

LUT School of Business and Management

Talousjohtaminen

Kandidaatintutkielma

Venäläisten tytäryhtiöiden johdon ohjaus suomalaisen emoyhtiön näkökulmasta

Russian subsidiary's management control from the Finnish parent company's
point of view

13.5.2018

Tekijä: Alisa Naydis

Ohjaaja: Kati Pajunen

TIIVISTELMÄ

Tekijä:	Alisa Naydis
Tutkielman nimi:	Venäläisten tytäryhtiöiden johdon ohjaus suomalaisen emoyhtiön näkökulmasta
Akateeminen yksikkö:	LUT School of Business and Management
Koulutusohjelma:	Talousjohtaminen
Ohjaaja:	Kati Pajunen
Hakusanat:	johdon ohjaus, sisäinen laskentatoimi, kansainvälinen konserni, liiketoiminta Venäjällä

Tutkielma käsittelee johdon laskentatoimen käytön mahdollisuuksia kansainvälisen konsernin tytäryhtiöiden johdon ohjauksessa. Tutkielman tavoitteena on selvittää, mitkä ovat johdon laskentatoimi-pohjaiset työkalut ulkomaisten tytäryhtiöiden ohjauksessa. Tutkimus käyttää laadullista tutkimusmenetelmää eli kohdeyrityksen yksilöhaastattelua.

Teoriaosuudessa tutkitaan johdon ohjauksen määritelmää, kansainvälisen ohjauksen erityispiirteitä sekä keskeisiä johdon laskentatoimi-pohjaisia ohjaustyökaluja.

Vuorostaan empiriaosuudessa käsitellään kohdeyrityksen kansainvälistä johdon ohjausta sekä sen käyttämiä ohjaustyökaluja. Kohdeyrityksenä on suomalainen Venäjällä toimiva konserni. Johdon ohjauksen rinnalla tutkitaan konsernin kokemusta liiketoiminnan harjoittamisesta Venäjällä.

Tutkimuksen johtopäätöksenä on, että kansainvälisen konsernin johdon ohjaus riippuu konsernin käytännöstä sekä tytäryhtiön asiansynteystä.

ABSTRACT

Author: Alisa Naydis
Title: Russian subsidiary's management control from the Finnish parent company's point of view
Faculty: LUT School of Business and Management
Academic program: Financial Management
Instructor: Kati Pajunen
Keywords: management control, managerial accounting, multinational enterprise, business in Russia

The thesis deals with the possibilities of using managerial accounting in the controlling of international corporations' subsidiaries. The aim of the thesis is to find out what are managerial accounting based tools for controlling of foreign subsidiaries. The research uses a qualitative research method, i.e. an individual interview of a case company.

The theoretical part examines the definition of management control, distinct features of international management control and the key management control tools that utilize management accounting.

The empirical part covers the international management control of the case company as well as the management control tools, which it uses. The target company is a Finnish multinational corporation operating in Russia. Along with management control, thesis aims to study case company's experience in operating in Russia.

The conclusion of the study is that the management control style of the international corporation depends on its customs and the subsidiary's context.

SISÄLLYSLUETTELO

1 Johdanto.....	1
1.1 Tutkimuksen tausta ja motivaatio	1
1.2 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelmat ja rajaukset	3
1.3 Tutkimusmetodologia ja tutkielman rakenne.....	4
1.4 Teoreettinen viitekehys	5
2 Johdon ohjaus kansainvälisissä konserneissa	7
2.1 Kansainvälisen konsernin toiminnan ja ohjauksen spesifisyys	8
2.2 Perinteinen näkemys johdon ohjaustapojen luokittelusta ja valintaperusteista.....	9
2.3 Uudempi näkemys johdon ohjaustapojen luokittelusta	10
3 Johdon ohjaus laskentatoimen avulla.....	12
3.1 Johdon ohjaus ja laskentatoimi	12
3.2 Johdon laskentatoimen ohjaustyökalut	13
4 Case-yrityksen kansainvälinen johdon ohjaus	23
4.1 Yrityksen johdon ohjaus	23
4.2 Yrityksen liiketoiminta Venäjällä	24
5 Johtopäätökset	25

LIITTEET

Liite I Strukturoitu yksilöhaastattelu

LYHENNELUETTELO

ABB Activity-Based Budgeting

ABC Activity-Based Costing

ABM Activity-Based Management

BSC Balanced Scorecard

1 Johdanto

1.1 Tutkimuksen tausta ja motivaatio

Ulkomaisten tytäryhtiöiden ansiosta konsernit säästävät transaktiokustannuksia siirtämällä toimintojaan kansallisten rajojen yli (Hong Chung,2000). Binkinshaw:n (1998) mukaan tytäryhtiöillä on tärkeä rooli konsernin kasvun edistämisessä, joka pohjautuu tytäryhtiöistä tulevien strategisten aloitteiden levittämiseen. Kaikkialla maailmassa ulkomaisten tytäryhtiöiden määrä on lisääntynyt huomattavasti viime vuosikymmeninä tapahtuneiden ulkomaisen omistuksen säätelevän politiikan keventämisen ja kaupan liberalisoinnin ansiosta. (Giacobbe, 2016)

Ulkomaisten tytäryhtiöiden ohjaukseen liittyvät monet haasteet kuten emo- ja tytäryhtiön välisen neuvotteluvoiman ja ohjausvallan jako (Giacobbe,2016). Lisäksi tytäryhtiön ohjauksen haastavuuteen ja seurauksena ohjausmenetelmän valintaan vaikuttavat sellaiset muuttujat kuin ympäristöön liittyvät epävarmuustekijät, tytäryhtiön koko, tytäryhtiön sijainti, emoyhtiön kansalaisuus ja tytäryhtiön kulttuurinen läheisyys emoyhtiöön (Hong Chung, 2000; Ghoshal,1989). Globaalissa yritysmaailmassa on runsaasti erilaisia ohjauslähestymistapoja ja – työkaluja. Toisaalta tutkimukset osoittavat, että useimmiten suuryritykset turvautuvat laskentatoimi-pohjaiseen ohjaukseen eli ohjaukseen, joka hyödyntää laskentatoimea. Laskentatoimen avulla pystytään ohjamaan yksiköitä fyysisestä etäisyydestä huolimatta mikä on erittäin asiaankuuluva kansainvälisen konsernin toiminnan kannalta (Moilanen, 2008).

Äskettäisistä poliittisista konflikteista huolimatta Venäjä on yksi Suomen tärkeimmistä kauppakumppaneista. Osaselityksenä on maiden maantieteellinen läheisyys ja Venäjän tarjoamat suuret markkinat yli 146 miljoonan väestöllä. (Tiri, 2011, 8; Rosstat, 2018) Venäjällä toimii noin 600 suomalaista yritystä, joista monien suurimpien toiminta perustuu paikallisen tytäryhtiön ohjaukseen. (Fontanka,2018) Liiketoiminnan harjoittamisella Venäjällä on omat edut ja omat haasteet. Venäjää voidaan pitää jonkin verran ennakoimattomana toimintaympäristönä ja siksi on tärkeää tutkia riskejä, jotka voivat realisoitua harjoittaessa siellä liiketoimintaa. (Lehto, 2007, 13-14) Suomalaisten yhtiöiden on tiedettävä Venäjästä mahdollisimman paljon, jotta ne osaisivat etabloitua oikein Venäjän markkina-alueelle (Tiri, 2011,11). Yhtenä tämän tutkimuksen keskeisistä tavoitteista on tarjota tällaista tietoa.

Moilasen (2008) mukaan venäläisten tytäryhtiöiden ohjauksen haastavuutta lisääviin tekijöihin kuuluvat muun muassa kulttuuriset ja juridiset erot. Toisaalta Suomalais-Venäläisen kauppakamarin (SVKK) tehdyn tutkimuksen mukaan suomalaisten Venäjällä toimivien yritysten keskeisinä liiketoimintaan vaikuttavina riskeinä ovat poliittinen tilanne, rahoitukselliset riskit mukaan lukien ruplan kurssivaihteluita, talouden epävakaus sekä kilpailu. Vuorostaan teollisuusyritysten tapauksessa korostuvat tullaukseen ja tullilainsäädäntöön liittyvät riskit. (SVKK, 2017)

Venäjän makrotaloudesta puhuen voidaan todeta, että viime vuosikymmenenä Venäjän varakkuus on kasvanut asukkaiden nousseesta ostovoimasta, jonka taustalla on elintason parantaminen ja inflaation huomattava hidastuminen (Suomen Pankki, 2018). Lisäksi Venäjän liittyminen Maailman kauppajärjestöön (WTO) vuonna 2012, joka on johtanut vienti- ja tuontitullien vähentämiseen, on helpottanut suomalais-venäläistä liiketoimintaa ja on ollut suomalaisten yritysten ajurina laajentamiselle Venäjälle. (Ulkoministeriö, 2012) Suomen Pankin ennusteen mukaan Venäjän talouden kasvu pysyy suhteellisen hitaana ja kasvaa noin 1,5-2 % vuodessa vuosina 2018-2020. Ennusteen oletuksena on vakaa öljyn hinta, joka on jatkuva riski ja epävarmuus Venäjän talouskasvulle. (Suomen Pankki, 2018) Öljyn hinnan muutokset aiheuttavat venäjän valuutan, ruplan suuria vaihteluja ja saavat aikaan taloudellista epävakautta ja epävarmuutta. Öljyn hinnan noustessa ulkomaisten investointien määrä kasvaa, jonka seurauksena rupla vahvistuu ja vastaavasti öljyn hinnan laskiessa valuutan arvo heikkenee. (Tiri, 2011, 195-196) Yksi hallitsevista luottoluokitusyhtiöistä Moody's on antanut Venäjälle Ba1 luottoluokituksen, joka viittaa siihen, että investoinnit Venäjälle ovat spekulatiivisia ja niihin liittyy tuntuva luottoriski. Kuitenkin on huomattava, että tämä luottoluokitus on vain yhtä luokkaa vaille "investment grade"-ryhmässä, jonka jäsenten uskotaan olevan kyvykkäät täyttämään taloudelliset sitoumuksensa. (Moody's, 2018) Edellä esitetyn perusteella voidaan päätellä, että Venäjän nykyinen taloudellinen tilanne on kohtuullisen suotuisa yritystoiminnan harjoittamista varten. Tätä tukee myös SVKK:n äskettäinen tutkimus, joka on selvittänyt, että 39:sta kyselyyn vastanneesta suomalaisesta Venäjällä toimivasta yrityksestä 50 %:n venäläinen liiketoiminta oli kasvussa vuonna 2017 (SVKK, 2017).

Poliittiset riskit ovat tärkeitä Venäjän markkinoilla ja siksi niitä on tarpeen ottaa huomioon myös tässä tutkielmassa. SVKK:n aiemmin mainitun tutkimuksen mukaan poliittiset tekijät ovat suomalaisten Venäjällä toimivien yritysten mielestä kaikkeista riskisemmat. (SVKK, 2017). Suomen Pankki toteaa, että viime vuosina odottomattomia geopoliittisia tapahtumia ja

kansainvälisiä selkkauksia ovat huomattavasti vaikuttaneet Venäjän talouteen (Suomen Pankki, 2018). Esimerkkinä mainituista tapahtumista on muun muassa konflikti Venäjän ja Ukrainan välillä, joka on johtanut sotaan, pakotteiden asettamiseen Venäjää vastaan sekä Venäjän vastapakotteisiin. (Ulkoministeriö, 2014)

Venäläisen tytäryhtiön ohjauksen kannalta on vaikuttava, että Suomi ja Venäjä ovat hyvin erilaisia organisaatiorakenteiden ja kirjanpitokäytänteiden osalta (Moilanen, 2007). Venäläinen kirjanpito on selvästi työläämpää kuin suomalainen. Tämä näkyy muun muassa tositteiden laadussa ja käyttölaajuudessa. Venäjällä tarkka säännös määrittelee siitä, millaisia kirjauksia kullekin tilille voidaan tehdä ja minkä tilien välillä kirjaukset ovat sallittuja. (Dobrowolski, 2015, 170-172) Vaikka globalisaatio johtaa tapojen yhdenmukaistumiseen ja venäjän kirjanpitolainsäädäntö on kehittynyt viime vuosina lähemmäksi kansainvälisiä säädöksiä, olemassa olevat erot vaikeuttavat huomattavasti konsernitilinpäätöksen laatimista sekä sisäistä raportointia lisäämällä oikaisujen määrää ja siten myös virheiden todennäköisyyttä. Tämän takia emoyhtiön on pyrittävä järjestelemään venäläisen tytäryhtiön taloushallintoa mahdollisimman lähellä länsimaisia vaatimuksia, mutta samalla venäläisen säännösten puitteissa (Taylor, 2003). Vuorostaan Moilasan (2007) mukaan on varautuva haasteisiin järjestäessä taloushallintoa maissa, kuten Venäjä, jotka olivat olleet sosialistisen hallinnon alaisuudessa. Hänen mukaan Venäjän kulttuurissa ovat edelleen läsnä länsimaiden mielestä hylättäviä käytäntöjä kuten blat, joka on henkilökohtaisten ja epävirallisten suhteiden hyväksikäyttö asioiden järjestämisessä. (Moilanen, 2007) Neuvostoliiton aikana blat oli etujen vaihtona saadaksesi johonkin oikeuttavaa valtion lupaa tai elintarvikkeita silloin vallitsevien pulien aikana. Markkinatalouden esittelemisen jälkeen 1990 luvulla blat:n käyttö on ilmestynyt myös liiketoiminnassa. On kuitenkin todettava, että tällä hetkellä Venäjällä on menossa valtava muutos, jonka seurauksena blat:n kaltaiset ilmiöt voivat kadota. Siitä huolimatta taloudellisen menestyksen varmistamiseksi länsimaisten yritysten on oltava perehtynyt blat-konseptiin. (Michailova, 2003)

1.2 Tutkimuksen tavoitteet, tutkimusongelmat ja rajaukset

Tämän kandidaatin tutkielman tavoitteena on tutkia yleisesti millaisia mahdollisuuksia johdon laskentatoimi tarjoaa ulkomaisten tytäryhtiöiden ohjaukseen sekä kohdentaa aiheen käsittelyä suomalaisten emoyhtiöiden venäläisten tytäryhtiöiden näkökulmaan. Suomalaisten emoyhtiöiden Venäjällä toimivien tytäryhtiöiden näkökulmalla pyritään saamaan ymmärrystä

Venäjältä toimintaympäristönä sekä tuottamaan hyödyllistä tietoa yrityksille, jotka toimivat Venäjällä tai harkitsevat laajentamista siihen. Tämä työ kartoittaa johdon laskentatoimen ulkomaisten tytäryhtiöiden ohjaustavan sekä esittelee ja pohtii käytetyimpiä ohjaustyökaluja.

Tutkimuskysymyksenä on: **Mitä mahdollisuuksia johdon laskentatoimi-pohjaiset ohjaustyökalut tarjoavat ulkomaisten tytäryhtiöiden ohjauksessa?**

Vuorostaan tutkimusta tukevinä alakysymyksinä ovat:

Mitkä ovat johdon laskentatoimen työkalut ulkomaisten tytäryhtiöiden ohjauksessa?

Mitkä johdon laskentatoimi-pohjaiset ohjaustyökalut ovat käytössä tutkimuksen case-yrityksessä?

Tutkimus keskittyy konsernien kokonaan omistamiin tytäryhtiöihin, jotka sijaitsevat toisessa maassa kuin emoyhtiön päämaja. WOFS (wholly owned foreign subsidiary) ovat merkittävän yleisempiä kuin osittaisessa omistuksessa olevat ulkomaiset tytäryhtiöt (Dunning & Lundan 2008). Tutkimuksen kannalta olennaiset kulttuuriset tekijät käydään läpi vain pintapuolisesti. Tutkimuksen case-yritysten suhteen tehdään maantieteelliset ja toimialakohtaiset rajaukset eli fokuksessa on suomalaisen konepajateollisuuskonsernin kokonaan omistama venäläinen tytäryhtiö. Aiheen ollessa kompleksinen, on suotuista käsitellä juuri teollisuusyrityksen toimintaa sen perinteisemmän ja tutumman luonteen takia.

1.3 Tutkimusmetodologia ja tutkielman rakenne

Tässä tutkimuksessa käytetään kvalitatiivisia menetelmiä. Tutkimus koostuu sekä teoreettisesta, että empiirisestä osuudesta. Teoreettisessa osuudessa tutkimus lähestyy aihetta kirjojen ja johdon laskentatoimeen sekä johtamiseen liittyvien tieteellisten artikkelien avulla. Empiirinen osuus pohjautuu haastatteluun. Tutkielman lopussa teoriaosuus yhdistetään case-yrityksen tilanteeseen. Case-yrityksen tarkastelu rajoittuu haastatteluun.

Tutkielma koostuu viidestä luvusta. Ensimmäisessä luvussa esitetään kandidaatin tutkielman aihe, tavoitteet, tutkimusmenetelmä ja teoreettinen viitekehys. Tutkielman teoria esitellään luvuissa kaksi ja kolme. Toisessa luvussa selostetaan johdon ohjausta kansainvälisissä konserneissa eli pohditaan kansainvälisen konsernin toiminnan ja ohjauksen spesifisyyttä sekä esitetään kaksi erilaista näkemystä tytäryhtiöiden ohjaustapojen luokittelusta. Kolmannessa luvussa käsitellään yksityiskohtaisemmin laskentatoimi-pohjaista johdon ohjausta sekä

tarkastetaan keskeisiä laskentatoimi-pohjaisia ohjaustyökaluja. Luvussa neljä on tutkielman empiria, jossa tarkastellaan kohdeyrityksen kansainvälistä johdon ohjausta sekä sen venäläistä liiketoimintaa. Vuorostaan luvussa viisi esitetään ja analysoidaan tutkimuksen tuloksia sekä tehdään tutkielman yhteenveto huomioiden sekä teoriaa, että empiriaa. Myöhemmin luvussa viisi pohditaan myös mahdollisia jatkotutkimussuuntia.

1.4 Teoreettinen viitekehys

Seuraavaksi esitetään tutkimuksen aiheeseen liittyvät keskeiset käsitteet, niiden väliset suhteet sekä tarkastellaan aikaisempia tutkimuksia.

Johdon ohjausjärjestelmä (Management control system) koostuu kaikista ohjausprosessista, jotka tehdään varmistaakseen toimintojen tehokkuutta organisaatiossa. Johdon ohjausjärjestelmä on poikkitieteellinen käsite, joka pohjautuu muun muassa johtamiseen, laskentatoimeen ja sosiaalipsykologiaan. Johdon ohjausjärjestelmät tarvitsevat runsaasti mittausta ja raportointia ja siksi laskentatoimi ja erityisesti johdon laskentatoimi on niiden erottamaton osa. (Zhang, 2014) Johdon laskentatoimella viitataan transaktioiden käsittelyyn, jossa kerätään ja kootaan tiedot mielekkään muotoon päätöksenteon tueksi. Johdon laskentatoimen ohjauksen avulla johto pystyy seuraamaan ja suuntaamaan yksikkönsä toimintaa haluamallaan tavalla saavuttaakseen tavoitteiden yhdenmukaisuutta. (Fullerton, 2012) Tytäryhtiön omistaminen on yksi mahdollinen ulkomainen toimintamalli, joka perustuu pääomainvestointiin (Morschett, 241-245, 2010). Johdon ohjausjärjestelmien käyttö on tarpeen ulkomaisen tytäryhtiön johtamista varten, koska ne auttavat varmistamaan tehokkaan, kannattavan ja lainmukaisen toiminnan (Cooper, 2013).

Aikaväliltä vuodesta 1959 vuoteen 2018 löytyy yli 700 tieteellistä artikkelia aiheesta johdon ohjausjärjestelmät. Aktiivisemmin aihetta tutkineet ovat Chenhall, Davila, Ditilo, Otley ja kotimaisista tutkijoista Laitinen. Merkittävimmistä artikkeleista on syytä mainita Otley (1999) ja Simons (1990). Vuorostaan viimeisten viiden vuoden aikana julkaistujen uusimpien artikkelien joukossa huomattavimmat ovat Arjaliès (2013), joka käsittelee aiheen yhteiskuntavastuun johtamisen näkökulmasta ja Pondeville (2013), joka kohtelee johdon ohjausjärjestelmät ympäristön perspektiivistä. Lisäksi tuoreet merkitsevät artikkelit ovat Bedford (2015), joka keskittyy ohjaukseen innovatiivisessa ympäristössä, sekä Bourmistrov (2013), joka tutkii case-organisaatioita, jotka hyödyntävät moderneja ohjauskeinoja

perinteisempien kuten budjetin sijaan. Lisäksi kestävä kehitys-näkökulma on yleistynyt johdon ohjaustutkimuksessa. Esimerkkinä on Lueg (2016). Ylivoimaisesti enemmän aihe oli tutkittu Yhdysvalloissa. Toiseksi enemmän julkaisuja aiheesta on Englannista ja Australiasta. Johdon ohjausjärjestelmien tutkimus tytäryhtiöiden kontekstissa on selvästi vähäisempi. Enemmistö näistä julkaisuista on peräisin Australiasta ja Suomesta.

2 Johdon ohjaus kansainvälisissä konserneissa

1990 luvulla kansainvälistymisestä johtuneiden organisatoristen rakenteiden monimutkaistamisesta ja erilaistamisesta monet tutkijat kiinnittivät erityistä huomiota eri organisaatioiden kuten monikansallisten yritysten ja konsernien johdon ohjaukseen, niiden sisäisen yhteistyön järjestämiseen sekä niiden kohtamaan kompromissiin luottamuksen ja kontrollin välillä (Chenhall, 2015). Globalisaatio on paljon huomiota saanut käsite, jotta pidetään yhtenä nyky maailman tärkeimmistä piirteistä. Vuorostaan kansainväliset yritykset nähdään tärkeimpinä komponentteina globalisaation edistämässä. (Cooper, 2013)

Konsernilla tarkoitetaan kahden tai useamman juridisesti itsenäisen yrityksen muodostamaa taloudellista kokonaisuutta, jossa yhdellä yrityksellä eli emoyhtiöllä on määräysvalta muihin konserniin kuuluviin yrityksiin (tytäryrityksiin) nähden (Ahti & Tikkanen, 2001, 20). Toisin sanoen emo- ja tytäryhtiö ovat erilliset oikeushenkilöt omine velkoineen, veroineen ja lainsäädännöllisine vastuineen. Tyypillisesti emoyhtiönä on suurempi organisaatio, jolla on määräysvaltaa useammassa kuin yhdessä tytäryhtiössä. (Morschett, 2010, 2) Kansainvälinen konserni on yritys, jolla on ulkomaalaisia suoria investointeja (FDI, Foreign Direct Investment) ja joka omistaa tai hallita arvoa tuovia toimintoja useammassa kuin yhdessä maassa (Dunning & Lundan 2008, 3). Kansainvälinen tytäryhtiö voi olla osittaisessa omistuksessa tai kokonaan omistama. Tavanomaisessa osittain omistetussa tytäryhtiössä emoyhtiöllä on yli 50 %:n äänimäärään perustuva määräysvalta. Tällaisessa konsernissa emoyhtiö voi olla enemmän tai vähemmän aktiivisena tytäryhtiönsä suhteen, mutta useimmiten se jossain määrin pidättää ohjausintressejään. Emoyhtiön ohjausintensiteetti yleensä riippuu johdon ohjauksen autonomisuuden tasosta, jotta emoyhtiö myöntää tytäryhtiön johdolle. Vuorostaan kokonaan omistama tytäryhtiö eli kansainvälisen konsernin tapauksessa Wholly Owned Foreign Subsidiary (WOFS) tulee kysymykseen, kun tytäryhtiön koko osakepääoma on emoyhtiön omistuksessa. WOFS:n osakkeet eivät ole julkisen kaupankäynnin kohteena ja luonnollisesti tällaisella tytäryhtiöllä ei ole vähemmistöomistajia. Kuitenkin kokonaan omistama tytäryhtiö samaten on emoyhtiöstä erillinen oikeushenkilö omalla johdolla ja hallituksella. WOFS eroaa tavanomaisesta tytäryhtiöstä emoyhtiön laaja-alaisemmalla toimintojen kontrolloinnilla. (Morschett, 2010,2)

2.1 Kansainvälisen konsernin toiminnan ja ohjauksen spesifisyys

Kansainvälisten konsernien toiminta eroa selvästi pelkkä kotimaassa toimivien konsernien liiketoiminnasta. Kansainvälisen toiminnan kannalta merkittävänä tekijöinä ovat kulttuurisia eroja, liiketoimintakäytäntöjä, poliittisia ja juridisia rakenteita, valuuttakursseja, inflaatiiovauhti, liiketoimintariskit ja verotus. Lisäksi kansainvälisten konsernien täytyy asioida kansainvälisen laskentatoimen kanssa. Kansainvälinen laskentatoimi käsittelee kansainvälisten yritysten tietoa ulkomaisista toiminnoista ja transaktioista. (Choi, 1999, 1) Tässä yhteydessä korostuu se, että laskentatoimen määrät voivat vaihdella olennaisesti niiden hallinnoimien periaatteiden mukaisesti. Esimerkiksi on mahdotonta ymmärtää laskentatoimen tuottamat raportit ilman tietoisuutta taustalla olevista laskentaperiaatteista. (Evans, 2004)

Kansainvälisen konsernin johdon ohjauksen tehtävinä ovat kansainvälisen strategian implementaatio, implementoitavien strategioiden myötävaikutuksen arviointi suhteessa organisaation tavoiteisiin sekä kansallisten johtajien motivointi kohti mahdollisimman tehokasta organisaation taloudellisten tavoitteiden saavuttamista. Tyypillisesti kansainvälinen johdon ohjaus vaatii enemmän monimutkaista informaatiota. Tarvittavan informaation määrä riippuu siitä, kuinka paljon päätöksentekovaltaa on kansallisilla johtajilla. (Choi, 1999, 348)

Organisaation kasvaessa ja kansainvälistyessä lisääntyy sen erilaistuminen, joka vuorostaan luo eriytyneiden yksiköiden integroinnin ohjausongelmaa. (Ouchi, 1977) Yhtenä kansainvälisen konsernin johdon ohjauksen keskeisenä ongelmana on ohjausjärjestelmien variaation selittäminen organisaatioittain. Miksi jotkut organisaatiot käyttävät laajaa, muodollista suunnittelua ohjatakseen ponnistuksiaan, kun taas muut näyttävät olevan selvästi vähemmän tietoisia tavoitteistaan ja toimistaan? Miksi jotkut yritykset järjestävät yksiköidensä ohjausta nojautuen sääntöihin, menettelytapoihin ja standardeihin, kun taas toiset luottavat pitkälti subjektiiviseen arviointiin tapana ohjata tytäryhtiöidensä käyttäytymistä? Tällaisiin peruskysymyksiin ei ole vielä löydetty täysin vakuuttavaa vastausta. (Spekle, 2001) Johtamiskirjallisuudessa vallitsee kontingenssiteorian mukainen näkemys. Kontingenssiteoria väittelee, että kansainväliset konsernit erottavat tytäryhtiöidensä roolit sekä erilaistavat rakenteet, hallintaprosessit ja kontrollikäytännöt vastaamaan eri kansallisten tytäryhtiöiden asiayhteyttä. (Hong Chung, 2000) Seuraavaksi esitetään kaksi teoriaa, jotka ovat pyrkineet

luokittelemaan kansainvälisten konsernien ohjaustapoja sekä määrittämään mitkä tekijät vaikuttavat kunkin ohjaustavan valintaan.

2.2 Perinteinen näkemys johdon ohjaustapojen luokittelusta ja valintaperusteista

Perinteisen näkemyksen mukaan kansainvälisten tytäryhtiöiden johdon ohjaus jaotellaan joko tulokontrolliin (output control) tai käyttäytymiskontrolliin (behavioral control). Tulokontrollilla tarkoitetaan ohjausta, joka perustuu suorituskykyraportointijärjestelmään, jonka mukaan tytäryhtiöt toimittavat emoyhtiölle runsaasti erilaisia tietoja. Tulokontrollissa tytäryhtiön johdon toiminnan arviointi perustuu tulosten vertailuun suhteessa tavoitteisiin. Vuorostaan käyttäytymiskontrollilla viitataan ohjaukseen, joka pohjautuu menestyksekkään operoinnin edellyttämien toimien määrittelemiseen ja seurantaan. (Hong Chung, 2000)

Määrittääkseen kumpi ohjaustavoista voisi olla soveltuva tietyille kansainvälisesti toimivalle konsernille pitää tarkastella sen toimintaa kahden dimension suhteen. Ensimmäisenä ulottuvuutena on organisaation tietämys panosten ja tuotosten välisestä yhteydestä (knowledge of transformation processes) eli erilaisten ohjausmenetelmien tehokkuudesta vallitsevassa asiayhteydessä. Toisena ulottuvuutena on organisaation käytettävissä oleva luotettava ja validi suorituskykymittaristo (availability of output measures). Näistä ominaisuuksista muodostuu kaksidimensioinen matriisi (Kuva 1). Esimerkiksi matriisin mukaan organisaatiossa, jolla on hyvä tietämys muutosprosesseista, mutta heikko suorituskyvyn mittaamisen mahdollisuus, dominoi käyttäytymiskontrolli. Molempien tekijöiden ollessa korkealla tasolla, organisaatiolla on mahdollisuus käyttää jompaa kumpaa ohjausmuotoa. Kun taas, jos organisaatiolla on heikko tietämys muutosprosesseista sekä vähäiset suorituskyvyn mittaumahdollisuudet, sen on turvautua niin sanottuun rituaalikontrolliin. Rituaalikontrollilla tarkoitetaan ohjausta, joka on tuettu rituaaleilla, muttei muille ohjaustavoille luonteenomaisilla rationaalisilla analyyseilla. On huomioiva, että matriisilla on enimmäkseen teoreettinen selittävä rooli ja todellisuudessa on tyypillistä, että organisaatio käyttää useita ohjaustapoja yhtä aikaa. (Ouchi, 1977)

		Tietämys muutosprosesseista	
		Hyvä	Huono
Suorituskykymittariston saatavuus	Hyvä	Käyttäytymiskontrolli TAI Tuloskontrolli	Tuloskontrolli
	Huono	Käyttäytymiskontrolli	Rituaalikontrolli

Kuva 1. Olosuhteiden variaatioon pohjautuva johdon ohjaustavan valintamatriisi (Muokattu lähteestä Ouchi, 1977).

2.3 Uudempi näkemys johdon ohjaustapojen luokittelusta

Toisaalta uudempi tutkimus Giaccobe (2016) esittää toista kansainvälisten tytäryhtiöiden ohjaustapojen tyypittelyä, joka pohjautuu transaktiokustannusteorian soveltumiseen. Tämän näkemyksen mukaan aktiivisuusominaisuudet (*tytäryhtiön liittyvä epävarmuustaso*, *tytäryhtiön spesifisyys* ja *post hoc informaation vaikuttavuus*) vaikuttavat merkittävästi emoyhtiön ohjaustapaan valintaan. Nämä aktiivisuusominaisuudet yhdessä ihmisten piirteiden (*rajoitettu rationaalisuus* ja *opportunisti*) kanssa väitetään johtavan ulkomaisten tytäryhtiöiden ohjausongelmiin. (Giaccobe, 2016) Rajoitetulla rationaalisuudella tarkoitetaan emoyhtiön rajoitettua kognitiivista kykyä tehdä päätökset. Vuorostaan opportunisti on tytäryhtiön itsekeskeinen käyttäytyminen emoyhtiön kustannuksella. (Spekle, 2001)

Ensimmäinen aktiivisuusominaisuus, *epävarmuus* käsittelee tytäryhtiön ympäristön ennustettavuutta, johon vaikuttaa muun muassa emoyhtiön tuntemus tytäryhtiön valtion asetuksista, paikallisista tavoista, yritysverkoista ja markkinoiden kehityksestä. Korkean epävarmuuden vallitessa myös rajoitettu rationaalisuus muodostuu ongelmalliseksi. *Spesifisyys* on toinen aktiivisuusominaisuus, jolla viitataan siihen, miten helposti tytäryhtiön resursseja voidaan siirtää vaihtoehtoiseen toimintaan. Mitä vaikeampi on toiminnan muuttaminen eli korkeampi spesifisyys, sitä suuremmat ovat tytäryhtiöön liittyvät vaihtoehtoiset kustannukset. Korkeaan spesifisyyteen liittyy myös opportunisti. Kolmas aktiivisuusominaisuus on *ex post hoc informaation vaikuttavuus*, joka on tytäryhtiön suorituskykyyn liittyvän informaation

asymmetrisyyden aste emoyhtiön ja tytäryhtiön välillä. Korkea ex post informaation vaikuttavuus tyypillisesti johtaa opportunistisen käyttäytymisen kasvuun. Aktiivisuusominaisuuksien vaikuttavuus vahvistuu emoyhtiön ja tytäryhtiön välisen etäisyyden kasvaessa. (Spekle, 2001)

Yllä esitetyt ohjaushaasteet uskotaan pystyvän ratkaista johdon ohjausjärjestelmien avulla. Giaccoben (2016) mukaan voidaan erottaa viisi ulkomaisten tytäryhtiöiden ohjaustapaa: “Käsivarren Pituus”-kontrolli, Eksploraatiivinen kontrolli, Reunakontrolli, Koneellinen toimintaorientoitunut kontrolli ja Koneellinen tulosorientoitunut kontrolli. Jokainen näistä ohjaustyypeistä muodostuu oman ainutlaatuisen aktiivisuusominaisuuksien ja ihmisten piirteiden yhdistelmän mukaan. Kuva 2. havainnollistaa Giaccoben luokittelun taustalla olevaa periaatetta. (Giaccobe, 2016)

Epävarmuus	Korkea	<i>Reunakontrolli</i>		Korkea	Ex Post hoc- informaation vaikuttavuus
		<i>Eksploraatiivinen kontrolli</i>		Matala	
	Matala	<i>“Käsivarren pituus”- kontrolli</i>	<i>Koneellinen kontrolli: toimintaorientoitunut</i>	Korkea	
			<i>Koneellinen kontrolli: tulosorientoitunut</i>	Matala	
	Maltillinen		Korkea		
	Spesifisyys				

Kuva 2. Transaktiokustannusteorian mukainen ulkomaisten tytäryhtiöiden ohjaustapojen luokittelu (Muokattu lähteestä Giaccobe, 2016).

3 Johdon ohjaus laskentatoimen avulla

Johdon ohjaus on kaikki järjestelmät, säännöt, käytännöt, arvot sekä muut johdon toiminnot, joiden tehtävänä on lisätä todennäköisyyttä siitä, että organisaation jäsenien käyttäytyminen on yhdenmukainen johdon tavoitteiden sekä strategian kanssa (Chenhall, 2003). Vuorostaan johdon ohjausjärjestelmä on kokonaisuus, joka rakentuu yksittäisistä järjestelmistä. Järjestelmien joukossa on sekä konkreettisia, että käsitteellisempiä tekijöitä. Edellisen esimerkkinä on budjetti ja jälkimäisen esimerkkinä on henkilöstöohjaus. Kullakin yrityksellä on oma jotenkin ainutlaatuinen ohjausjärjestelmäkokonaisuus, jonka sisältöön vaikuttavat sellaiset tekijät, kuin yrityksen koko, valitsemman strategian luonne ja toimiala. Tehokas ja yhteensopiva ohjausjärjestelmä tukee organisaation menestymistä (Malmi, 2008). Lisäksi johdon ohjausjärjestelmien uskotaan olevan keskeisessä asemassa organisaation kasvun ylläpitämisessä (Zhang, 2014).

3.1 Johdon ohjaus ja laskentatoimi

Johdon ohjauksen ja laskentatoimen välillä on tiivis yhteys. Johdon ohjaus hyödyntää laskentatoimesta saatuja tietoja. Sekä johdon, että rahoituksen laskentatoimi ovat tärkeitä organisaation johdon ohjauksen kannalta, sillä ne täydentävät toisiaan ja muodostavat modernin laskentatoimen raportointijärjestelmän. (Neilimo, 2012, 12) Johdon ohjauksen ja laskentatoimen jakamattomuus vaikuttaa modernin laskentatoimen kehitykseen ja samalla laskentatoimen innovaatiot edistävät johdon ohjauksen evoluutiota. Johdon ohjauksen siirtäminen operatiivisesta johdon ohjauksesta strategiseen johdon ohjaukseen on laajentanut johdon laskentatoimen piiriä. Esimerkiksi strategisen johdon laskentatoimen ja strategisen toimintajohtamisen (ABM, activity-based management) ilmaantuminen ja kehitys ovat yhteydessä johdon ohjauksen kehitykseen. (Zhang, 2014)

Johdon laskentatoimi on menettelyjen kokoelma, joka auttaa johtoa suunnitellussa, päätöksenteossa ja valvonnassa (Ikäheimo, 2016, 9). Chenhall (2003) mukaan termi johdon laskentatoimi joskus käytetään samassa merkityksessä kuin johdon ohjausjärjestelmä. Johdon laskentatoimen mittaaminen on yksi tärkeimmistä johdon ohjauksen työkaluista (Zhang, 2014). Perinteinen länsimainen turvautuminen laskentatoimen mittauksiin johdon ohjauksessa perustuu luottamukseen siihen, että mittausperiaatteet antavat tarkan kuvan organisaation

toiminnasta (Moilanen 2008). Laskentatoimen mittausten avulla johto voi varmistaa, että organisaation johdon ohjaus on tehokas operaatioiden suhteen. Olennaisten mittauskohteiden esimerkkinä on rahoituksen toiminnan mittaus, investointitoiminnan mittaus ja tuloksen mittaus. Organisaation johdon ohjaus ei pysty toimimaan ilman johdon laskentatoimen raportteja muun muassa strategisten tavoitteiden erittelyprosessin aikana, ohjausstandardien asettamisessa sekä suorituskyvyn arvioinnissa. (Zhang, 2014)

Vuorostaan rahoituksen laskentatoimi antaa kuvan organisaation taloudellisesta asemasta ja tuloksesta. Sen ytimessä ovat raportit eli kirjalliset asiakirjat, jotka heijastavat yrityksen taloudellista asemaa sekä toiminnan tulosta tiivillä, kattavalla ja järjestelmällisellä tavalla. (Ikäheimo, 2016, 10; Hauta-aho, 1991) Raporttien avulla johto pystyy selvittämään organisaation toimintaedellytyksiä ja toiminnan keskeiset muuttujat, arvioimaan suorituskykyä, tunnistamaan poikkeamat vertailuperusteisiin verrattuna (Zhang, 2014).

3.2 Johdon laskentatoimen ohjaustyökalut

Chenhallin (2015) mukaan keskeisempiä johdon laskentatoimen ohjaustyökaluja ovat budjetointi sekä uudempia teknikoita kuten toimintolaskenta (Activity Based Costing) ja tuloskortti (Balanced Score Card), jotka huomioivat tarkemmin organisaattoristen ja käyttäytymiseen liittyvien tekijöiden vaikutusta organisaation ohjaukseen. Seuraavissa sektioissa esitetään tarkemmin jokaisen näistä menetelmistä.

Budjetointi

Chenhallin (2003) mukaan budjetointi on yksi eniten tutkituista johdon ohjauksen menetelmistä. Tutkimusten kiinnostuksen kohteina ovat olleet muun muassa budjettitavoitteiden täyttämisen tärkeys, osallistuminen budjetointiin (Budgetary participation BP), budjetin linkit palkitsemisjärjestelmään ja varianssianalyysit. (Chenhall, 2003)

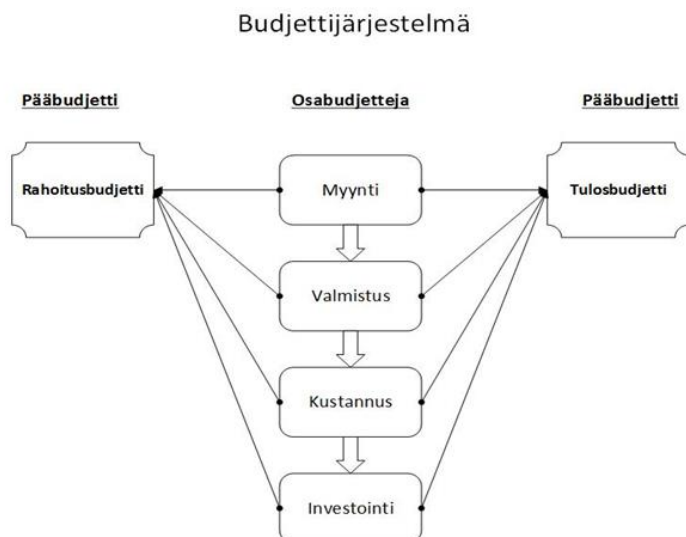
Neilimo (2012, 231) mukaan budjetti on yritystä tai sen yksikköä varten laadittu, mahdollisimman edullisen taloudellisen tuloksen sisältävä ja määrättyä ajanjaksona toteuttavaksi tarkoitettu rahamääräinen toimintasuunnitelma. Budjetti oikein käytettynä on väline, jonka avulla johto pystyy ohjamaan ja seuramaan organisaation toimintaa (Alhola, 2005, 100). Tyypillisesti budjetit laaditaan erikseen osasto-, tulosyksikkö- ja konsernitasonille (Järvenpää, 2013, 240). Budjetointi on suunnitelmallinen prosessi, joka koostuu budjetin

suunnittelusta, toteutuksesta ja tarkkailusta. Organisaatioissa on käytössä monenlaisia budjetointimenetelmiä perinteisemmistä, kuten rullaava ja liukuva, modernimpiin kuten Kaizen- ja toimintopohjainen. (Horngren, 2005, 490). Vuorostaan budjettiohjaus on budjettien käyttö toiminnan ja taloudellisten suoritusavoitteiden johtamisessa osana yrityksen johdon ohjausjärjestelmää (Järvenpää, 2013, 235)

Dodge (1994, 256) mukaan budjetoinnin keskeisinä etuina ohjauksen kannalta on budjetin mahdollistama koordinaatio, kommunikaatio ja valvonta. Koordinaatiolla viitataan siihen, että budjetin ansiosta yksittäiset osastot tai yksiköt pystyvät toimimaan yhdenmukaisesti turvatakseen pääsuunnitelman toteutumista. Vuorostaan budjetin kommunikaatio perustuu siihen, että yksittäiset osastot tai yksiköt ovat tietoisia suunnitelmasta ja siksi niillä on edellytys toimia tämän suunnitelman tavoitteiden puitteissa. Budjetin mahdollistamalla valvonnalla tarkoitetaan toteutumatarkkailua, johon kuuluvat poikkeamien analysointi, tarvittavien korjaavien toimenpiteiden kartoittaminen ja niiden implementointi.

Tyypillisesti yritykset tekevät budjetit vuodeksi. Käytössä olevat budjetit muodostavat yrityksen budjettijärjestelmää, joka koostuu pääbudjeteista (master budget) ja kokoelmasta osabudjetteja (operating plan). Pääbudjeteina ovat yleensä tulos- ja rahoitusbudjetit. (Atkinson & Kaplan, 2004, 404) Tulosbudjetti tehdään tuloslaskelmamuotoisena ja se näyttää yrityksen budjetoidun tuloksen. Vuorostaan rahoitusbudjetti tehdään kassavirtalaskelmamuotoisena ja sen tarkoituksena on varmistaa yrityksen suunnittelujakson likviditeetin säilyminen mahdollisimman edullisin rahoituksen kustannuksin. (Järvenpää, 2013, 239) Rahoitusbudjetti ottaa huomioon muun muassa yrityksen lainojen nostot, lyhennykset ja muut rahoitukseen liittyvät toimet (Ikäheimo, 2012, 176)

Yleisemmät osabudjetit ovat myynti-, tuotanto-, kustannus- ja investointibudjetti. Budjetointi alkaa osabudjeteista, jotka ovat pääbudjettien rakenneosina. Esimerkiksi myyntibudjetti on erottamaton komponentti tulosbudjettia: myyntibudjetin myynti siirretään tulosbudjetin myynniksi. (Ikäheimo, 2012, 176-177) Kuva 3. havainnollistaa budjettijärjestelmän muodostamisperiaatetta.



Kuva 3. Perus esimerkki budjettijärjestelmän muodostamisprosessista (Muokattu lähteestä Järvenpää, 2013, 240)

Budjetointijärjestelmä käytetään monessa eri tarkoituksessa ja jokainen organisaatio suunnittelee järjestelmänsä ratkaistakseen sen tärkeimmät ongelmat. Esimerkiksi tehtaan budjetointiprosessi voi keskittyä operatiiviseen suunnitteluun, kun taas telemarkkinointiorganisaation prosessi voi keskittyä suorituskyvyn arviointiin. (Hansen, 2011)

Liiketoimintastrategia asettaa organisaation pitkän tähtäimen päämäärät, valitsee toimintasuunnat ja allokoivat resurssit valitun kilpailutavan puitteissa. Strategian tehokkaan toteutumisen edellytyksenä on hyvä strategisten resurssien hallinta. Vuorostaan budjetointi on keino, joka auttaa strategisten resurssien hallinnassa. Käyttämällä budjettia yritys pystyy allokoimaan resurssit painopistealueille ja asettamaan lyhyen aikavälin kehittämistavoitteet siten, että pitkän aikavälin kilpailukyky kehittyy suotuisasti. Tavallisesti organisaatiot pyrkivät johtamaan budjettitavoitteet strategisista tavoitteista. (Järvenpää, 2013, 236)

Vaikka budjetointi edelleenkin on johdon ohjausprosessin kulmakivi monissa organisaatioissa, sillä on huomattavaa listaa heikkouksia. Aihetta tutkinut Hansen (2003) viittaa (Neely et al. 2001) artikkeliin, joka esittää 12 tieteellisessä kirjallisuudessa eniten käsiteltyä budjettiohjauksen puutetta. Niistä keskeisemmät ovat budjetin laadinnan aikaavievyys, budjetin käyttöön liittyvät rajoitettu reagoitukyky ja muutosjäykkyys, budjetin keskittyminen pikemminkin kustannusten vähentämiseen muttei arvon luomiseen, budjettien pohjautuminen

tukemattomiin oletuksiin ja arvauksiin sekä budjettien edistämä osastojen erillisyyden, joka johtaa heikkoon tiedon jakamiseen organisaatiossa. (Hansen, 2003)

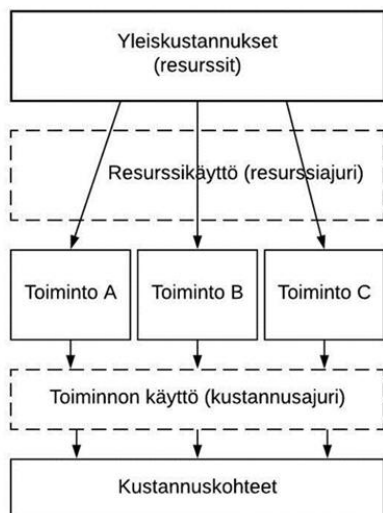
Lisäksi budjetointikritiikki kohdistuu siihen, että usein budjetoinnista koituvat kulut ylittävät sen tuomia hyötyjä. Budjettia on kritisoitu myös siitä, että ne edistävät pelaamista organisaatiossa (budget game). Pelaamisella tarkoitetaan monenlaisia budjetin manipulointimahdollisuuksia. Samoin on kritisoitu budjetin laatimisperiaate, joka usein lähtee liikkeelle edellisen vuoden budjetista, muttei strategiasta. Pahimmassa tapauksessa budjetti voi olla ristiriidassa strategian kanssa. (Ikäheimo, 2012, 183; Hansen, 2003) Uudemmat budjetointimenetelmät kuten toimintopohjainen budjetointi (activity-based budgeting) ja Beyond Budgeting-menetelmä keksittiin vähentääkseen perinteisempien budjetointimenetelmien puutteita (Chenhall, 2003)

ABC

Chenhall (2015) mukaan toimintopohjainen kustannuslaskenta ja –johtaminen (ABC, ABM) ovat esimerkkejä nykyaikaisista innovatiivisista johdon ohjauksen työkaluista. Toimintolaskenta (Activity- Based Costing; ABC) on kehittynyt 1980-luvulla voimistuneen perinteisen kustannuslaskennan (jako- ja lisäyslaskenta) kritisoinnin seurauksena. Kritiikin keskiössä oli perinteisen kustannuslaskennan liian yksioikoinen, aiheuttamisperiaatteen vastainen, yleisten kustannusten kohdistaminen kustannuspaikoille, jonka takia yritykset eivät pystyneet saamaan luotettavaa kuvaa tuotekohtaisista kustannuksistaan sekä kannattavuudestaan. (Neilimo, 2012, 145)

Sitä vastoin toimintolaskenta on perustunut loogisen yhteyden löytämiseen kustannuspaikkojen ja kustannusten välillä. Toimintolaskenta on mahdollistanut parempaa ymmärrystä tekijöistä, jotka vaikuttavat yleiskustannuksiin. ABC on toimintakustannusten jäljittäminen kustannuskohteisiin. Kustannuskohteina voivat olla tuotteita, palveluita, projekteja, asiakkaita ja jakelukanavia. (Hixon, 1995) Varhainen toimintopohjainen laskenta keskittyi pääosin tuotteiden kustannusten määrittämiseen perustamalla kaksivaiheiseen prosessiin. Ensimmäisessä vaiheessa kustannukset kohdistetaan aluksi resursseille ja niiltä edelleen toiminnoille sen mukaan, miten ne käyttävät resursseja. Vuorostaan toisessa vaiheessa etsitään yhteys kunkin toiminnon ja tuotteen välillä eli toiminnot kohdistetaan tuotteille tai muille kustannuspaikoille niiden toimintojen käytön mukaan. (Järvenpää, 2013, 147) Kuvassa 4 on havainnollistettu edellä kuvailtu prosessi. Toisaalta 1990-luvulla toimintolaskenta on kehittynyt

tuotteiden hinnoittelumenetelmästä toimintopohjaiseen kustannusjohtamiseen (Activity-Based Management, ABM) ja toimintopohjaiseen budjetointiin (Activity-Based Budgeting, ABB) (Innes, 1999).



Kuva 4. Toimintolaskennan prosessi (Muokattu lähteestä Järvenpää, 2013, 147)

A) Toimintojohtaminen (ABM)

Toimintojohtaminen (ABM) on tehokas ja johdonmukainen toimintojen järjestäminen niin, että ne käytetään parhaalla mahdollisella tavalla, joka tukee organisaation strategisten ja operatiivisten tavoitteiden saavuttamista (Gosselin, 1997). ABM on johdon päätöksentekoa avustava menetelmä, joka hyödyntää toimintolaskennasta saatuja tietoja. ABM:n keskeisenä pyrkimyksenä on parantaa yrityksen kannattavuutta. (Datar & Rajan, 2014, 224) Lisäksi ABM on työkalu kokonaisvaltaiseen suunnitteluun, seurantaan ja ohjaukseen (May, 1995). Järkevästi suunniteltu ABM tarjoaa organisaatioille tehokkaan käyttäytymiskontrollin (Anderson, 1999)

ABM:n huomion kohteena on yrityksen koko arvoketjun kustannusten hallinta. (Neilimo, 2012, 163). Gosselin (1997) mukaan toimintojohtaminen koostuu kolmesta osa-alueesta: toimintoanalyysistä(AA), toimintakustannusanalyysistä(ACA) ja toimintokustannuslaskennasta (ABC). Toimintojohtamiseen kuulu toimintojen käyttö suunnittelussa, budjetoinnissa, hinnoittelussa sekä suorituskyvyn arvioinnissa. ABM prosessina

voidaan jakaa seuraaviin vaiheisiin kuin: suunnittelu, kouluttaminen, prosessien ja toimintojen määrittely, tiedonkeruu, suorituskyvyn parantamismenetelmät ja toteutus. (Hixon, 1995)

Toimintojohtaminen usein käyttää hyväkseen vaihtoehtotarkasteluja ja simulointeja. Toimintojohtamisen keinoina ovat muun muassa: toimintoanalyysipohjainen turhien toimintojen karsinta ja toiminnan virtaviivaistaminen, toimintojen turhien kustannusten karsinta, toimenpiteiden keskittyminen tappiollisiin tuotteisiin ja karsinta. (Neilimo, 2012, 164)

Toimintolaskennan ja -johtamisen hyötynä on se, että omien prosessien tuntemuksen parantamisen myötä yritykset saavat paremmat kehittämisedellytykset (Neilimo, 2012, 162). Esimerkiksi ääritapauksessa toimintolaskennan tiedot käytetään koko yrityksen toimintojen uudelleen järjestämiseen (BPR, business process re-engineering) (May, 1995). Yrityksen kehittäminen voi perustua muun muassa ymmärrykseen kustannusten syytekijöistä, joka johtaa parempiin kustannusten kontrollointimahdollisuuksiin. Lisäksi ABC:n avulla saadaan tiedot asiakaskohtaisesta ja tuotekohtaisesta kannattavuudesta, joiden pohjalta tehdään strategisia päätöksiä. ABC:n hyötynä ovat myös laskentainformaation uskottavuuden lisääntyminen sekä yrityksen toiminnan visualisuuden parantaminen. (Neilimo, 2012, 160)

Kuitenkin ABM käyttökelpoisuus on rajoitettu ja on ollut monta tapausta, kun menetelmän käyttöönotto epäonnistui ja siitä luovutettiin. Useat tutkimukset osoittavat, että ABM:n implementaation onnistuminen riippuu kriittisesti organisatorisista ja teknisistä tekijöistä. (Anderson, 1999). Esimerkiksi ylimmän johdon osallistumisesta, linkistä kilpailustrategioihin ja suorituskyvyn arviointiin, koulutuksesta, muiden kuin talousosaston työntekijöiden käsityskyvystä sekä riittävästä resursseista (Innes, 1999) Vuorostaan Malmi (1997) on tehnyt panoksensa ongelman tutkimukseen selvittämällä, että ABM-implementoinnin epäonnistumiset liittyvät enimmäkseen eksogeenisiin kontekstuaalisiin tekijöihin. ABC ja ABM on kritisoitu siitä, että sen käyttö edellyttää runsaasti resursseja sekä jatkuvaa tiedonkeruuta kustannusten ajureista. Tiedon keruuta vaikeuttaa se, että usein toiminnot eivät kuulu vain yhteen tiettyyn osastoon ja vastuualueeseen, mutta toiminnot ylittävät osastojen ja vastuualueiden rajat. Lisäksi ABC:n suunnittelu ja implementaatio on koettu monasti haastavana. (Innes, 1999)

B) Toimintoperusteinen budjetointi (ABB)

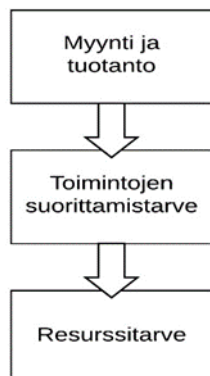
Toimintoperusteinen budjetointi (ABB) on toimintoperusteisen laskennan konseptin laajentaminen budjetoinnin alueeseen. ABB edellyttää toimintolaskennan käyttöä yrityksessä. (Järvenpää, 2013, 284). ABB luo mallin organisaation toiminnoista, prosesseista, resursseista ja kapasiteetista, jota käytetään suunnittelussa ja budjetoinnissa. (Hansen, 2011)

Toimintoperusteisen budjetoinnin strategisena tavoitteena on määritellä tulevaisuuden resurssitarvetta tehostaakseen niiden hankintaa. Toisin sanoen ABB hyödyntää toimintolaskennan periaatteita arvioidakseen yrityksen tulevaisuuden resurssikysyntää. (Cooper, 2000a)

ABB: llä on kaksi etua verrattuna perinteiseen budjetointiin. Ensinnäkin se pystyy antamaan tarkemmat tiedot ja toiseksi se antaa paremmat käsitykset siitä, miksi resurssikysyntä ei ole lineaarinen tuotantomäärän kanssa. (Cooper, 2000a)

Toimintoperusteinen budjetointi monimutkaistaa, mutta samalla kehittää operationaalista suunnittelua (Hansen, 2011). Toimintoperusteinen budjetointiprosessi alkaa myynnin ja tuotannon volyyymien arvioinnista. Seuraavaksi niiden perusteella määritetään toimintojen suorittamistarvetta. Vuorostaan siihen perustuen arvioidaan resurssitarvetta, määritetään tarpeelliset resurssit sekä mahdollisesti kehitetään resurssien käyttötavat. (Järvenpää, 2013, 285) Sama prosessi on havainnollistettu kuvassa 3.

Toimintoperusteinen budjetointi



Kuva 3. Toimintoperusteisen budjetin laatimisprosessi (Muokattu lähteestä Järvenpää, 2013, 285)

ABB:n avulla yritykset pystyvät reagoimaan entistä joustavampi ennakoimattomiin tapahtumiin sekä vähentämään pehmeän kapasiteetin kustannuksia, jotka ovat kustannuksia lisäasiakkaan palvelemisesta. ABB sitoo kapasiteetin suunnittelua voimakkaammin yritysten prosesseihin. Esimerkiksi ollessa varautunut, kysynnän äkillisen kasvun ja sen mukaan tulevan työvoiman tarpeen kasvun tapauksessa, johto pystyy järjestämään halvat vuokratyöntekijät kalliiden ylitöiden sijaan. (Hansen, 2011) Lisäksi ABB tukee kustannusjohtamista sekä kannustaa kustannustehokkuuden tavoittelemiseen sen mahdollistamien toimintojen kustannusten yksilöidyn analysoinnin sekä kustannusten ja tuotosten välisen linkin analysoinnin ansiosta. Toimintoperusteisella budjetoinnilla on myös merkittävä rooli toiminnan asiakaslähtöisyyden ylläpitämisessä, koska toimintojen määrän arviointi perustetaan asiakaskysyntään (Järvenpää, 2013, 285-286).

Teoreettisesti toimintoperusteinen budjetointi näyttää helpolta prosessilta, joka käytännössä on kustannuslaskentaprosessin taaksepäin ajaminen (ks. kuvat 2 ja 3). Todellisuudessa ABB:ltä saadut resurssikysynnän estimaatit ovat useimmiten epätarkkoja. Syynä on olennaiset erot ABC:n ja ABB:n välillä. ABB:n oletuksena on se, että resurssien hankinta ja kulutus ovat identtiset. Tällainen oletus toimii hyvin vain säännöllisellä sopimuksella hankittavien resurssien, kuten työvoiman kanssa, joiden kulutusmäärä on yhtä suuri kuin hankittu määrä. Toisaalta jotkut resurssit ostetaan tarvittaessa. Tällaisten resurssien tapauksessa ABC-mallin taaksepäin ajaminen ei aina ennakoisi tarkasti hankintamäärää, jopa jos kulutettu määrä saadaan tarkaksi. (Cooper, 2000a) Toimintoperusteisen budjetin pätevyys on tiiviissä yhteydessä sen laadintaa

varten käytettyjen arvioiden kanssa. ABB aina johtaa erheellisiin tuloksiin, jos se perustuu virheellisiin oletuksiin tulevaisuuden kysynnästä sekä näin ollen resurssikulutuksesta. Lisäksi ABB edellyttää paljon enemmän tietoja kuin perinteinen budjetti ja siten asettaa kyseenalaiseksi sen käytännöllisyyttä. ABB:n käyttäjien haasteena on hallita yksityiskohtaisuuden tasoa ylläpitääkseen budjetointiprosessia ajankohtaisena, taloudellisena sekä luotettavana. (Cooper, 2000b)

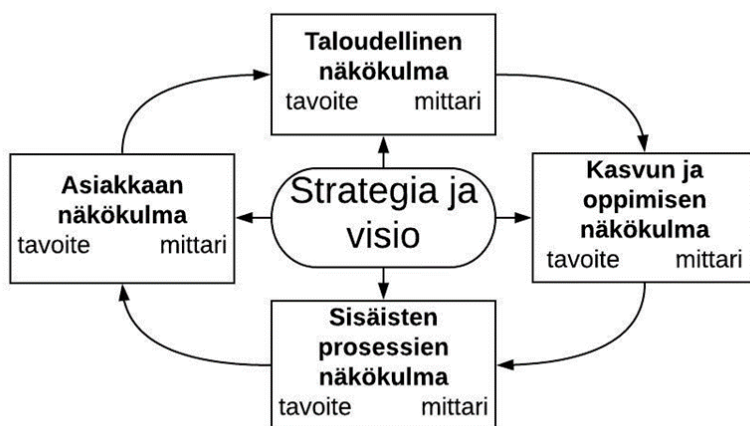
BSC

Perinteisten johdon laskentatoimen työkalujen avulla yritykset voivat saada kaatavaa ja yhtenäistä kuvaa liiketoiminnastaan. Kuitenkin johdon ohjaus tarvitsee myös muunlaisia täydentäviä menetelmiä tehokasta toiminnan ohjausta varten (Zhang, 2014). Tavanomaiset johdon ohjausjärjestelmät nähdään passiivisina työkaluina, jotka tarjoavat tietoa johtajien auttamiseksi. Kuitenkin johdon ohjauksen määritelmä on kehittynyt vuosien varrella konseptista, joka keskittyy muodollisen kvantitatiivisen tiedon tuomiseen, konseptiin, joka käsittää paljon laajempaa tietoa, kuten ulkopuolista tietoa markkinoista, asiakkaista, kilpailijoista, ei-taloudellista tietoa tuotantoprosesseista, ennustavaa tietoa sekä laaja valikoima päätöksentekomenettelyjä ja epämuodollisia sosiaalisia kontroleja. Uuden näkemyksen mukaan johdon ohjausjärjestelmät ovat aktiivisempia ja varustavat käyttäjiään kyvyllä saavuttaa omat tavoitteensa. (Chenhall, 2015)

Yksi tällaisista moderneista menetelmistä on tasapainotettu tuloskortti (Balanced Score Card, BSC). BSC on kehitetty 1990-luvulla ja sen alkuperäisenä tarkoituksena oli organisaation suorituskyvyn mittaaminen. BSC:n innovaationa verrattuna muihin aiempiin mittareihin on ollut sen ei-taloudellisten aineettomien pitkän aikavälin tekijöiden huomiointi suorituskyvyn arvioinnissa. Tällaisten tekijöiden esimerkkinä ovat muun muassa työntekijöiden motivaatio, osaaminen sekä asiakassuhteet. (Hubbard, 2004, 125-128) Yleisesti tuloskortti muodostuu sekä taloudellisista mittareista, jotka kertovat jo tehtyjen toimien tuloksista, että ei-taloudellisista mittareista. BSC:n ei-taloudellisiin mittareihin kuuluu kolme operatiivisten mittareiden ryhmää, jotka käsittelevät yrityksen tulevaisuuden suorituskykyyn vaikuttavia asiakkaiden tyytyväisyyttä, sisäisiä prosesseja ja organisaation kyvyttä oppia ja kehittyä. (Kaplan, 1992) Tyypillisesti noin 80 % BSC:sta perustuu ei-taloudellisiin mittareihin (Hubbard, 2004, 127).

BSC luodaan kääntämällä organisaation strategiaa ja visiota ensin selviksi tavoitteiksi ja sitten niihin pohjautuviksi mittareiksi (Kaplan, 1992). BSC:ssa tavoitteet ja mittarit on järjestetty neljään eri näkökulman mukaisesti. BSC:n tyypillisimmät näkökulmat ovat taloudellinen,

asiakkaan, kasvun ja oppimisen sekä sisäisten prosessien näkökulma. Menetelmä voidaan muokata kukin organisaation tarpeiden mukaan ja halutessa muuttaa näkökulmien nimiä tai vaikkapa lisätä täydentäviä näkökulmia kuten työntekijöiden näkökulmaa. (Ikäheimo, 2016, 157-158) Kuvassa 4. on esitetty tyyppillisen tuloskortin muodostumisperiaate.



Kuva 4. Tasapainotettu tuloskortti (Muokattu lähteestä, Hubbard, 2004, 127)

Esimerkiksi laatiakseen asiakkaan näkökulmaa pitää asettaa siihen liittyviä tavoitteita kuten, tuoda standardi tuotteita markkinoille entistä nopeammin, parantaa asiakkaiden markkinoille tuloaikaa (Time-to-market) ja kehittää innovatiivisia asiakkaiden tarpeiden mukaan räätälöityjä tuotteita. Seuraavaksi on käännettävä näitä strategiaelementtejä nimenomaisiksi tavoitteiksi ja on määrittelevä kullekin niistä mittarin (Kaplan, 1992).

BSC on kehittynyt suorituskykymittarista strategiseksi johdon ohjausjärjestelmäksi, joka auttaa johtoa muuttamaan strategiaa toiminnaksi (Kaplan, 1992). BSC:n alkuunpanijan R. Kaplanin mukaan suorituskyvyn mittaaminen on tärkeä osa organisaation johdon ohjausta. Hänen mukaan tuloskortti edistää organisaation oppimista ja kehittämistä tunnistamalla strategisia aloitteita. Lisäksi menetelmä liittyy strategiset tavoitteet vuosittaisiin budjetteihin ja pitkän aikavälin tavoitteisiin sekä auttaa strategian selkeyttämisessä organisaatiossa. (Kaplan, 1993) Kuitenkin monet tutkijat kyseenalaistavat BSC:n hyötyjä, koska tutkimukset eivät pystyneet antamaan riittävästi todisteita niistä. Lisäksi kyseenalaistaan mallin näkemystä dimensioiden välisistä syy-seuraussuhteista. (Suomala et al. 2011, 202)

4 Case-yrityksen kansainvälinen johdon ohjaus

Tutkimuksen tavoitteena on tutkia kansainvälisten konsernien ulkomaisten tytäryhtiöiden johdon ohjausta yleisesti sekä kohdennetusti Venäjän markkinoilla. Lisäksi tutkimuksen avulla saadaan paremman kuvan nykypäiväisestä kansainvälisestä johdon ohjauksesta, sillä osa esitetystä teoreettisesta tiedosta on yli 15 vuotta vanhaa.

Kohdeyrityksen kansainvälistä johdon ohjausta käsitellään haastattelun pohjalta. Haastattelukysymykset ovat sopusoinnussa aiemmissa luvuissa käsiteltyjen teoreettisten konseptien kanssa eli ne muotoutuivat teoreettisen viitekehyksen pohjalta. Haastattelu toteutettiin strukturoituna yksilöhaastatteluna puhelimitse 22.2.2018 (Liite 1). Haastattelu nauhoitettiin ja litteroitiin. Sen jälkeen on tehty analyysi.

4.1 Yrityksen johdon ohjaus

Case-yritys on suomalainen konepajateollisuuskonserni, joka operoi 40 maissa ja jolla on 11 tytäryritystä ympäri maailmaa. Yksi konsernin tytäryhtiöistä sijaitsee Venäjällä. Yrityksen liikevaihto oli vuonna 2017 576,6 miljoonaa euroa. Haastateltava on konsernin talousjohtaja (TJ). TJ on koulutukseltaan diplomi-insinööri ja on ollut yhtiön palveluksessa vuodesta 2009 alkaen. Hän on vastuussa koko konsernin taloustoiminnoista. Seuraavaksi esitetään yhteenveto konsernin johdon ohjauskäytänteistä. TJ:n mukaan: ”emoyhtiöllä on standardoitu ohjaustapaa kutakin tytäryhtiötä varten ja lievä eriyttäminen tehdään vain maassa olevien toimintojen perusteella”. Esimerkiksi sen mukaan onko maassa tuotantolaitos vai pelkkä myynti- ja markkinointiosasto. Emoyhtiö antaa suhteellisen paljon vapautta tytäryhtiöilleen. Se näkyy muun muassa siinä, että tytäryhtiöt itse laativat vuosibudjettejaan ja emoyhtiö puuttuu vain loikkojen ilmetessä. Emoyhtiön vaatimuksena on tytäryhtiön toimiminen konsernin strategian mukaisesti. TJ:n mukaan tällainen ohjaustapa sopii konsernille ja osoittautui tehokkaaksi vuosien varrella. Tarkastelemalla konsernia aiemmin esitetyn Ouchin (1977) ohjaustavan valintamatriisin avulla, voidaan otaksua, että kohdeyrityksellä sen ollessa teollisuusyritys on hyvä suorituskykymittariston saatavuus ja kohtalainen tietämysmuutosprosesseista yli 40 vuoden kokemuksesta operoinnista ulkomailla sekä noin 9 vuoden kokemuksesta liiketoiminnan harjoittamisesta Venäjällä. Näin ollen konserniin soveltuu parhaiten tulokontrolli, jossa ”tytäryhtiön johdon toiminnan arviointi perustuu tulosten vertailuun

suhteessa tavoitteisiin”. Vuorostaan Giaccoben (2016) teoreettisen viitekehyksen mukaan kohdeyrityksen ohjaustapaa muistuttaa ”käsivarren pituus” kontrollia, joka uskotaan olevan käytössä ympäristössä, jossa on vähän informaation assymetriä, kohtallinen tytäryhtiön spesifisyys sekä suhteellisen vähän epävarmuutta. Vähisestä epävarmuudesta kertoo TJ:n lausunto siitä, että ”konsernin toimiala on suhteellisen vakaa”. Konserni käyttää kaikki aiemmin käsitellyjä johdon laskentatoimi-pohjaisia työkaluja tytäryhtiöidensä ohjausta varten eli budjetointia, toimintolaskentaa sekä tasapainotettua tuloskorttia. TJ on paljastanut, että konsernin BSC:n taloudellisen dimension keskeisinä mittareina ovat liikevaihto, jonka avulla seurataan kasvua, sekä operatiivinen kannattavuus kannattavuuden seurantaan ja arviointia varten.

4.2 Yrityksen liiketoiminta Venäjällä

Konsernin venäläinen tytäryhtiö on perustettu vuonna 2005 ja tärkeimpänä syynä markkinoille tulon on ollut suuri kysyntä konsernin tarjoamasta sekä paikallisten asiakkaiden kyvyttömyys harjoittaa tuontia. TJ:n mukaan liiketoiminta Venäjällä ei eroa kovin paljon ja siksi myös ohjaustapa on yhdenmukainen muiden tytäryhtiöiden kanssa. Haastateltava kertoi: ”Vaikka infrastruktuuri ei ole paras mahdollinen, pärjäämme siinä hyvin kuten kilpailijoitammekin.”

Venäläisen tytäryhtiön johdossa on sekä venäläisiä, että suomalaisia, kun taas taloushallinto-osastolla on vain venäläiset työntekijät. Liiketoiminnan harjoittamisen yleisestä samankaltaisuudesta huolimatta TJ:n mukaan Venäjän toimintaympäristö eroaa sen tunnusomaisilla haasteilla, kuten valuuttakurssimuutoksilla, tullien ennakoimattomuudella, pyrkimyksellä venäläisen kirjanpitolain ja sen menetelmien yhteensovittamiseen konsernin noudattamiin IFRS-standardeihin. Lisäksi TJ on maininnut poliittisten tekijöiden, kuten EU:n Venäjää vastaan asetettujen pakotteiden sekä Venäjän vastapakotteiden, negatiivisen vaikutuksen liiketoiminnan harjoittamiseen.

5 Johtopäätökset

Tässä työssä tutkittiin kansainvälisten konsernien tytäryhtiöiden johdon ohjausta. Teoriaosuudessa käytiin läpi sitä, mitä on johdon ohjaus, miten se liittyy laskentatoimeen ja miten kansainvälisen konsernin toiminta eroaa pelkässä yhdessä maassa toimivan konsernin toiminnasta. Lisäksi teoriaosuudessa esitettiin keskeisiä johdon laskentatoimi-pohjaisia ohjaustyökaluja rooleineen, etuineen ja haasteineen. Tutkimuksen empiirisessä osuudessa käsiteltiin haastattelun avulla kerättyä aineistoa kohdeyrityksestä. Kohdeyritykseksi valittiin suomalaista konsernia ja käsittely rajattiin sen venäläiseen tytäryhtiöön. Toisin sanoen tutkimuksen lisätavoitteena on ollut suomalaisen konsernin Venäjän toimintaympäristön tutkiminen sekä siihen liittyvän hyödyllisen ja ajankohtaisen tiedon tuominen. Haastattelun kysymykset laadittiin perustumalla teoreettiseen viitekehykseen.

Tutkimuskysymyksenä oli: Mitä mahdollisuuksia johdon laskentatoimi-pohjaiset ohjaustyökalut tarjoavat ulkomaisten tytäryhtiöiden ohjauksessa? Lisäksi tukevana alakysymyksinä olivat:

- Mitkä ovat johdon laskentatoimen työkalut ulkomaisten tytäryhtiöiden ohjauksessa?
- Mitkä johdon laskentatoimi-pohjaiset ohjaustyökalut ovat käytössä tutkimuksen case-yrityksessä?

Seuraavaksi esitetään tutkimuksen tulokset sekä mahdolliset jatkotutkimusehdotukset.

Kansainväliset konsernit ovat yleistyneet viime vuosikymmeninä ympäri maailmaa trendinä olevasta kauppapolitiikan keventämisestä. Tällaiset monikansalliset yritykset ovat olleet monien tutkimusten mielenkiinnon kohteena. Kansainvälisten konsernien toiminta on monimutkaisempaa ja siten niiden ohjaus on selvästi haasteellisempaa, kuin yhdessä maassa toimivan konsernin ohjaus. Kansainvälisen konsernin emoyhtiö kohtaa poliittisiin riskeihin, kulttuurisiin ja juridisiin eroihin. Keskeisenä haasteena on myös tehokkaan kontrollin toteuttaminen etäisyydellä. Lisäksi informaation volyyymi, jota johdon on analysoitava ja käytävä hyväkseen johdon ohjauksessa on ilmeisesti suurempi, kuin kansallisen konsernin tapauksessa.

Kansainvälisen konsernin johdon ohjauksen roolina on kansainvälisen strategian implementaatio, implementoitavien strategioiden myötävaikutuksen arviointi suhteessa organisaation tavoiteisiin sekä kansallisten johtajien motivointi kohti mahdollisimman tehokasta suorituskykyä. Kirjallisuuskatsauksen perusteella todettiin, että konsernin

ulkomaisen tytäryhtiön ohjausintensiivisyyteen vaikuttaa emoyhtiön omistusmuoto eli kokonaan omistaman tytäryhtiön johdon ohjaus on intensiivisempi, kuin osittaisessa omistuksessa olevan tytäryhtiön.

Kansainvälisten konsernien ohjauksen tutkimuksen haasteena on ollut selvittää millä periaatteella organisaatiot perustavat ohjaustaan ja miksi se vaihtelee organisaatioittain. Epätäydellisyydestään huolimatta nykyään vallitsee kontingenssiteorian näkemys, jonka mukaan kansainväliset konsernit erottavat tytäryhtiöidensä roolit sekä erilaistavat ohjauskäytännöt vastaamaan kunkin tytäryhtiön asiayhteyttä.

Tutkiessa aihetta käsittelevää kirjallisuutta identifioitiin kaksi teoriaa, jotka ovat pyrkineet antamaan yksityiskohtaisempaa vastausta ohjausvariaation luonteeseen liittyvään kysymykseen. Ensimmäinen teoria, Ouchi (1977) väittää, että konsernin ohjaustavat voidaan jakaa tulokontrolliin, käyttäytymiskontrolliin sekä rituaalikontrolliin. Näiden ohjaustyyppien soveltuvuus määritetään sen mukaan, kuinka hyvä on organisaation tietämys tytäryhtiöön liittyvistä muutosprosesseista sekä kuinka helppo on tytäryhtiön suorituskyvyn arviointi. Vuorostaan toisella teorialla, Giaccoben (2016), on monitahoisempi näkemys, jonka mukaan aktivisuusominaisuudet, kuten tytäryhtiöön liittyvä epävarmuus, spesifisyys ja informaation asymmetrisyys, vaikuttavat ohjaustavan valintaan. Tämä teoriakin esittää omaa ohjaustapojen luokittelua, joka koostuu sellaisista ohjaustavoista kuin: reunakontrolli, eksploratiivinen kontrolli, ”käsivarren pituus”-kontrolli, koneellinen tulosorientoitunut sekä toimintaorientoitunut kontrolli.

Johdon ohjauksella viitataan johdon toimenpiteisiin, joiden tavoitteena on ohjata organisaation toimintaa, mukaan lukien tytäryhtiöt, niiden johto ja työntekijät, halutulla tavalla. Johdon ohjausjärjestelmä on joukko organisaation käytössä olevista ohjauskäytänteistä, joihin kuuluvat sekä konkreettisia menetelmiä, että käsitteellisimpiä metodeja. Tässä työssä tarkastelun kohteena ovat olleet juuri konkreettiset johdon laskentatoimi-pohjaiset ohjaustyökalut. Laskentatoimella on tärkeä rooli organisaation johdon ohjauksessa, sillä sen tuottamat mittaukset ja raportit auttavat johtoa ohjaukseen liittyvässä päätöksenteossa. Esimerkiksi laskentatoimen avulla johto pystyy arvioimaan tytäryhtiönsä suorituskykyä, operatiivista tehokkuutta ja investointitoiminnan olennaisuutta sekä tarvittaessa suunnittelemaan ja implementoimaan korjaavia toimenpiteitä. Lisäksi johdon laskentatoimi-pohjaiset ohjaustyökalut edesauttavat konsernin strategian viestimistä ja käyttöönottoa tytäryhtiöissä.

Organisaatioille on tarjolla monta eri laskentatoimi-pohjaista ohjaustyökalua, mutta tämä tutkimus päätti keskittyä Chenhallin (2003) mukaan keskeisempiin menetelmiin eli budjetointiin, toimintokustannuslaskentaan sekä tasapainotetun tulokorttiin. Budjetointi on pelkistetyksi sanottuna organisaation toteuttavaksi tarkoitettu rahamääräinen toimintasuunnitelma. Budjetti oikein käytettynä auttaa johtoa ohjamaan ja seuraamaan organisaation toimintaa, sen mahdollistaman koordinaation, kommunikation ja valvonnan ansiosta. Käyttämällä budjettia konserni voi saavuttaa yksittäisten tytäryhtiöiden yhdenmukaista, tietoista ja konsernin tavoitteiden mukaista toimintaa. Eduistaan huolimatta tähän laskentatoimi-pohjaiseen ohjaustyökaluun kohdistuu paljon kritiikkiä, kuten selostuksia sen aikavievyydestä, muutosjäykkyydestä sekä epäjohtonmukaisuudesta strategiaan suhteen.

Toimintokustannuslaskentaa käyttäviä ohjausmenetelmiä ovat toimintojohtaminen ja toimintoperusteinen budjetointi. Toimintojohtamisella viitataan toimintojen järjestämiseen niin, että ne käytetään tavalla, joka tukee organisaation strategiaa ja operatiivisia tavoitteita. Toimintojohtaminen auttaa johtoa suunnittelua, seuranta ja ohjausta koskevassa päätöksenteossa. Esimerkiksi toimintojohtamisen avulla konserni voi oivaltaa, että jotkut sen toiminnoista eivät tuota lisäarvoa vaan pelkästään kuluttavat resursseja. Toisin sanoen toimintojohtamisen keskeisinä hyötyinä ovat organisaation omien prosessien tuntemuksen parantaminen ja sen myötä seuraavat paremmat kehittämisedellytykset. Vuorostaan toimintoperusteinen budjetointi käyttää toimintolaskennasta saadut tiedot suunnittelussa. Toimintoperusteisen budjetoinnin avulla organisaatio pystyy tekemään paremmat ennusteet tulevaisuuden kysynnästä ja sitten kehittämään operationaalista suunnittelua. Toimintolaskentaan pohjautuvilla ohjausmenetelmillä on omat puutteensa ja ne eivät sovi jokaiselle organisaatiolle. Esimerkiksi usein kritisoidaan sitä, kuinka paljon informaatiota ja samalla aikaa sekä resursseja tarvitaan ylläpitääkseen toimintojohtamisen ja toimintoperusteisen budjetoinnin käyttöä organisaatiossa.

Uusin tutkielmassa käsitellyistä ohjausmenetelmistä on Balanced Scorecard (BSC). BSC eli tulokortti eroaa muista ohjaustyökaluista siten, että se huomioi ja täten auttaa ohjamaan taloudellisten tekijöiden paitsi myös pehmeitä aineettomia tekijöitä. BSC:n keskittyminen neljään näkökulmaan (talous, asiakas, sisäiset prosessit, kasvu ja oppiminen) mahdollistaa läpikotaisemman ohjauksen. Kuitenkin eduista ja suosioista huolimatta tulokortin pätevyyttä ohjaustyökaluna kritisoidaan ja kyseenalaistaan. Esimerkiksi monet tutkijat pitävät arveluttavana BSC:n näkemystä dimensioiden välisistä syyseuraussuhteista.

Case-yrityksen haastattelusta selvitettiin minkälainen on sen lähestymistapa ulkomaisten tytäryhtiöiden ohjaukseen ja mitkä johdon laskentatoimi-pohjaiset ohjaustyökalut se käyttää. Empiria on tukenut Chenhallin (2003) kantaa siitä, että budjetointi, toimintokustannuslaskenta ja tasapainotettu tuloskortti ovat suosituimpia kansainvälisten konsernien ohjaustyökaluja. Lisäksi tutkimuksen empiria näyttää tukevan ja olevan sopusoinnussa kansainvälisten konsernien ohjausvariaatiota käsitteellistävien teorioiden kanssa (Ouchi, 1977; Giaccobe, 2016).

Tutkimuksen näkökulmana oli suomalaisten emoyhtiöiden venäläisten tytäryhtiöiden näkökulma. Ensimmäinen oli tehty aiheeseen liittyvää kirjallisuuskatsaus ja median tarkastelu ja sitten näkökulma tuotiin esiin kohdeyrityksen haastattelun yhteydessä. Näiden toimenpiteiden avulla saatiin melko perusteltu näyte aiheesta. Selvitettiin, että liiketoiminnan harjoittaminen Venäjällä tarjoaa hyviä kasvu- ja toimintamahdollisuuksia. Lisäksi case-yrityksen haastattelusta käsitettiin, ettei toimiminen Venäjällä eroa kovin paljon toimimisesta muissa maissa. Toisaalta toimiakseen menestyneesti Venäjän markkinoilla on oltava perehtynyt moniin erityispiirteisiin, kuten poliittisiin riskeihin, kirjanpitolainsäädäntöön sekä paikalliseen liiketoimintakulttuuriin.

Yhteenvetona voidaan väittää, että kansainvälisten konsernien ohjaus pysyy tutkimusten mielenkiinnon kohteena ja ymmärrys siitä parantaa. Kuitenkin monet aiheeseen liittyvät kysymykset jäivät edelleen vastaamatta. Teorian ja empirian analyysin jälkeen näyttää siltä, että todellakin kansainvälisen konsernin johdon ohjaus riippuu konsernin käytännöstä sekä tytäryhtiön asiansynteistä.

Arvioitaessa tämän tutkielman luotettavuutta on huomioitava sitä, että empirisessa osuudessa käsiteltiin vain yhtä yritystä koskevaa dataa ja siksi tulosten yleistäminen muihin suomalaisiin Venäjällä toimiviin konserneihin ei ole mielekäs. Kuitenkin tutkielma on tuottanut hyviä havaintoja, jotka voidaan käyttää esimerkiksi jatkotutkimuksen yhteydessä. Jatkotutkimus voisi käyttää perusteellisempaa kyselylomaketta sekä suurempaa otosta. Lisäksi jatkotutkimus voisi ottaa tarkasteluun muita kansainvälisten ohjauksen näkökulmia, kuten toiminnan ohjausjärjestelmien rooli konsernin johdon ohjauksessa (Eker, 2018).

LÄHDELUETTELO

- Ahti, A., Tikkanen, R. & Viljanen, J. (2001). *Konsernitilinpäätös*. Helsinki: Tietosanoma, 20
- Alhola, K. & Lauslahti, S. (2005). *Taloutta johtamista varten: Esimiehille ja asiantuntijoille* [Helsinki]: Edita, 100
- Anderson, S. W. (1999). The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity-based costing systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24(7), pp. 525-559.
- Arjaliès, D. (2013). The use of management control systems to manage CSR strategy: A levers of control perspective. *Management Accounting Research*, 24(4), pp. 284-300.
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S. & Young, S. M. (2004). *Management accounting* (4th ed. (international ed.)). Upper Saddle River (NJ): Pearson Prentice Hall, 404
- Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, pp. 12-30.
- Birkinshaw, J.; & Hood, N. (1998). Multinational subsidiary evolution: capability and charte change in foreign-owned subsidiary companies . *Academy of Management Review*, 23(4), 773-779.
- Bourmistrov, A. (2013). From comfort to stretch zones: A field study of two multinational companies applying "beyond budgeting" ideas. *Management Accounting Research*, 24(3), pp. 196-211.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2), pp. 127-168.
- Chenhall, R. H. (2015). The role of innovation in the evolution of management accounting and its integration into management control. *Accounting, Organizations and Society*, 47, pp. 1-13.
- Choi, F. D. S., Frost, C. A. & Meeck, G. K. (1999). *International accounting* (3rd ed.). Upper Saddle River (NJ): Prentice Hall, 1, 348
- Cooper, R. (2000)a. Activity-based budgeting--part 1. *Strategic Finance*, 82(3), pp. 85-86.
- Cooper, R. (2000)b. Activity-based budgeting--part 2. *Strategic Finance*, 82(4), pp. 26-28.
- Cooper, D. J. (2013). Globalization discourses and performance measurement systems in a multinational firm. *Accounting, Organizations and Society*, 38(4), pp. 288-313.
- Datar, S. M. & Rajan, M. V. (2014). *Managerial accounting: Making decisions and motivating performance*. Boston, [MA]: Pearson Education, 224
- Dobrowolski, T. & Peltola, P. (2015). *Venäjän kaupan opas* (1. p.). Helsinki: Suomalais-venäläinen kauppakamariyhdistys SVKK, 170-172
- Dodge, R. (1994). *Foundations of cost and management accounting*. London: Chapman & Hall, 256
- Dunning, J. H. & Lundan, S. M. (2008). *Multinational enterprises and the global economy* (2nd ed.). Cheltenham: Edward Elgar, 3
- Eker, M. (2018). The Impact of Interaction Between Enterprise Resource Planning System and Management Control System on Firm Performance in The Turkish Manufacturing Sector. *Business and Economics Research Journal*, 9(1), pp. 195-212.

- Evans, L. (2004). Language, translation and the problem of international accounting communication. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 17(2), pp. 210-248.
- Fisher, J. (1995). Contingency-based research on management control systems: Categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, 14, pp. 24-53.
- Fontanka (2018) Finnish business in Russia.[Verkkodokumentti]. [Viitattu 20.03.2018]. [Saatavilla] http://www.fontanka.ru/longreads/summary_fi/
- Fullerton, R. R. (2012). Management accounting and control practices in a lean manufacturing environment. *Accounting, Organizations and Society*, 38(1), .
- Ghoshal, S.;& Nohria, N. (1989). Internal Differentiation Within Multinational Corporations. *Strategic Management Journal*, 10(4), 323-337
- Giacobbe, F. (2016). An investigation of wholly-owned foreign subsidiary control through transaction cost economics theory. *Accounting & Finance*, 56(4), pp. 1041-1070.
- Gosselin, M. (1997). The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 105-122.
- Hansen, S. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, pp. 95-116.
- Hassel, L. (1996). Budget effectiveness in multinational corporations: An empirical test of the use of budget controls moderated by two dimensions of budgetary participation under high and low environmental dynamism. *Management International Review*, 36(3), p. 245.
- Hauta-aho, O., Rantanen, H. & Tervonen, A. (1991). *Ulkoisen laskentatoimi*. Lappeenranta: Lappeenrannan teknillinen korkeakoulu.
- Hixon, M. (1995). Activity-based management: Its purpose and benefits. *Management Accounting*, 73(6), p. 30.
- Hong Chung, L. (2000). The influence of subsidiary context and head office strategic management style on control of MNCs: The experience in Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 13(5), pp. 647-668.
- Horngren, C. T. (2005). *Management and cost accounting* (3rd ed.). Harlow: Prentice Hall/ Financial Times, 490
- Hubbard, E. E. (2004). The diversity scorecard: Evaluating the impact of diversity on organizational performance. Amsterdam: Elsevier, 125-128, 127
- Ikäheimo, S. (2016). *Yrityksen laskentatoimi* (6., uudistettu painos.). Helsinki: Talentum Pro, 9,10, 176-177, 183, 163, 157-158
- Innes, J. (1999). The use of activity-based information: A managerial perspective. *Management Accounting*, 77(11), pp. 80-81.
- Järvenpää, M. (2013). *Talousohjaus ja kustannuslaskenta* (2. uud. p.). Helsinki: Sanoma Pro, 240, 234, 239, 236, 147, 285-286
- Kaplan, R. (1992). The balanced scorecard--measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), pp. 71-79.
- Kaplan, R. (1993). Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review*, 71(5), p. 134.

- Kaplan, R. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 74(1), p. 75.
- Lehto, J. & Salmi, A. (2007). Venäjän-kaupan perusteet: Opas Venäjän-liiketoiminnan kasvun ja kehittämisen tueksi. [Lahti]: Lahden ammattikorkeakoulu, 13-14
- Lueg, R. (2016). Managing sustainable development with management control systems: A literature review. *European Management Journal*, 34(2), pp. 158-171.
- Malmi, T. (1997). Towards explaining activity-based costing failure: Accounting and control in a decentralized organization. *Management Accounting Research*, 8(4), pp. 459-480.
- Malmi, T. (2008). Management control systems as a package—Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), pp. 287-300.
- May, M. (1995). Activity-based management accounting. *Management Accounting*, 73(1), p. 40.
- Michailova, S. (2003). Personal Networking in Russia and China: : Blat and Guanxi. *European Management Journal*, 21(4), pp. 509-519.
- Moilanen, S. (2008). The role of accounting and an intermediate subsidiary in the management control system. *Management Accounting Research*, 19(3), pp. 252-269.
- Moody's (2018) Government of Russia. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 20.03.2018]. [Saatavilla] <https://www.moody.com/credit-ratings/Russia-Government-of-credit-rating-600018921>
- Morschett, D.; Schramm-Klein, H.; & Zentes, J. (2010). *Strategic International Management* (2 p.). Gabler, 241-245, 2
- Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. (2012). *Johdon laskentatoimi* (6. uud. p.). Helsinki: Edita, 160, 162, 164, 145, 12, 231
- Otley, D. (1999). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), pp. 363-382.
- Otley, D. (2016). The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31, pp. 45-62.
- Ouchi, W. G. (1977). The Relationship Between Organizational Structure and Organizational Control. *Administrative Science Quarterly*, 22(1), pp. 95-113.
- Pondeville, S. (2013). Environmental management control systems: The role of contextual and strategic factors. *Management Accounting Research*, 24(4), pp. 317-332.
- Russtat, (2018) Население России: численность, динамика, статистика. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 20.03.2018]. [Saatavilla] <http://www.statdata.ru/russia> accessed 5.4.2018
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1), pp. 127-143.
- Simons, R. (1996). Levers of control: How managers use innovative control systems to drive strategic renewal. *The Internal Auditor*, 53(5), p. 12.
- Speklé, R. F. (2001). Explaining management control structure variety: A transaction cost economics perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4), pp. 419-441.
- Suomala, P., Manninen, O. & Lyly-Yrjänäinen, J. (2011). *Laskentatoimi johtamisen tukena*. Helsinki: Edita, 202

Suomen Pankki (2018), BOFIT Forecast for Russia 2018–2020. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 20.03.2018]. [Saatavilla]

<https://helda.helsinki.fi/bof/bitstream/handle/123456789/15363/brf118.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

SVKK (2017) Venäjän kaupan barometri. Syksy 2017. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 20.03.2018]. [Saatavilla] <https://www.svkk.fi/wp-content/uploads/2017/11/Ven%C3%A4j%C3%A4n-kaupan-barometri-S2017-FI.pdf>

Taylor, T. (2003). Management accounting in Russia: A work in process. *Journal of Cost Management*, 17(3), p. 39.

Tiri, M. & Holm, P. (2011). Venäjän-viennin opas. Helsinki: Suomalais-venäläinen kauppakamari, 8-11, 195-196

Ulkoministeriö (2012) Venäjän WTO-jäsenyys varmistui. [Verkkodokumentti]. [Viitattu 20.03.2018]. [Saatavilla] <http://formin.finland.fi/Public/default.aspx?contentid=253430>

Ulkoministeriö (2014), EU sanctions against Russia were expanded – the main content of the changes.

[Verkkodokumentti]. [Viitattu 20.03.2018]. [Saatavilla]

<http://formin.finland.fi/public/default.aspx?contentId=312501&nodeId=49150&contentlan=2&culture=en-US>

Zhang, X. (2014). *Enterprise Management Control Systems in China*. Berlin, Heidelberg: Springer Berlin Heidelberg.