiseen vaadittavien resurssien arviointi on tarkempaa. On myös mahdollista, että asiantuntijayrityksillä on myös sisäänrakennettuja kannustinmalleja optimoida toimeksiannoissa käytettäviä resursseja kannattavuuden parantamiseksi.

Teoreettisessa viitekehyksessä esitellyn kannattavuuskaavan mukaisesti kustannuksia aiheutuu myös kiinteistä ja välillisistä kustannuksista, tulospalkkioista ja ulkopuolisista palveluista. Vaikka yrityksen kiinteät kustannukset voivat olla merkittäviä, erityisesti empiriassa niiden merkitys toimeksiantokohtaista kannattavuutta laskettaessa oli vähäinen. Monissa yrityksissä kustannusperusteista hinnoittelua käytettäessä laskennallisessa hinnassa huomioidaan yleiskustannukset, kuten hallintohenkilöstö, vuokrat ja IT-kulut, mutta niiden jyvittämistä ei koettu mielekkääksi yksittäisille toimeksiannoille. Sama suhtautuminen haastatelluissa yrityksissä oli myös tulospalkkioille. Erityisesti suoraan yksittäisten toimeksiantojen kannattavuuden perusteella muodostuvat tulospalkkiot voisi olla mielekästä kohdistaa tälle toimeksiannolle, sitä ei haastatelluissa yrityksissä koettu mielekkääksi.

Ulkopuoliset palvelut kohdistetaan kyllä toimeksiannoille, mutta niiden käyttö oli haastatelluissa yrityksissä niin satunnaista, että niistä ei löydetty mielekkäitä tutkimustuloksia. Empiriasta nousseiden havaintojen perusteella voisi ajatella, että asiantuntijaliiketoiminnassa usein on kyse kokonaisratkaisujen tuomisesta, ja palvelun tuottajaksi valitaan taho, jolta löytyy valmiudet koko toimeksiannon toteuttamiseen.

4.2.3 Tulosten koonti

Asiantuntijapalvelujen kannattavuuden komponentit ja niihin vaikuttavat monisyiset asiat voidaan tiivistää suhteellisen lyhyesti. Niin oikeanlaiseen hinnoitteluun, tehtyjen työtuntien määrään ja työtunnin keskimääräiseen kustannukseen vaikuttavat erityisesti yritysten kyky osata arvioida asiakkaitaan, toimintaympäristöään ja resurssiaan. Hinnoittelussa keskiössä on toimeksiannon ymmärtäminen auttaa hallitsemaan riskiä turvallisemmalla hinnoittelulla ja toisaalta auttaa tunnistamaan tilanteita, joissa voidaan saavuttaa tehokkaalla toteutuksella keskimääräistä suurempia katteita. Kustannusten

hallinnassa keskeistä on niin ikään ymmärtää toimeksiantojen vaatavuudet, jonka myötä kannattavuuden näkökulmasta tarkoituksenmukainen työnjako on mahdollista tehdä. Toimeksiantojen laadukas johtaminen auttaa myös hallitsemaan toimeksiannossa tapahtuvia muutoksia tai ongelmakohtia. Asiakkaan, markkinan ja omien resurssien ymmärtäminen edesauttaa yritystä viemään toimintaansa kohti Wardellin, Wynterin ja Helanderin (2008) CVBP-mallia vieden asiantuntijayrityksen asiakasportfoliota suuntaan, jossa sillä on palveltavanaan kannattavuuden näkökulmasta optimaalinen joukko asiakkaita. Tähän lopputulokseen yrityksellä on mahdollista päästä ymmärtämällä syvällisesti kannattavuutensa komponentit ja vaikuttamalla niihin esimerkiksi tässä tutkimuksessa esitettyjen asioiden kautta.

4.3 Reliabiliteetti ja validiteetti

Tutkimuksen reliabiliteettia ja validiteettia tarkastelemalla arvioidaan tutkimuksen objektiivisuutta ja luotettavuutta. Reliabiliteetilla tarkoitetaan sitä, olisivatko tutkimuksen tulokset samankaltaisia ja johdonmukaisia, jos tutkimus toteutettaisiin uudestaan esimerkiksi eri aikaan. Tällä pyritään erityisesti arvioimaan metodien asianmukaisuutta. Validiteettia arvioimalla tehdään päätelmä siitä, ovatko tutkimuksen tulokset yleisesti oikeita ja tarkkoja. Validi tutkimus vastaa niihin kysymyksiin, mihin sen on tarkoitus vastata. Termejä reliabiliteetti ja validiteetti on kyseenalaistettu, mutta niiden ajatus tutkimuksen luotettavuudesta pitää edelleen. (Kihn & Ihantola 2015, 234; Kirk & Miller 1986, 14–15; 21; Seale, Gobo, Gubrium & Silverman 2007, 377; Tuomi & Sarajärvi, 2018; Golafshani 2003, 601–602.)

Kihn ja Ihantola (2015) käsittelevät perinteisen validiteetin ja reliabiliteetin eri näkökulmia, joita ovat esimerkiksi metodologinen ja kontekstuaalinen validiteetti sekä proseduraalinen reliabiliteetti. Metodologinen validiteetti viittaa käytettyjen metodien asianmukaiseen perusteluun tieteenfilosofisesta lähtökohdasta. Kontekstuaalinen validiteetti käsittelee kerätyn evidenssin luotettavuutta. Proseduraalinen reliabiliteetti tarkoittaa, että tutkija käyttää asianmukaisia ja luotettavia tutkimusmetodeja ja niiden käyttö perustellaan. Proseduraalisen validiteetin näkökulmasta tutkimuskysymysten on myös oltava yksiselitteisiä, luotettavuuden saavuttamiseksi.

Tuomin ja Sarajärven (2018) mukaan tutkimuksen luotettavuutta arvioidessa tulisi keskittyä ainakin

- tutkimuksen kohteeseen ja tarkoitukseen
- tutkijan sitoumuksiin
- aineiston keruuseen
- aineiston analysointiin ja
- tutkimuksen raportointiin.

Kihnin ja Ihantolan (2015) sekä Tuomin ja Sarajärven (2018) huomioiden perusteella arvioidaan tutkimuksen luotettavuutta. Tutkimuksen kohde valittiin tutkijan oman mielenkiinnon mukaan. Tutkija työskenteli tutkimuksen tekemisen hetkellä asiantuntijapalveluyrityksessä ja yksi motivaatio aiheen valintaan oli tutkijan oman ymmärryksen lisääminen. Tutkijan sitoumus aiheeseen on vahva, mutta se ei vaaranna tutkimuksen objektiivisuutta, sillä tutkimuksen tulokset eivät merkitse tutkijalle muuta, kuin lisäymmärryksen kerryttämistä. Tutkimusta ei ole toteutettu toimeksiantona, joten sen sisältöön on vaikuttanut vain tutkija itse riippumattoman ohjaajansa ohjeistuksella. Voidaan siis arvioida, että luotettavuus liittyen tutkimuksen kohteeseen ja tarkoitukseen ei vaarannu, vaikka tutkijalla on aiheeseen henkilökohtainen sitoumus. Toisaalta, koska tutkijalla oli aiempaa kokemusta asiantuntijapalvelujen alalta, voidaan ajatella, että tutkijan kokemus alasta saattoi vaikuttaa teoreettiseen viitekehykseen valikoituneisiin asioihin.

Teoriaosuuden aineisto kerättiin hyödyntämällä erilaisia internetin tietokantoja ja hakukoneita. Lähteitä valittaessa pyrittiin monipuolisuuteen niin kirjoitusten julkaisuforumien kuin julkaisuvuoden näkökulmasta. Empiirinen aineisto kerättiin puolistrukturoiduilla haastatteluilla yrityksistä, jotka valittiin monipuolisuus huomioiden. Haastatteluissa käytetty runko pysyi samana koko tutkimuksen ajan, joten voidaan olettaa, että jokainen haastattelu on vertailukelpoinen muihin nähden. Sekä teoreettisen että empiirisen aineiston kerääminen on kuvattu tutkimusraportissa ja menetit ovat perusteltuja.

Aineiston analysointi tehtiin käsittelemällä teoriassa esiin nousseita asioita yksityiskohtaisesti, jonka jälkeen ne koottiin teoreettiseen viitekehykseen. Koska aineisto

teoreettisessa viitekehyksessä oli melko laaja, asioiden syvällisempi analyysi jätettiin empiiriseen osuuteen, jossa kannattavuuden komponentit käytiin läpi systemaattisesti. Analyysiä olisi ollut mahdollista tehdä syvemmin myös teoriaosuudessa, jolloin eri komponenttien valikoituminen teoreettiseen viitekehykseen olisi saattanut olla saumattomampi.

Kokonaisuutena tutkimuksen luotettavuuden voidaan sanoa olevan asianmukaisella tasolla, mutta tutkimusprosessin kesken johdonmukaista analyysiä teoriaosuudessa olisi voinut tehdä paremmin. Tulokset voidaan kuitenkin nähdä objektiivisina ja luotettavina. Tutkimuksessa ei pyritty yleistykseen vaan ymmärryksen lisäämiseen, joten kuuden yrityksen otosta voidaan pitää riittävänä, vaikka vielä laajempi haastateltujen yritysten hajonta ja suurempi määrä olisi voinut tuoda tutkimukselle uusia näkökulmia. Eri toimialojen eroja ja yhtäläisyyksiä saatiin kuitenkin riittävän hyvin esiin ja kaikkien asiantuntijapalvelujen kannattavuuden komponentteja analysoidua, joten tutkimuskysymyksiin voidaan arvioida vastatun asianmukaisesti.

4.4 Yhteenveto ja johtopäätökset

Tämän tutkimuksen tarkoituksena oli lisätä ymmärrystä asiantuntijapalvelujen kannattavuuteen liittyvistä asioista. Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena tutkimuksena, jossa oli piirteitä toiminta-analyttisestä ja konstruktiiivisesta tutkimusotteesta. Tutkimuksen empiirinen osuus kerättiin puolistrukturoiduilla haastatteluilla tutkimuksen kohteiksi sopivilta yrityksiltä. Tutkimuksessa päästiin tavoitteeseen ja lisättiin ymmärrystä asiantuntijapalvelujen kannattavuuden komponenteista, niihin vaikuttavista asioista ja yrityksissä olevista käsityksistä ja toiminnoista niihin liittyen.

Tutkimus tarjosi selityksiä asiantuntijapalvelujen kannattavuuden muodostumiseen ja keinoja, miten siihen voidaan vaikuttaa. Tutkimus toi esille erityisesti sen, että kannattavuutta parantaakseen asiantuntijapalveluyritysten on kyettävä ymmärtämään asiakkaidensa vaatimuksia, toimintaympäristöä ja omia resurssejaan syvällisesti, jotta kannattavuuteen vaikuttavat komponentit, kuten hinnoittelu ja kustannusarviointi osataan tehdä oikein.

Tutkimuksen tuloksia voidaan käyttää kaikissa asiantuntijapalveluyrityksissä. Yhtenä motivaationa tutkimuksen tekemiselle oli, että vastaavaa analyysiä asiantuntijapalvelujen kannattavuudesta ei ollut saatavilla, ja tutkimus vastaa tähän tarpeeseen. Toisaalta tutkimus oli vasta alku asiantuntijapalvelujen kannattavuuden tarkastelussa, jonka voisi ulottaa vielä syvällisemmin esimerkiksi tarkastelemaan yksittäisiä komponentteja. Tutkimuksen tulokset eivät myöskään ole yleistettävissä, sillä empiirinen aineisto koostui hyvin pienestä määrästä asiantuntijapalveluyrityksiä.

Jatkotutkimusmahdollisuuksia aiheesta on lukuisia. Kuten yllä mainittiin, yksittäisiä komponentteja, kuten hinnoittelua tai työntekijäresurssien optimoimista voisi tutkia omana kokonaisuutenaan. Tällöin päästäisiin pureutumaan vielä syvällisemmin esimerkiksi hinnoittelun yhteydessä tapahtuvan riski- ja vaatimuskartoituksen prosessiin tai resurssien, eli asiantuntijoiden osaamisen arviointiin. Yleistettävyyttä voitaisiin hakea tutkimalla esimerkiksi yhden toimialan yritysten parhaiten ja heikoiten kannattavien yritysten yhteneväisyyksiä ja eroavaisuuksia liittyen tässä tutkimuksessa nousseisiin asioihin. Arvopohjaisen hinnoittelun näkökulmaa voisi laajentaa taas tutkimalla asiakkaiden tapoja määrittää ostamiensa asiantuntijapalvelujen arvoa. Koska tutkimuksen kohdeyritykset eivät ota huomioon monia empiriassa tunnistettuja komponentteja juurikaan huomioon, tutkimuksen perusteella voisi myös argumentoida, että yritysten kyky olla tietoisia kaikista kustannuksistaan ja todellisesta projekti- tai asiakaskohtaisesta kannattavuudestaan ei ole välttämättä riittävällä tasolla. Sen vuoksi olisi mielekästä tutkia myös miten tarkasti esimerkiksi yritysten käyttämät laskennalliset omakustannusarvot vastaavat todellisuutta.

LÄHTEET

Kirjallisuus

- Adams, E. (2010). The joys and challenges of semi-structured interviewing. *Community practitioner: the journal of the Community Practitioners' & Health Visitors' Association*, 83 (7), 18–21.
- Banker, R.D., Lee, S., Potter, G. & Srinivasan, D. (1996). Contextual Analysis of Performance Impacts of Outcome-Based Incentive Compensation. *The Academy of Management Journal*, 39 (4), 920–948.
- Baschab, J. & Piot, J. (2005). *The Professional Services Firm Bible*. John Wiley & Sons.
- Bhimani, A., Horngren, C.T., Datar, S.M. & Rajan, M.V. (2015). *Management and cost accounting*. Sixth edition edn, Pearson, Harlow.
- Boczko, T. (2007). *Corporate accounting information systems*. Prentice Hall, Harlow.
- Calabrese, A. & De Francesco, F. (2014). A pricing approach for service companies: service blueprint as a tool of demand-based pricing. *Business Process Management Journal*, 20 (6), 906–921.
- Callahan, K.R., Stetz, G.S. & Brooks, L.M. (2011). *Project management accounting: budgeting, tracking, and reporting costs and profitability*. John Wiley and Sons.
- Calvo Babío, N. & García Rodríguez, R. (2010). Talent management in professional services firms: a HR issue? *International Journal of Organizational Analysis*, 18 (4), 392–411.
- Connell, R. & Zalan, T. (2012) Should management consultants charge clients on a contingency basis for merger and acquisition work? *Service Industries Journal*, 32 (16), 2677–2689.
- d'Andria, D. (2013) The economics of professional services: lemon markets, credence goods, and C2C information sharing. *Service Business*, 7 (1), 1–15.
- DeLong, T. & Nanda, A. (2003). *Professional services: Text and cases*. McGraw-Hill/Irwin, New York.
- DiCicco-Bloom, B. & Crabtree, B.F. (2006). The qualitative research interview. *Medical education*, 40 (4), 314–321.

- Docters, R., Reopel, M., Sun, J. & Tanny, S. (2004). Capturing the unique value of services: why pricing of services is different? *Journal of Business Strategy*, 25 (2), 23–28.
- Eriksson, P. & Kovalainen, A. (2008). *Qualitative methods in business research*, SAGE, Los Angeles, California; London.
- Eskola, J. & Suoranta, J. (1998). *Johdatus laadulliseen tutkimukseen*. Vastapaino, Tampere.
- Eskola, S., Kiviniemi, E., Krakau, T. & Ruohoniemi, E. (2017). *Julkiset hankinnat*. 3. uudistettu painos edn, Alma Talent, Helsinki.
- Garoupa, N. & Gomez-Pomar, F. (2007). Cashing by the Hour: Why Large Law Firms Prefer Hourly Fees over Contingent Fees. *Journal of Law, Economics, & Organization*, 24 (2), 458–475.
- Gerhart, B.A. & Rynes, S. (2003) *Compensation: theory, evidence, and strategic implications*, Sage, Thousand Oaks, CA.
- Golafshani, N. (2003). Understanding reliability and validity in qualitative research. *The qualitative report*, 8 (4), 597–606.
- Goodale, J.C., Kuratko, D.F. & Hornsby, J.S. (2008). Influence factors for operational control and compensation in professional service firms. *Journal of Operations Management*, 26 (5), 669–688.
- Greenwood, R., Deephouse, D.L. & Li, S.X. (2007). Ownership and Performance of Professional Service Firms. *Organization Studies*, 28 (2), 219–238.
- Greenwood, R. & Suddaby, R. (2006). *Professional service firms*. 1st edn, Elsevier JAI, Oxford; Amsterdam; Boston.
- Guzak, J.R. & Rasheed, A.A. (2014). Governance and growth of professional service firms. *The Service Industries Journal*, 34 (4), 295–313.
- Hallowell, R. (1996). The relationships of customer satisfaction, customer loyalty, and profitability: an empirical study. *International Journal of Service Industry Management*, 7 (4), 27–42.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. (2008). *Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö*. Gaudeamus Helsinki University Press, Helsinki.
- Hitt, M.A., Bierman, L., Shimizu, K. & Kochhar, R. (2001). Direct and Moderating Effects of Human Capital on Strategy and Performance in Professional Service

- Firms: A Resource-Based Perspective. *Academy of Management Journal*, 44 (1), 13–28.
- Ikäheimo, S., Malmi, T. & Walden, R. (2016). *Yrityksen laskentatoimi*, 6. uudistettu painos edn, Talentum Pro, Helsinki.
- Jaakkola, E. (2011). Unraveling the practices of “productization” in professional service firms. *Scandinavian Journal of Management*, 27 (2), 221–230.
- Josselson, R. (2013). *Interviewing for qualitative inquiry: a relational approach*. First edition edn, Guilford Press, New York.
- Kaplan, R.S. & Thompson, G.L. (1971). Overhead Allocation via Mathematical Programming Models. *The Accounting Review*, 46 (2), 352–364.
- Kasanen, E., Lukka, K. & Siitonen, A. (1993). The Constructive Approach in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, 5, 243.
- Kihn, L. & Ihanola, E. 2015, "Approaches to validation and evaluation in qualitative studies of management accounting", *Qualitative Research in Accounting & Management*, 12 (3), 230–255.
- Kirk, J. & Miller, M.L. (1986). *Reliability and validity in qualitative research*, SAGE, Beverly Hills, California.
- Kubr, M. & International Labour Office (2002). *Management consulting: a guide to the profession*. International Labour Organization.
- Laitinen, E.K. (2005). *Performance measurement & management: a strategic view*. University of Vaasa, Levón-institute, Vaasa.
- Løwendahl, B.R. (2005). *Strategic management of professional service firms*, Copenhagen Business School Press DK, Copenhagen.
- Maheshri, V. & Winston, C. (2014). An exploratory study of the pricing of legal services. *International Review of Law & Economics*, 38, 169–173.
- Malos, S.B. & Campion, M.A. (2000). Human Resource Strategy and Career Mobility in Professional Service Firms: A Test of an Options-Based Model. *The Academy of Management Journal*, 43 (4), 749–760.
- Monroe, K.B. (1979). *Pricing: making profitable decisions*. McGraw-Hill, New York.

- Moulaert, F., Chikhaoui, Y. & Djellal, F. (1991). Locational Behaviour of French High-Tech Consultancy Firms. *International Journal of Urban and Regional Research*, 15, (1), 5–23.
- Näsi, J. & Saarikorpi, J. (1984). Tieteelliset tutkimusotteet ja suomalainen liiketaloustiede, markkinointi: historiallis-paradigmaattinen katsaus ja analyysi. Tampereen yliopisto, Tampere.
- Najarian, G., Financial Executives International. New Jersey Chapter & Financial Executives Research Foundation 2007, *Understanding different cost accounting solutions*, Financial Executives Research Foundation, Florham Park, N.J.
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. (2005) *Johdon laskentatoimi*, 6. uud. p. edn, Edita, Helsinki.
- Newton, S. (2012). The professional's guide to business development: how to win business in the professional services. Kogan Page Publishers, London, England.
- Nordenflycht, A.V. (2010). What Is a Professional Service Firm? Toward a Theory and Taxonomy of Knowledge-Intensive Firms. *The Academy of Management Review*, 35 (1), 155–174.
- Ojanen, V., Salmi, P. & Torkkeli, M. (2007). Innovation patterns in kibs organizations: A case study of finnish technical engineering industry. *IEEE*, 228b.
- Oldham, G.R. & Cummings, A. (1996). Employee creativity: Personal and contextual factors at work. *Academy of management journal*, 39 (3), 607–634.
- Pickering, M.E. (2015). An Exploratory Study of Profit Reporting Differences of Publicly Owned Professional Service Firms and Partnerships: Profit Reporting: Partnership versus Public Ownership. *Australian Accounting Review*, 25 (3), 262–278.
- Reihlen, M. & Werr, A. (2012). Handbook of research on entrepreneurship in professional services, Edward Elgar Publishing.
- Ritala, P., Hyötylä, M., Blomqvist, K. & Kosonen, M. (2013). Key capabilities in knowledge-intensive service business. *The Service Industries Journal*, 33 (5), 486–500.
- Saldaña, J. (2011). Fundamentals of qualitative research. Oxford University Press, New York.
- Seale, C., Gobo, G., Gubrium, J.F. & Silverman, D. (2004). Qualitative Research Practice. Sage Publications Ltd, GB.

- Shostack, G.L. (1984). Designing Services that Deliver. *Harvard Business Review*, 62 (1), 133–139.
- Sing, C., Love, P.E.D., Tiong, R.L.K. & Wang, X. (2013). Determining the Probability of Project Cost Overruns. *Journal of Construction Engineering and Management*, 139 (3), 321–330.
- Sipilä, J. (1996). Asiantuntijapalvelujen markkinointi, 2. p. edn, WSOY, Helsinki.
- Sipilä, J. (1996). Asiantuntijapalvelujen tuotteistaminen, WSOY, Porvoo.
- Tarziján, J. & Brahm, F. (2014). Subcontracting in project-based firms: Do you follow the same pattern across your different projects? *International Journal of Project Management*, 32 (6), 995–1006.
- Tosi, H.L., Katz, J.P. & Gomez-Mejia, L.R. (1997). Disaggregating the Agency Contract: The Effects of Monitoring, Incentive Alignment, and Term in Office on Agent Decision Making. *The Academy of Management Journal*, 40 (3), 584–602.
- Tuomi, J. & Sarajärvi, A. (2018). Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos edn, Tammi, Helsinki.
- Turner, L. & Aldhizer, G. (1997). Fee Structure And Other Factors Impacting Client Perceived Satisfaction With Management Advisory Services. *Review of Business Information Systems*, 1 (2), 81–94.
- Udeh, I.A. & Lewis, R.F. (2015). Audit budget potentials. *Review of Business*, 36 (1), 35–43.
- Wagner, S., Hoisl, K. & Thoma, G. (2014). Overcoming localization of knowledge – the role of professional service firms. *Strategic Management Journal*, 35 (11), 1671–1688.
- Walle, A.H. (2015). *Qualitative research in business: a practical overview*, Cambridge Scholars Publishing, Newcastle upon Tyne, England.
- Wardell, C.L.,III, Wynter, L. & Helander, M. (2008). Capacity and value based pricing model for professional services. *Journal of Revenue and Pricing Management*, 7 (4), 326–340.
- Young, H.P. (1985). Cost allocation: methods, principles, applications. North Holland Publishing Co.

Haastattelut

| Pvm | Yritys | Toimiala | Haastateltava |
|------------|---------------|--|------------------------------|
| 25.7.2018 | A | Markkinointi | Hallituksen puheenjohtaja |
| 31.7.2018 | B | Strateginen ja liikkeenjohdon konsultointi | Projektijohtaja |
| 31.7.2018 | C | Viestintä | Toimitusjohtaja |
| 10.8.2018 | D | Tilitoimistopalvelut | Talousjohtaja |
| 16.8.2018 | E | Tilintarkastus ja neuvonta | Controller |
| 20.8.2018 | F | Tilintarkastus ja neuvonta | Talouskoordinaattori |

LIITTEET

Liite 1 – haastattelujen kysymysrunko

1. Kuvaile liiketoimintanne lyhyesti
2. Mitkä ovat olennaisimmat kannattavuutta määrittävät komponentit?
3. Miten palvelunne hinnoittelu tarjouksen tekeminen on rakennettu?
4. Millä tarkkuudella asiakasprojektien kannattavuutta seurataan? Tehdäänkö seurantaa projektin aikana?
5. Onko yrityksessä käytössä standardihintoja tai vastaavia eri tasoilla oleville työntekijöille? Miten ne määrittyvät?
6. Onko yrityksessä käytössä suoriutumiseen tai muuhun perustuvaa tulospalkkiosysteemiä? Jos on, miten se huomioidaan kannattavuuden näkökulmasta?
7. Miten muuttuvat ja kiinteät kulut kohdistetaan projekteille?
8. Arvioi, miten hyvin asiakasprojektit ovat pysyneet budjetissaan.
9. Onko teillä ollut kannattamattomia toimeksiantoja? Jos on, arvioi miksi näin on käynyt.
10. Miten kannattavuuden arviointi auttaa johtoa kokonaisuudessaan uusiin asiakkuuksiin tai toimeksiantoihin liittyvässä päätöksenteossa?
11. Arvioi, miten kannattavuuslaskentaa kehitetään jatkossa yhtiössä?