

Sisäinen laskenta pk-yrityksissä ja sen soveltaminen yrityskauppatilanteisiin

27.4.2023

Sisäisen laskennan tutkimus painottuu usein suuryritysten näkökulmiin ja uusien innovatiivisten laskentamenetelmien omaksumiseen (Mitchell & Reid, 2000). Pk-yrityksissä resurssit, tietotarpeet ja kyvykkyydet poikkeavat suuryritysten vastaavista. Lisäksi kasvuyrityksissä niin sisäinen kuin ulkoinenkin toimintaympäristö muuttuvat nopeasti, jolloin toimintamallit saattavat olla jatkuvassa muutoksessa. Artikkelissa tarkastellaan lyhyesti pk-yritysten kohtaamia haasteita sisäisen laskennan hyödyntämiseen liittyen, mahdollisia kehittämiskohteita ja sisäisen laskennan roolia erityisesti yrityskauppatilanteissa.

Pk-yritysten keskeiset haasteet

Sisäisen laskennan haasteet pienyrityksissä liittyvät ensisijaisesti osaamiseen, sillä pienyrityksillä ei välttämättä ole resursseja palkata tai ostaa palveluita (Mitchell & Reid, 2000). Osaltaan kyse voi olla myös siitä, että yrityksissä toimitaan oman osaamisen rajoissa yhteistyössä tilitoimiston kanssa, jolloin tämän kokonaisuuden ulkopuolisia mahdollisuuksia ei tunnisteta. Nopeasti tarkasteltuna tämä saattaa johtaa tilanteeseen, jossa erikseen tarkasteltavaa johdon tai sisäisen laskennan kokonaisuutta ei näytä olevan olemassa (Mitchell & Reid, 2000), vaan enemmänkin on kyse toisistaan irrallaan olevista laskentamalleista ja mittareista, jotka saattavat olla hyvinkin yksilölähtöisiä ja -kohtaisia.

On myös oleellista esittää normatiivinen kysymys, mitä muotoja sisäisen laskennan tulisi ottaa olleekseen ymmärrettävä pienten yritysten kontekstissa (Mitchell & Reid, 2000)? Kyse on niin tiedon tyypistä, sisällöstä

kuin esittämisestäkin kooltaan ja kyvykkyyksiltään vaihtelevassa ympäristössä (Mitchell & Reid, 2000). Pk-yrityksen määritelmä kattaa yritykset kymmenestä 249:aan työntekijään, joiden välillä niin johdon laskennan kuin johtamisenkin kyvykkyydet ja tarpeet vaihtelevat merkittävästi.

Johdon laskennan määrittely

Sisäinen laskenta (*eng management accounting)* viittaa toimintatapojen, kuten budjetointi ja toimintolaskenta, kokonaisuuteen, kun taas johdon laskennan järjestelmällä (*eng. Management accounting system)* viitataan näiden työkalujen systemaattiseen hyödyntämiseen tiettyjen tavoitteiden saavuttamiseksi (Chenhall, 2006). Johdon ohjausjärjestelmät (*eng. Management control systems)* kattavat lisäksi muut ohjaus- ja kontrollimenetelmät, kuten organisaatiorakenteen, työohjeistukset ja klaaniohjauksen (Chenhall, 2006). Yritysten onkin hyödyllistä tarkastella omaa ohjaustaan näistä lähtökohdista eli ensinnäkin missä määrin niitä käytetään, toiseksi, kuinka systemaattista ja tavoitteellista laskentamenetelmien keskinäinen käyttö on ja kolmanneksi, miten hyvin laskennan menetelmät soveltuvat muihin hyödynnettyhin ohjausmenetelmiin.

Johdon laskenta- ja ohjausjärjestelmien tutkimuksissa kontingenssiteoria on näytellyt merkittävää roolia (Chenhall, 2006). Siinä keskeiseksi tekijäksi nousevat johdon ohjausjärjestelmän soveltuvuus yrityksen toimintaympäristöön, teknologiaan, organisaatiorakenteeseen, yrityksen kokoon, strategiaan ja kulttuurisiin tekijöihin (Chenhall, 2006). Koska tutkimus on painottunut suuryrityksiin, myös yrityksen koon suhteen tehdyt olettamukset liittyvät niihin (Chenhall, 2006), mikä voi lopulta kertoa heikosti pk-yrityten ohjaus- ja laskentatarpeista. Kontingenssiteoria on myös järjestelmälähtöinen ja pk-yritysympäristön tarkasteluun soveltuneekin paremmin ohjausjärjestelmien tarkastelu paketteina, jotka syntyvät eri aikoihin ja eri tarpeisiin, eikä niitä välttämättä ole suunniteltu selkeänä kokonaisuutena (Otley, 2016).

Havainnot pk-yritysten johdon laskennasta

Kouhia-Kuusisto (2023, s.41) toteaa kirjallisuuskatsauksensa perusteella, että johdon laskentajärjestelmillä on positiivinen vaikutus pienten yritysten tulokseen ja kasvuun, mitä perustellaan mm. järjestelmistä johtuvalla paremmalla päätöksenteolla. Samoin budjetoinnilla sekä tuottojen ja kulujen analysoinnilla on nähty yhteys parempaan kannattavuuteen (mts. 41). Suorituksenmittausjärjestelmillä (*eng. Performance measurement systems)* on myös nähty olevan positiivinen vaikutus yrityksen tuotannon ja toiminnan laatuun (mts.41). Monipuolisempi mittaus yhdistyy myös kansainvälistymiseen ja parempiin investointeihin (mts.41). Yrityksen kasvaessa johdon laskentajärjestelmät mahdollistavat toiminnan koordinoinnin ja monimutkaistuvan ympäristön hallinnan sekä tarvittavan rahoituksen varmistamisen (mts. 42). Jos laskentajärjestelmillä on monenlaisia positiivisia vaikutuksia yrityksen liiketoiminnalle, niin miten pk-sektori sitten hyödyntää saatavilla olevia työkaluja ja miten tämä poikkeaa suuryrityksistä?

Pk-yritykset käyttävät vähemmän tai yksinkertaisempia johdon laskennan järjestelmiä suuryrityksiin verrattuna, minkä arvioidaan johtuvan yritysten pienemmästä koosta sekä selkeämmistä organisaatiorakenteista (Lavia López, & Hiebl, 2015). Monikulttuurisuus ja kustannussäästöihin johtava kova kilpailu nähdään pk-sektorilla tekijöinä, jotka johtavat kattavampien laskenta- ja ohjausmenetelmien käyttöön

yritysten koosta riippumatta (Lavia López, & Hiebl, 2015). Yrityskoko vaikuttaa johdonlaskennan menetelmien käyttöön myös pk-yritysryhmän sisällä samansuuntaisesti eli suuremmissa yrityksissä menetelmiä hyödynnetään enemmän ja monipuolisemmin tekijöinä (Lavia López, & Hiebl, 2015). Yritysten kasvu johtaakin usein toimivallan hajauttamiseen ja kehittyneempien laskentajärjestelmien hyödyntämiseen (Lavia López, & Hiebl, 2015). Yritysten kasvaessa niillä on myös enemmän resursseja käytettävänä sisäisen laskennan kehittämiseen.

Ympäristötekijöistä kilpailu, koettu epävarmuus, kulttuuri ja erilaiset kriisit lisäävät sisäisen laskennan menetelmien käyttöä, kun taas resurssipuutteilla ja vähäisellä epävarmuudella on vastakkainen vaikutus (Lavia López, & Hiebl, 2015). Henkilöstönäkökulmasta ulkopuolinen toimitus- ja talousjohtaja lisäävät johdon laskennan menetelmien käyttöä (Lavia López, & Hiebl, 2015), minkä voidaan ajatella johtuvan johtajien erilaisesta osaamisesta ja tätä kautta laajemmasta toimintamallien hyödyntämisestä olemassa olevien järjestelmien lisäksi. Toisaalta kysymystä voidaan tarkastella myös päämies-agentti-ongelman kautta eli omistajat pyrkivät varmistamaan, että ulkoinen johtaja toimiin yrityksen tavoitteiden mukaisesti, kun taas ulkoinen johtaja voi tavoitella henkilökohtaista tietoa yrityksestä ja hyödyntää sitä omien tavoitteiden täyttämiseen (Lambert, 2006). Lisäksi omistajan tiiviimmän sitoutumisen on nähty johtavan kattavamman johdon laskennan käyttöön (Lavia López, & Hiebl, 2015). Johdon laskentajärjestelmien käyttöä rajoittaa johdon ja organisaation koulutuksen, osaamisen, tietojen ja taitojen rajallisuus (Lavia López, & Hiebl, 2015). Pk-yrityksen sisällä osaaminen ja sitä myötä käytettävät menetelmät ovat vahvemmin riippuvaisia yksittäisistä henkilöistä. Yrityksen rahoitus, erityisesti riskisijoittajaperusteinen, sekä kuluminen erilaisiin verkostoihin ovat omiaan lisäämään johdon laskentajärjestelmien käyttöä (Lavia López, & Hiebl, 2015).

Pk-yritysten johdon laskenta yrityskauppatilanteessa

Edellä on todettu, että pk-yrityksetkin hyötyvät monilla tavoin laskentajärjestelmien käytöstä samalla kun niiden hyödyntämiseen liittyy omia erilaistavia tekijöitä. Yrityskauppatilanteet tarjoavat mielenkiintoisen kontekstin johdon laskennan menetelmien hyödyntämiseen päätöksenteon tukena ja toisaalta järjestelmien integroimisesta kaupan jälkeen. Tämä pätee niin tutkimuksellisiin kuin yritysjohdonkin kysymyksenasetteluihin ja edellä mainituista havainnoista voidaankin johtaa seuraavia hypoteeseja.

Yrityskaupat johtavat laajempaan johdon laskennan hyödyntämiseen, koska

- Yritysten koko ja monimutkaisuus kasvavat kaupan myötä
- Uuteen toimialaan tai liiketoimintaan liittyvä epävarmuus kasvaa
- Kauppa voi aiheuttaa sisäistä epävarmuutta, kulttuurien törmäysiä ja kriisejä
- Sisäiseen laskentaan on käytettävissä enemmän resursseja, etenkin ostetussa yrityksessä.
- Synergia-etujen tavoittelu voi johtaa kustannussäästöihin tähtäävään strategiaan
- Omistaja sitoutuu kaupan toteuttamisen ajaksi entistä tiiviimmin yrityksen johtamiseen
- Kauppa synnyttää tilanteen, jossa uuden ulkopuolisen toimitusjohtajan tai talousjohtajan on kyettävä ohjaamaan toimintaa
- Yrityskaupan toteuttaminen voi johtaa lisärahoituksen hankkimiseen tai riskisijoittajien tulemiseen mukaan yritykseen
- Yrityskaupan myötä yritys voi päästä tai joutua mukaan erilaisiin yritysverkostoihin

Erilaisten kontingenssitekijöiden suhteuttaminen johdon laskentaan yrityskauppojen kontekstissa herättää

monia mielenkiintoisia kysymyksiä ja tarkastelunäkökulmia. Missä määrin aiemmin listatut eri vaikutukset näkyvät yrityskaupoissa ja miksi? Millä olettamilla yrityskauppatilanne rakentuu ja ovatko ne linjassa esitettyjen olettamien kanssa? Johtaako kattavampi menetelmien hyödyntäminen parempaan tulokseen ja kannattavuuteen vai liittyykö menetelmien käyttöönottoon kenties muita tekijöitä?

Käytännön toimintona yrityskauppa on moninainen prosessi, jossa johdon laskentajärjestelmien tuottama tieto ja toisaalta järjestelmien integrointi kaupan jälkeen ovat vain yksi osa kokonaiskuvaa. Tilanteeseen liittyy ehkä kunnianhimoisia strategioita, erilaisia henkilökohtaisia tavoitteita, monin tavoin rajallisiin tietoihin perustuvaa päätöksentekoa sekä tietysti myös integraation inhimillinen puoli. Pk-yrityksen rajallisilla resursseilla kyseessä on siis haastava prosessi.

Mikko Kulmala
Lehtori
Seinäjoen ammattikorkeakoulu

Artikkeli on tuotettu osana Strengthening Business Transfer Ecosystems Through HEI Expertise -hanketta, jota rahoittaa Opetus- ja kulttuuriministeriö.

Lähteet:

Chenhall, R. H. (2006). Theorizing contingencies in management control systems research. Handbooks of management accounting research, 1, 163-205.

Kouhia-Kuusisto, K. (2022). Management Accounting in Small Enterprises: Identifying and Overcoming the Challenges of Using Management Accounting Information Among Entrepreneurs.

Lambert, R. A. (2006). Agency theory and management accounting. Handbooks of management accounting research, 1, 247-268.

Lavia López, O., & Hiebl, M. R. (2015). Management accounting in small and medium-sized enterprises: current knowledge and avenues for further research. Journal of management accounting research, 27(1), 81-119.

Mitchell, F., & Reid, G. C. (2000). Problems, challenges and opportunities: the small business as a setting for management accounting research. Management Accounting Research, 11(4), 385-390.

Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. Management accounting research, 31, 45-62.