

Saimaan ammattikorkeakoulu
Liiketoiminta ja kulttuuri Imatra
Majoitus- ja ravitsemisala
Hotelli- ja ravintola-alan koulutusohjelma

Riina Hirvonen

Supro-projekti eli rullaavan budjetointiohjelman käyttöönotto Etelä-Karjalan Osuuskaupan majoitus- ja ravitsemisalalla

Tiivistelmä

Riina Hirvonen

Supro-projekti eli rullaavan budjetointiohjelman käyttöönotto Etelä-Karjalan Osuuskaupan majoitus- ja ravitsemisalalla, 42 sivua

Saimaan ammattikorkeakoulu

Liiketoiminta ja kulttuuri Imatra

Hotelli- ja ravintola-alan koulutusohjelma

Opinnäytetyö 2013

Ohjaaja: lehtori Saara Heikkonen, Saimaan ammattikorkeakoulu

Opinnäytetyön tarkoituksena oli seurata Supro-projektia eli rullaavan budjetoinnin käyttöönottoa Etelä-Karjalan Osuuskaupan majoitus- ja ravitsemislinjalla. Projektia seuraamalla sen eri vaiheet pystyttiin kirjaamaan ja pohtimaan, kuinka onnistuneesti rullaavaan budjetointiin siirryttiin. Aihe valikoitui luontevasti omien työtehtävien perusteella; olin mukana Supron-projektissa mara-linjan tukihenkilönä.

Opinnäytetyön teoriaosaan hankittiin tietoja kirjallisuudesta sekä muista lähteistä ja siinä käsiteltiin kolme kokonaisuutta: budjetointi, projektin hallinta sekä onnistuneen käyttöönoton tekijät. Budjetointia käsiteltiin kaikkein laajimmin tuoden esille sen merkitys ja erilaiset menetelmät sekä mahdolliset kehittämiskohdat. Hyvä projektinhallinta sekä huolellinen valmistautuminen ovat olennaisia tekijöitä uuden ohjelman onnistuneessa käyttöönotossa.

Tutkimusmenetelminä käytettiin osallistuvaa havainnointia opinnäytetyön tekijän omien työtehtävien ohessa sekä teemahaastatteluja. Osallistuva havainnointi suoritettiin lokakuun 2012 aikana projektin parissa työskennellessä ja teemahaastattelut työn edetessä. Tietoa hankittiin myös sähköpostikyselynä Supron asiantuntijoilta. Tutkimus oli luonteeltaan kvalitatiivinen ja keskittyi yhden tapauksen tarkasteluun.

Projekti onnistui hyvin ja vuoden 2013 budjetit tehtiin Supro-ohjelmalla. Rullaavan suunnittelun merkitys saattoi kuitenkin jäädä hieman etäiseksi toimipaikkojen päälliköille, vaikka taloushallinnon asiantuntijat sen hallitsisivatkin. Valitettavasti ohjelma ei vielä mahdollista rullaavuutta, koska sen toiminnallisuus on vielä epävarmaa. Rullaava budjetointi on vielä koko S-ryhmässä pilotoinnin asteella eikä Eekoolla ole tehty päätöksiä rullaavan suunnittelun toimintatavoista. Jatkossa olisi siis mahdollista tutkia rullaavan budjetoinnin todellista hyödyntämistä sekä sitouttaa päälliköt uuteen toimintatapaan.

Asiasanat: budjetointi, rullaava budjetointi, projektityöskentely, käyttöönotto

Abstract

Riina Hirvonen

Supro-project or Implementation of Rolling Budgeting Tool in Hotel and Restaurant Branch of Etelä-Karjalan Osuuskauppa, 42 pages

Saimaa University of Applied Sciences

Business and Culture, Imatra

Faculty of Tourism and Hospitality

Degree Programme in Hotel and Restaurant Business

Bachelor's Thesis 2013

Instructor: Ms Saara Heikkonen, Lecturer, Saimaa UAS

The purpose of the study was to observe Supro-project in Etelä-Karjalan Osuuskauppa. Supro-project was about implementing rolling budgeting using Supro budgeting program. This study was made in close association with Etelä-Karjalan Osuuskauppa. Observation of the project enabled to register its stages and estimate its success. This subject was chosen for the study because it was related to writer's tasks.

The information was gathered from literature, Internet and by interviewing experts of Supro. Very important part of gathering information was engaged observing while working on the project. This thesis is about budgeting, project management and factors of fluent implementation. Good project management and careful preparing are key issues to successful implementation. This study is qualitative.

Further study is required to discover how rolling budgeting is used in the future. That is because even though rolling budgeting program was in use to budgeting, its features are not yet enabling rolling planning. Also decisions about the methods of rolling budgeting are not yet made. The implementation at this stage went well, but in the future it's necessary to develop the actual rolling planning.

Keywords: budgeting, rolling budgeting, project working, implementation

Sisältö

1	Johdanto	5
1.1	Työn tavoite ja rajaukset	5
1.2	Menetelmät	6
2	Budjetointi	6
2.1	Osabudjetit ja pääbudjetit	7
2.2	Budjetointimenetelmät	9
2.2.1	Autoritaarinen budjetointimenetelmä	10
2.2.2	Demokraattinen budjetointimenetelmä	10
2.2.3	Yhteistyömenetelmä	11
2.2.4	Muita budjetointimenetelmiä	11
2.3	Vuosiperusteinen budjetointi	12
2.4	Toimintoperusteinen budjetointi	12
2.5	Rullaava budjetointi	13
2.6	Budjettitarkkailu	14
2.6.1	Budjettitarkkailun kehitys	15
2.6.2	Budjettierot	15
2.7	Tietotekniikka budjetoinnissa	16
2.8	Budjetointikriittisyys	17
2.8.1	Perinteisen budjetoinnin uudistaminen	18
2.8.2	Kokonaisvaltainen budjetoinnin uudistaminen	19
3	Uuden järjestelmän käyttöönotto	19
3.1	Käyttöönotto projektina	21
3.1.1	Projektin synty ja vaiheet	21
3.1.2	Projektiorganisaation muodostuminen	22
3.1.3	Projektsuunnitelma	22
3.1.4	Projektin eteneminen	23
3.1.5	Projektin päätös ja analysointi	23
3.2	Käyttöönottotavat	24
3.3	Onnistuneen käyttöönoton tekijöitä	24
4	Tapausyrityksen ja Supron esittely	25
4.1	Supron käyttöönotto S-ryhmässä	26
4.2	Supron toimintaperiaatteet	26
5	Supro-projekti Etelä-Karjalan Osuuskaupassa	29
5.1	Supron käyttöönoton valmistelu	30
5.2	Budjetointi Suprolla	31
5.3	Budjetin valmistuminen	32
5.4	Mara-linjan budjetointiprosessin erityispiirteitä	33
5.5	Budjetin seuraaminen ja rullaavuuden hyödyntäminen	35
5.6	Käyttjäarvioinnit	35
6	Yhteenveto projektista	36
7	Tehdyn työn arviointi	38
	Kuviot	40
	Lähteet	41

1 Johdanto

Olen työskennellyt Etelä-Karjalan Osuuskaupassa (jäljempänä Eekoo) erilaisissa tehtävissä vuodesta 1999 asti ja vuodesta 2004 alkaen konttorilla taloushallinnon parissa. Keväällä 2010 aloitin ravintolalinjan esimiesvalmennuksen, jonka osana olin mukana Supro-projektissa eli uuden budjetointijärjestelmän käyttöönotossa ja rullaavaan budjetointiin siirtymisessä.

Supro-projektiin osallistuminen oli hieno tilaisuus oppia uutta ja siitä tuli luontevasti opinnäytetyöni aihe. Pidän erittäin hyvänä sitä, että sain mahdollisuuden tehdä opinnäytetyön omalle työnantajalleni oikeasta projektista.

1.1 Työn tavoite ja rajaukset

Tutkimuksen tarkoituksena on kuvata Supro-projekti eli rullaavaan budjetointiin siirtyminen Eekoon majoitus- ja ravitsemislinjalla (jäljempänä mara-linja) sekä arvioida projektin onnistumista. Supro-järjestelmä otettiin käyttöön koko osuuskaupassa, joten käyttöönottoa käsitellään koko Osuuskaupan laajuisena tapahtumana, vaikka pääpaino on mara-linjassa. Tämä on järkevää aiheen rajaamisen sekä oman osallistumisen ja osaamisen kannalta.

Yritysjohdo käyttää budjetointia apuvälineenä toiminnan suunnittelussa ja tarkkailussa (Lindfors & Syvänperä 2008, 15). Kirjallisuuskatsauksessa käsitellään budjetoinnin merkitys ja sen toteuttaminen käytännössä, käyttöönotossa huomioitavia asioita sekä käyttöönotto projektina. Empiirisessä osassa kuvataan Supron käyttöönotto sekä tarkastellaan sen onnistumista. Empiirisen osan näkökulmana on oma osallistumiseni projektiin; mitä opin siitä ja millaista oli työskennellä projektin parissa. Tässä tutkimuksessa budjetointia tarkastellaan prosessina, joten budjetoitavia lukuja tai esimerkiksi myyntitavoitteita ei paljasteta. Tämä on relevanttia sekä liikesalaisuuden säilymisen että työn luonteen kannalta. Tutkimuksessa keskitytään toimipaikkojen tulosbudjettien laadintaan, vaikka teoriaosassa käsitelläänkin useampia osabudjetteja.

Tämä tutkimus on luonteeltaan tapaustutkimus. Tyypillisesti tapaustutkimuksessa kerätään ja analysoidaan yksityiskohtaista, intensiivistä tietoa yksittäisestä tapauksesta tai muutamasta toisiinsa suhteessa olevasta tapauksesta. Kiinnos-

tuksen kohteena ovat usein prosessit ja yksittäistapauksia tutkitaan luonnollisissa tilanteissa yhteydessä ympäristöönsä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 1997, 134–135.)

1.2 Menetelmät

Tutkimuksen luonne on kvalitatiivinen eli laadullinen, ja tiedonhankinnassa käytetään laadullisia metodeja kuten teemahaastatteluja ja osallistuvaa havainnointia (Hirsjärvi ym. 1997, 164). Osallistuva havainnointi on kvalitatiivisen tutkimuksen menetelmä, jossa tutkimuksen tekijä osallistuu havainnoimansa ryhmään toimintaan (Hirsjärvi ym. 1997, 215). Teemahaastattelu on tiedonkeruumenetelmä, jossa haastattelun aihepiirit eli teema-alueet ovat tiedossa, mutta kysymysten muotoa ja järjestystä ei ole määritelty tarkasti etukäteen (Hirsjärvi ym. 1997, 208).

Osallistuva havainnointi suoritettiin opinnäytetyötekijän omien työtehtävien ohella syksyllä 2012. Teemahaastattelut tehtiin myös syksyn 2012 aikana työn edetessä.

2 Budjetointi

Tässä luvussa esitellään erilaiset budjetointimenetelmät- ja mallit sekä käsitellään budjetoinnin merkitys yrityksille.

Budjetilla tarkoitetaan rahamääräistä toimintasuunnitelmaa, joka määrittelee tietyn ajanjakson mahdollisimman hyvän taloudellisen suoritustason. Budjetti on vuosi- tai tilikausikohtainen taloudellinen suunnitelma, joka sisältää tavoitteet kuukausi-, kvartaali- tai puolivuotiskausille. (Järvenpää, Länsiluoto & Partanen 2010, 207.) Budjetointi on yrityksen strategian toteutus- ja ohjausväline ja yksi keskeisimmistä yrityksen johtamisen välineistä, joka toimii siltana strategisten tavoitteiden ja operatiivisen toiminnan välillä (Järvenpää ym. 2010, 226). Budjetointi tarkoittaa budjettien laatimista, niiden ohjattua käyttöä, erojen analysointia ja tarvittaessa korjaavien toimenpiteiden tekemistä. Budjetointi pyrkii tavoitteelliseen toiminnan suunnitteluun ja se ilmaisee numeroin yrityksen toimintasuunnitelman tietyille ajanjaksolle. (Jormakka, Koivusalo, Lappalainen & Niskanen

2009, 170.) Budjetointi ei ole lakisääteistä, mutta rahoittajat vaativat usein laadittua budjettia lainansaannin edellytykseksi (Hirvonen & Nikula 2009, 176.)

Budjettia laadittaessa on otettava huomioon strategisesti merkittäviä asioita: tekniset muutokset, toimialan kehitys ja uudet innovaatiot, ympäristövaatimukset, asiakkaiden laatuodotusten kehitys, kilpailuympäristö ja uudet kilpailevat tuotteet. Tarpeellisia perustietoja ovat esimerkiksi bruttokansantuotteen, korkokehityksen ja inflaation oletetut muutokset. Lisäksi on huomioitava energian ja raaka-aineiden hinnan muutokset. Myös yrityksen omasta toiminnasta tarvitaan erilaisia tietoja budjettia laadittaessa; markkinaosuus, toteutunut liikevaihto, katteet, tulos, myyntihintojen kehitys ja palkkakehitys vaikuttavat budjetin eri osaluokkien suunnitteluun. Erityisesti budjetin laadintaa ohjaavat asetetut kasvu- ja tulostavoitteet. (Järvenpää ym. 2010, 219.)

Yritykset määrittelevät strategiassaan pitkän aikavälin päämäärät ja tavoitteet, toimintasuunnat ja resurssien allokoinnin. Strategian määrittelee liiketoimintavision ja sen perusteella valitaan tuote- ja markkinasegmentit sekä kilpailustrategiset keinot. Toteutuakseen strategia vaatii budjetointia, jotta operatiivinen toiminta tukisi strategiassa määritellyjä tavoitteita. (Järvenpää ym. 2010, 207–208.)

Organisaatiot hyötyvät budjettien laadinnasta monella tavalla. Budjettien avulla laadittuihin tavoitteisiin sitoudutaan ja niiden saavuttamiseksi ponnistellaan. Budjetointi helpottaa yrityksen päätöksentekoa, koska ilman tutkittua tietoa päätöksiä joudutaan tekemään omien arviointien perusteella. (Jormakka ym. 2009, 182.)

2.1 Osabudjetit ja pääbudjetit

Yrityksen budjetit jaetaan kahteen ryhmään: osabudjetteihin ja pääbudjetteihin. Yrityksen toiminnan laatu ja laajuus määrittää sen, montako osabudjettia yritys tarvitsee. Esimerkiksi valmistusyrityksessä laaditaan valmistusbudjetti ja raaka-aineiden ostobudjetti, kun taas konsulttiyritys ei tällaisia osabudjetteja tarvitse. Kaikissa organisaatioissa pääbudjetit ovat samat: tulosbudjetti, kassabudjetti ja tase-ennuste. (Jormakka ym. 2009, 171.)

Osabudjetteja ovat esimerkiksi myyntibudjetti, joka laaditaan nykyisen myynnin ja ennusteiden pohjalta. Hallintokustannusten budjettiin sisältyy nimensä mukaisesti hallintokuluja, kuten laskutuksen ja palkanlaskennan kustannukset. Investointibudjetissa arvioidaan tulevan budjettikauden investoinnit. Investoinnit sitovat yritystä vuosiksi eteenpäin, joten niiden poistoajat ja -kulut täytyy arvioida. (Jormakka ym. 2009, 172–175.)

Pääbudjeteista tulosbudjetilla suunnitellaan yrityksen kannattavuutta. Kannattavuus tarkoittaa yrityksen kykyä tuottaa voittoa ja tulosbudjetti laaditaankin usein tuloslaskelman muotoon, jotta sen vertaaminen toteutuneeseen tuloslaskelmaan käy sujuvasti. Kassabudjetin avulla suunnitellaan maksuvalmiutta eli sitä, että rahat riittävät yrityksen maksuihin. Tase-ennusteen avulla selvitetään yrityksen rahoituksen tarve ja se laaditaan kassabudjetin ja tulosbudjetin avulla siten, että sen pohjana toimii edellisen tilikauden toteutunut tase. (Jormakka ym. 2009, 176–179.)

Tase-ennusteen avulla arvioidaan yrityksen talouden asema budjettikauden lopulla; sen vastaava-puoli sisältää yrityksen omaisuuserät jaettuna pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin. Vastattava-puolelta ilmenee yrityksen pääoman jakautuminen omaan ja vieraaseen pääomaan. Yritys on sitä vakavaraisempi, mitä enemmän sillä on omaa pääomaa suhteessa vieraaseen pääomaan. Tase-ennusteen avulla tarkastellaan yrityksen omaisuuden ja pääomarakenteen kehittymistä budjettikauden aikana. (Lindfors & Syvänperä 2008, 64.)

Kassabudjetti perustuu samoihin laskelmiin kuin yrityksen tulosbudjetti, mutta sen lähtökohtana on yrityksen rahaliikenne: kaikki kassaan tulevat maksut ja sieltä suoritettavat maksut. Sitä voidaan kutsua myös rahoitus-, likviditeetti- ja maksuvalmiusbudjetiksi. Kassabudjetoinnin avulla yrityksellä on mahdollisuus saavuttaa mahdollisimman edulliset maksuehdot, alhaiset rahoituskulut ja hyvä tuotto ylimääräisille rahoille. (Lindfors & Syvänperä 2008, 49.) Edullisten maksuehtojen saavuttaminen tarkoittaa sitä, että kun yrityksellä on jatkuvasti riittävästi varoja, se pystyy hyödyntämään laskuja maksaessaan mahdolliset nopean maksajan alennukset sekä maksamaan laskut suunnitelmallisesti eräpäivien mukaan. Tällöin liikenevät varat voidaan sijoittaa lyhytaikaisesti ja niistä saadaan tuottoa.

Yrityksen keskeisille toiminnoille laaditut alabudjetit tukevat pääbudjettien laadintaa. Osabudjetit ohjaavat kyseisten toimintojen suorittamista määrittelemällä toiminnan tavoitellun laajuuden ja taloudellisen suoritustason. Esimerkiksi valmistusyrityksessä budjetointi käynnistyy usein tavoiteltuun liikevaihtoon ja markkinaosuuteen johtavan myyntibudjetin laatimisesta. Tämän jälkeen työstetään valmistusbudjetti sekä sen yhteydessä osto- ja varastointibudjetit. Kun tilaus-toimitusprosessista on saatu riittävä yleiskäsitys, voidaan laatia hallinnon ja markkinoinnin budjetit sekä investointibudjetti. (Järvenpää ym. 2010, 211–212.)

Osabudjetteja laaditaan yrityksen eri osastoilla vastuualueiden mukaisesti: tuotanto-osasto laatii valmistuksen budjetit, hallintojohtaja hallinnon budjetin ja markkinointiosasto markkinointibudjetin. Tyypillisesti taloushallinto koordinoi budjetointiprosessia ja laatii pääbudjetit alabudjeteista saatavien tietojen perusteella. Budjetit valmistuvat harvoin kerralla; ennen lopullisen budjetin valmistamista tehdään osabudjettien ja pääbudjettien välisiä tarkasteluja ja tarkennuksia. Yrityksen johtoryhmä käsittelee budjettiehdotuksia useita kertoja ennen lopullista yrityksen hallituksen tekemää hyväksymistä. (Järvenpää ym. 2010, 213.)

2.2 Budjetointimenetelmät

Autoritaarisella budjetointimenetelmällä tarkoitetaan mallia, jossa ylin johto asettaa tavoitteet ja jakaa ne alaspäin organisaation vastuualueille. Demokraattisessa menetelmässä puolestaan budjetin toteuttamisesta myöhemmin vastaavat henkilöt laativat oman vastuualueensa budjettiehdotuksensa (Jormakka ym. 2009, 180). Autoritaarisesta menetelmästä käytetään myös nimitystä keskitetty menetelmä ja demokraattisesta nimitystä hajautettu menetelmä (Järvenpää ym. 2010, 214). Näiden kahden mallin välimuoto on yhteistyömenetelmä ja siinä yrityksen johto asettaa budjetoinnin yleiset tavoitteet tulosityksikköjohdon kanssa. Varsinainen budjetointi toteutetaan tulosityksiköissä. (Järvenpää ym. 2010, 215.)

Yritykselle sopivin budjetointimenetelmä vaihtelee sen elinkaaren ja taloudellisen tilanteen myötä. Pienet ja aloittelevat yritykset ovat haavoittuvaisia, jolloin budjetointi kannattaa keskittää yritysjohdolle, joka hallitsee pienen yrityksen

budjetointiproblematiikan parhaiten. Yrityksen kasvaessa sen toiminnot monipuolistuvat ja organisaatio suurenee, jolloin voidaan siirtyä yhteistyömenetelmän käyttöön. Täysillä toimivassa yrityksessä käytetään usein yhteistyömenetelmää, mutta vaikeassa taloudellisessa tilanteessa voidaan tarvita tiukkaa budjettiotetta ja auktoritaarista budjettiohjausta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 242.)

2.2.1 Autoritaarinen budjetointimenetelmä

Autoritaarinen budjetointi on yritysjohtolähtöistä ja siinä pienetkin yksityiskohdat ovat säädelyjä. Tulosityksikköjen tehtävänä voi olla vain budjettierien koonti johdon ohjeiden mukaisesti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 239.)

Menetelmää käyttävät usein pienet, aloittavat, voimakkaasti ketjuohjatut tai kriisitilanteessa kamppailevat yritykset. Ylimmän johdon tulee tuntea hyvin toiminnan tilanteet, resurssitarpeet ja näkymät. Autoritaarisesti laaditussa budjetissa suunnitelmat liittyvät suunniteltuihin strategisiin toimiin, mutta siinä ei välttämättä hyödynnetä organisaation eri toimijoiden osaamista ja erityistietoja. Menetelmä on nopea, mutta sen tavoitteisiin sitoutuminen voi jäädä heikoksi. Budjetin saavuttaminen voi vaarantua, mikäli toiminnan luonne on arvioitu väärin. Näin voi käydä erityisesti kansainvälisissä yrityksissä. (Järvenpää ym. 2010, 215-217.)

2.2.2 Demokraattinen budjetointimenetelmä

Demokraattisessa menetelmässä budjetit rakennetaan organisaatiossa alhaalta ylöspäin; lähtökohta on toiminto- tai tulosityksikkökohtainen (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 239). Menetelmä sopii yrityksiin, joissa on hajautettu vastuu: itsenäiset tulosityksiköt toimivat kannattavasti itsenäisen ja osaavan johdon vetäminä (Järvenpää ym. 2010, 215).

Menetelmää käytetään usein keskisuurissa yrityksissä, joissa on myönteiset taloudelliset näkymät, hyvä menestyshistoria ja strategiaan sitoutuneet työntekijät. Koko organisaation budjetti pohjautuu eri yksiköiden vastuuhenkilöiden laatiin osabudjetteihin, jolloin yksiköissä tulee olla tieto toiminnan tilanteista, resurssitarpeista ja näkymistä. Johto määrittelee kasvutavoitteet ja budjettikehyksen kannattavuuden osalta, mutta muutoin ohjeistus on varsin väljää. Demo-

kraattisella menetelmällä laaditut budjetit ovat realistisia ja eri yksiköiden ominaispiirteet on otettu huomioon. Menetelmä vaatii kuitenkin paljon aikaa ja vaarana voi olla yksiköiden epätasa-arvo ja liian heikko lähtökohtatietojen analysointi sekä tavoitteiden asettaminen. (Järvenpää ym. 2010, 215–217.)

2.2.3 Yhteistyömenetelmä

Yhteistyömenetelmä on yleisimmin käytetty budjetointimenetelmä. Sitä käytetään varsinkin suurissa organisaatioissa, joissa on monimutkainen organisaattiorakenne. Yhteistyömenetelmässä yhdistyvät auktoritaarisen ja demokraattisen menetelmän edut: yksiköiden erikoispiirteet ja eri puolilla organisaatiota oleva tieto pystytään huomioimaan, mutta samalla tilanteesta saadaan koko organisaation laajuinen käsitys. Menetelmä vaatii kuitenkin paljon aikaa ja prosessin hallinnointia, jolloin se voidaan kokea turhauttavan byrokraattisena rituaalina. Sitoutuminen tavoitteisiin on kuitenkin yleensä vahvaa, mutta mikäli eri yksiköiden väliset neuvottelut eivät ole onnistuneet, saattaa tyytymättömyyttä ilmetä. (Järvenpää ym. 2010, 215–217.)

Yhteistyömenetelmään liittyy iteratiivinen eli kertaava budjetointi. Nimitys tulee siitä, että mikäli toiminto- ja tulosaluebudjetit eivät mahdu johdon määrittämiin budjettikehyksiin, joudutaan alabudjetteja sopeuttamaan uusien budjetointikeskustelujen avulla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 241.)

2.2.4 Muita budjetointimenetelmiä

Erityisesti julkisessa hallinnassa käytetään netto- ja kehysbudjetointia. Netto-budjetointi tarkoittaa sitä, että budjetoinnin tavoitealue määritellään tulosyksikön tulojen ja menojen nettoerotuksena. Kehysbudjetoinnissa tulevien vuosien meno- ja tulokehukset määritellään hallinnonaloittain tietyissä rajoissa. Nämä kehykset määrittelevät vuosibudjettien rajat, jolloin budjetointi kannustaa pitkän aikavälin ajatteluun ja sitouttaa pitkäjänteiseen toimintojen kehittämiseen. Nollabudjetoinnissa aloitetaan joka kerran alusta, jolloin kaikkien toimintojen jatkuvuus arvioidaan vuosi kerrallaan. Menetelmä ei ole yritysmaailmassa yleinen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 242–243.)

2.3 Vuosiperusteinen budjetointi

Budjetti laaditaan usein koko vuodelle, mutta myös lyhyempiä tarkastelujaksoja käytetään: esimerkiksi suuret yritykset seuraavat talouttaan kvartaaleittain eli neljännesvuosijaksoissa (Hirvonen & Nikula 2009, 177). Budjetin laadinnan tulisi lähteä tavoitteista ja niiden saavuttamiskeinojen pohdinnasta. Budjetin tulisi olla uusien ideoiden lähde, vallitsevien toimintatapojen kyseenalaistamisen väline ja innovatiivisen suunnitelman laadinnan tuki. Budjettia ei siis pitäisi ryhtyä laatimaan pelkästään edellisen vuoden budjettilukujen perusteella korjaamalla niitä tiedossa olevilla muutoksilla ja niiden vaikutuksilla. (Järvenpää ym. 2010, 218.)

Yrityksen budjetissa toiminnalle tulee asettaa haasteelliseksi koetut, mutta saavutettavissa olevat tavoitteet. Näin päästään parhaaseen mahdolliseen tulokseen. Budjetin tulee siis kannustaa kehitykseen, mutta samalla huomioida yrityksen toiminnassa ja toimintaympäristössä mahdollisesti ilmeneviä ongelmia. (Järvenpää ym. 2010, 220.)

2.4 Toimintoperusteinen budjetointi

Toimintoperusteiseen budjetointiin siirtyneet organisaatiot pyrkivät käyttämään suunnittelumalliaan toiminnan resurssitarpeiden arviointiin, kustannusten muodostumisen parempaan ymmärtämiseen ja toimintojen mitoittamiseen kysynnän mukaisesti. Käytännössä toimintoperusteisesti budjetoivan organisaation tulee selvittää toiminnot, ylläpitää kustannusten kohdentamistekijöihin liittyvää informaatiota ja kohdentaa resurssien käyttö aiheuttamisperiaatteen mukaisesti toimintoketjuihin. Järjestelmän käyttöönottoa tukee se, että yrityksessä käytetään kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä toimintokohtaista tuloslaskelmaa. (Järvenpää ym. 2010, 244–245.)

Kaplan ja Cooper (1998) ovat määritelleet toimintoperusteisen budjetoinnin neljä vaihetta: myynnin ja tuotannon volyymeiden arviointi, toimintojen suorittamistarpeen arviointi, resurssitarpeen laskeminen ja resurssitarjonnan määrittely. Budjetointi aloitetaan perinteiseen tapaan tuotannon ja volyymien määrien arvioinnista, jolloin määritellään mahdollisimman yksityiskohtaisia ennusteita tuotteiden menekistä ja valmistettavista määristä sekä asiakaskohtaisesta myynnis-

tä. Kun nämä määrät on arvioitu, ryhdytään arvioimaan toimintojen suorittamistarvetta. Kustannusten kohdistustekijät eli kustannusajurit ovat tällöin keskeisessä asemassa. Toimintojen vaatimat resurssit arvioidaan toimintojen ja kustannusajureiden volyymien perusteella. Viimeisessä vaiheessa huomioidaan resurssien tarjonnan mahdollinen poikkeama resurssien kysynnästä. Joissain tapauksissa voi olla järkevää ylläpitää ylikapasiteettia, jotta pystytään vastaamaan mahdollisesti ennakoitua suurempaan volyymitarpeeseen, mutta pääsääntöisesti toimintoperusteinen budjetointi mahdollistaa ylikapasiteetin tekemisen näkyväksi. Keskeistä on siis erottaa toisistaan resurssien arvioitu kysyntä ja tarjonta. (Järvenpää, Partanen & Tuomela 2001, 155-156.)

Innes ym. (2000) toteavat Iso-Britanniassa tehdyssä tutkimuksessaan, että toimintoperusteinen budjetointi mahdollistaa realististen budjettien laadinnan, resurssitarpeiden tunnistamisen, kustannusten ja tuoton välisen yhteyden näkyyden, kustannusten linkittymisen vastuualueisiin ja budjettiharhan tunnistamisen. (Järvenpää ym. 2001, 155–156.)

2.5 Rullaava budjetointi

Rullaavan budjetoinnin perusajatuksena on tulevaisuuden ennakointi ja sen vaikutusten arviointi yrityksen tulokseen ja taloudelliseen asemaan hallittavissa olevien jaksojen puitteissa. Tavoitteita ja niiden taustalla olevia ennusteita päivitetään määrävälein olosuhteiden muuttuessa. Yrityksen taloussuunnittelua tehdään jatkuvasti päivittyvän, tavoitteellisen suunnitelman mukaisesti. (Järvenpää ym. 2010, 250.)

Rullaavassa budjetoinnissa yrityksen budjettikausi pidetään jatkuvasti tietyn mittaisena, esimerkiksi 12 kuukautena. Tietyn ajanjakson, kuten ensimmäisen vuosineljänneksen, toteuduttua, lisätään vastaavan mittainen jakso budjettiin senhetkisen viimeisen budjetoidun ajanjakson jälkeen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 243.) Järjestelmässä lähin jakso, esimerkiksi seuraavat kolme kuukautta, on arvioitu tarkasti ja sitä seuraavat jaksot väljemmin. Suunnitelmaa päivitetään reaaliaikaisesti tai ennalta sovitun aikataulun mukaisesti yrityksen luontevan syklin mukaisesti. Esimerkiksi pörssiyrityksillä luonteva tarkistusväli on talousraportoinnin syklin mukaisesti vuosineljännes. Korjattujen ennusteiden tulee olla

realistia suhteessa yrityksen menestykseen eikä muuttunut tulostavoite. (Järvenpää ym. 2010, 250–252.)

Yrityksen on valittava huolellisesti järjestelmän tehokkuuden ja ennusteinformaation laadinnan kannalta keskeiset seurattavat asiat. Näitä asioita tulee seurata systemaattisesti joko seurantamallin mukaisesti tai jopa reaaliaikaisesti. Keskeisiä seurattavia tekijöitä ovat tuotto- ja kustannusrakenteiden muutoksista kertovat indikaattorit, kasvutavoitteet ja niiden toteutuminen, toimialan markkinanäkymät ja kilpailijoiden toimet. Ennusteiden laadintavastuu on perinteistä budjetointia voimakkaammin toimivalla johdolla ja toimialajohtajilla. (Järvenpää ym. 2010, 252.)

Rullaava budjetointi mahdollistaa nopean palautteen ja reagoinnin yrityksen toimintaympäristön muutoksiin, kuten suhdannevaihteluihin ja hintoihin. Erityisesti aloilla, joilla muutokset kysynnässä, hinnoissa ja kustannuksissa ovat suuria ja arvaamattomia, on rullaava budjetointi sopiva menetelmä. Yritys hyötyy rullaavasta budjetoinnista, koska sen avulla liikejohdon ote taloudesta paranee, talousprosessin hallintaa helpottuu ja se mahdollistaa siirtymisen suorituksen mittauksesta suorituskyvyn johtamiseen. (Järvenpää ym. 2001, 173-175.)

2.6 Budjettitarkkailu

Yrityksen budjetti on hyödytön ja merkityksetön, mikäli sen toteutumista ei seurata (Hirvonen & Nikula 2009, 189). Budjetointiprosessissa budjettisuunnittelua seuraa budjetin toteutus ja kolmantena vaiheena budjettitarkkailu. Budjettia suunniteltaessa asetetaan tavoitteet ja määritellään tavoitteiden saavuttamiseksi tarvittavat toiminnot ja resurssit sekä nimetään toteutuksen vastuuhenkilöt. Toteuttaminen merkitsee budjettitavoitteiden saavuttamiseksi tehtävien toimintojen ohjaamista. Budjettitarkkailun perimmäinen tavoite on ohjata yrityksen toimintaa siten, että yritys pystyy saavuttamaan budjettitavoitteensa mahdollisimman hyvin. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 243–244.)

Budjettia voidaan tarkkailla sekä ala- että pääbudjettien tasolla samalla tarkkuudella kuin budjetti on laadittu. Keskeistä on päättää organisatoriset vastuut eli se, kuka seuraa mitään asioita ja miten niistä raportoidaan yrityksen sisällä. Tyypillisesti budjetin tai sen osan laatija vastaa myös asianmukaisen seurannan

järjestämisestä. Tarkkailun olennainen tehtävä on arvioida strategian toteutumista ja varmistaa tavoitellun tulostason toteutuminen. (Järvenpää ym. 2010, 223–224.)

2.6.1 Budjettitarkkailun kehitys

Budjettitarkkailun on kehittynyt vaiheittain nykyiseen muotoonsa. Sekä julkisella että yksityisellä sektorilla budjettitarkkailu painottui 1950-luvulla määrärahaerien tai tuotto- ja kustannuserien tarkkailuun. Yrityssuunnittelun merkityksen kasvu 1960-luvulla toi budjettitarkkailuun pitkän aikavälin näkökulman. Samalla toimintoihin ja tavoitteiden toteutumataarkkuuteen alettiin kiinnittää aiempaa enemmän huomiota. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 244–245.)

Nykymuotoonsa budjettitarkkailu kehittyi 1980-luvulla, jolloin organisaatioiden budjetintarkkailua voitiin alkaa luonnehtimaan diagnostiseksi budjettitarkkailuksi. Sen avulla analysoidaan budjettierojen syitä ja laaditaan hälytysrajoja, joiden ylittyessä tai alittuessa yritysjohto alkaa reagoimaan tilanteeseen. Erityisesti suurissa yrityksissä budjettitarkkailuun liittyy nopeat, korvaavat toimenpiteet ja hälytysjärjestelmän luominen. Menetelmää kutsutaan latest estimate-menetelmäksi ja sen avulla pyritään reagoimaan budjettieroihin mahdollisimman nopeasti. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 244–245.)

2.6.2 Budjettierot

Perinteisesti budjettierot on laskentatoimen piirissä jaettu määrä- ja hintaeroihin. Määräero syntyy esimerkiksi silloin, kun yritys ostaa raaka-ainetta enemmän kuin se määrällisesti budjetoit. Hintaero taas syntyy, kun yritys on esimerkiksi projektitunteja budjetoidessaan käyttänyt alempaa tuntihintaa kuin projektin loputtua toteutunut tuntihinta. Samaan budjettierään voi sisältyä molempia eroja. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 245.) Tiivistettynä hinta- ja määräerot kertovat sen, johtuuko toteuman ero suunniteltuun verrattuna panosten hintojen vai niihin käytettyjen määrien muutoksesta. Hinta- ja määräeroja voidaan seurata tili- ja kustannuslajikohtaisesti. (Järvenpää ym. 2010, 224.)

Budjettitarkkailussa ilmeneviä poikkeamia tulee tarkastella syvällisemminkin kuin hinta- ja määräeroanalyysin perusteella. Budjettipoikkeamiin voi olla syynä

ympäristön odottamattomat muutokset, suunnitelmien epärealistisuus ja väärinarviointi sekä tietoinen väärinbudjetointi eli budjettiharha. Budjettiharha voi syntyä esimerkiksi tilanteessa, jossa tiettyä yksikköä uhkaa lopettaminen, mikäli se ei tee positiivista tulosta. Tällöin yksikön johto voi budjetoida positiivisen tuloksen, vaikka sen saavuttaminen ei olisikaan realistisesti mahdollista, jotta yksikön toiminta jatkuisi. Budjetti suunnitellaan tietoisesti väärin ja tällaiseen tilanteeseen on kiinnitettävä erityistä huomiota. Budjettieroja voi syntyä täysin yrityksestä riippumattomista syistä esimerkiksi korkotason noustessa tai suhdannevaihteluiden yhteydessä. Yleisimmät syyt budjettipoikkeamiin ovat kuitenkin toimenpiteiden väärinarviointi ja suunnitelmien epärealistisuus, jolloin esimerkiksi tavoitellut myyntiluvut on arvioitu epärealistisen suuriksi. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 245–46.)

Budjettieroja voidaan tarkastella erilaisissa ajanjaksoissa. Vuositarkkailussa budjettivuoden päätyttyä arvioidaan analyyttisesti koko yrityksen budjettitavoitteiden toteuma, syntyneet erot ja niiden syyt. Erityisen tarkasti analysoidaan tulos-, rahoitus- ja myyntibudjetit. Vuositarkkailu voi painottua tunnuslukujen analysointiin ja sen tekee yleensä yritysjohto. Neljännesvuosi- ja kuukausitarkkailussa keskitytään yleensä ajanjakson tulos- ja rahoitusbudjettien toteumatarkkailuun sekä tarvittavien korjaustoimenpiteiden esittämiseen. Kausitarkkailu on usein luonteeltaan toteavaa eikä siihen sisälly analyyttistä tarkkailuaspektia. Eritasoiset johtajat tarkkailevat kukin omaa vastuualuettaan. Viikko- ja päivä-tarkkailu on toteavaa budjettilukujen toteumakehityksen tarkkailua. Tällöin voidaan esimerkiksi vertailla viikoittaisia myyntitavoitteita toteutuneisiin myyntilukuihin. Lyhytaikaisessa budjettitarkkailussa ei ole tarvetta erojen analysointiin vaan tavoitteena on lähinnä varmistaa myyntitavoitteiden toteutuminen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2012, 246–247.)

2.7 Tietotekniikka budjetoinnissa

Budjetoinnin yhteydessä käsitellään suuria tietomääriä, jotka luovat tietoteknisiä haasteita. Budjetointisovellusten avulla tulee pystyä käsittelemään suuria tietomääriä: budjettitietoja sekä ennuste- ja toteumatietoja erilaisilla aikaväleillä ja tarkkuustasoilla. Budjetoinnin tulevaisuuteen suuntautuneen näkökulman takia myös ”mitä jos”-tyyppisten tarkastelujen tulee olla toteutettavissa. Käytettävän

budjetointisovelluksen tulee mahdollistaa budjetin kokoaminen joko ylhäältä alas, alhaalta ylös tai molempia tapoja yhdistellen. Ei myöskään riitä, että budjetti saadaan koottua vaan sitä pitää pystyä tarkastelemaan tarvittaessa hyvin-kin yksityiskohtaisesti kuten esimerkiksi tilikohtaisesti. (Granlund & Malmi 2003, 74–76.)

Pienissä organisaatioissa budjetointia voidaan tehdä taulukkolaskentaohjelmalla, jonka perusominaisuudet ovat tuttuja kaikille budjetoijille. Monimutkaisemmissa organisaatioissa taulukkolaskentamallin ylläpito vaatii paljon työtä eikä sen käyttö mahdollista jatkuvaa seuranta ilman kunnollista dokumentointia. Budjetointiin tarkoitettua valmisohjelmistoa voidaan integroida joko taloushallinnon perusjärjestelmiin tai toiminnanohjausjärjestelmiin. Tällöin budjettiseuranta voidaan tehdä molemmissa järjestelmissä. Tällaisia ohjelmistoja voidaan muokata käyttäjäkohtaisesti rajaten esimerkiksi tietojen syöttömahdollisuudet. Ohjelmistoihin voidaan luoda laskentasääntöjä, jotka laskevat suoraan tunnuslukuja syötettyjen tietojen perusteella. ”Mitä jos”-tyyppisiä muutoksia on helppo tehdä kokeilemalla budjetointia erilaisilla luvuilla, joihin pystytään myös liittämään käyttäjien kommentteja. Nykyaikaiset järjestelmät toimivat internetin välityksellä, jolloin myös budjettiseuranta onnistuu web-pohjaisesti. (Granlund & Malmi 2003, 76–78.)

Tietotekniikka mahdollistaa raportoinnin joustavasti ja räätälöidysti. On tärkeää, että yrityksen kannattavuutta pystytään analysoimaan nopeasti moniulotteisesta informaatiosta, jolloin asioita voidaan seurata useasta näkökulmasta monella eri tasolla. (Järvenpää, ym. 2001, 164.)

2.8 Budjetointikriittisyys

Budjetoinnin mielekkyys usein kyseenalaistetaan, koska budjetointi koetaan työlääksi prosessiksi, jossa käytettyyn panokseen ei saada vastinetta. Yrityksen taloussuunnittelu on kuitenkin välttämätöntä ja prosessia pitäisi ajatella taloudellisten suuntaviivojen luomisena tai operatiivisen toiminnan oppaana. (Principles of Accounting 2012.)

Pentti Åkerberg (2006) kritisoi kirjassaan Budjetoinnin mielettömyys perinteistä budjetointiprosessia, joka on hänen mukaansa monissa yrityksissä lähes pel-

kästään numeerista informaatiota käsittelevä ja kirjanpidolliseen käsitteistöön keskittyvä prosessi, joka ei tuo yrityksen toimintaan mitään lisäarvoa. Hän kuvailee budjetointia toimimattomaksi rutiiniksi, joka muistuttaa enemmän rituaalia kuin aitoa tavoitteenasetantaa. Åkerbergin mielestä budjetoinnilla on merkitystä vain organisaatioissa, joiden johto on suunnittelu- ja tavoitteenasetantaprosessin kiistaton johtaja ja hengenluoja. Tällaisissa yrityksissä suunniteltujen lukujen taustalla on aitoja toimenpiteitä.

Järvenpää ym. (2010, 237) mainitsevat myös perinteistä budjetointia koskevan kritiikin. Heidän mukaansa kritiikki kohdistuu budjetin löyhään yhteyteen strategiaan ja strategiasuunnitteluun, budjettisuunnittelun joustamattomuuteen ja kaavamaisuuteen, suunnitteluprosessin vaatimaan suureen työpanokseen ja budjetoinnin lyhytjänteistä suunnittelua ja johtamista edistävään vaikutukseen.

Neilimo & Uusi-Rauva (2012, 233) arvelevat budjetointivastaisuuden syyksi kaupan budjetointikäsitteen, jossa budjetointia pidetään vain euromääräisten budjettilomakkeiden täyttämisenä ja toteutuneiden määrien tarkasteluna. Tällöin budjetoinnista ei heidän mielestään olekaan yritykselle hyötyä. Mikäli budjetointi on keskustelua organisaation tavoitteista ja resursseista sekä toteutuman seuraamista muutenkin kuin taloudellisesti, on se heidän mielestään kaikissa yrityksissä tarpeellinen johtamisen väline.

2.8.1 Perinteisen budjetoinnin uudistaminen

Vuosiperusteisen budjetin työmäärää ja prosessien jäykkyyttä voidaan vähentää budjettiprosesseja keventämällä: budjettikierroksia vähennetään ja tiedon syöttörutiineita automatisoidaan. Tiedonhallinta on tärkeää; yrityksessä tulee linjata tarkasti käsiteltävät ja yleisesti tarkasteltavat käsitteet. Budjetoinnissa tulee keskittyä menneen kehityksen sijaan tulevaisuuden strategiaan tavoitteisiin. Organisaatioissa tulee panostaa organisaatioiden eri osien yhteistyöhön ja pitkäaikaisiin kehittämistoimenpiteisiin. Perinteisen budjetointimallin kehittäminen vaatii selkeän järjestelmän sekä kustannusten, resurssien käytön ja työmäärän hallintaa. Yritysten tulee myös pohtia, saavutetaanko budjetoinnin avulla oleellista ja merkityksellistä informaatiota ja pystytäänkö sillä riittävästi huomioimaan kriittiset menestystekijät. (Järvenpää ym. 2010, 237–240.)

2.8.2 Kokonaisvaltainen budjetoinnin uudistaminen

Perinteisen vuosisuunnittelumallin kehittäminen ei aina riitä, vaan yrityksen toiminta vaatii kokonaisvaltaista budjetoinnin uudistamista (Järvenpää ym. 2010, 240). Rullaavasta budjetoinnista puhutaan perinteisen budjetoinnin korvaajana, mutta sillä on merkitystä budjetoinnin uudistajana vain, jos johtamisjärjestelmä on uudistettu, hanke on suunniteltu kunnolla ja sillä on johdon tuki. Mikäli rullaavalta budjetoinnilta haettavia asioita ei ole pohdittu kunnolla, aiheuttaa rullaavaan budjetointiin siirtyminen vain budjetointiprosessin toistamisen monta kertaa vuodessa. Tämä tekee prosessista kohtuuttoman raskaan. Hyvin suunniteltu rullaavan budjetoinnin käyttöönotto vähentää budjetointiin kuluvaa aikaa ja kustannuksia sekä mahdollistaa suunnittelun ja tavoitteenasetannan joustavuuden. Tällöin yrityksellä on optimaaliset mahdollisuudet reagoida muuttuviin olosuhteisiin nopeasti. (Åkerberg 2006, 56–58, 74.)

Toimintoperusteista budjetointimallia käyttävät organisaatiot käyttävät suunnittelumalliaan toiminnan resurssitarpeiden arviointiin, kustannusten muodostumisen ymmärtämiseen ja toimintojen mitoittamiseen kysynnän mukaan. Kokonaan budjetoinnista luopuminen on yrityksen toiminnan ohjausmallia koskeva valinta, jonka perustana on strategisen ohjauksen kehittäminen. Ohjauksen tueksi kehitetään suoritusmittaus, joka asettaa yleiset suuntaviivat toiminnan kehittämiseksi ja suunnittelulle. (Järvenpää ym. 2010, 254.)

3 Uuden järjestelmän käyttöönotto

Tietojärjestelmäprojektien tulee perustua yrityksen strategiaan, jolla voidaan tarkoittaa sekä varsinaista liiketoimintastrategiaa että siitä johdettua tietohallintostrategiaa, jolla määritellään tiedonhallinnan ja tietojärjestelmien rooli yrityksen toiminnassa ja asetetaan tavoitteet tietojärjestelmien hyödyntämiselle liiketoiminnassa. Reijosen (2001) mukaan yrityksen johdon keskeinen tehtävä on integroida tietojärjestelmien kehittäminen yrityksen liiketoiminnan kehittämiseen ja se on toteutettava aina strategiatasolta päivittäiseen operatiiviseen toimintaan saakka. Johdon on pystyttävä perustelemaan henkilöstölle kehitysprojektin merkitys yrityksen liiketoiminnan kehittämisen kannalta. (Harju 2004, 10.)

Tietojärjestelmien kehittäminen alkaa tarpeesta kehittää uutta tai ylläpitää vanhaa. Se on systemaattista toimintaa, jossa tietyt tehtäväkokonaisuudet edeltävät toisia tehtäviä. Tietty toiminto toimii usein syötteenä seuraavalle vaiheelle ja tällaisia peräkkäisistä kehitysvaiheista koostuvaa toimintaa kutsutaan tietojärjestelmän elinkaareksi. (Paananen 2005, 344.) Elinkaaren vaihejako pyrkii määrittelemään järjestelmän kehittämisen tehtävät, niiden ajoituksen ja riippuvuuden toisistaan. Vaihejako luo mielekkään viitekehyksen kuhunkin vaiheeseen liittyvien käsitteiden, ongelmien, menetelmien ja työkalujen hallintaan. Vaihejako tarjoaa luonnollisen tavan määrittellä tarvittavat tarkistuspisteet elinkaaren aikana. (Pohjonen 2002, 26.)

Tietojärjestelmän kehittämisen ensimmäinen vaihe on esitutkimus, jonka tarkoituksena on selvittää edellytykset hankkeen toteuttamiselle; miksi kehitystyöhön tulisi ryhtyä. Tällöin selvitetään, mitä uuden järjestelmän tulee tehdä, mitkä ovat sille asetetut tavoitteet ja mitkä ovat sen viiteryhvät. Esitutkimuksen tulosten perusteella päätetään järjestelmän kehittämisestä tai kehittämättä jättämisestä. Seuraava vaihe on järjestelmäanalyysi, jonka tarkoituksena on selvittää, mitä rakennettavan järjestelmän tulee tehdä. Tällöin analysoidaan esitutkimuksen tuloksia toteutusriippumattomasti ja määrittellään uuden järjestelmän toiminnallisuudet. Määrittelyvaiheessa luodaan loogisen tason kuvaus kohdejärjestelmän toiminnoista, sen käsittelemistä tiedoista, liittymistä ja yhteyksistä järjestelmän ympäristöön sekä järjestelmän viiteryhmistä, kuten käyttäjistä. Keskeinen tehtävä on myös järjestelmän rajoitteiden määrittely. Määrittelyvaiheen jälkeen tiedetään, mitä järjestelmä tekee, joten seuraavaksi suunnitellaan järjestelmän toteutus. Suunnittelun tavoitteena on muuntaa asiakkaan tarpeiden mukainen toiminnallinen määrittely järjestelmän tekniseksi määrittelyksi, joka kuvaa järjestelmän toteutuksen. (Paananen 2005, 344–346.)

Suunnittelua seuraa toteutus, jonka aikana ohjelmisto tai sen osa toteutetaan esimerkiksi jollakin ohjelmointikielellä tai sovelluskehittimellä. Kun ohjelmamoduulit on integroitu toimivaksi kokonaisuudeksi, suoritetaan järjestelmän testaus mahdollisten virheiden löytämiseksi. Testauksen jälkeen järjestelmä voidaan ottaa käyttöön, jonka jälkeen sitä täytyy ylläpitää ja kehittää. (Paananen 2005, 344–346.)

Tässä luvussa keskitytään ohjelmiston käyttöönottovaiheeseen, koska tutkimuksen case-yrityksessä ohjelmistojen valinta- ja kehitystyö tapahtuu keskitetysti SOK:n talousohjauksen toimesta. Yksittäisen osuuskaupan tehtäväksi jäävät siis vain varsinaiseen käyttöönottoon liittyvät tehtävät.

3.1 Käyttöönotto projektina

Projekti on työtä, joka tehdään tietyn kertaluonteisen tuloksen aikaansaamiseksi. Yrityksen projektit voidaan ryhmitellä luonteensa perusteella eri tyyppeihin. Uusien työtapojen ja välineiden käyttöönotossa on kysymys toiminnan kehittämisprojektista, jonka tavoitteena on johtamisen ja toimintojen tehostuminen. (Pelin 2009, 33–35.)

Projektilla on määrätty tavoitteet, resurssit ja organisaatio ja sen toteutus tapahtuu suunnitellusti ja valvotusti ennakkoon laaditun aikataulun mukaisesti. Projektina toteutettavan hankkeen tunnusomaisia piirteitä ovat uutuus, tuntemattomuus, kokemattomuus, vaikeus ja vaativuus. Tietojärjestelmien kehittämishankkeissa tyypillistä on ryhmätyö, määräaikaisuus, ainutkertaisuus, monimutkaisuus, epävarmuus ja vaativuus. Nämä ovat kaikki seikkoja, joiden hallinnassa auttaa projektimuotoinen työskentely. Projekti on siis mielekäs tapa organisoida ja toteuttaa tietojärjestelmän käyttöönotto. (Paananen 2005, 347.)

3.1.1 Projektin synty ja vaiheet

Projekti syntyy ideasta, joka voi liittyä uuden palvelun, tuotteen tai liiketoimintamallin kehittämiseen. Projekti voi myös saada alkunsa ongelmanratkaisutarpeesta tai toimeksiannoista. Riippumatta idean syntytavasta, tulee täsmentää projektin perimmäinen vaikutin. Mikäli idea todetaan kehittämisen arvoiseksi, laaditaan projektiehdotus, jossa pohditaan idean hyötyä ja tarkoitusta sen toteuttavalle organisaatiolle. (Löow 2002, 22–26.)

Projektiehdotuksessa määritellään karkeasti projektin aikataulu, rajaus, projekti-tiimi ja resurssipanokset. Projektiehdotus arvioidaan ja mikäli sitä ei aleta toteuttamaan välittömästi, voidaan se säilöä projekti-ideapankkiin mahdollista myöhempää käyttöä varten. (Löow 2002, 22–26.)

3.1.2 Projektiorganisaation muodostuminen

Projektiorganisaatio on projektin toteuttamista varten muodostettu tarkoituksenmukainen organisaatio (Pelin 2009, 67). Projektin luonne määrittää projektiorganisaation kokoonpanon, johon kuuluvat yleensä ohjausryhmä, projektipäällikkö, projektiryhmä, tukiryhmä ja erilaiset työryhmät (Löow 2002, 28). Projektin käynnistyessä nimitetään ohjausryhmä, joka koostuu projektin laadun ja määrän mukaisesti eri sidosryhmistä ja mahdollisesta toimeksiantajasta. Projektin kokonaistavoitteista, puitteista ja lähtökohdista päättävä ohjausryhmä antaa muulle projektiryhmälle toimeksiannon selkeän projektiehdotuksen muodossa. (Löow 2002, 29–30.) Pelin (2009, 68) kutsuu ohjausryhmää valvontaryhmäksi ja määrittelee sen tehtäviksi keskeisten päätösten teon, tavoitteiden määrittämisen ja projektipäällikön nimittämisen.

Projektipäällikön tulee vetää projektia kohti oikeaa suuntaa ja saada ihmiset sitoutumaan sen tavoitteisiin. Hän johtaa työtehtäviä, laatii projektisuunnitelman, tiedottaa projektista koko organisaatiolle, osallistuu ohjausryhmään esittelijänä ja varmistaa projektin etenemisen sille määritetyissä puitteissa. (Löow 2002, 42.)

Projektipäällikön tulee organisoida toimiva projektiryhmä, jolla on oikea ammattitaito ja riittävät resurssit (Pelin 2009, 68). Ryhmässä tulisi olla ihmisiä, joiden ammattitaito täydentää toisiaan ja joiden erilaisuudesta kumpuaa uusia näkökulmia ja ideoita. Tärkeintä on, että projektiryhmän jäsenillä on henkilökohtaista kiinnostusta, sitoutumista ja halua viedä projektia eteenpäin. (Löow 2002, 43.)

3.1.3 Projektisuunnitelma

Projektia suunnitellessa etsitään parasta mahdollista toteutustapaa. Projektisuunnitelma on realistinen toteutussuunnitelma, joka vastaa laatimishetken parasta tietämystä. Siitä myös ilmenee tarkasti projektiryhmän toimeksianto ja sen valtuudet. (Pelin 2009, 89.)

Projektisuunnittelu on tärkeä vaihe projektin onnistumisen huomioiden, koska se näyttää projektiryhmän jäsenille suuntaa työn edistymisestä. Suunnitelmasta

selviää projektin tausta, tarkoitus ja tavoitteet, toimenpidesuunnitelma, aikataulu, projektiorganisaatio ja tiedottaminen. (Löow 2002, 62–63.)

3.1.4 Projektin eteneminen

Kun ohjausryhmä on tehnyt päätöksen projektin aloittamisesta, tulee työn- ja vastuunjako selventää ja tarkistaa, pitävätkö aikataulu sekä resurssi- ja toimintosuunnitelma paikkansa. Projekti etenee projektisuunnitelman mukaisesti, mutta suunnitelmaa voidaan muokata, mikäli toiminnan edellytykset muuttuvat tai tieto lopputuotteesta kasvaa. Eriyisen tärkeää on seurata erilaisia poikkeamia esimerkiksi ajankäytössä, jotta pystytään tarvittaessa pyytämään ohjausryhmältä lisää resursseja tai aikaa projektin suorittamiselle. Projektia ohjataan kokouksissa, joissa tehdään päätöksiä ja toimenpidesuunnitelmia, ratkaistaan ongelmia sekä raportoidaan nykytilanteesta, muutoksista ja poikkeamista. Kokouksiin osallistumiselle tulee laatia yhteiset pelisäännöt niin, että kaikki osallistujat tulevat kokouksiin valmistautuneina. (Löow 2002, 87–95.)

Projektin hallinnassa tärkeitä ovat tarkistuspisteet. Johtoryhmän ja projektipäällikön tulee määritellä tarkasti tarkistuspisteet ja niille määritellyt tavoitteet. Tarkistuspisteiden avulla arvioidaan sen hetkistä tulosta ja päätetään jatkotoimenpiteistä sekä varmistetaan, ettei projektissa aloiteta uusia vaiheita ennen entisten valmistumista. Tarkistuspisteiden avulla projekti muovautuu edetessään ja sen tavoitteet tarkentuvat. (Harju 2004, 22–23.)

3.1.5 Projektin päätös ja analysointi

Projektin valmistuttua projektipäällikkö laatii loppuraportin ja esittää johtoryhmälle projektin päättämistä. Tällöin tarkistetaan projektin onnistuminen ja tavoitteiden toteutuminen. (Pelin 2009, 364.)

Projektin lopputulosta käytetään organisaatiossa hyödyksi, joten on tärkeää varata riittävästi aikaa käyttäjien koulutusta varten. Lisäksi projektin onnistumista tulee seurata jälkikäteen arvioimalla tavoitteiden saavuttamista. Organisaation oppimisen kannalta on tärkeää jakaa tietoa seurannan tuloksista. (Löow 2002, 106–108.)

3.2 Käyttöönototavat

Varsinainen siirtyminen uuden ohjelmiston käyttöön voi tapahtua neljällä eri tavalla: pilotoimalla, rinnakkaisesti, vaiheittaisesti tai suorasti siirtymällä. Pilotoinnissa ohjelmistoa käytetään ensin vain tietyssä organisaation osassa, kuten yhdellä osastolla tai yhdessä tytäryhtiössä. Vähitellen ohjelmiston käyttö laajennetaan koskemaan koko yritystä. Pilottiyksikössä havaitut virheet voidaan korjata, jolloin samoja virheitä ei tehdä koko yrityksen laajuudessa. (Granlund & Malmi 2004, 142–143.)

Sekä rinnakkaisessa että vaiheittaisessa siirtymisessä käyttöönotto tapahtuu asteittain. Rinnakkaisessa käyttöönotossa sekä vanha että uusi ohjelmisto ovat käytössä tietyn periodin ajan tasavertaisesti. Tämän periodin aikana ei kummastakaan ohjelmistosta vähennetä eikä siihen lisätä toiminnallisuuksia. Vaiheittainen siirtyminen on liukuvaa, jolloin uuden sovelluksen käyttö koko ajan lisääntyy sitä mukaa, kun vanhaa sovellusta ajetaan pala palalta alas. Suorassa siirtymisessä vanhan sovelluksen käyttö lopetetaan kerralla ja siirrytään käyttämään uutta. Tällainen siirtyminen toteutetaan tyypillisesti esimerkiksi viikonloppun mittaisen käyttökatkon aikana. (Granlund & Malmi 2004, 142–143.)

3.3 Onnistuneen käyttöönoton tekijöitä

Käyttöönottoon liittyy tekijöitä, jotka tulee huomioida ja valmistella huolellisesti ajoissa. Tällaisia tekijöitä ovat esimerkiksi jo olemassa olevien tietojen, tiedostojen ja tietokantojen siirtäminen uuteen järjestelmään. Keskeistä on myös käyttäjien ja ylläpito henkilökunnan kouluttaminen. Vähimmäisvaatimuksena on asianmukainen käyttöohjeistus ja koulutusta järjestettäessä on huomioitava seuraavat asiat: kuinka se järjestetään, kuka kouluttaa, kenelle koulutus suunnataan, tarvitaanko erilaisia koulutuksia eri käyttäjäryhmille ja millä aikataululla koulutukset järjestetään. Käyttöönoton yhteydessä on huomioitava mahdolliset uusien tilojen valmistelut sekä laitteistojen ja ohjelmistojen asennukset. (Pohjonen 2002, 37.)

Onnistuneessa käyttöönottoprojektissa ei riitä pelkästään tekninen osaaminen, vaan kyseessä on kokonaisvaltaisen muutosprojektin hallinta. Suurimmat ongelmat käyttöönottoprojekteissa eivät yleensä liity tekniseen toteutukseen vaan

inhimillisiin tekijöihin. Ohjelmiston käyttäjät tulee sitouttaa käyttöönottoon huolellisesti ja yrityksen johdon tulee tukea sitä varauksella. (Granlund & Malmi 2004, 143–144.) Tietojärjestelmän potentiaalisten hyötyjen toteutuminen on kiinni sitä käyttävistä ihmisistä (Harju 2004, 14). Yrityksen johdon käsitys projektin tarpeellisuudesta varmistetaan koulutuksella ja tiedotuksella. Asiantuntijaorganisaation tekijät taas ottavat asian omakseen, mikäli heillä on mahdollisuus vaikuttaa sen toteutukseen. Muutoksen tarpeellisuus on pystyttävä perustelemaan tekijöille, jotta he motivoituvat sen toteuttamiseen. (Harju 2004, 62–63.)

Erämetsän (2003, 23–24) mukaan muutokset voidaan jakaa neljään eri tasoon: yksilön muutokseen, taktisiin tai työhön liittyviin muutoksiin, strategisiin muutoksiin ja kulttuurisiin muutoshankkeisiin. Uuden järjestelmän käyttöönotto osaksi prosessia on taktinen tai työhön liittyvä tason kaksi muutos, joka ei kuitenkaan koske koko organisaatiota. Tällaiset muutokset eivät ole syvästi yrityskulttuuriin kajoavia tai strategisia. On kuitenkin huomioitava, että nämä muutokset voivat kuitenkin liittyä myös yksilön muutoksiin ja jopa strategiamuutoksiin.

Onnistuneen muutoksen johtamisessa keskeistä on inhimillisten muutosreaktioiden ymmärtäminen ja huomioiminen, tiedotus, esimiesroolin selkeys sekä henkilöstön osallistumisen turvaaminen. Onnistunut muutosprosessi vahvistaa organisaatiota sekä lisää sitoutumista ja kehittämisvalmiutta. Epäonnistunut muutosprosessi puolestaan voi lamauttaa ja jäykistää organisaation toimintakykyä pitkäksi aikaa. (Työterveyslaitos 2010.)

4 Tapausyrityksen ja Supron esittely

Etelä-Karjalan Osuuskauppa eli Eekoo on Etelä-Karjalan suurin palvelualan yritys, jonka toimialoja ovat päivittäis- ja käyttötavarakauppa, ABC-liikennemyymäläkauppa, hotelli- ja ravintolakauppa sekä autokauppa. Eekoo-konsernin muodostavat osuuskauppa ja tytäryhtiö Etelä-Karjalan Eekoo kiinteistöt Oy, joka hallinnoi yrityksen omistamia kiinteistöjä. Eekoo työllistää yhteensä noin tuhat palvelualan ammattilaista ja se on osa S-ryhmää, jonka muodostavat SOK yhdessä 21 alueosuuskaupan kanssa. Yritys toimii osuuskuntana, jonka ylintä päätäntävaltaa käyttää 60-jäseninen vaaleilla valittava edustajisto. (Eekoo 2012.)

Eekoolla on sekä perinteistä ravintolatoimintaa pubeineen ja ruokaravintoloi-
neen että Prismojen ja S-markettien yhteydessä toimivia kahviloita ja Hesburge-
reita. Ravintolatoimintaa harjoitetaan kaikkiaan 22 yksikössä, mikäli huomioi-
daan kaikki ravintolat, ABC-liikenneasemien ravintolat, Hesburgerit ja kahvilat.
Varsinaisesti mara-linjalle kuuluu 14 yksikköä, jotka toimivat mara-linjan toimi-
alajohtajan Pertti Timosen alaisuudessa. Suurin osa näistä yksiköistä on perin-
teisiä seurustelu- ja ruokaravintoloita, jotka sijaitsevat muutamaa poikkeusta
lukuun ottamatta Lappeenrannan keskustassa. (Eekooravintolat 2012.)

4.1 Supron käyttöönotto S-ryhmässä

Supron käyttöönottoa on alettu valmistella jo vuonna 2007. Tällöin haastateltiin
liiketoimintaa sekä talous- ja ylintä johtoa ympäri S-ryhmää. Näissä haastatte-
luissa ilmeni tarve yhteisestä suunnitteluvälineestä ja prosessin kehittämisestä.
(Rosenblad 2013.) Supro on saanut nimensä sanoista suunnitteluprosessin ke-
hittäminen (S-ryhmä 2012).

Sopivaa ohjelmistoa valittaessa käytettiin erilaisia kriteereitä järjestelmien ja
toimittajien arvioinnissa. Näissä kriteereissä arvioitiin järjestelmien sopivuutta ja
toimivuutta S-ryhmässä pisteyttämällä erilaisia valintakriteereitä kuten ylläpitoa,
palveluita, resursseja, järjestelmän toiminnallisuuksia ja hankintakustannuksia.
Eri järjestelmät ja toimittajat pisteytettiin kriteereiden perusteella. Parhaaksi
vaihtoehdoksi valittiin TietoEnatorin ja Advocorpin yhteistyömalli sekä Cognok-
sen valmisohjelmisto, joka on parametroitu S-ryhmän tarpeisiin sopivaksi. Ky-
seinen ohjelmisto oli saatavissa sekä suomen- että englanninkielisenä, sillä oli
paras käytettävyys, matriisinhallinta sekä IBM arkkitehtuuri. TietoEnatorin vah-
vuuksia valintaprosessissa olivat S-ryhmän tuntemus, projektihallinnan vahvuus
sekä osaaminen tietojen integroinnista. Advocorpilla puolestaan oli paras vä-
lineosaaminen, hyvät suunnittelureferenssit sekä asiantuntemus prosessista.
(Rosenblad 2013.)

4.2 Supron toimintaperiaatteet

Supron toiminta perustuu erilaisiin suunnittelusovelluksiin eli malleihin. Kullekin
S-ryhmän päätoimialalle on mallinnettu omat strategiset sekä taktiset suunnitte-
lumallit. Suunnittelu on liiketoimintalähtöistä, ja taktinen sekä strateginen suun-

nittelu on erotettu eri suunnittelusovelluksiin. Strateginen suunnitelma toimii suunnittelun lähtökohtana, ja se viitoittaa tulospolun seuraavalle viidelle vuodelle ja ankkuroituu viimeisimpään toteutuneeseen taktiseen suunnitelmaan. Strategisen mallin avulla yrityksen strategia saadaan purettua suunnitelman muotoon. Strategisella mallilla voidaan suunnitella uusia toimipaikkoja tai nykyisten toimipaikkojen investointeja ja sitä käyttää toimiala- tai ketjujohtaja. (Stenman 2012.)

Taktisen aikavälin suunnitelmat laaditaan seuraavalle 21 kuukaudelle. Taktiset suunnitelmat ovat pääsääntöisesti kuukausitasoisia, mutta joitakin tietoja, kuten myyntitavoitteita ja palkkakustannuksia, käsitellään myös tarkemmin viikko- tai päivätasolla. Jokaisen toimipaikan suunnittelu tehdään itsenäisesti, mutta taktiseen malliin siirtyy automaattisesti toimipaikkaa koskevia kuluja, kuten tukiyksiköiden palveluveloituksia. Taktista mallia käyttää toimipaikan vetäjä tai hänen esimiehensä kuten ryhmä- tai aluepäällikkö. Tavoitteena on, että tulevaisuudessa suunnittelun taktisella mallilla tekisivät toimipaikkojen päälliköt. Taktisia malleja kutsutaan myös liiketoimintamalleiksi eikä niitä jäädytetä tiettyyn hetkeen, vaan toteumia on mahdollista ladata järjestelmään useamman kerran vuoden aikana. (Stenman 2012.)

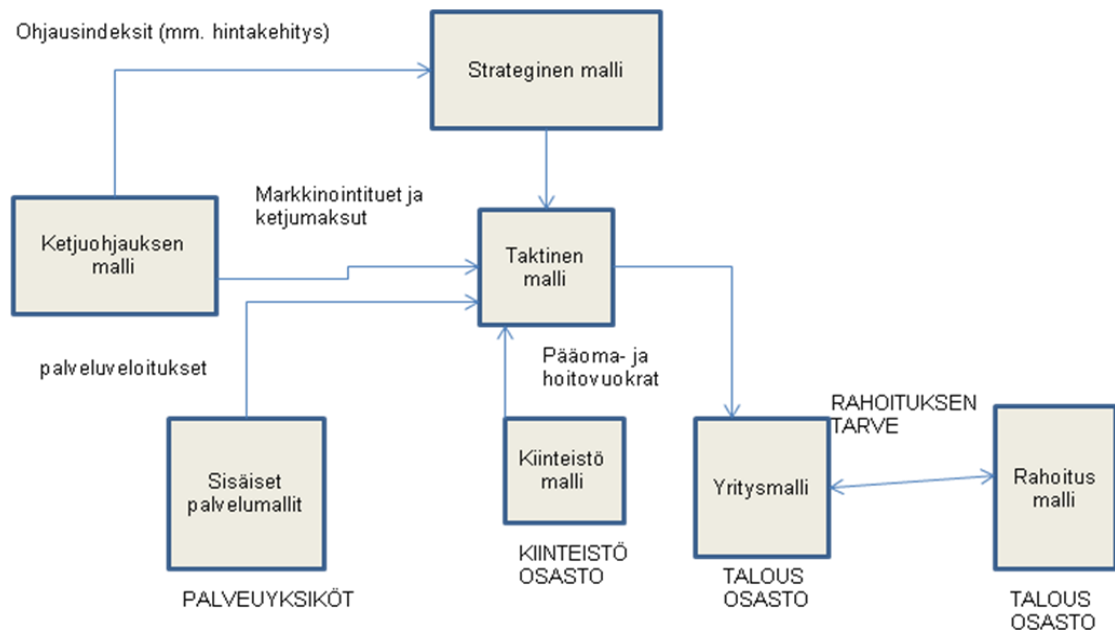
Strategisten ja taktisten mallien lisäksi Suprossa on muitakin suunnittelusovelluksia. Kiinteistömallissa suunnitellaan juridiset kiinteistöyhtiöt sekä kiinteistö-laskentapaikat. Kiinteistöyhtiön perimät pääoma- ja hoitovuokrat linkittyvät automaattisesti liiketoiminnan kuluksi. Palvelumallin avulla suunnitellaan tuki- ja palveluyksiköt, joiden kulut vyörytetään automaattisesti liiketoiminnalle. (Stenman 2012.) Näitä kuluja ovat esimerkiksi henkilöstö- ja taloushallinnon kulut. Tukitoimintojen kulut jaetaan liiketoimintayksiköille erilaisten kertoimien perusteella; kertoimet voivat määräytyä esimerkiksi toimipaikan henkilöstömäärän tai vuosimyynnin perusteella.

Yritysmalli vastaanottaa tietoa suunnittelumalleista ja lähettää rahoituksen tarpeen rahoitus-sovellukseen, jossa suunnitellaan lainat ja sijoitukset sekä oman pääoman erät. Nämä rahoitusmallissa tehdyt suunnitelman siirtyvät puolestaan takaisin yritysmallin rahoitusvastaanottopisteeseen. (Stenman 2012.)

Hallintamalli muodostuu kolmesta hallintasovelluksesta: liiketoiminnasta, konsernista ja yleisestä. Hallintamallien avulla yksiköt ohjataan suunniteltavaksi haluttuihin malleihin. (Stenman 2012.) Hallintamalli ohjaa palvelumalleja, kiinteistömalleja ja liiketoimintamalleja ja on tärkeää, että kukin toimipaikka on linkitetty oikeaan vastuualueeseen, ettei sen suunnittelua jouduta tekemään ”väärällä” mallilla. Hallintamalli saa tietonsa Ormasta (Organisaatiomaster), jossa ylläpidetään kaikkia S-ryhmän toimittaja- ja asiakastietoja sekä toimipaikkojen tietoja. (Kontio 2012.) Supron avulla pystytään myös tuottamaan erilaisia raportteja kuten tulos-, tase- ja investointiraportteja (Stenman 2012).

Kaikki Supron erilaiset mallit ovat siis yhteydessä keskenään ja tarpeelliset tiedot siirtyvät automaattisesti mallista toiseen. Näin ollen budjetoinnissakin täytyy noudattaa tiettyä järjestystä, jotta tarvittavat tiedot jostakin mallista ovat toisessa mallissa käytettävissä. Tällaisia tietoja ovat esimerkiksi kiinteistömallista tulevat pääoma- ja hoitovuokraveloitukset sekä palvelumallin määrittelemät tukitoimintojen veloitukset. Osuuskaupassa käytössä olevien mallien lisäksi on vielä malleja, joita käyttää esimerkiksi ketjuohjaus. Näin tietyn ketjun johtaja voi määritellä esimerkiksi yhteisen kasvutavoitteen kaikille ketjun yksiköille ja tavoite näkyy kunkin ketjuun kuuluvan toimipaikan omassa taktisessa mallissa. Tietojen syöttäminen käsin vähenee mallien keskinäisen yhteyden ansiosta. Esimerkiksi jos kiinteistömalliin syötetään hoitovuokralle indeksikorotus, siirtyy tämä korotus automaattisesti liiketoimintamalliin kaikkiin liiketoimintayksiköihin, joita korotus koskee.

Kuvassa 1 on esitetty Supron eri mallien linkittyminen toisiinsa.



Kuvio 1. Supron eri mallien linkittyminen toisiinsa

Rullaavan ennustamisen pilotointi on käynnistynyt muutaman osuuskaupan toimipaikan kanssa vuoden 2013 alussa. Pilotin on tarkoitus kestää kevään 2013 ajan, jonka jälkeen tehdään päätökset etenemisestä. Myös muut yksiköt kuin pilotoinnissa mukana olevat, voivat halutessaan päivittää ennusteitaan rullaavasti. Rullaavan ennusteen yhtenä tavoitteena on se, että vuosibudjetointiin ei tarvita niin suurta panostusta kuin aiemmin. (Rosenblad 2013.)

5 Supro-projekti Etelä-Karjalan Osuuskaupassa

Supro-projektin esittely Etelä-Karjalan Osuuskaupassa (jäljempänä Eekoo) tapahtuu oman projektiin osallistumisen sekä Eekoon laskentapäällikön Eija Kontion haastattelun perusteella. Aiempien vuosien excel-avusteinen budjetointiprosessi kuului osittain työtehtäviini Eekoon taloushallinnossa, joten sen kulku on kuvattu omien kokemusten perusteella.

Ennen Supron käyttöönottoa budjetit laadittiin Eekoolla excelin avulla. Budjetointi aloitettiin laatimalla toimipaikkojen myynti- ja palkkabudjetit excel-pohjan avulla. Jokaisella toimipaikalla oli oma myynti- ja palkkapohjansa, jossa näkyivät edellisen vuoden toteutuneet myynnit ja palkkakulut kuukausittain. Myynnin

kasvutavoitteet määriteltiin johtoryhmän toimesta ja niiden pohjalta budjetoitiin seuraavan vuoden myynnit. Koska riittävän tehokas toiminta eli tietyn myynnin saavuttaminen tehtyä työtuntia kohtaan on tärkeää, pystyttiin tämän excel-pohjan kanssa budjetoimaan palkkakulut ja samalla käytettävissä olevat työtunnit niin, että tehotavoite saavutetaan. Myynti- ja palkkabudjetin laati kunkin toimipaikan päällikkö.

Jokaisen toimipaikan myynti- ja palkkabudjettipohjan hyväksyi toimialajohtaja, jonka jälkeen niistä tehtiin koonti toimialoittain sekä koko osuuskaupan laajuudessa. Tämän osuuden valmistuttua jokaisen toimipaikan tulosbudjetti koottiin exceliin syöttämällä tiedot käsin ja jälleen näistä toimipaikkakohtaisista budjeteista koottiin toimialakohtaiset sekä koko osuuskaupan budjetit. Budjettien laadinnassa käytettiin apuna edellisen vuoden toteutuneita lukuja. Tulosbudjetit laadittiin konttorilla toimipaikan päällikön ja taloushallinnon henkilökunnan toimesta.

Toimipaikkojen budjettien lisäksi laadittiin koko osuuskauppaa koskevat osabudjetit, kuten tase-ennuste ja hallintokulujen budjetti. Kaikki nämä laadittiin käsin excelin avulla ja niistä tehtiin erilaisia koonteja. Budjetointipohjien siirtäminen toimipaikkojen ja taloushallinnon välillä suoritettiin sähköpostin liitetiedostona. Lopullisen budjetin hyväksyi johtoryhmä sekä hallitus ja hallintoneuvosto.

5.1 Supron käyttöönoton valmistelu

Supron käyttöönoton valmistelu alkoi hallintamallin päivityksillä. Hallintamallin päivityksessä kaikki liiketoimintayksiköt määriteltiin oikean päätoimialan alaisuuteen, jotta budjetointi pystyttäisiin tulevaisuudessa tekemään oikealla mallilla eli suunnittelusovelluksella. Supron käyttöönoton yhteydessä jouduttiin myös uusimaan atk-laitteita, koska osassa vanhemmista koneista ei ollut riittävästi kapasiteettia ohjelman pyörittämiseen. Aikaisempaan budjetointiprosessiin nähdessä muutoksia ei tullut aikatauluihin tai budjettien hyväksyttämiseen ensin toimialajohtajalla ja koko yrityksen laajuudessa johtoryhmässä sekä hallituksessa.

Supron käyttöönotossa oli tietyt vastuuhenkilöt, joilla kullakin oli oma vastuualueensa. Koko projektista vastasi laskentapäällikkö, joka oli ollut alusta asti mukana Suproon liittyvissä päivityksissä ja koulutuksissa. Hänen lisäksi kaksi

kirjanpitäjää oli nimitetty projektin suunnitteluvastaaviksi. Näiden vakituisten taloushallinnon työntekijöiden lisäksi varsinaisen käyttöönoton aikana Eekoon konttorilla työskenteli kolme henkilöä Supron liittyvissä tehtävissä. Nämä kolme henkilöä avustivat toimipaikkojen päälliköitä budjettien laadinnassa ja sekä vastasivat sisäisten palvelumallien suunnittelusta. Suunnitteluvastaavat koulutettiin Supron käyttöön loppukesällä 2012. Vastuuhenkilöiden toimenkuvat oli määritelty toimialoittain, jotta kukin vastuuhenkilö osaisi erityisesti käyttää oman toimialansa suunnittelumalleja.

Esimiespäivässä syyskuussa 2012 käytiin läpi budjetoinnin raameja toimialoittain. Budjetointiin vaikuttavia asioita olivat esimerkiksi ALV-korotuksen vaikutus, palkkojen yleiskorotus 1.6.2013, kiinteiden kulujen kuten sähkön, lämmityksen ja siivouskulujen korotukset, sisäisen koron lasku sekä hallintokulujen muutokset. Lisäksi toimialajohto määritteli kunkin toimipaikan myyntitavoitteet.

Syksyn 2012 aikana järjestettiin liiketoimintamallikoulutukset kaikille toimipaikkojen päälliköille. Kouluttajana toimi ulkopuolinen henkilö S-ryhmän taloustoiminnoista. Tässä koulutuksessa opeteltiin Supron toiminnallisia ominaisuuksia ja sen käyttöä teknisesti, koska sisällölliset tavoitteet oli määritelty toisaalla.

5.2 Budjetointi Suprolla

Eekoon johtoryhmä käyttää Supron strategista mallia muotoillakseen yrityksen strategian pitkän tähtäimen suunnitelmiksi. Strateginen malli viitoittaa yrityksen toiminnan seuraavan viiden vuoden ajaksi ja toimii budjetoinnin pohjana.

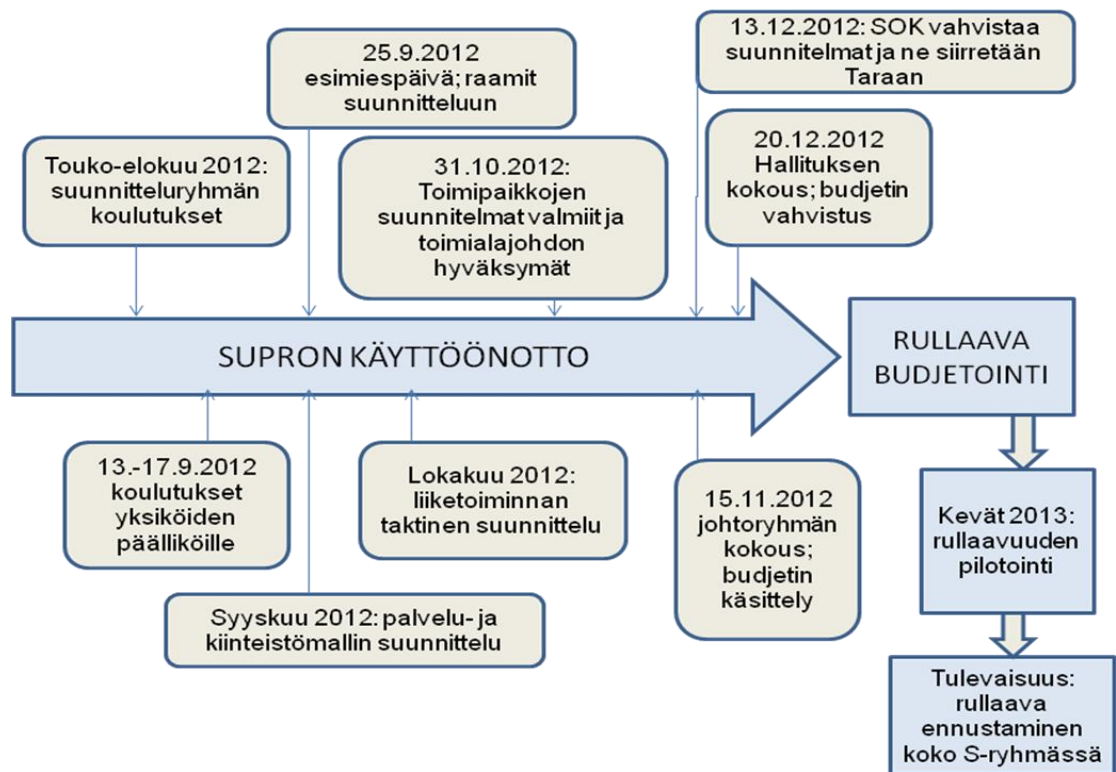
Supron laadittiin ensimmäisenä Kiinteistöyhtiön budjetti kiinteistömallilla. Kiinteistöyhtiön budjetit tuli laatia ensimmäiseksi siksi, että saatiin selville toimipaikoilta perittävät hoito- ja pääomavuokrat, jotka siirtyivät automaattisesti toimipaikkojen kuluihin. Seuraavaksi laadittiin palvelumalli-ryhmään kuuluvien toimintojen budjetit eli hallinnon laskentapaikat ja linjajohtajat, mainososasto, asiakasomistajatoiminnot ja S-pankki. Näiden suunnitelmien laadinnasta vastasi laskentapäällikkö ja muu kirjanpitohenkilöstö. Tukitoimintojen kustannukset jaetaan liiketoimintayksiköille erilaisia kertoimia kuten liikevaihtoa tai työntekijöiden määrää käyttäen. Supron avulla kuhunkin toimipaikkaan kohdistuvat kulut siirtyvät automaattisesti kiinteistö- tai palvelumallista oikeaan kohtaan liiketoi-

mintamallin budjettitietoihin. Näiden taustatietojen budjetoinneista vastasivat suunnitteluvastaavat sekä konttorille projektin ajaksi palkattu henkilö.

Yksittäisten liiketoimintayksiköiden budjetointi tapahtui toimipaikoittain palvelumallien tietojen siirryttyä liiketoimintamalleihin. Budjetoinnista vastasi kunkin toimipaikan päällikkö apunaan konttorin budjetointivastaavat. Budjetteja työstettiin osittain toimipaikoissa ja osittain konttorilla tukihenkilöiden kanssa. Kiinteisiin kuluihin tarvitsi useimmissa toimipaikoissa tehdä vain pieniä viilauksia, koska Supro laski budjetoitavan vuoden kulut edellisvuoden toteuman perusteella käyttäen keskitetysti määriteltyjä indeksejä. Myyntibudjetti laadittiin jokaiselle toimipaikalle asetetun myyntitavoitteen mukaisesti. Myyntibudjetti määrittäi myös palkkabudjetin suuruuden, koska käytettävissä olevat työtunnit budjetoitiin niin, että haluttu tehotavoite saavutetaan.

5.3 Budjetin valmistuminen

Yksittäisten toimipaikkojen sekä palvelu- ja kiinteistömalliin kuuluvien toimintojen budjettien valmistuttua niistä muodostettiin koonteja linjoittain sekä koko konsernin osalta. Suunnitelmia muokattiin tarvittaessa, mikäli linjajohtajat halusivat tehdä muutoksia toimipaikan päälliköiden laatimiin budjetteihin. Budjetit olivat valmiina marraskuun lopussa ja niihin oli vielä mahdollista tehdä viimeisiä korjauksia ja tarkennuksia joulukuun puoleenväliin asti. Budjetit tuli ilmoittaa 13.12. mennessä SOK:lle, joka vahvisti suunnitelman ja siirsi ne Tarohjelmaan (talousraportointi). SOK ei ota kantaa yksittäisen osuuskaupan lukuihin vaan kyseessä on tekninen vahvistaminen. Eekoon sisäisesti budjetit vahvistettiin johtoryhmässä 19.12. ja lopullisesti hallituksen ja hallintoneuvoston kokouksessa 20.12.



Kuvio 2: Supron käyttöönoton aikataulutus

Kuviossa 2 on havainnollistettu Supron käyttöönoton aikataulutus ja kulloinkin tehdyt toimenpiteet aikajanan avulla.

5.4 Mara-linjan budjetointiprosessin erityispiirteitä

Toimin Supron käyttöönoton ajan Majoitus- ja ravitsemislinjan (jäljempänä mara-linjan) tukihenkilönä. Varsinaisesta budjetoinnista vastasi mara-linjan valikoimapäällikkö, joka on jo useana vuonna avustanut toimipaikkojen päälliköitä budjettien laadinnassa ja toiminut itsekin aiemmin ravintolapäällikkönä.

Omalta osaltani Supro-projekti alkoi päällikköpäivään sekä käyttäjäkoulutuksiin osallistumisella. Tämän jälkeen työskentelin Eekoon konttorilla ja ensimmäiseksi tutustuin Supron käyttöön teknisesti. Olen aiemmissa työtehtävissäni Eekoon konttorilla käyttänyt S-ryhmän erilaisia taloushallinnon ohjelmia, joten Supron käyttäminen tuntui suhteellisen helpolta. Tutkin ohjelman erilaisia toiminnallisuksia ja lukujen muuttelun vaikutusta lopputulokseen.

Varsinainen budjetointi alkoi taustatietojen syöttämisellä ja erilaisten laskelmien tekemisellä. Ensimmäiseksi jokaiselle toimipaikalle laskettiin työtunnin keskihinn

ta, jonka perusteella budjetoitiin palkkakulut. Keskituntihinta laskettiin edellisen vuoden toteumien perusteella huomioiden palkkojen tuleva yleiskorotus.

Myynti-indeksit tulivat ketjutoimipaikkoihin (esim. Rossot) suoraan ketjun asettamina, mutta muille toimipaikoille ne syötettiin käsin. Suunnittelu tapahtuu kuitenkin osuuskauppakohtaisesti toimialajohtajan ohjeiden perusteella, joten ketjun asettamia lukuja muutettiin tarvittaessa. Ohjelmaan syötettiin myös myynnin prosentuaalinen jakautuminen alkoholin, oluen, ruoan, virvokkeiden ja muun myynnin kesken, koska erilaisilla tuotteilla on erisuuruiset myyntikateprosentit.

Budjetoitavat myyntiluvut ja palkkakustannukset ovat yhteydessä toisiinsa, koska jokaiselle yksikölle on määritelty työteho, joka sen tulee saavuttaa. Päästäkseen tiettyyn työtehoon, tulee yksikön saavuttaa määritelty myynti tehtyä työtunteja kohden. Supro laskee automaattisesti käytettävissä olevat työtunnit myyntitavoitteen ja työtunnin keskihinnan perusteella. Mikäli käytettävissä olevat työtunnit eivät riitä ravintolan toiminnan pyörittämiseen, tulee harkita toimenpiteitä: nostetaanko hintoja, vähennetäänkö työvoimakustannuksia vai mietitäänkö toimenpiteitä, joilla myyntiä voitaisiin kasvattaa.

Toimipaikat tavoittelevat myös määriteltyä myyntikateprosenttia, jolloin tuotteiden hinnoittelun on oltava järkevää. Mikäli myyntikateprosentti uhkaa jäädä liian pieneksi, tulee hintoja nostaa sekä kiinnittää huomiota hävikkeihin.

Myynti- ja palkkabudjettilukujen jälkeen tutkittiin kunkin toimipaikan kuluja. Supro laskee budjetoitavan ajanjakson kulut edellisen vuoden perusteella indekseillä, mutta niihin ei voi luottaa sokeasti. Luonnollisesti toistuvat kulut, kuten sähkö tai vesi, voidaan budjetoida indekseillä, koska niiden kulutus on melko vakiintunut. Taulukoimme vuoden 2012 toistuvat kulut sekä mahdolliset isommat hankinnat, joita ei kuitenkaan kirjata käyttöomaisuuteen. Näissä taulukoissa huomioitiin kaikki toiminnasta aiheutuvat jatkuvat kulut, kuten edellä mainitut sähkö ja vesi, teostomaksut, jätekulut, laitevuokrat, siivous ja vuokrat yms. Toimipaikkojen kulut budjetoitiin näiden taulukoiden sekä päälliköiden ilmoittamien tulevien hankintojen perusteella. Supron palvelumalleista siirtyi automaattisesti toimipaikkaa koskevat hallintopalveluiden, asiakasomistajatoiminnan, s-pankin,

markkinoinnin ym. tukitoimintojen kulut, joten niiden budjetoimiseen ei tarvinnut kiinnittää huomiota.

Budjetit laadittiin konttorilla kunkin toimipaikan päällikön ja valikoimapäällikön yhteistyönä. Ainoastaan yhdessä toimipaikassa budjetit tehtiin kokonaan itsenäisesti. Tämä on mara-linjalla hyväksi havaittu toimintatapa ja osittain myös välttämätöntä, koska Supro vaatii toimiakseen erittäin tehokkaan ja suorituskykyisen tietokoneen sekä nopeat internetyhteydet, joten sen käyttö yksiköiden omilla koneilla voi olla erittäin hidasta. Jokaisen toimipaikan budjetin hyväksyi toimialajohtaja, jonka kommenttien perusteella saatettiin myös tehdä tarkennuksia. Toimialajohtajan hyväksynnän jälkeen budjetit saivat lopullisen hyväksynnän Eekoon normaalin käytännön mukaisesti.

5.5 Budjetin seuraaminen ja rullaavuuden hyödyntäminen

Budjetin toteutumista seurataan jatkuvasti vertaamalla sitä toteutuneisiin lukuihin. Budjetteja myös päivitetään sitä mukaa, kun uusia toteumia on saatavilla; tällöin esimerkiksi lokakuun 2012 tietojen valmistuttua päivitetään lokakuun 2013 budjettiluvut toteutuman pohjalta indeksikorotukset huomioiden.

Supron rullaavuus ei ole vielä täysin toimintavarma, joten vuoden 2013 alussa keskitytään rullaavuuden varmistamiseen. Tietty ryhmä osuuskauppoja on rullaavuuden pilottiryhmä, jossa rullaavaa budjetointia kokeillaan ensin ja tämä on mahdollista luultavasti huhtikuussa 2013. Jatkossa budjetointi on tarkoitus tehdä rullaavasti siten, että palvelumallit päivitetään kerran vuodessa ja liiketoimintamallit rullaavasti. Tällöin jokaista toimipaikan budjettia ei mahdollisesti päivitetä, vaan tilannetta tarkastellaan toimialakohtaisesti. Päivitykset hoidetaan indekseillä, joten jokaista lukua ei tarvitse muuttaa käsin.

Eekoolla ei ole vielä tehty tarkkoja päätöksiä rullaavaan budjetointiin siirtymisestä, mutta tulevaisuudessa Supron rullaavuutta on tarkoitus hyödyntää.

5.6 Käyttjäarvioinnit

Suprolla budjetoitiin itsenäisesti vain yhdessä toimipaikassa, joten laajempaa selvitystä Supron käytettävyydestä tai ominaisuuksista loppukäyttäjien kannalta ei ollut mahdollista tehdä. Koulutuksien jälkeen useat päälliköt kuitenkin ilmaisi-

vat olevansa pettyneitä koulutuksen sisältöön: kouluttajalla ei ollut riittävästi asiantuntemusta majoitus- ja ravitsemisalasta ja sen erityispiirteistä, eikä esitettyihin kysymyksiin ollut selkeitä vastauksia. Toisaalta koulutuksen tavoitteena oli esitellä Supron toiminnallisuuksia eikä ottaa kantaa budjetoinnin sisältöön, joten kouluttajalla oli varmasti asiantuntemusta neuvoa Supron käyttöä teknisesti.

Suprolla itsenäisesti budjetoinnin hoitaneen päällikön mielestä Supron käytettävyyttä haittaa suuresti juurikin ohjelman hitaus: avautumiseen menee todella kauan, joten jonkin yhden luvun tarkastamisen takia sitä ei viitsisi avata. Muuten ohjelma on hänen mielestään suhteellisen selkeä ja helppokäyttöinen, kunhan siihen hieman tutustuu. Suunnittelussa Suproa pystyy kuitenkin hyödyntämään, mutta ongelmana moniosastoisessa toimipaikassa on se, että kerrallaan pystyy käsittelemään vain yhtä osastoa. Näin ollen mikäli henkilö A haluaisi budjetoida omaa osastoaan ja henkilö B omaansa, se ei ole mahdollista samaan aikaan. Kiireisessä työrytmissä budjetointivuorojen sopiminen on hankalaa. Konttorin apuun ja tukeen kyseinen päällikkö oli tyytyväinen.

Omasta mielestäni Supro vaikutti erittäin hyödyntämiskelpoiselta budjetoinnin apuvälineeltä. Lyhyen budjetointiprojektiin osallistumiseni aikana en ehtinyt tutustua siihen täydellisesti, mutta jo lyhyen, aktiivisen käyttöjakson aikana ohjelman käyttö alkoi tuntua luontevalta ja melko yksinkertaiselta. Ohjelmalla oli helppo kokeilla erilaisten muutosten vaikutusta lopputulokseen. Indeksien käyttömahdollisuus sekä eri mallien linkittyminen toisiinsa helpottivat budjetointia suuresti, koska jokaista lukua ei tarvinnut syöttää käsin. Ohjelman hidas avautuminen oli käyttämisen kannalta häiritsevää; toimipaikan tietojen avautumiseen saattoi kuluja jopa minuutteja, mutta tämän jälkeen käyttö oli nopeaa. Valitettavasti en päässyt tutustumaan Supron tarjoamiin raportointityökaluihin, mutta uskon niiden tarjoavan mahdollisuuden havainnolliseen ja päätöksentekoa helpottavaan raportointiin.

6 Yhteenveto projektista

Supron käyttöönotto on ehdottomasti hyvä asia, joka mahdollistaa budjetoinnin kehittämisen entistä paremmaksi talouden suunnitteluprosessiksi. Koko S-ryhmässä pyritään yhtenäisiin toimintatapoihin, joista Supron käyttöönotto on

yksi esimerkki. On hyvä, että tällaiset laajat käyttöönottoprojektit hoidetaan keskitetysti SOK talouden toimesta, jolloin alueosuuskauppojen taloushallinnon väen ei tarvitse käyttää työaika ohjelmien kilpailuttamiseen ja valitsemiseen. Samalla myös varmistetaan käytettävien ohjelmistojen ja työtapojen yhtenäisyys. Supron tarjoamia mahdollisuuksia ei varmasti vielä osata hyödyntää täydellisesti, koska budjetointi sen avulla on uutta, mutta tulevaisuudessa ohjelmasta on mahdollista saada enemmän hyötyä.

Eekoon taloushallinnon henkilökunta on erittäin osaavaa, ja heille projekti ei tuottanut vaikeuksia, vaikka siinä olikin suuri työ. Supron hallitseminen täydellisesti on haastavaa, koska siinä on niin paljon erilaisia suunnittelumalleja ja jokaisella liiketoimintatyyppillä on omat erityispiirteensä. Tämän takia oli hyvä, että projektin vastuita oli jaettu: kukin vastuuhenkilö hallitsi oman alansa mallit. Projektin ajaksi oli palkattu useita työntekijöitä auttamaan Supron käyttöönotossa, joten kenenkään työtaakka ei muodostunut liian suureksi. Toimipaikkojen päälliköille Supron merkitys ja käyttöönotto saattoivat jäädä hieman etäisiksi. On kuitenkin täysin ymmärrettävää, että henkilöt, joiden ydintyötehtäviin eivät kuulu taloushallinnon asiat, eivät sisäistä tällaisen asian merkitystä yhtä helposti kuin esimerkiksi kirjanpitäjät tekevät.

Lukemani lähdekirjallisuuden perusteella ainakin osittaista siirtymistä rullaavaan budjetointiin tulee harkita useimmissa organisaatioissa lähitulevaisuudessa. Tietotekniikan jatkuvasti kehittyessä rullaavan budjetoinnin mahdollistavat ohjelmistot ovat kaikkien saatavilla. Kuitenkin suunnitteluprosessia rullaavaan suuntaan kehittäessään yritysten tulisi muistaa, ettei pelkästään uuden ohjelmiston käyttöönotto riitä, vaan organisaation tulee sisäistää uudenlainen ajattelutapa: budjetointi voi olla jatkuva prosessi, jossa asioita ja lukuja voidaan määrittellä uudestaan vuoden mittaan eikä pelkästään jokavuotisen budjetointiryssäyksen aikana.

Oma osallistumiseni Supro-projektiin rajoittui mara-alaan ja olin mukana melko lyhyen ajan, mutta sain kuitenkin melko kattavan käsityksen koko konsernin budjetointiprosessista. Mikäli olisin päässyt osallistumaan projektiin jo aiemmin, olisi osaamiseni syventynyt vielä enemmän. Suprossahan on kymmeniä suunnittelumalleja, joista valitettavasti pääsin tutustumaan vain muutamiin eli ravinto-

laiden malleihin. Mara-alalla Supron käyttöönotto ei tuottanut vaikeuksia vaan budjetointi vietiin läpi yhtä sujuvasti kuin aiempinakin vuosina. Haasteena varmasti onkin tulevaisuudessa toimipaikkojen päälliköiden mahdollinen itsenäinen budjetinlaadinta sekä rullaavuuden hyödyntäminen. On toki hyvä, että mara-linjalla on henkilö, joka pystyy auttamaan päälliköitä budjetointiasioissa, mutta päälliköiden oma vastuunotto saattaa jäädä tällöin vähäiseksi.

Supron käyttöönoton tavoitteena on budjetoinnin muuttaminen rullaavaksi. Kuitenkaan ohjelma ei vielä mahdollista täysin rullaavaa budjetointia, koska rullaavuuden toimivuutta ei vielä täysin pystytä varmistamaan. Toivottavasti siis pilottiprojektit onnistuvat, ja koko S-ryhmässä pystytään siirtymään aidosti rullaavaan suunnitteluun. Tämä tuo haasteita muunkin kuin ohjelmiston osalta, koska se vaatii uudenlaista ajattelutapaa. Osuuskauppojen on myös luotava uudet toimintamallit siitä, kuka päivittää mitäkin suunnitelmia ja millä aikataululla.

7 Tehdyn työn arviointi

Vaikka olen aiemmin työskennellyt useita vuosia taloushallinnon parissa ja ollut myös mukana budjetoinnissa sekä opiskellut aihetta koulussa, avautuivat budjetoinnin merkitys ja siihen kuuluvat toimenpiteet minulle aivan uudella tasolla tämän tutkimuksen myötä. Aihe oli mielenkiintoinen ja opin valtavasti uutta tutkiessani asioita. Erityisesti pidin siitä, että sain tehdä opinnäytetyöni työelämässä oikeasti tapahtuvasta asiasta, jonka parissa myös työskentelin.

Budjetoinnista ja projektinhallinnasta sekä käyttöönotosta oli melko helppo löytää tietoa ja yllättäen kirjallisuuskatsauksen kirjoittaminen oli huomattavasti helpompaa kuin empiirisen osuuden. Mielestäni onnistuin kuitenkin teoriaosassa käsittelemään niitä asioita, joita toin esille pääasiassa omiin kokemuksiini perustavassa empiirisessä osassa.

Olisin myös halunnut selvittää mara-linjan päälliköiden ajatuksia Supron käyttöönotosta laajemmin, mutta työn edetessä koin laajan selvityksen tekemisen turhaksi, koska vain yhdessä yksikössä päälliköt laativat toimipaikkansa budjetin kokonaan itsenäisesti.

Kokonaisuudessaan opinnäytetyön kirjoittaminen oli haastava projekti; koko opintojen ehdottomasti vaikein osa. Työn edistyminen ja etenkin uuden oppiminen oli kuitenkin erittäin palkitsevaa.

Kuviot

Kuvio 1. Supron eri mallien linkittyminen toisiinsa, s. 29

Kuvio 2. Supron käyttöönoton aikataulus, s. 33

Lähteet

Eekoo 2012. Yrityksen kotisivu. <http://www.eekoo.fi/Etusivu/Eekoo>
Luettu 16.10.2012

Eekooravintolat 2012. Ravintolasivusto. <http://www.eekooravintolat.fi/>
Luettu 16.10.2012

Erämetsä, T. 2003. Myönteinen muutos. Helsinki: Tammi

Granlund, M. & Malmi, T. 2004. Tietotekniikan mahdollisuudet taloushallinnon kehittämisessä. Helsinki: WSOY

Harju, A. 2004. Projektin ohjaus tietojärjestelmän käyttöönotossa. Helsinki: Helsingin ammattikorkeakoulu Stadia

Hirsjärvi, S. & Remes, P. & Sajavaara, P. 1997. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi

Hirvonen, P. & Nikula, A-P. 2009. Taloushallinnon perusteet. Helsinki: Edita

Jormakka, R. & Koivusalo, K. & Lappalainen, J. & Niskanen, M. 2009. Laskentatoimi. Helsinki: Edita

Järvenpää, M. & Länsiluoto, A. & Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: WSOYPro

Järvenpää, M. & Partanen, V. & Tuomela T-S. 2001. Moderni taloushallinto – Haasteet ja mahdollisuudet. Helsinki: Edita Oyj

Kontio, E. laskentapäällikkö. Etelä-Karjalan Osuuskauppa. 30.11.2012 Lappeenranta. Henkilökohtainen tiedonanto

Lindfors, H. & Syvänperä, O. 2008. Pk-yrityksen budjetointi ja raportointi käytännönläheisesti. Helsinki: Edita Prima Oy

Lööw, M. 2002. Onnistunut projekti. Projektijohtamisen ja –suunnittelun käsikirja. Helsinki: Tietosanoma Oy

Neilimo, K. & Uusi-Rauva, E. 2012. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita Publishing

Pelin, R. 2009. Projektihallinnan käsikirja. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy

Paananen, J. 2005. Tietotekniikan peruskirja. Jyväskylä: Docendo Finland Oy

Pohjonen, R. 2002. Tietojärjestelmien kehittäminen. Jyväskylä: Docendo Finland Oy

Principles of accounting.

<http://www.principlesofaccounting.com/chapter21/chapter21.html>

Luettu 30.10.2012

Rosenblad, K. talousasiantuntija. SOK talous. 7.2.2013 Helsinki. Henkilökohtainen tiedonanto

S-ryhmä 2012. Supron tilannekatsaus. Seminaarimateriaali

Stenman, S. 2012. Supro liiketoimintamallien yleisesitys. Koulutusmateriaali

Työterveyslaitos 2010. Onnistunut muutos.

<http://www.ttl.fi/fi/toimialat/soter/johtaminen/muutokset/onnistuminen/Sivut/default.aspx>

Luettu 16.10.2012

Åkerberg, P. 2006. Budjetoinnin mielettömyys. Helsinki: Talentum