

**ERONEN, Anne, HENKILÖSTÖN OSAAMINEN YRITYKSEN TASEE-  
SEEN?** Helsinki: ETLA, Elinkeinoelämän Tutkimuslaitos, The Research Insti-  
tute of the Finnish Economy, 1997, 103 s. (B, ISSN, 0356-7443, No. 133). ISBN  
951-628-255-5

**TIIVISTELMÄ:** Toimintaympäristön muutosten myötä koulutuksen ja osaami-  
sen rooli yritysten ja yhteisöjen tuloksentekijänä on korostunut. Nykyisen las-  
kentakäytännön mukaan henkilöstöä ei kuitenkaan rinnasteta yrityksen muuhun  
varallisuuteen vaan se on automaattisesti kustannus. Tämänhetkessä muodos-  
saan tilinpäätös ei anna täydellistä kuvaa yrityksen tilasta. Teorian mukaan yri-  
tyksen oikea arvo selviää vasta, kun kaikki omistukseen rinnastettavat sekä fyys-  
sisen että henkisen pääoman erät on raportoitu. Tämä julkaisu esittelee henkilös-  
tövoimavarojen raportoinnin perusajatukset ja keskeiset menetelmät. Tarkaste-  
lun painopiste on raportointikäytäntöjen kuvaamisella ja raportoinnin taloudelli-  
sillä näkökohdilla.

**AVAINSANAT:** Osaaminen, henkilöstövoimavarojen raportointi, henkilöstöti-  
linpäätös

**ERONEN, Anne, HUMAN CAPITAL INTO THE COMPANY'S BALAN-  
CE SHEET?** (in Finnish, with English Summary). Helsinki: ETLA,  
Elinkeinoelämän Tutkimuslaitos, The Research Institute of the Finnish Econo-  
my, 1997, 103 p. (B, ISSN, 0356-7443, No. 133). ISBN 951-628-255-5

**ABSTRACT:** Due to a changing business environment, knowledge, skills and  
education are increasingly important factors in company performance. Still, the  
personnel is normally ignored, when it comes to financial reporting. One can  
conclude that today's company reports do not give a full picture of the compa-  
ny's performance level. Theory implies that the real value of the company is  
revealed only by reporting all the tangible and intangible assets under the com-  
pany's control. The purpose of this book is to present basic ideas and current  
practices of human resource accounting. The emphasis is on the reporting prac-  
tices and the financial aspects of human resource accounting.

**KEY WORDS:** Knowledge, skills, human resource accounting, personnel ac-  
counts

## ***ESIPUHE***

*Lähimenneisyyden muutokset työ- ja toimintaympäristössämme ovat nostaneet esille koulutuksen ja osaamisen roolin yritysten ja yhteisöjen kriittisenä tuotannontekijänä. Samalla yritysten kiinnostus henkilöstövoimavarojen tehokkaampaan seurantaan ja raportointiin on kasvanut. Alan kansainvälinen tutkimus keskittyykin tällä hetkellä lähinnä raportointitapojen kehittämiseen sekä raportoinnin hyötyjen selvittämiseen.*

*Kiinnostus aihepiirin laajempaan kartoittamiseen on herännyt myös Suomessa. Tämän julkaisun tarkoituksena on esitellä aihe yleisellä tasolla ja luoda pohjaa jatkotutkimukselle. Kirjallisuuskatsauksen on laatinut tutkija Anne Eronen. Aloitteen ja rahoituksen tutkimukselle on antanut opetusministeriö, jolle esitämme parhaimmat kiitokset saamastamme tuesta.*

*Helsingissä, maaliskuussa 1997*

*Pentti Vartia*

## **TUTKIJAN ESIPUHE**

*Julkaisun tarkoituksena on esitellä henkilöstövoimavarojen raportoinnin perusideat sekä keskeiset menetelmät. Pääpaino on raportointikäytäntöjen kuvaamisella ja raportoinnin taloudellisilla näkökohdilla.*

*Haluun kiittää tutkimusohjaaja Rita Asplundia arvokkaasta tuesta ja palautteesta koko projektin ajalta. Tutkimusjohtajat Guy Ahonen Svenska Handelshögskolanista ja Kari Alho ETLA:sta sekä erikoistutkija Olli Popopudas opetusministeriöstä ovat kommenteillaan kehittäneet julkaisun asiasisältöä. Laila Riekinen ja Atro Mäkilä ovat vaikuttaneet julkaisun kieliasuun. John Rogers on tarkastanut englanninkielisen tiivistelmän. Heille kaikille esitän parhaimmat kiitokseni. Lisäksi kiitän kaikkia niitä, jotka ovat avustaneet minua kirjoitustyön eri vaiheissa. Luonnollisesti vastuu tutkimuksen sisällöstä ja sen puutteista on yksinomaan tekijällä.*

*Anne Eronen*

# SISÄLLYS

## YHTEENVETO

1. JOHDANTO	1
2. HENKINEN PÄÄOMA VARALLISUUTENA	5
2.1 Henkinen pääoma	5
2.2 Henkilöstövoimavarat	9
2.3 Varallisuus	12
2.4 Henkinen pääoma vs. fyysinen pääoma	14
2.4.1 Mittausongelma	15
2.4.2 Omistusongelma	16
3. HE RAPORTOINTI	20
3.1 Historia pähkinäkuoressa	20
3.1.1 Raportoinnin alkuvaiheet	20
3.1.2 Raportointi 1960-luvulta eteenpäin	21
3.2 Sisältö	23
3.3 Tavoitteet	26
3.4 Sidosryhmät	27
3.5 Rajoitteet	29
3.6 Raportointimuodot	31
3.6.1 Rahamääräinen ilmaisu	33
3.6.2 Ei-rahamääräinen ilmaisu	40
3.6.3 Kuvaileva ilmaisu	41
4. HENKILÖSTÖTILINPÄÄTÖS	43
4.1 Henkilöstötuloslaskelma	46
4.2 Henkilöstökertomus	48
4.2.1 Tunnusluvut	49
4.2.2 Kustannuserien selvennys	54
4.2.3 Indeksit ja barometrit	64
4.3 Henkilöstötase	71

5. SUOMALAINEN RAPORTOINTIKÄYTÄNTÖ	75
5.1 Julkinen sektori	75
5.1.1 Henkilöstötaloudellisen tilinpäätöksen tarkoitus ja sisältö	76
5.1.2 Pilottiorganisaatioiden kokemukset	77
5.2 Yksityinen sektori	82
6. RAPORTOINNIN VAIKUTUKSIA	84
6.1 Henkilöstölaskelmat	84
6.1.1 Henkilöstöinformaatio ja päätöksenteko	85
6.1.2 Henkilöstöinformaatio ja taustavoimat	86
6.1.3 Henkilöstölaskelmien todelliset vaikutukset	87
6.2 Henkilöstölaskelmat ja organisaation oppiminen	88
6.3 Taseessa vai ulkopuolella?	90
7. LOPUKSI	93
LIITE 1: Henkilöstövoimavarojen tasearvon määrittäminen	95
LÄHTEET	97
ENGLISH SUMMARY	101

## YHTEENVETO

Euroopan komissio omisti vuoden 1996 elinikäiselle oppimiselle. Teeman valinta on johdettavissa yhteiskunnan, työn ja teknologian murroksesta. Muuttunut ympäristö lisää mahdollisuuksia tiedonhankintaan, mutta asettaa samanaikaisesti uusia vaatimuksia osaamiselle ja työskentelytavoille. Teemavuoden tavoitteena olikin “edistää yksilöiden kehittymistä ja aloitteellisuutta, työelämään ja yhteiskuntaan sopeutumista, osallistumista demokraattisiin päätöksentekoprosesseihin sekä kykyä sopeutua taloudellisiin, sosiaalisiin ja teknologisiin muutoksiin”. Aiheeseen liittyen komissio julkaisi koulutuksesta Valkoisen kirjan, jonka tavoitteen 5 mukaan *koulutukseen ja fyysiseen pääomaan tehtyjä investointeja tulee kohdella samanarvoisina*.

Työ- ja toimintaympäristön muutosten seurauksena koulutus ja osaaminen saavat entistä tärkeämmän roolin yrityksen tuloksentekijöinä. “Henkilöstö on tärkein voimavaramme” on usein siteerattu lausahdus. Pikainen tutustuminen suomalaisyritysten vuosikertomuksiin kuitenkin osoittaa, että henkilöstö on meillä lähinnä näkymätön voimavara. Suomen kirjanpitolain edellyttämää palkka- ja eläkeinformaatiota lukuunottamatta työntekijöitä ei tilinpäätöstiedoissa juurikaan noteerata.

Nykyisen laskentakäytännön mukaan henkilöstöä ei rinnasteta yrityksen muuhun varallisuuteen vaan se käsitetään automaattisesti kustannukseksi. Kuitenkin henkilöstön vaikutus yrityksen tulokseen on merkittävä ennen kaikkea tietontensiivisissä organisaatioissa sekä palvelualalla. Tämänhetkisessä muodossaan tilinpäätös ei siis anna täydellistä kuvaa yrityksen tilasta. Teorian mukaan yrityksen oikea arvo selviää vasta, kun kaikki omistukseen rinnastettavat sekä fyysisen että henkisen pääoman erät on raportoitu.

Henkilöstövoimavarojen eli henkilöstövahvuuden, työntekijöiden kykyjen sekä työtilan vaikutuksen raportointi on prosessi, jossa tunnistetaan ja mitataan henkilöstövoimavaroihin liittyvää informaatiota ja välitetään tämä edelleen kiinnostuneille osapuolille. Perusajatus on, että henkilöstö ja henkilöstöön käytetyt varat tulisi nähdä investointina tulevaisuuteen, eikä välittömästi tuloksesta poissa olevana kustannuseränä. Raportoinnin käytännön toteutuksesta ei kuitenkaan toistaiseksi ole päästy yhteisymmär-

rykseen. Eriävät mielipiteet tulivat esille myös OECD:n ja Suomen työministeriön järjestämässä *Human resource accounting in enterprises* -seminaarissa, joka pidettiin Helsingissä maaliskuussa 1996.

Seminaarin pohjalta syntyi ajatus esitellä lyhyesti henkilöstövoimavarojen raportoinnin perusideat sekä keskeiset menetelmät. Julkaisun pääpaino on *raportointikäytäntöjen kuvaamisella* ja raportoinnin *taloudellisilla näkökohdilla*.

Aihetta lähestytään määrittelemällä yrityksen henkinen pääoma ja sen laajennettuna versiona yrityksen henkilöstövoimavarat luvussa 2. Käsitteiden selvityksen jälkeen tarkastellaan henkisen ja fyysisen pääoman kirjanpitolähtöistä käsittelyä. Kysymyksenä on lähinnä, eroavatko henkinen ja fyysinen pääoma toisistaan siinä määrin kuin nykyinen kirjanpitokäytäntö antaa ymmärtää.

Luvut 3 ja 4 ovat katsauksen keskeisin osa. Luvussa 3 esitellään henkilöstövoimavarojen raportointi teoreettiselta kannalta. Kuten edellä todettiin, "oikeasta" raportointimuodosta on useita eri näkemyksiä. OECD:n mukaan virallisen tilinpäätöksen tase ei välttämättä ole paras foorumi henkilöstöinformaation välitykselle. Syynä ovat henkisen pääoman aineettomuus ja siitä johtuvat omistuksen ja arvonmäärityksen ongelmat. Useat alan johtavat tutkijat ovat kuitenkin sitä mieltä, että lopullisena tavoitteena on tuoda henkilöstöerät virallisiin tilinpäätöstietoihin.

Suomalaisyritysten vallitseva käytäntö näyttää olevan virallisen tilinpäätöksen ulkopuolella julkaistava *henkilöstötilinpäätös*, joka on tarkoitettu yrityksen sisäiseen käyttöön. Sisäinen tiedonkulku on ensisijaisen tärkeää, mutta yksityiskohtainen henkilöstöinformaatio yrityksistä kiinnostaisi myös esimerkiksi sijoittajia ja lainanantajia. Ongelmana lienee henkilöstöraportoinnin uutuus eli vakiintuneen käytännön puuttuminen. Henkilöstöinformaation muoto alkaen kustannusryhmien ja käytettävien indikaattorien määrittelystä hiotaan usein yrityskohtaisesti, mikä luonnollisesti vaikeuttaa vertailua yritysten välillä. Jo toimialakohtaiset standardit auttaisivat asiaa.

Henkilöstötilinpäätös esitellään luvussa 4. Se koostuu tavallisesti henkilöstötuloslaskelmasta ja henkilöstökertomuksesta. Henkilöstötuloslaskelma perustuu virallisen tilinpäätöksen tuloslaskelmaan. Pääpaino on henki-

löstökustannuksilla, jotka eritellään tarkemmin omiksi alaryhmikseen. Henkilöstökertomus sisältää yrityksen tunnusluvut ja henkilöstötuloslaskelman liitetiedot. Myös mahdollisten työilmapiiri- ja asiakastyytyväisyyskyselyjen tulokset raportoidaan yleensä henkilöstökertomuksessa. Suomessa ehdotusta henkilöstötaseeksi ei toistaiseksi löydy. Taustalla lienevät pitkälti samat syyt kuin virallisen taseinformaation tuottamisessa: vaikeudet mitata ja arvottaa aineetonta varallisuutta.

Valtiovarainministeriö on Suomessa esittänyt konkreettisimman ehdotuksen henkilöstötilinpäätökseksi. Ehdotuksen kohderyhmänä ovat julkisen sektorin organisaatiot, mutta määrittely- ja esitystapoja voidaan soveltaa myös yksityisen sektorin tarpeisiin.

Yksityisen sektorin raportointikäytännöistä Suomessa ei ole kovinkaan paljon tietoa, koska henkilöstötilinpäätöksiä ei yleensä julkaista yritysten ulkopuolella. Saadut raportointikokemukset ovat pääosin julkiselta sektorilta. Vuosina 1995-1996 kahdeksan julkishallinnon pilottiorganisaatiota toteutti henkilöstötilinpäätöksen valtiovarainministeriön ehdotukseen perustuen. Kirja raportointikäytännöistä ja pilottien kokemuksista ilmestyi loppuvuodesta 1996. Projektin tuloksia referoidaan luvussa 5.

Ruotsissa henkilöstövoimavarojen raportointi on edennyt huomattavasti Suomea pidemmälle. Vakuutus konserni Skandia ja telealan organisaatio Telia Ab ovat hyviä esimerkkiyrityksiä. Myös luvussa 6 esiteltävät henkilöstöraportointia ja informaation lisäyksen vaikutusta organisaation oppimiseen koskevat tutkimustulokset ovat ruotsalaislähteistä.

Henkilöstövoimavarojen raportoinnin kehittäminen vaatii pitkäjänteistä työtä. Se on huomattavasti laajempi ilmiö kuin työntekijöiden rahamääräinen arvottaminen tasekirjausta varten. Kyse on kokonaisvaltaisesta prosessista, jonka lähtökohtana ovat "henkilöstön voimavarat, joita yritys hyvällä johdolla ja hyvillä työoloilla hyödyntää". Henkilöstön seuranta antaa johdolle tietoa yrityksen tärkeimmästä voimavarasta. Järkevästi toteutettu raportointi johtaa askeleen lähemmäksi lopullista tavoitetta - yrityksen *oikean* arvon selvittämistä.



## 1. JOHDANTO

Euroopan komissio omisti vuoden 1996 elinikäiselle oppimiselle. Teeman valinta on johdettavissa yhteiskunnan, työn ja teknologian murroksesta. Muuttunut ympäristö lisää mahdollisuuksia tiedonhankintaan, mutta asettaa samanaikaisesti uusia vaatimuksia osaamiselle ja työskentelytavoille. Teemavuoden tavoitteena olikin “edistää yksilöiden kehittymistä ja aloitteellisuutta, työelämään ja yhteiskuntaan sopeutumista, osallistumista demokraattisiin päätöksentekoprosesseihin sekä kykyä sopeutua taloudellisiin, sosiaalisiin ja teknologisiin muutoksiin”. Päätapahtuma *Conference of the European Year of Lifelong Learning 1996* toi elinikäisen oppimisen johtavat asiantuntijat kolmipäiväiseen seminaariin Espooseen ja Rovaniemelle.

Työ- ja toimintaympäristön muutosten seurauksena koulutus ja osaaminen saavat entistä tärkeämmän roolin yrityksen tuloksentekijöinä. Teemavuoteen liittyen Euroopan komissio julkaisi koulutuksesta Valkoisen kirjan<sup>1</sup>, jonka tavoitteen 5 mukaan *koulutukseen ja fyysiseen pääomaan tehtyjä investointeja tulee kohdella samantarvoisina*. Tavoitteen toteuttamiseen liittyy henkisen pääoman kirjanpidollisen käsittelyn kehittäminen jäsenmaissa. Tarkoituksena on etsiä menettelytapoja koulutusmenojen käsittelemiseksi investointeina sekä koulutusinvestointien raportoimiseksi yritysten tilinpäätöstiedoissa.

Euroopan unionin ohella teemaa on tuonut esille OECD. OECD:n ja työministeriön yhteistyönä järjestettiin Helsingissä maaliskuussa 1996 seminaari *Human Resource Accounting in Enterprises*. Seminaarissa todettiin, että raportointia on kehitettävä ja ennen kaikkea raportointikäytäntöä yhtenäistettävä. Kehitystyöhön liittyen OECD:ssä on valmisteilla henkilöstöinformaation julkaisua koskeva ehdotus *Guidelines for voluntary disclosure of human resource information*.

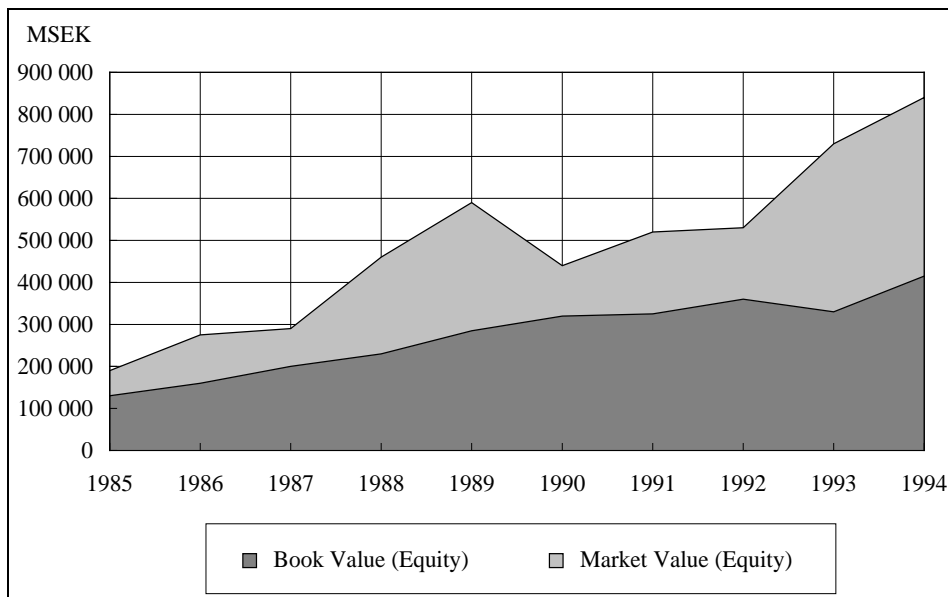
Henkilöstövoimavarojen raportoinnin tarvetta on teoriassa perusteltu muun muassa pörssiyritysten kirjanpito- ja markkina-arvojen kasvavalla

---

1) White Paper: “*Teaching and learning - towards the learning society*”

erolla. Johanson (1996) esittää Tukholman pörssissä listattujen yritysten kirja- ja markkina-arvojen (book- and market values) kehityksen aikaväliltä 1985-1994.<sup>2</sup> Kuviosta 1 on selkeästi havaittavissa, että varallisuusarvojen ero Tukholman pörssissä on etenkin viime vuosina kasvanut huomattavasti. Ero tulkitaan yrityksen aineettomaksi varallisuudeksi, josta henkinen pääoma tai laajemmin ilmaistuna henkilöstövoimavarat muodostavat merkittävän osan.<sup>3</sup>

**Kuvio 1. Tukholman pörssiyritysten kirjanpito- ja markkiarvot**



Lähde: Johanson (1996)

Nykyisessä muodossaan tilinpäätös ei siis anna oikeaa kuvaa yrityksen tilasta. Ellei kaikkia varallisuuseriä raportoida asianmukaisesti, informaatio jää vääristyneeksi. Vääristymällä saattaa olla vaikutuksia sekä yrityksen sisällä että sen ulkopuolella. Sisäiset vaikutukset liittyvät johtamiseen ja henkilöstöinvestointien kohdentumiseen yrityksen osien välillä. Ulkoi-

- 2) Suomesta vastaavassa muodossa koottua tietoa ei ole valmiiksi saatavissa.
- 3) Markkina- ja kirja-arvon ero on suhteellisesti suurin "henkisestä pääomasta riippuvaisissa" eli tietointensiivisissä yrityksissä.

set vaikutukset heijastuvat sijoituspäätöksiin sekä lainanantajien ratkaisuihin.

Henkilöstövoimavarojen raportointi on paitsi ajankohtainen, myös melko uusi aihe. Suomessa alan johtavia asiantuntijoita on Svenska Handelshögskolanin tutkimusjohtaja Guy Ahonen. Teoksessaan *Henkilöstövoimavarojen laskentatoimi - tarve ja avainkysymykset Suomessa* vuodelta 1992 hän tarkastelee henkilöstöraportoinnin kehitysmahdollisuuksia, koska “liikemaailmassa aito kiinnostus johonkin ilmiöön syntyy vasta kun kyseinen ilmiö on liitettävissä yrityksen taloudelliseen tulokseen”. Tavoitteena on toisin sanoen henkilöstövoimavarojen tasa-arvoinen kirjanpidollinen käsittely yrityksen muiden varallisuus- ja velkaerien kanssa eli henkilöstöinformaation liittäminen yritysten *virallisiin tilinpäätöksiin*.

Tutkijat Paula Liukkonen Tukholman yliopistosta sekä Timo Suurnäkki Työturvallisuuskeskuksesta lähestyvät teemaa työolojen ja niiden kehittämisen suunnasta. Perusideana on, että “henkilöstöllä on voimavaroja, joita yritys voi oikeilla työoloilla ja oikealla johtamisella hyödyntää”.<sup>4</sup> Nykyinen vallitseva raportointimuoto, erillisenä julkaistava *henkilöstötilinpäätös*, on yhdistelmä taloudellista tietoa ja työolojen kuvausta.

Tämän selvityksen tarkoituksena on esitellä raportoinnin perusideat sekä vallitsevat menetelmät aihepiirin keskeisiin kirjallisuuslähteisiin perustuen. Pääpaino on henkilöstövoimavarojen *raportointikäytäntöjen kuvaamisella* ja raportoinnin *taloudellisilla näkökohdilla*.

Luvussa 2 määritellään henkinen pääoma yrityksessä sekä sen laajennettuna versiona organisaation henkilöstövoimavarat. Henkinen pääoma on yrityksen aineetonta varallisuutta, jollaisena sen arvoa on vaikea mitata eikä se ole yrityksen omistettavissa tai erillisenä myytävissä. Aineettoman varallisuuden “luonteenpiirteet” aiheuttavat ongelmia henkisen ja fyysisen pääoman tasa-arvoiselle kirjanpitokäsittelylle. Ratkaisua ongelmiin etsitään luvun 2 lopussa.

Henkilöstövoimavarojen raportoinnin kehittyessä pyritään tuomaan henkilöstöinformaatio yrityksen viralliseen tilinpäätökseen. Tilinpäätösrapor-

---

4) Liukkonen ja Suurnäkki (1996), “Työn tulos ja sen tekijät”, s.8.

toinnin teoreettiset vaihtoehdot käydään läpi luvussa 3. Vallitseva suomalainen raportointitapa, virallisen raportoinnin ulkopuolella julkaistava henkilöstötilinpäätös, esitellään omana lukunaan 4. Suomalaiseen raportointikäytäntöön tutustutaan lyhyesti luvussa 5 ja luvussa 6 käsitellään julkaistun henkilöstöinformaation vaikutuksia päätöksentekoon ja organisaation oppimiseen. Luku 7 on lyhyt yhteenveto tämän hetken tilanteesta sekä OECD:n esittämistä jatkokysymyksistä.

## 2. HENKINEN PÄÄOMA VARALLISUUTENA

*Henkiselle pääomalle* löytyy kirjallisuudesta useita sisällöllisesti samansuuntaisia määritelmiä. Määritelmien välillä on pieniä painotuseroja riippuen siitä, lähestytäänkö termiä yksilön vai yrityksen näkökulmasta. Tässä raportissa suljetaan pois yksilön näkökulma ja keskitytään *yrittäjien* henkiseen pääomaan ja sen mittaamis- ja raportointikäytäntöön.

Henkistä pääomaa laajempi käsite on yrityksen *henkilöstövoimavarat*. Henkilöstövoimavarat koostuvat henkilöstön määrä- ja laatutekijöistä sekä työympäristön vaikutuksesta. Lyhyesti määriteltynä yrityksen henkinen pääoma on työntekijöiden tuottavaa osaamista, jolloin se vastaa karkeasti henkilöstövoimavarojen laadullisia ominaisuuksia.

### 2.1 Henkinen pääoma<sup>5</sup>

The Penguin Dictionary of Economics (1992) määrittelee henkisen pääoman (human capital) seuraavasti: “Työvoimaan liittyvät tiedot ja taidot. Henkiseen pääomaan tehtyjen investointien tulisi lisätä tuottavuutta samalla tavalla kuin investoinnit koneisiin ja laitteisiin.” Investoinnit henkiseen pääomaan ovat konkreettisia henkilökohtaisen osaamisen kehittämisyrittämyksiä. Investoinnin suorittajana voi toimia yksilö itse, yritys työntekijänsä puolesta tai yhteiskunta kansalaisen hyväksi. Yhteiskunnan roolista on esimerkkinä peruskoulujärjestelmä.

OECD:n (1996a:22) mukaan henkinen pääoma on “tietoa, jonka yksilöt elinaikanaan hankkivat ja jota he käyttävät tuottaessaan hyödykkeitä, palveluja tai ideoita markkinoilla ja niiden ulkopuolella”. Lisäksi “tiedot, jotka on hankittu ryhmänä ja jotka siten ovat koko ryhmän yhteistä osaa-

---

5) Suomenkielisessä kirjallisuudessa esiintyy myös termi *inhimillinen pääoma*. Mikäli inhimillisen pääoman käsitettä ei tapauskohtaisesti ole tarkennettu, on se synonyymi henkiselle pääomalle. Tässä raportissa ainoa käänös englannin termille human capital on henkinen pääoma.

mista tai kokonaiskapasiteetti, joka on suurempi kuin sen osien summa, tulisi myös sisällyttää loogisena laajenuksena tuottavuuteen perustuvaan henkisen pääoman määritelmään”.<sup>6</sup>

OECD:n määritelmässä lähtökohtana on tuottavuus, joka saadaan aikaan yksilöiden lahjakkuuden ja osaamisen avulla.<sup>7</sup> Määritelmä ei huomioi, miten ja mistä lähteistä (virallisista vai epävirallisista, kotoa vai koulusta, työ- vai vapaa-aikana) tieto on hankittu, eikä ota kantaa tiedon laatuun. Näkökulman valinnan OECD perustelee sillä, että se mahdollistaa henkisen pääoman käsittelemisen laskennan ja raportoinnin yhteydessä.

Ruotsalainen vakuutus konserni Skandia määrittelee vuosikertomusliitteessään henkisen pääoman työntekijöiden tiedoiksi, taidoiksi ja tuottavaksi kapasiteetiksi. Organisaatiossa on kehitetty henkisen pääoman mittaamista, seuranta ja raportointia palkkaamalla henkilöstövoimavarojen johtaja ja suunnittelemalla älyllisen pääoman raportointimalli “Skandia Navigator”. Termi *älyllinen pääoma* (intellectual capital) on Skandian laajennus henkiselle pääomalle, joka käsitteenä on koettu liian suppeaksi. Älyllinen pääoma koostuu henkisestä ja *rakenteellisesta pääomasta* (structural capital). Rakenteellinen pääoma pitää sisällään tietokannat, yritysrekisterit, manuaalit, tuotemerkit ja organisaatorakenteen eli kaiken sen, mikä yritykseen jää kun työntekijät lähtevät kotiin.<sup>8</sup>

Skandian henkilöstövoimavarojen johdon kolme perusajatusta ovat:<sup>9</sup>

- Älyllisen varallisuuden<sup>10</sup> arvo ylittää moninkertaisesti “perinteisen” tasevarallisuuden arvon.

---

6) OECD (1996a:89)

7) Engl. the productive utility of human embodied knowledge

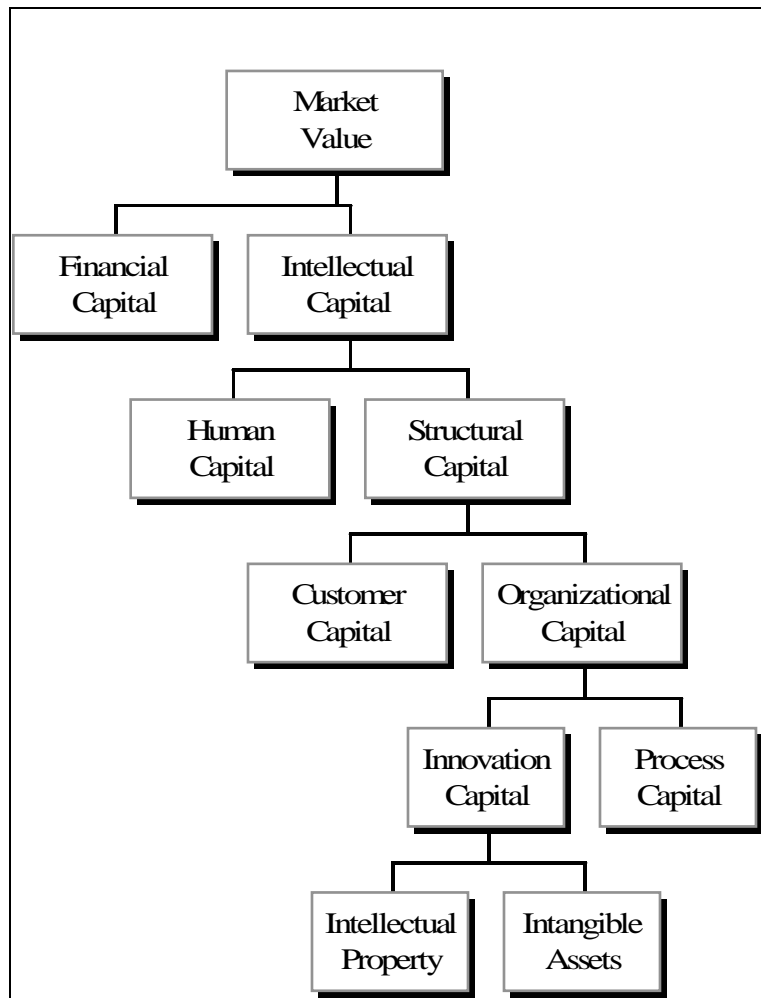
8) Professori Keith Bradley määrittelee luennessaan “Intellectual capital and the new wealth of nations” älyllisen pääoman kyvyksi muuntaa tiedot ja aineeton varallisuus hyvinvointia luoviksi voimavaroiksi. Määritelmä on pitkälti yhtenevä tässä raportissa valitulle tulkinnalle henkisestä pääomasta yrityksissä. Jatkossa termiä älyllinen pääoma käytetään ainoastaan Skandian yhteydessä. Muissa yhteyksissä termit ovat henkinen pääoma tai henkilöstövoimavarat.

9) Stewart (1994)

10) Engl. intellectual assets

- Yrityksen älyllinen pääoma on taloudellisen tuloksen raaka-ainetta.
- Yritysjohdon on erotettava toisistaan kaksi älyllisen pääoman muotoa: henkinen ja rakenteellinen. Ero on olennainen. Henkinen pääoma on innovaation ja uudistumisen alkulähde. Henkisen pääoman kasvu ei kuitenkaan yksin riitä yrityksen menestystekijäksi. Kasvun hyödyntämiseen tarvitaan rakenteellista pääomaa, kuten tietokantoja, tietoa markkinakanavista ja asiakassuhteista sekä kohdennettua johtamistapaa, jonka avulla henkilökohtaiset tiedot ja taidot muunnetaan ryhmän ominaisuudeksi.

**Kuvio 2. Skandian tulkinta yrityksen markkina-arvosta**



Lähde: Skandia (1996)

## Laatikko 1. Intellectual capital: termistö

### *Älyllinen pääoma (intellectual capital)*

Rakenteellisen ja henkisen pääoman summa. Thomas A. Stewart (1994) on määritellyt sen “something you can not touch but still makes you rich”.

### *Henkinen pääoma (human capital)*

Työntekijöiden kyvyt ja pätevyys.

### *Rakenteellinen pääoma (structural capital)*

Tietokannat, yritysrekisterit, manuaalit, tuotemerkit, organisaatorakenne ja muut yrityksen “kyvykkyystekijät” eli kaikki se, mikä jää jäljelle kun työntekijät poistuvat työpaikalta. Rakenteellisen pääoman yritys voi omistaa, henkistä pääomaa ei.

### *Asiakaspääoma (customer capital)*

Yrityksen asiakassuhteiden arvo, osa rakenteellista pääomaa.

### *Organisaatiopääoma (organisational capital)*

Yrityksen rakenteellinen pääoma ilman asiakaspääomaa.

### *Innovaatiopääoma (innovation capital)*

Tuote- ja prosessikehityskapasiteettia, kuten tietotekniikan uudet keinot, joilla edesautetaan henkilöstön osaamisen muokkaamista rakenteelliseksi pääomaksi.

### *Prosessipääoma (process capital)*

Suorittava kapasiteetti.

### *Tekijänoikeudet (Intellectual properties)*

Lailta suojattua informaatiota.<sup>11</sup>

### *Aineeton varallisuus (intangible assets)*

Yrityksen varallisuutta, jolle voidaan antaa rahallinen arvo, mutta joka ei ole fyysisesti läsnä. Toisin sanoen yrityksen ostohinnan (markkina-arvon) ja kirja-arvon erotus (vertaa goodwill).

Lähteet: Drake (1996) ja Skandia (1994)

---

11) Engl. Information in which a company has rights against all the world.



Skandian tämänhetkinen henkilöstövoimavarojen johtaja Leif Edvinsson toteaa Fortunen artikkelissa<sup>12</sup> “Your company’s most valuable asset: intellectual capital”, että yrityksen johdolle ja omistajille suurin merkitys on rakenteellisella pääomalla. Se ei lähde yöksi kotiin eikä siirry toisen työnantajan palvelukseen. Rakenteellisen pääoman avulla voidaan ohjata yrityksen voimavaraja uuden idean tueksi ja siten lisätä henkisen pääoman vaikutusta. Vastaavasti heikosti suunniteltu rakenteellinen puoli saattaa vaikeuttaa henkisen pääoman täysipainoista käyttöä.

*Henkinen pääoma yrityksessä*

Henkilöstön tiedot, taidot, lahjakkuus ja osaaminen, jotka vaikuttavat työntekijöiden tuottavuuteen ja sitä kautta yrityksen toimintaan markkinoilla.

## 2.2 Henkilöstövoimavarat

Henkilöstöllä on voimavaroja eli yrityksen toiminta-ajatuksen toteuttamiseen tarvittavat tiedot ja taidot, joita organisaatio hyvällä johdolla ja työoloilla hyödyntää.<sup>13</sup> *Henkilöstövoimavarat* eli *henkilöstöresurssit* on “laajennettu versio” edellä esitetylle henkisen pääoman määritelmälle. Henkilöstövoimavarat ovat kvantitatiivisten, kvalitatiivisten ja organisaatiosidonnaisten tekijöiden yhteissumma.<sup>14</sup>

*Kvantitatiiviset* eli *määrälliset* voimavarat kertovat yrityksen työpanoksen *henkilöstövahvuuden* muodossa. Yksinkertaisimmillaan määrällinen työpanos selviää henkilöstön lukumäärästä jaoteltuna erityyppisiin työsuhteisiin: täysipäiväiset, osa-aikaiset ja tuntityöntekijät. Yritykselle henkilöstövahvuudella on sekä ajallinen että taloudellinen vaikutus, joten sopivia alaluokkia ovat

---

12) Stewart (1994)

13) Liukkonen ja Suurnäkki (1996:8)

14) Esim. Ahonen (1996), Liukkonen ja Suurnäkki (1994), Rouhesmaa ja Bjurström (1996), TM (1996)

- kokonaistyöaika,
- loma ja vapaa-aika,
- poissaolot luokiteltuna,
- koulutukseen ja harjoitteluun käytetty aika,
- tuotekehittelyyn käytetty aika sekä
- ylityöt,

jotka tulisi vastaavasti raportoida sekä tunti- että markkamääräisinä. Tulos on helppo esittää myös taulukkojen tai kuvien muodossa. Edellisten lisäksi määrällisiin henkilöstövoimavaroihin vaikuttaa henkilöstön vaihtuvuus, koska se vähentää normaaliin tuotantotoimintaan käytettävissä olevaa aikaa. Myös työntekijän iän ja tuottavuuden välillä on todettu olevan jonkinasteista yhteyttä.<sup>15</sup>

*Kvalitatiiviset eli laadulliset* voimavarat kertovat työpanoksen, jonka yrityksen henkilöstö on *pätevä* suorittamaan. Laatuindikaattoreiden tulisi ilmaista henkilöstön heikkoudet, vahvuudet ja kokonaispotentiaalin. Henkilöstöressurssien laatua kuvaavat:<sup>16</sup>

- koulutus: tiedon taso, työtavat
- käytännön harjoittelu ja työkokemus: kyky soveltaa osaamistaan
- työkyky eli fyysinen ja psyykinen terveydentila sekä hyvinvointi
- paineensietokyky
- mukautumiskyky eli kyky löytää uusia mahdollisuuksia
- sosiaaliset kyvyt eli kommunikaatio yrityksen sisällä

Henkilöstövoimavarojen mittausongelma korostuu laadullisten käsitteiden yhteydessä. Laadun suora mittaaminen on usein mahdotonta, joten avuksi on kehiteltävä erilaisia kuvaajia. Koulutusta voidaan arvioida esimerkiksi keskimääräisellä palkkatasolla tai koulutuskustannuksilla.<sup>17</sup> Työntekijöiden koulutukseen käytettyjen varojen määrä suhteessa yrityksen muihin

---

15) Ahonen (1992:109)

16) Ahonen (1996:3)

17) Rouhesmaa ja Bjurström (1996)

henkilöstökuluihin kuvaa henkilöstön koulutustason lisäksi yrityksen johdon kiinnostusta henkilökunnan kehittämiseen.<sup>18</sup>

Laadullisiin voimavaroihin liittyy myös työmotivaatio. Mikäli työntekijä on motivoitunut työhönsä, hän pystyy paremmin käyttämään valmiuksiaan. Työmotivaation taso riippuu pitkälti siitä, missä määrin henkilöstön päämäärät käyvät yksiin yrityksen päämäärien kanssa.<sup>19</sup> Työmotivaatioon vaikuttavat työn määrä ja laatu, työntekijän vaikutusmahdollisuudet oman työnsä suhteen, organisaation palkkapolitiikka, mahdolliset kannustinjärjestelmät sekä työilmapiiri sosiaalisine suhteineen. Motivaatiotekijät ovat siis yhteydessä myös seuraavaksi selvitettäviin työyhteisön vaikutuksiin.

*Organisaatiosidonnaiset* voimavarat kertovat, kuinka henkilöstövoimavarojen osa-alueet ovat toisiinsa yhteydessä ja miten yhteistyö sujuu. Kyse on organisaation ja työympäristön vaikutuksesta henkilöstöön ja henkilöstön palautteen kautta yrityksen tuottavuuteen. Puitteet työympäristölle antaa fyysinen tila, mutta varsinaisen organisaation muodostavat siinä toimivat ihmiset.<sup>20</sup> Niinpä tarkan rajan vetäminen yksilö- ja ryhmäkohtaisten osa-alueiden välille on hankalaa. Esimerkiksi työtyytyväisyys on käsitteenä yksilökohtainen, mutta silti läheisessä yhteydessä työryhmän toimivuuteen. Useinhan työntekijä on tyytyväinen paikkaansa ennen kaikkea jonkin työryhmän jäsenenä. Yleisin mittautustapa organisaatiosidonnaisille voimavaroille ovat erilaiset yrityksen ilmapiiriä kartoittavat kyselytutkimukset, joiden avulla selvitetään:<sup>21</sup>

- yrityksen päämäärien selkeys henkilöstölle
- työsuhteet ja työn sisältö
- urakehitys/-mahdollisuudet
- vaikutus- ja kommunikaatiokanavat
- työtyytyväisyys
- palkkaus- ja palkkiorakenne

---

18) Ahonen (1992:110)

19) Ahonen (1992:49)

20) TM (1996)

21) Ahonen (1996:4)

Yrityksen henkilöstövoimavarat kattavat siis kolme osa-aluetta. Määrälliset ja laadulliset voimavarat kertovat yrityksen käytössä olevan kapasiteetin työympäristön määrätessä sen, kuinka hyvin henkilöstövoimavaroja hyödynnetään. Mikäli organisaatio toimii tehokkaasti, sen suorituskyky on suurempi kuin yksilöiden voimavarojen yhteenlaskettu summa.<sup>22</sup>

*Henkilöstövoimavarat*

= henkilöstön määrällinen työpanos x henkilöstön laadullinen työpanos x työympäristö ja organisaatio

## 2.3 Varallisuus

Yrityksen *varallisuus (assets)* koostuu aineellisista ja aineettomista osaluueista (laatikko 2). Varallisuudelle määritellään yleisesti kolme ehtoa:<sup>23</sup> Varallisuus on

- taloudellinen voimavara (eli sisältää mahdollisuuden tulevista taloudellisista hyödyistä),
- joka on jonkin yhteisön kontrollin alaisena ja
- jonka arvo tai hinta on hankintatilanteessa (tapahtuma, joka oikeuttaa edellä mainittuun kontrolliin) objektiivisesti määriteltävissä.

Laatikon 2 määritelmien mukaan aineeton varallisuus sisältää lailla suojatut varat kuten patentit, tekijänoikeudet ja tuotenimet sekä yrityksen *goodwillin*. Goodwillia (tai negatiivisessa muodossa badwillia) saattaa esiintyä yritysostojen yhteydessä, jolloin se on erotus maksetun hinnan ja yrityksen varallisuuden kirja-arvon välillä. Flamholz (1985) mukaan goodwill koostuu kahdesta tekijästä. Ensimmäinen on asiakkaiden lojaalisuuden arvo eli asiakassuhteiden jatkuminen ja toinen on organisaation henkilöstön tietojen ja taitojen arvo eli kyky tehdä voittoa yrityksen tuotteilla ja palveluilla.

---

22) TM (1996)

23) Esim. Anthony ja Reece OECD:n julkaisussa (1996a:44), Egginton (1990), Maunders (1993)

## Laatikko 2. Varallisuus: termistö

*Aineellinen varallisuus (tangible assets)*

varallisuutta, johon liittyy laillisia oikeuksia suhteessa määrättyyn yksityis- tai julkishenkilöön sekä varallisuutta, joka on fyysisesti olemassa.

*Aineeton varallisuus (intangible assets)*

varallisuutta, johon liittyy joko laillisia oikeuksia esimerkiksi patenttien ja tuotemerkkien muodossa tai odotuksia tulevista taloudellisista hyödyistä ilman laillisia oikeuksia (goodwill).

*Erotettavissa oleva aineeton varallisuus (separable intangible assets)*

aineetonta varallisuutta sulkien pois goodwillin eli aineetonta varallisuutta, joka on suojattu esimerkiksi patentilla.

*Goodwill*

yrittäjän myynti- ja kirja-arvon välinen ero.

Lähde: Egginton 1990

Teoriassa goodwillin sanotaan kuvaavan:<sup>24</sup>

- liian korkeaa/matalaa hintaa suhteessa varoihin ja velkoihin sekä toiminnan tulokseen
- sitä, että kokonaisuus on arvokkaampi kuin sen osien summa
- sitä, että yksi tai useampi varallisuustekijä on väärin arvostettu
- kasvavia voittoja, jotka ostaja odottaa yrityskaupan seurauksena saavansa
- tarkemmin identifioimatonta aineetonta varallisuutta (tai velkaa), kuten henkilöstö.

Tehtyjen määritelmien perusteella yrityksen henkilöstövoimavarat eli siten myös henkinen pääoma näyttävät sisältyvän pääasiallisesti goodwilliin, jonka kautta ne lukeutuvat aineettomaan varallisuuteen.

---

24) Gröjer ja Johanson (1996)

## 2.4 Henkinen pääoma vs. fyysinen pääoma<sup>25</sup>

Talousteoriasta löytyy kolme periaatteellista syytä sille, miksi henkistä pääomaa ei yrityksissä rinnasteta fyysiseen pääomaan:<sup>26</sup>

- Henkinen pääoma on aineetonta varallisuutta (katso luku 2.3. edellä).
- Henkisen pääoman mittaaminen sekä objektiivisen raportointikäytännön kehittäminen on hankalaa.
- On vaikea määrittää, kuka henkisen pääoman omistaa. Henkisen pääoman konkreettinen siirtäminen toisen omistukseen on mahdollista ainoastaan organisaatiossa.

Edelleen on väitetty, että henkisen ja fyysisen pääoman tasa-arvoinen kirjanpito- ja rahoituslaitosten toimintatapojen kanssa.<sup>27</sup> Prusakin ja Kalverin (1996) mukaan aineellinen ja aineeton pääoma eroavat toisistaan kahdessa suhteessa. Ensinnäkin aineelliselle pääomalle on olemassa toimivat markkinat. Markkinahinta antaa pääomalle määrätyn arvon, olipa arvolla pääoman omistajalle myöhempää merkitystä tai ei. Toiseksi, aineelliselle pääomalle on olemassa yleisesti hyväksytyt poistomenetelmät, jotka arvottavat pääomaa tulevana ajankohtina, olipa arvolla merkitystä taloudellisia päätöksiä tehtäessä tai ei.

---

25) Luvussa 2.4 käytetään rinnakkain termejä henkinen ja fyysinen pääoma sekä aineeton ja aineellinen varallisuus. Vaikka yrityksen aineeton varallisuus käsitteellisesti sisältää esimerkiksi tuotemerkit ja patentit, viitataan tässä asiayhteydessä lähinnä henkilöstösidonnaiseen varallisuuteen eli henkiseen pääomaan. Aineellinen varallisuus rinnastetaan fyysiseen pääomaan, kuten koneisiin ja laitteisiin.

26) Esim. OECD (1996), Milgrom ja Roberts (1992), Turner (1996)

27) OECD (1996a)

### 2.4.1 Mittausongelma

Kohdan 2.3 varallisuuden määritelmästä voidaan johtaa neljä ehtoa, joiden tulee täytyä ennen kuin henkinen pääoma on kirjanpidollisesti rinnastettavissa aineelliseen varallisuuteen.<sup>28</sup>

*Ehto 1:* Työntekijöiden osaamisesta syntyvä potentiaalinen tuotos eli tulevaisuuden hyödyt on pystyttävä mittaamaan objektiivisesti.

*Ehto 2:* On osoitettava, että realisoituessaan henkiseen pääomaan tehdyn investoinnin tuotto jää investoijan hyväksi. Kyse on varallisuuden omistuksesta ja/tai kontrollista.

*Ehto 3:* Ostohinnan tai henkisen pääoman ollessa kyseessä “vuokra” hinnan, on oltava objektiivisesti määriteltävissä.

*Ehto 4:* Työ- ja pääomamarkkinoiden on pystyttävä arvioimaan henkisen pääoman tuotospotentiaalia päivittäisten liiketoimien perusteella. Jotta “arvonmuutosten” seuranta markkinoilla olisi mahdollista, tarvitaan toimivaa mittaus- ja raportointijärjestelmää. Sama pätee edellä kohtaan kolme eli henkisen pääoman arvon määrittämiseen.

Machlup<sup>29</sup> toteaa, että aineellisen ja aineettoman varallisuuden pääasiallinen ero ei ole aineellisen varallisuuden “käsinkosketeltavuus”. Tässä yhteydessä aineellinen on hänen mukaansa jopa hieman harhaanjohtava termi. Kone ei muutu pääomahyödykkeeksi pelkästään siksi, että se nähdään tai sitä voidaan koskettaa. Se on pääomahyödyke, koska sillä on oletettua kapasiteettia tuottaa jotakin. Tuottokapasiteetti puolestaan ei koskaan ole aineellista ja se on liitettävissä yhtäläillä fyysiseen kuin henkiseenkin pääomaan. Ongelmana on määrittellä tuottavan kapasiteetin suuruus eli *tuleva tuottopotentiaali* sekä sille *markkinoilla muodostuva hinta*.

---

28) OECD (1996a:44)

29) Teoksessa OECD (1996a:45)

Seuraava vaihe on selvittää, eroavatko henkisen ja fyysisen pääoman arvonmääritys toisistaan siinä määrin kuin nykyinen kirjanpitoikäytäntö antaa ymmärtää. Vaikeutena henkisen pääoman *tuottopotentialin* määrittelyssä on objektiivisten mittausmahdollisuuksien puuttuminen. Koneille on usein olemassa tekniset tuotantonormit (kuten x kappaletta minuutissa). Henkisen pääoman tuotos on ennakolta ainoastaan arvioitavissa ja arvio on aina subjektiivinen käsite.

Toinen tuottopotentialin selvittämiseen liittyvä hankaluus on sidoksissa seuraavassa käsiteltävään omistuskysymykseen. Koska yritys ei omista henkilöstöään, ovat työntekijät jatkuvasti vapaita lähtemään (tappioriski). OECD:n (1996a) mukaan fyysisen pääoman tuottopotentiali on vastavasti altis tappio- ja vahinkoriskille sekä teknistä kehitystä seuraavalle vanhenemiselle. Erona kuitenkin on, että koneille ja laitteille on lähes aina mahdollista arvioida vaihtoehtoiskustannuksia esimerkiksi jäännös-, vuokra- tai jälleenmyyntiarvon muodossa. Henkiselle pääomalle on olemassa ainoastaan vuokra-arvo eli markkinoilla määräytyvä palkkataso.<sup>30</sup>

Fyysisen pääoman tuottavan kapasiteetin (edellä mainitut x kappaletta minuutissa) perusteella on mahdollista karkeasti selvittää kysyntä- ja tarjontatekijöihin nojautuva “oikea” *markkinahinta*. Henkisen pääoman yhteydessä ensimmäinen hankaluus hinnanmuodostuksen suhteen on tuottoasteen subjektiivinen määrittely. Toinen ongelma on muodostaa markkinat tuotteelle, jota ei varsinaisesti ole olemassa. *Arvio* henkisen pääoman tuottopotentialista on *fyysisesti liitettävissä* yksilöön tai ryhmään. Henkilösidonnainen kapasiteetti *ei* kuitenkaan *ole myytävissä* orjayhteiskunnan ulkopuolella.<sup>31</sup>

## 2.4.2 Omistusongelma

Ehto 2:n (s.15) mukaan on kyettävä osoittamaan, että sijoituksen tehnyt saa pitää investointinsa mahdolliset tuotot. Ehto on kohtuullisen yksinkertainen osoittaa todeksi, mikäli kyseessä on yksityishenkilö. Ei liene epä-

---

30) Tässä yhteydessä palkka on lisäksi epätarkka arvio, koska palkanmuodostukseen vaikuttavat monet tekijät, joilla ei välttämättä ole mitään yhteyttä palkansaajan henkiseen pääomaan.

31) OECD (1996a)



lystäkään siitä, että kaikki omistavat osaamisensa ja ovat siten oikeutettuja osaamisen kasvuun sekä kasvua seuraaviin hyötyihin. Tilanne mutkistuu hieman, kun yksilö sijoitetaan työmarkkinoille. Rekrytoimalla uusia työntekijöitä yritys saa henkistä pääomaa, mutta sillä ei ole omistusoikeutta hankittuun varallisuuteen.

On selvää, että yritys ei omista työntekijöitään. Työntekijöiden henkinen pääoma on siitä huolimatta yrityksen tulokseen vaikuttava resurssi. IAS<sup>32</sup> 17:n - "Accounting for leases" - mukaan tilinpäätökseen tulisi sisällyttää fyysinen pääoma, jota yritys ei omista, mutta joka riski- ja tulosominaisuuksiltaan on omistukseen rinnastettavissa. IAS 17:n perusteella raportointiperusteeksi siis riittää varallisuuden *kontrolli*. Lisäksi on todettu, että tilinpäätöstiedot eivät anna oikeaa kuvaa yrityksen tilasta, ennen kuin kaikki omistukseen rinnastettavat *sekä fyysisen että henkisen pääoman erät* on raportoitu.<sup>33</sup>

Se, että yritys ei omista työntekijöidensä henkistä pääomaa, johtaa mielenkiintoisiin pohdiskeluihin niin kutsuttuun *sisäiseen koulutukseen* liittyen. Sisäinen koulutus kuvaa työsuhteen puitteissa tapahtuvaa lisäkoulutusta sisältäen kaikki opintomuodot työnantajan järjestämien ja yleensä kokonaan kustantamien "virallisten" kurssien ja työtoverien varsin epämuodollisen työhön perehdyttämisen välillä. Työnantajan järjestämä koulutus voidaan toteuttaa joko työpaikalla tai työpaikan ulkopuolella.<sup>34</sup>

Sisäinen koulutus voi kasvattaa työntekijän *yleistä* tai *yrityskohtaista* henkistä pääomaa. Yleistä henkistä pääomaa ovat tiedot ja taidot, joista on hyötyä työmarkkinoilla kokonaisuutena eli myös muiden työnantajien palveluksessa. Milgromin ja Robertsin (1992) mukaan yleiseen henkiseen pääomaan sisältyvät muun muassa myynti- ja markkinointitaidot sekä talousterminologian ja kirjanpitokäytännön tuntemus. Yrityskohtainen henkinen pääoma on nimensä mukaisesti tietyn yrityksen toimintaan liittyvää osaamista. Käytännössä jaottelu ei ole näin mustavalkoinen. Omaksi välimuodokseen voidaan erottaa esimerkiksi *toimialakohtainen* henkinen pääoma. Se on kapasiteettia, jota voidaan hyödyntää nykyisen työnantajan

---

32) International Accounting Standards

33) Turner (1996)

34) Björklund ym. (1996)

palveluksessa sekä saman toimialan muissa yrityksissä, mutta ei enää toisilla toimialoilla.

Edellä todettiin, että sisäinen koulutus on lähes poikkeuksetta työnantajan kustantamaa, mikä teoriassa ei kuitenkaan ole optimaalisin ratkaisu. Kuinka koulutuksen kustannukset tulisi jakaa? Teoreettisessa keskustelussa<sup>35</sup> on ehdotettu, että mikäli sisäinen koulutus lisää työntekijän yleistä henkistä pääomaa, hänen pitäisi itse olla valmis maksamaan koulutuksensa. Työnantaja ei periaatteessa halua näihin kustannuksiin osallistua, koska hän menettää koulutuksen tuoman hyödyn, mikäli työntekijä vaihtaa työpaikkaa. Työntekijän taas tulisi olla valmis yleisen osaamisensa kehittämiseen, koska koulutus antaa hänelle joka tapauksessa henkilökohtaista lisäarvoa työmarkkinoilla. Yleissivistävä sisäinen koulutus voi olla myös kokonaan tai osin esimerkiksi valtion tukemaa.

Ongelma syntyy sisäisen koulutuksen kasvattaessa ainoastaan yrityskohtaista henkistä pääomaa, jolloin sekä työntekijä että työnantaja ovat haluttomia osallistumaan kustannuksiin. Työnantaja pelkää menettävänsä koulutushyödyn, mikäli työntekijä jättää yrityksen.<sup>36</sup> Työntekijä puolestaan pelkää, että hän joutuu ”maksamaan turhasta”, mikäli hänet esimerkiksi irtisanotaan. Sijoittaessaan koulutukseensa työntekijä odottaa ansaitsevan sa paremmin tulevaisuudessa. Joutuessaan vaihtamaan työnantajaa hän menettää korkeamman palkan, eikä pysty hyödyntämään hankkimaansa yrityskohtaista osaamista toisten työnantajien palveluksessa.

Sopimusteoria<sup>37</sup> tarjoaa erään ratkaisuvaihtoehdon sisäisen koulutuksen kustannusten jakamiselle. Työsopimus on laadittava sellaiseen muotoon, että sekä työntekijä että työnantaja haluavat pysyä sopimuksessa kunnes sisäisen koulutuksen hyöty on realisoitunut. Teorian mukaan tämä onnistuu, mikäli osapuolet pystyvät optimoimaan kustannusten ja hyötyjen ja-

---

35) Tässä lähteenä on käytetty teosta Björklund ym. (1996).

36) Maundersin (1993) mukaan yhden työntekijän sijasta tulisi tarkastellaan henkilöstöä ryhmänä (ja koko ryhmälle suunnattua koulutusta). Tällöin voidaan olettaa, että vaikka yksi työntekijä vaihtaisi työpaikkaa jää jäljelle riittävä määrä muita korvaamaan koulutuskustannukset takaisin yritykselle.

37) Sopimusteoriasta esim. Björklund ym. (1996), Hart (1983), Hart ja Holmström (1987) sekä Milgrom ja Roberts (1992).

on. Käytännössä optimaalinen jako tarkoittaa, että työntekijä maksaa aluksi osan koulutuksesta esimerkiksi pienempänä palkkana. Myöhemmin palkkaa nostetaan, jotta työntekijä saa vastaavasti osansa koulutuksen hyödyistä.

Työnantaja voi myös kustantaa sisäisen koulutuksen kokonaisuudessaan ja pitää kaikki koulutuksen mahdolliset lisähyödyt. Tällöin työntekijän palkka pysyy koko ajan markkinoiden määräämällä palkkatasolla. Markkinapalkkatason noustessa työntekijälle saattaa syntyä houkutus siirtyä korkeamman palkan yritykseen, jolloin nykyisen työnantajan vaihtoehtona on joko korottaa palkkaa markkinatasoa vastaavasti tai ottaa käyttöön muita kannusteita työntekijän pitämiseksi.

Hyvä esimerkki edelliseen teoriaan ovat erityyppiset koulutusohjelmat, joita monet kansainväliset suuryritykset järjestävät nuorille työntekijöilleen. Harjoitteluohjelmiin liittyvä sopimus on saatettu laatia esimerkiksi siten, että työnantaja maksaa normaalisti koulutuksen ja koulutusajan palkan, mutta harjoittelija sitoutuu työskentelemään yrityksen palveluksessa määrätyn ajan (esimerkiksi 2-4 vuotta) koulutusjakson päättymisen jälkeen.

Vuosi 1996 julistettiin Euroopan elinikäisen oppimisen vuodeksi. Teeman avulla haluttiin painottaa henkisen pääoman ja koulutuksen merkitystä muuttuvassa yhteiskunnassa. Teemavuoden yleisesitteessä todetaan, että "henkilökohtaisen kehityksen ja yhteiskunnallisen muutoksen prosessin läpi vieminen edellyttää jokaiselta entistä syvempää motivoituneisuutta ja suurempaa aktiivisuutta oman tietotason kohottamiseksi". Jatkuvan koulutustarpeen myötä koulutuskustannukset ja niiden jako on entistä ajankohtaisempi ongelma. Kuka maksaa elinikäisen oppimisen?

Otala (1996:77-78) ehdottaa kustannuksia jaettavaksi yhteiskunnan, työnantajien ja yksilöiden kesken. "Elinikäisen oppimisen rahoitus ei voi olla pelkästään työnantajien ja yksilöiden osalta, koska silloin moni työelämän ulkopuolella oleva ja pk-yrityksessä työskentelevä jää helposti kouluttautumatta. Rahoitus ei voi myöskään olla vain yhteiskunnan vastuulla, koska se ei johda riittävän tulokselliseen kouluttautumiseen. Koulutuksen maksuttomuus on kaikesta hyvästä huolimatta johtanut liian usein siihen, ettei osaamista arvosteta riittävästi eikä sen kehittämistä toteuteta riittävän tavoitteellisesti ja tehokkaasti."

### **3. HENKILÖSTÖVOIMAVAROJEN RAPORTOINTI**

#### **3.1 Historia pähkinäkuoressa**

##### **3.1.1 Raportoinnin alkuvaiheet<sup>38</sup>**

Henkistä pääomaa on käsitelty kirjanpidollisesti lähinnä orjayhteisöissä. The Andrew Brown Company, kehräämö USA:n etelävaltiossa, teki yksinkertaisia henkilöstölaskelmia jo 1800-luvun puolivälissä. Yhtiön tuloslaskelma erittelee orjien ruuan, majoituksen, vaatteiden ja lääkärihoidon kustannukset. Taseesta löytyvät arvot muun muassa vankkureille, muuleille ja neekereille. Kirjaa pidettiin syntymän- ja kuolemantapauksista, pakenemisista sekä ostoista. Investoinneista uusiin orjiin paras esimerkki on Spencer-nimisen sepän hankinta. A. Brown & Co. päätyi maksamaan orjasta huikeat 1020 dollaria sillä perusteella, että orja oli tuonut edellisille omistajilleen 300 dollarin vuosittaisen lisäarvon.

Todetessaan, että vapaa työläinen huolehtii itse itsestään orjan ylläpidon jäädessä isännän kustannettavaksi, Adam Smith tukeutui henkilöstövoimavarojen kustannuksiin perustellessaan orjayhteiskunnan epätaloudellisuutta. Smith kirjoittaa edelleen, että mikäli ihminen koulutetaan kalliisti suurta pätevyyttä vaativaa työtä varten, hänen voidaan rinnastaa arvokkaaseen koneeseen. Koneen lailla työntekijän tulee olla tarpeeksi tuottava kattamaan investointikustannukset korkojen kanssa. Tässä viitataan siihen, että henkisen pääoman arvon laskeminen on mahdollista. Johtuen epävarmuudesta ihmisiin suhteen se on kuitenkin vaikeampaa kuin koneiden ja laitteiden eli fyysisen pääoman arvon selvitys.

Useat ekonomistit ovat vastustaneet henkisen pääoman käsittelyä varallisuutena tai pääomana, koska pääoma on periaatteessa tarkoitettu henkilöiden käyttöön ja avuksi. Toisaalta, esimerkiksi von Thünenin mielestä ihmisten käsitteleminen pääomanhyödykkeinä ei ole vapaudenriistoa. Päinvastoin, mikäli näin ei tehdä, se kostautuu selkeästi esimerkiksi sotatilan-

---

38) Gröjer ja Johanson (1996:20-21)

teessa. Taistelussa “sata miestä saatetaan uhrata puolustettaessa yhtä tykkiä”. Tämä johtuu siitä, että “tykin hinta on poissa julkisista varoista, kun taas sotilaita on saatavilla ilman korvausta”.

### 3.1.2 Raportointi 1960-luvulta eteenpäin<sup>39</sup>

Flamholz (1985) jakaa henkilöstöraportoinnin 1960-luvun jälkeisen kehityksen viiteen vaiheeseen:

*Vaihe 1:* Vuosina 1960-1966 luotiin henkilöstövoimavarojen raportoinnin perusideat. Vaikutteita antoivat henkisen pääoman teoria, organisaatio-psykologia, uutuutena omaksuttu henkilöstösuuntautunut lähestymistapa<sup>40</sup> sekä henkisen pääoman sisäistäminen osaksi yrityksen goodwillia.

*Vaihe 2:* 1960-luvun loppupuolella keskityttiin perustutkimukseen sekä laskentamallien kehittelyyn ja testaamiseen. Mallien avulla pyrittiin selvittämään henkisen pääoman kustannuksia ja arvoa. Henkilöstövoimavarojen raportoinnille etsittiin sekä yrityksen sisäisiä että ulkoisia sovellus-alueita ja raportointia testattiin yritysympäristössä.

*Vaihe 3:* 1970-luvun alussa henkilöstövoimavarojen raportointi herätti runsaasti kiinnostusta länsimaissa. Yritykset luoda organisaatioihin seuranta- ja raportointijärjestelmiä lisääntyivät. Pääosa kokeiluista tehtiin suhteellisen pienissä yrityksissä. Eräs testiorganisaatio oli teollisuusyritys R. G. Barry Corporation. 1960-luvun lopulla (eli vaiheessa 2 edellä) R. G. Barrylla tehtiin ensimmäiset yritykset määrittellä henkilöstövoimavarojen historiallisia kustannuksia. Kolmannen vaiheen tutkimuksissa yritys sai runsaasti mielenkiintoa julkistaessaan (ainakin muutaman vuoden ajalta) henkilöstöinformaatiota tilinpäätöksen yhteydessä. Valitettavasti henkinen pääoma taseessa johti siihen, että henkilöstövoimavarojen raportointi miellettiin virheellisesti käsittelemään henkilöitä objekteina. “Putting people on the balance sheet” oli monelle raportoinnin voimakkain mielikuva.

---

39) Flamholz (1985:1-4), Gröjer ja Johanson (1996:22-24)

40) Engl. human resource perspective

*Vaihe 4:* Vuosina 1976-1980 kiinnostus henkilöstövoimavarojen raportointia kohtaan hiipui sekä akateemisissa että yrityspiireissä. Eräänä syynä oli, että kohtuullisen vaivaton perustutkimus oli jo suoritettu. Jatko oli monimutkaisempaa ja vaati panostusta, jota vain harvat tutkijat pystyivät tarjoamaan. Lisäksi tarvittiin koekaniineiksi halukkaita organisaatioita, koska jatkoprojektit vaativat raportoinnin testaamista käytännössä. Testiprosessien läpivienti tuli suhteettoman kalliiksi, ja saatavat hyödyt olivat epävarmoja. Yritysten innostusta heikensi lisäksi se, että hyödyt toteutuessaankin kohdistuisivat koko alalle testiorganisaation toimiessa maksumiehenä. Niinpä raportoinnista julkaistiin ainoastaan muutama merkittävä tutkimus, ja yritykset suuntasivat mielenkiintonsa muihin ajankohtaisiin teemoihin. Tässä pisteessä henkilöstövoimavarojen raportointi vaikutti lupaavalta idealta, jolle ei löytynyt jatkoa.

*Vaihe 5:* Vaikka innostus edellisessä vaiheessa laantui, se ei koskaan täysin sammunut. Kiinnostus elpyi vuosikymmenen taitteessa. Ensimmäinen uusi aalto sijoittuu vuodelle 1980, jonka jälkeen tutkimus on vilkastunut ja yritysten kiinnostus käytännön toimintaan on kasvanut. Flamholz nimeää kolme muutoksen aiheuttanutta tekijää:

- Kiinnostus tuottavuuden kasvuun ja ennen kaikkea henkisen pääoman osuuteen kasvusta lisääntyi Yhdysvalloissa.
- Japanilaisten kilpailuasema korostui. Samalla huomattiin japanilaisen ja amerikkalaisen johtamistyylin erot. Näkyvimpänä erona oli japanilaisten tapa kohdella henkilöstöä varallisuutena ja palkata työntekijät eliniäksi. Yhdysvalloissa työntekijät nähtiin kustannustekijänä, eivätkä irtisanomiset olleet harvinaisia. Henkilöstöraportoinnin kiinnostavuutta niin teoreetikkojen kuin yritysjohtajien silmissä lisäsivät ensinnäkin perusajatus, jonka mukaan työntekijät ovat voimavaroja eivätkä kustannuksia ja toiseksi havainnot japanilaisista yrityksistä, joissa kyseistä filosofiaa noudattamalla kohotettiin sekä henkilöstön työmotivaatiota että yritysuskollisuutta.
- Yhdysvaltojen talousmuutokset tunnistettiin. Maa muuttui teollisesta yhteiskunnasta tietointensiiviseksi, ja muutoksen myötä henkisestä pääomasta tuli kriittinen tuotannon tekijä.

## 3.2 Sisältö

*Henkilöstövoimavarojen raportointi* on prosessi, jossa tunnistetaan ja mitataan henkilöstösidonnaista informaatiota ja välitetään tieto kiinnostuneille osapuolille. Se pitää sisällään henkilöstövoimavarojen rekrytoinnista, valinnasta, palkkauksesta, koulutuksesta ja kehityksestä aiheituneiden kustannusten sekä henkilöstön taloudellisen arvon mittauksen.<sup>41</sup>

Gleesonin (1975) mukaan henkilöstövoimavarojen raportointia voidaan lähestyä kolmesta eri suunnasta:<sup>42</sup> laskentatoimi, kansantaloustiede ja sosiaalipsykologia. Kaikki pyrkivät omista lähtökohdistaan tuottamaan parempaa informaatiota sidosryhmille.<sup>43</sup> Lisääntyneen tiedon uskotaan johtavan parantuneisiin ratkaisuihin ja sitä kautta tuottavuuden kohenemiseen. Lähestymistavat eroavat toisistaan sekä muuttujien ja mittausperusteiden että tulosten arvioinnin suhteen.

Laskentatoimen pyrkimyksenä on sovittaa tuotot ja kustannukset paremmin yhteen sekä johtaa hyödyllistä kustannusinformaatiota. Ongelmina henkilöstöresursseihin liittyen ovat lähinnä kustannusaineiston kehittäminen ja kustannusten poistot. Kustannusaineiston kehittäminen vaatii halutun lopputulosinformaation tarkentamista, toimivaa mittaria kustannusta-  
pahtumille ja sopivaa metodia tämän mittarin arvioimiselle. Poistomenetely vaatii päätöksiä poistojen suuruudesta sekä aikajänteestä, jolla poistot suoritetaan.

Kansantaloustieteellinen lähestymistapa etsii ratkaisuja henkilöstövoimavarojen arvon määrittämiselle. Se keskittyy mittaamaan ja arvioimaan hyötyjä, jotka organisaation henkisen pääoman odotetaan tulevaisuudessa tuottavan. Tätä varten on olemassa erilaisia estimointimalleja.<sup>44</sup> Toisin kuin laskennallisissa prosessissa edellä, taloustiede ei pyri sovittamaan tuottoja kustannuksiin eikä ota kantaa varallisuuden (tässä tapauksessa

---

41) American Accounting Association's Committee teoksessa Gröjer ja Johanson (1996:19)

42) Katso myös Flamholz (1985).

43) Sidoryhmiä käsitellään tarkemmin luvussa 3.4.

44) Lisätietoa malleista tarjoavat esimerkiksi Gleeson (1975) ja Sackmann ym. (1989).

siis henkilöstövoimavarojen) arvon muutoksiin. Arvonmäärittämissä ongelmiana ovat kuitenkin mittausvaikeudet eli henkilöstön tulevien suoritusten laadun ja määrän selvitys sekä sopivan koron valinta nykyarvon laskemista varten. Niinpä niiden soveltaminen ei ole kovin yleistä.<sup>45</sup>

Organisaatiopsykologit tutkivat yrityksen henkistä hyvinvointia siinä määrin kun sillä on vaikutuksia yrityksen tuottavuuteen. Mittausmenetelminä käytetään erityyppisiä kyselytutkimuksia, joiden kautta on mahdollista tuottaa hyvinkin säännöllistä ja systemaattista henkilöstöinformaatiota.

Englanninkieliset termit henkilöstövoimavarojen raportoinnin taustalla ovat *human resource accounting (HRA)* sekä *human resource reporting (HRR)*. Mikäli termien välille halutaan suomen kielessä tehdä ero, voidaan puhua henkilöstövoimavarojen laskentatoimesta<sup>46</sup> ja henkilöstövoimavarojen raportoinnista.<sup>47</sup> Näyttää siltä, että HRA on alkuperäinen termi, jolla on kuvattu henkilöstöerien kirjanpitokäsittelyä. Rinnalle on kehitetty HRR, jonka avulla on ehkä haluttu painottaa prosessin raportointipuolta eli henkilöstöinformaation tilinpäätösesitystä. Asiasisällöllisesti käsitteet ovat kuitenkin toisiaan vastaavia, joten tässä tutkimuksessa käytetään ainoastaan termiä *henkilöstövoimavarojen raportointi*.

Gröjerin ja Johansonin (1996) mukaan käsite human resource accounting on sopiva kuvaamaan yrityksen kirjanpitoa ja raportointia, mutta ei tuo tarpeeksi selkeästi esille henkilöstövoimavarojen kustannuslaskentapuolta.<sup>48</sup> Tämän johdosta he ovat laajentaneet englanninkielistä termistöä käsitteellä *human resource costing and accounting (HRCA)*, joka pitää sisällään kaikki mahdolliset henkilöstöinformaation hankintaan ja tuottamiseen liittyvät toimenpiteet. Kirjoittajat itse määrittelevät termin *henkilöstövoimavarojen oikeaoppiseksi johtamiseksi*.<sup>49</sup> Mikäli tämä suomalaisessa

---

45) Katso myös luku 3.6.1 sekä liite 1.

46) Human resource accountingista on käytetty myös termiä *henkilöstövoimavarojen laskentajärjestelmä* (esim. Lehtonen 1994).

47) Accounting = kirjanpito, laskenta; Reporting = raportointi, selostus

48) Vertaa henkilöstölaskelmat luvussa 6.1.

49) Engl. "the correct management of human resources", Gröjer ja Johanson (1996:14)



terminologiassa halutaan erottaa omaksi käsitteekseen, voidaan puhua *henkilöstövoimavarojen mittauksesta ja raportoinnista*.

Henkilöstöinformaation kerääminen, hallinta, käsittely sekä raportointi virallisessa tilinpäätöksessä tai henkilöstötilinpäätöksenä<sup>50</sup> vaativat tietojärjestelmän tukea. Tietojärjestelmää kutsutaan joko henkilöstöinformaation *seuranta- ja raportointijärjestelmäksi* tai *henkilöstövoimavarojen hallintajärjestelmäksi*. Termiä henkilöstövoimavarojen hallintajärjestelmä käyttää valtiovarainministeriön henkilöstötaloudellisen tilinpidon kehittämisyöryhmä ehdotuksessaan valtiosektorin organisaation *henkilöstötaloudellisen tilinpäätöksen* kehikoksi. VM:n (1994) ehdotus on sisällöllisesti vastaava henkilöstötilinpäätöksen kanssa eli koostuu *henkilöstötuloslaskelmasta* (mallia *henkilöstötaseeksi* ei ole annettu), henkilöstöön liittyvistä *tunnusluvuista* sekä *liitetiedoista* taulukoineen ja kuvioineen.

Viralliseen tilinpäätökseen henkilöstöinformaatio voidaan tuoda eri muodoissa. Mikäli henkilöstöerät raportoidaan taseessa, on kyse joko *henkisen varallisuuden laskentatoimesta (human asset accounting)* tai *henkisen pääoman laskentatoimesta (human capital accounting)*. Ero henkisen varallisuuden ja henkisen pääoman taseraportoinnin välillä on, että henkinen *varallisuus* on nettomääräinen erä, joka nimensä mukaisesti kirjataan taseeseen ainoastaan varoina. Henkinen *pääoma* näkyy taseen molemmilla puolilla eli varallisuuserille löytyy vastaavat velkaerät. Taseen ja tuloslaskelman ulkopuolella henkilöstöinformaatiota voidaan välittää taulukkoina, tilastoina ja graafeina sekä verbaalisesti eli *kuvailen (description)*.

Ahonen (1992:112) on todennut, että pyrkimyksenä on enemmän tai myöhemmin saada henkilöstöinformaatio mukaan viralliseen tilinpäätökseen. Hän kirjoittaa: "Toimenpiteet, joita henkilöstövoimavarojen laskentatoimen kehittäminen edellyttää, voidaan jakaa seuraaviin kohtiin:

- Tilinpäätöksen tuloslaskelman rakenteen normittaminen.
- Tilinpäätöksen taseen rakenteen normittaminen.
- Tilinpäätöksen liitetietojen vähimmäisinformaation normittaminen.
- Niiden yritysten rajaaminen, joita henkilöstövoimavarojen laskentatoimen kehittäminen koskee. Ratkaisevana ominaisuutena on erityisesti yrityskoko.

---

50) Henkilöstötilinpäätöstä käsitellään tarkemmin luvussa 4.

- Niiden instituutioiden rajaaminen, jotka tuotetun informaation pohjalta keräävät ja laativat vertailukelpoista tilastotietoa.”

OECD-maissa sovelletaan tällä hetkellä pääasiassa kahta raportointitapaa.<sup>51</sup> Ensimmäinen, joskin melko harvinainen tapa on *henkilöstöinformaation sisällyttäminen tuloslaskelmaan*. Koska kustannuserien yksityiskohtaisempi erittely ei ole lakisääteistä, tarkkaa informaatiota esimerkiksi työntekijöiden koulutukseen käytetyistä varoista ei useinkaan ole saatavilla. Toisaalta yksityiskohtaisesti eriteltyt henkilöstökustannukset eivät vielä tarkoita sitä, että yritys muuten noudattaa henkilöstövoimavarojen raportointiperiaatteita. Toinen tapa ovat *ylimääräiset liitteet*. OECD:n alueella on tehty ehdotuksia niin kutsutuiksi henkilöstötilastoiksi<sup>52</sup>, jotka ovat virallisen tilinpäätöksen ulkopuolella julkaistavia henkilöstön tilaa selvittäviä raportteja. Tähän ryhmään kuuluu myös *henkilöstötilinpäätös*, joka näyttää Suomessa olevan henkilöstövoimavarojen vallitseva raportointimuoto.

Maunders (1993) yhdistää seuraavana esiteltävät tavoitteet, rajoitteet ja sidosryhmät henkilöstöinformaation raportointiin *virallisessa tilinpäätöksessä*. Pääosa ehdoista on kuitenkin asiasisältönsä puolesta sovellettavissa myös henkilöstötilinpäätöksiin. Poikkeuksen tekevät esimerkiksi lakisääteiset rajoitteet. Koska henkilöstötilinpäätökset eivät kuulu kirjanpitolain alaisuuteen, niiden muoto ja asiasisältö on vapaasti valittavissa.

### 3.3 Tavoitteet

Henkilöstövoimavarojen raportoinnille löytyy kirjallisuudessa pääasiallisesti seuraavat kolme tavoitetta:<sup>53</sup>

- *Päätöksentekoon vaikuttaminen*: tuottaa olennaista informaatiota sidosryhmille.
- *Ohjaus*: helpottaa resurssien hallintaa yrityksen sisällä.

---

51) Maunders (1993)

52) Engl. employee-related statistics

53) Katso esim. Lehtonen (1994), Maunders (1993) ja Sackmann ym. (1989).

- *Motivaation parantaminen*: edesauttaa muutoksia johtotasolla ulkoisen raportoinnin palautevaikutusten kautta.

Tarkoituksena on siis seurata ja arvioida työprosesseja ja tuottaa niistä numeerisessa muodossa olevaa informaatiota, toimia viitekehikkona päätöksenteon helpottamiseksi sekä motivoida yrityksen päätöksentekijöitä omaksumaan henkilöstösuuntautunut lähestymistapa.<sup>54</sup> Henkilöstö ja henkilöstöön käytetyt varat tulisi nähdä yrityskohtaista lisäarvoa tuovana investointina, eikä välittömästi tuloksesta poissa olevana kustannuseränä. Yrityskohtainen lisäarvo - sen kasvaminen tai väheneminen - on osittain riippuvainen henkilöstöinvestointien johtamisesta ja hallinnasta, joten motivaatiovaikutusta syntyy myös ulkoista kautta johdon pätevyuden ollessa tilinpäätösten lukijoiden arvioitavissa.

### 3.4 Sidosryhmät

Ketä edellä mainitut päämäärät palvelevat? Periaatteessa kaikkia, jotka syystä tai toisesta ovat tiettyjen yritysten toiminnasta kiinnostuneita. Yksityissektorilla toimivan organisaation sidosryhmät on listattu seuraavasti:<sup>55</sup>

- *Oman pääoman sijoittajat/omistajat*: Yksityiskohtainen informaatio yrityksen henkilöstövoimavaroista auttaa sijoittajia/omistajia arvioimaan tarkemmin sijoituksensa tuottoa ja mahdollista riskiä. Ennen kaikkea raportointi virallisessa tilinpäätöksessä eli henkilöstöerien kirjaus taseeseen ja vastaavat poistot tuloslaskelmassa antaa konkreettisen käsityksen työntekijöistä eli yrityksen tärkeimmistä voimavaroista.<sup>56</sup>
- *Lainanantajat*: Lainanantajiin pätevät pääosin samat argumentit kuin omistajiin edellä. Tehokkaammalla taseinformaatiolla saattaa olla vaikutusta luototusratkaisuja ohjaaviin tunnuslukuihin.

---

54) Engl. human resource perspective

55) Maunders (1993)

56) Engl. the greatest assets

- *Työntekijät* saavat henkilöstöinformaatiota todennäköisesti myös muista lähteistä kuin virallisista tilinpäätöksistä. Henkilöstövoimavarojen muodollinen raportointi saattaa kuitenkin lisätä sisäisesti hankittuun informaation uskottavuutta ja luotettavuutta. Tuleville työntekijöille se kertoo yrityksen harjoittamasta henkilöstöpolitiikasta sekä työn mahdollisesta vakaudesta ja säilyvyydestä. Mikäli yritys pystyy välittämään itsestään myönteisen kuvan ulospäin, parantaa se myös mahdollisuuksiaan rekrytoida hyvätasoista henkilökuntaa kohtuulliseen hintaan.<sup>57</sup>
- *Analyytikot ja sijoitusneuvojat* tuottavat informaatiota muille sidosryhmille, joten heidän tiedontarpeensa on oletettavasti sidoksissa toimeksiantajaan. He saattavat tosin kaivata tietoa toimeksiantajan tarpeita laajemmassa muodossa voidakseen itse prosessoida sitä edelleen.
- *Muut kontaktit*, kuten toimittajat, asiakkaat ja kilpailijat hyötyvät henkilöstöinformaatiosta siinä määrin, kuin informaatio auttaa heitä kehittämään ennusteitaan yrityksen tulospotentiaalista ja taloudellisesta vakaudesta. Kilpailijoiden saama hyöty saattaa kohdeyrityksen kannalta olla jopa haitta kilpailuasetelmasta riippuen.
- *Hallituselimet*: Myös hallituselimillä on usein etuoikeutettu pääsy yrityksen tietoihin. Henkilöstövoimavarojen raportointi kuitenkin edesauttaa tarkastusta ja seurantaa koskien yrityksen henkilöstöpolitiikkaa ja sen noudattamista lakien ja säädösten mukaisesti.
- *Yksityishenkilöt*: Informaation tuottaminen henkilöstövoimavaroista voidaan katsoa tärkeäksi osaksi yhteisön sosiaalista raportointia, mikä mahdollistaa edelleen yrityksen sosiaalisen vastuun laajemman arvioinnin.

### 3.5 Rajoitteet

---

57) Ahonen (1992:53)

Todellisia tai potentiaalisia rajoitteita henkilöstövoimavarojen raportoinnille esiintyy neljässä muodossa:<sup>58</sup>

- *Laki- ja järjestyssäätöiset rajoitteet:* Lakisäätöiset rajoitteet saattavat liittyä niin tase- ja tuloslaskelmainformaatioon kuin liitetietoihin. Lukuunottamatta henkilöstömäärään, palkkoihin ja eläkkeisiin liittyviä yksityiskohtia ei henkilöstöinformaatiolle näytä OECD:n alueella olevan standardoituja sisältörajoituksia. Liitetietoja koskeva informaatiovelvollisuus vaihtelee hieman sen mukaan, onko kyse pörssi-yhtiöstä vai ei. Liitetietojen rajoitukset ovat kuitenkin normaalimuodossa minimivaatimuksia, joten “ylimääräisen” tiedon välittäminen on yrityksen itsensä päätettävissä.
- *Eettiset rajoitteet:* Henkilöstövoimavarojen tasekirjausten on väitetty aiheuttavan varallisuuden omistajavaikutuksia, jotka eivät ole hyväksyttävissä. Tämä liittyy pohdiskeluun henkisen pääoman omistuskysymyksestä sekä henkisen ja fyysinen pääoma kirjanpidollisesta rinnastettavuudesta. Eettisten ongelmien ei pitäisi muodostua ylitsepääsemättömäksi esteeksi henkilöstöinformaation raportoinnille.<sup>59</sup>
- *Järkevyysrajoitteet:*<sup>60</sup> Valitun henkilöstövoimavarojen raportointimuodon järjestyksellisyys on sidoksissa taustalla olevan seuranta- ja raportointijärjestelmän toimivuuteen. Toisaalta eräs raportoinnin päämäärästä on motivoitua yrityksen sisäistä kehitystä henkilöstösuuntautuneemmaksi, joten yrityksen tietojärjestelmät saattavat hyvinkin kehittyä raportoinnin aktiivisen aloittamisen jälkeen.
- *Laadulliset piirteet:* Jotta informaatio soveltuisi ulkoisen raportoinnin tarpeisiin, tulisi sen täyttää määrätyt laadulliset tavoitteet. IAS:n<sup>61</sup> mukaisesti nämä ovat:

---

58) Maunders (1993)

59) Vertaa luku 2.

60) Engl. feasibility constraints

61) International Accounting Standards

*Ymmärrettävyys:* Informaation ymmärrettävyys on yhteydessä lukijan sivistystasoon. Pisimmälle viety vaade on, että kaikkien tulisi kyetä tulkitsemaan informaatiota, olipa heillä taloudellista taustaa tai ei. Vastakommenttina tähän on todettu, että taloustermejä ymmärtävää apua on sitä tarvitseville tarjolla kohtuulliseen hintaan. Eräänlaisena kompromissina on siten muotoiltu, että informaatio on tähdätty käyttäjille, joilla on “kohtuulliset” tiedot aihealueelta ja jotka ovat “kohtuullisen” ahkeria ja kykeneviä soveltamaan tietojaan.

*Tarkoituksenmukaisuus:* Informaatio on tarkoituksenmukaista, mikäli tiedon tarvitsija voi hyödyntää sitä päätösprosessissaan. Ideaalitapauksessa informaation tuottajalla tulisi siis olla yksityiskohtaista tietoa informaation lopullisen käyttäjän harkitsemista ratkaisuksista, mikä yleisesti ottaen on tuskin mahdollista. Toisaalta AICPA<sup>62</sup> ehdottaa julkaisussaan vuodelta 1994 suuntautumista joustavampaan raportointiin. Koska käyttäjät eroavat tiedontarpeensa suhteen on turhaa, että kaikki yritykset pyrkivät raportoimaan kaiken mahdollisen. Tiedonvälitys tehostuisi, mikäli yrityksillä olisi mahdollisuus segmentoida tilinpäätöksensä.

*Materiaalisuus:* Informaatio on materiaalista silloin, kun sen pois jättämisellä tai väärällä tulkinnalla on vaikutusta käyttäjän tekemiin taloudellisiin päätöksiin. Kuten edellä, riippuvuus käyttäjien tarpeiden yksityiskohtaisesta selvittämisestä tekee tästäkin väitteestä hieman hankalan soveltaa henkilöstövoimavarojen raportoinnin tarpeisiin.

*Luotettavuus:* Ollakseen luotettavaa tiedon tulee tunnollisesti kuvata tapahtunutta. Perinteisesti tämän on tulkittu tarkoittavan sitä, että ulkoisessa raportoinnissa käytettävän informaation tulee olla objektiivista ja harhatonta.

*Kustannus-hyöty -suhde:* Informaation tuottamiskustannukset eivät periaatteessa saisi ylittää informaatiosta saatavaa hyötyä. Käytännössä lopullisen kustannus-hyöty -suhteen todentaminen on hankalaa, koska normaalitapauksessa kustannukset ovat varsin selkeästi mitattavissa, kun taas hyödyt voidaan ainoastaan arvioida.

---

62) American Institute of Certified Public Accountants, Inc.

### 3.6 Raportointimuodot

Henkilöstöinformaatio voidaan tuoda yrityksen *virallisiin tilinpäätöstietoihin* neljässä eri muodossa tai niiden yhdistelmänä.<sup>63</sup> Vaihtoehdot ovat

- Tase- ja tuloslaskelmainformaatio
- Taseen ulkopuolinen, mutta tuloslaskelmaan sisältyvä informaatio
- Taseen ja tuloslaskelman ulkopuolinen, mutta vuosikertomukseen sisältyvä informaatio
- Vuosikertomuksen ulkopuolinen informaatio

Ensimmäinen kohta on pisimmälle viety raportointiversio, jossa henkilöstökustannukset rinnastetaan investointeihin. Varallisuus- ja pääomaerät näkyvät tasetiedoissa ja varallisuuserien muutokset eli tehdyt poistot tuloslaskelmassa. Varoiksi kirjataan investoinnit esimerkiksi työntekijöiden rekrytointiin sekä koulutukseen ja veloiksi vastaavat palkka- sekä koulutusmenot.

Henkilöstön kirjaamista taseeseen ei ole varauksetta hyväksytty. On väitetty, että se on yksilöiden liiallista esineellistämistä. Mikäli tätä halutaan välttää, voidaan tase jättää koskemattomaksi ja keskittää informaatio tuloslaskelmaan (toinen kohta yllä). Tuloslaskelman rakennetta muutetaan niin, että palkkojen lisäksi eritellään myös muut yritykselle oleelliset henkilöstökustannukset. Kustannusryhminä voivat olla esimerkiksi koulutuskustannukset, tuottavan työajan kustannukset, ylityökustannukset sekä varhaiseläkkeen kustannukset.

Taseen ja tuloslaskelman ulkopuolisessa raportoinnissa on ratkaistava, käytetäänkö numeerista informaatiota vai ei sekä määriteltävä halutut indikaattorit. Jotta kuvauksesta tulisi mahdollisimman kattava, olisi raportissa mainittava ainakin seuraavat osa-alueet: henkilöstön lukumäärä ja rakenne, vahvuudet ja heikkoudet sekä työympäristön toimivuuteen liittyvät tekijät, kuten kommunikointi- ja yhteistyökyky.

---

63) Vaihtoehtojen selvennys perustuu artikkeliin Ahonen (1996). Katso myös Johanson (1996).

Toinen mahdollisuus lähestyä henkilöstövoimavarojen raportointia on tarkastella raportoitavan informaation muotoa. Tällä periaatteella saadaan kolme erilaista ilmaisutapaa:<sup>64</sup>

- rahamääräinen ilmaisu (financial quantification),
- ei-rahamääräinen ilmaisu (non-financial quantification) sekä
- kuvaileva ilmaisu (description).

Kuten edellä, eri raportointitavat ovat yhdisteltävissä.

Tämän selvityksen pohjaksi on valittu Maundersin jaottelu yllä<sup>65</sup> (katso myös kuvio 3). Rahamääräinen ilmaisu viittaa tase- ja/tai tuloslaskelmainformaatioon ja se käsitellään luvussa 3.6.1. Ei-rahamääräinen ja kuvaileva ilmaisu tuovat henkilöstöinformaation vuosikertomukseen taseen ja tuloslaskelman ulkopuolelle. Esimerkit löytyvät luvuista 3.6.2 ja 3.6.3.

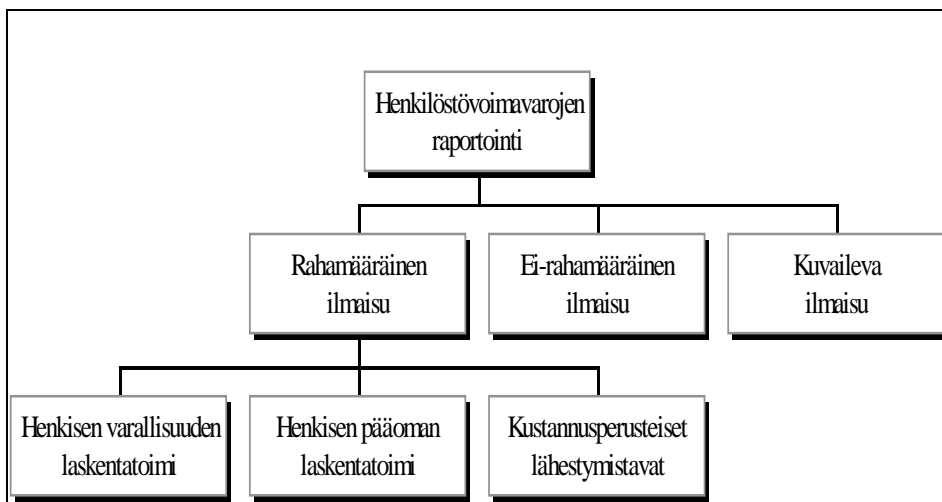
### **Kuvio 3. Henkilöstövoimavarat virallisessa tilinpäätöksessä**

---

64) Maunders (1993)

65) Ellei toisin mainita, raportointitapojen selvitys perustuu artikkeliin Maunders (1993).





Lähde: Maunders (1993)

### 3.6.1 Rahamääräinen ilmaisu

Rahamääräisesti ilmaistulle henkilöstöinformaatiolle on kolme vaihtoehtoista raportointimuotoa:

- *henkisen varallisuuden laskentatoimi* (human asset accounting, HAA),
- *henkisen pääoman laskentatoimi* (human capital accounting, HCA) sekä
- *kustannusperusteiset lähestymistavat* (expense approaches).

Henkisen varallisuuden ja henkisen pääoman laskentatoimen tuottama informaatio esitetään sekä taseessa että tuloslaskelmassa. Kustannusperusteiset lähestymistavat esiintyvät tuloslaskelmassa ja/tai liitetiedoissa. Valinta henkisen varallisuuden ja henkisen pääoman tasekirjausten välillä on yhteydessä siihen, kuinka laajakantaisesti yrityksen laskenta- ja raportointikäytäntöä lähestytään. Omistajien näkökulmasta henkisen varallisuuden raportointi onärkevin valinta. Mikäli kohderyhmäksi valitaan tasapuolisesti kaikki sidosryhmät, kirjataan taseeseen henkinen pääoma.

#### Henkisen varallisuuden laskentatoimi

Henkilöstön tasearvon määrittämiselle on käytetty monia perusteita. Eräät suosivat historiallisia kustannuksia ja toiset selvittävät hintaa, joka yritykselle syntyy lähtevän työntekijän paikan täyttämistä.<sup>66</sup> Suuri osa kirjausyrityksistä on kaatunut joko mittausongelmiin tai eettisiin kysymyksiin.<sup>67</sup> Ennen kuin tasekirjaukset voidaan toteuttaa on ratkaistava kaksi ongelmaa:<sup>68</sup>

- Henkilöstön liittäminen perinteisen kirjanpidon tasetietoihin.
- Henkilöstön arvon mittaaminen.

Henkilöstöerien tasekirjauksesta ovat esimerkkinä henkisen varallisuuden ja henkisen pääoman raportointi. Työntekijöiden arvon selvittäminen on molempiin kirjaustapoihin liittyvä ongelma. Koska henkilöstövoimavarojen tasekirjausta varten mitataan *tulevia* hyötyjä, suositellaan arviointiperustaksi henkilöstöön liittyvien nettokassavirtojen ennustamista ja diskonttaamista. Alkuperäisten (historiallisten) kustannusten käyttöä pyritään välttämään, koska ne eivät suoraan kerro tulevia hyötyodotuksia. Toteutuneita henkilöstökustannuksia voidaan kuitenkin käyttää arviona hyötyjen realisoitumiseen saakka, mikäli henkilöstövoimavarojen tulevaa potentiaalia on liian hankala ennustaa.<sup>69</sup>

Flamholzin (1985) mukaan työntekijän arvo koostuu kahdesta osatekijästä:<sup>70</sup>

- *Ehdollinen arvo*: yrityksen saama hyöty, mikäli työntekijä pysyy yrityksen palveluksessa koko työikänsä.<sup>71</sup>
- *Todennäköinen arvo*: yrityksen saama hyöty, mikäli huomioidaan mahdollisuus, että työntekijä vaihtaa työpaikkaa.

---

66) Kyse on *korvauskustannuksista*, engl. replacement costs.

67) Eettiset kysymykset liittyvät henkisen pääoman aineettomaan luonteeseen, joka johtaa ongelmiin omistuksen ja aineelliseen pääomaan rinnastamisen suhteen (katso myös luku 3.5).

68) Gröjer ja Johanson (1996)

69) Maunders (1993)

70) Katso myös Lehtonen (1994).

71) Ehdollinen arvo lasketaan tulevien potentiaalisten tuotosten nykyarvona.

Ehdolliseen arvoon sisältyvät *tuottavuus* eli työntekijän potentiaalinen tuotos nykyisessä työssään, *siirrettävyys* eli työntekijän potentiaalinen tuotos saman hierarkiatason toisissa työtehtävissä sekä *ylennettävyys* eli työntekijän potentiaalinen tuotos korkeampien hierarkiatasojen työtehtävissä. Ehdolliseen arvoon vaikuttavat sekä työntekijän henkilökohtaiset ominaisuudet että organisaatiotekijät.

*Henkilökohtaisten ominaisuuksien* kaksi pääryhmää ovat *osaaminen* ja *toimintataso*. Työntekijän osaaminen edustaa tämänhetkistä potentiaalia tuottaa palveluksia työnantajayritykselle. Osaaminen koostuu teknisistä, hallinnollisista ja sosiaalisen kanssakäymisen osa-alueista. Se on melko pysyvää ja siihen voidaan vaikuttaa esimerkiksi koulutuksen avulla. *Työntekijän toimintataso* liittyy työmotivaatioon. Se ei ole vakio, vaan vaihtelee fyysisten ja psyykkisten tekijöiden mukana. Työntekijöiden tiedot ja taidot asettavat teoreettiset maksimirajat, joiden puitteissa organisaatio voi heistä hyötyä. Käytännön tulokseen toimintatasolla on suuri vaikutus. Toimimalla tehokkaammin työntekijä voi kompensoida puutteellista osaamistaan. Vastaavasti runsaista tiedoista ja taidoista ei ole hyötyä, jos niitä ei hyödynnetä maksimaalisesti.

Vaikuttavat *organisaatiotekijät* ovat Flamholzin mukaan työntekijän *rooli* työyhteisössä sekä *palkkaus*. Rooli määrää sen, kuinka hyvin yksilö pysyy hyödyntämään taitojaan, joten työntekijän osaamisen ja roolin organisaatiossa tulisi vastata toisiaan mahdollisimman hyvin. Palkkauksesta erotetaan henkilökohtaiset palkkiot, joiden tarkoituksena on työntekijän optimaalinen motivointi, sekä järjestelmäkohtaiset palkkiot, jotka annetaan organisaation jäsenyyteen perustuen.

Henkilökohtaisten ja organisaatiotekijöiden yhteistyön toimivuus vaikuttaa työntekijän työtyytyväisyyteen ja sitä kautta todennäköisyyteen, että hän pysyy työpaikassaan. Työntekijän todennäköinen arvo, jota Flamholz pitää oikeana arvon mittarina, on siis ehdollinen arvo kerrottuna todennäköisyydellä, että työntekijä pysyy yrityksen palveluksessa.

Käytännön henkilöstöraportointia varten pysyvyystodennäköisyyksien määrittely on turhan monimutkaista. Työtyytyväisyyteen ja -motivaatioon vaikuttavat henkilökohtaisten ominaisuuksien yhteensopivuus organisaation antaman roolin kanssa sekä yrityksen palkkapolitiikka. Ehdollinen ja

todennäköinen arvo saadaan lähemmäksi toisiaan esimerkiksi oikeantyyppisillä sopimuksilla.

Lehtosen (1994) mukaan henkilöstön arvoa voidaan tarkastella myös kustannusnäkökulmasta. Arviointiperustana käytetään kustannuksia, jotka työntekijöihin koulutuksen, työkokemuksen tai muuntyyppisen osaamisen kehittämisen myötä on kohdistunut. Työntekijän arvo on toisin sanoen hankintahetken arvon ja työnantajan toimien kautta hankitun lisäarvon summa. Hankintahetken arvo sisältää kustannukset työntekijän peruskoulutuksesta sekä aiemmin hankitusta työkokemuksesta. Työnantajan tuoma lisäarvo koostuu kustannuksista, jotka ovat aiheutuneet työntekijän perehdyttämisestä nykyiseen tehtäväänsä.

Henkistä varallisuutta raportoitaessa taseeseen kirjataan henkilöstöstä tulevaisuudessa realisoituvat nettohyödyt. Hyödyt ilmoitetaan varallisuutena, joka on työntekijöiden yhteenlasketun panoksen nettoarvo. Tasekirjaus tehdään siis *nettomääräisenä* vastaavaa-puolelle.

Käytännön esimerkkejä henkisen varallisuuden tasekirjauksista on melko vaikea löytää.<sup>72</sup> Jalkapalloliigat ovat usein siteerattuja johtuen siitä, että ne muiden huippu-urheilujoukkueiden tavoin poikkeavat perinteisestä yritysmuodosta.<sup>73</sup> Esimerkki 2 (sivulla 38) on Örebron urheiluseuran tase kaudelta 1990/91. Pelaajien arvostusperiaate ei ilmennyt asiayhteydestä. "Pelaajavarallisuus" näkyi myös tuloslaskelmassa suoritettuina poistoina. Lisäksi tuloslaskelmassa mainittiin pelaajien myynnistä saadut tulot.

## Henkisen pääoman laskentatoimi

---

72) Yleinen käytäntö henkilöstötaseissa näyttää olevan, että henkilöstövarallisuus arvostetaan yhtä suureksi vastaavan velkaerän kanssa. Positiivinen henkisen varallisuuden nettoarvo (eli arvioitujen hyötyjen ja kustannusten välinen ero) on siis sidoksissa valittuun arvostusperustaan. Arvostusvaihtoehtoista lisää liitteessä 1.

73) Erona on, että urheilujoukkueiden kesken henkiselle pääomalle on toimivat markkinat.

Mikäli henkisen varallisuuden sijasta raportoidaan henkistä pääomaa, löytyy informaatio taseen molemmilla puolilla. Varoiksi kirjataan henkilöstöstä tulevaisuudessa realisoituvat hyödyt *bruttomääräisinä*. Veloiksi kirjataan vastaavat menoerät. Teorian mukaan sekä varat että velat ilmaistaan tulevien kassavirtojen nykyarvona. Näiden välinen erotus (mikäli erotusta syntyy) vastaa yllä käsiteltyä varallisuuserää. Henkisen pääoman kirjausperiaatetta noudattaa esimerkki 1.

### Esimerkki 1. Milwaukee Braves, Inc.

*Tase - Lokakuu 31, 1963*

#### *Vastaavaa*

Vaihto-omaisuus (sis. \$ 271.080 rahoitusomaisuus)	\$ 446.048
Pelaajasopimukset ja kehityskustannukset (väh. kertyneet poistot)	6.059.116
Käyttöomaisuus (väh. \$ 155.434 kertyneet poistot)	20.854
Joukkueen jäsenyys omakustannushintaan	<u>50.000</u>
	<u>\$ 6.576.018</u>

#### *Vastattavaa*

Lyhytaikainen vieras pääoma (sis. \$ 73.600 pelaajabonussojimuksina erääntyvää)	\$ 306.309
Lippujen ennakkomyynti kaudelle 1964	29.494
Pelaajabonusvelka / yli 1 v.	64.000
Pitkäaikainen vieras pääoma (liite 1)	3.000.000
Kantaosakkeet \$ 1.00 nimellisarvo - 500.000 sidottu, 316.000 laskettu liikkeelle	316.000
Muu oma pääoma	2.903.593
Tilikauden voitto (tappio)	<u>(43.378)</u>
	<u>3.176.215</u>
	<u>\$ 6.576.018</u>

Lähde: *Flamholz* (1985:41)

### Esimerkki 2. Örebro urheiluseura

TASE  
(SEK) '000

VASTAAVAA

VAIHTO- JA RAHOITUSOMAISUUS

Rahat ja pankkisaamiset	500	
Myyntisaamiset	730	
Siirtosaamiset	280	
Muut saamiset	1480	
Vaihto-omaisuus	110	
Vaihto- ja rahoitusomaisuus		3100
KÄYTTÖOMAISUUS		
Osakkeet 70		
Örebron urheiluseuran rahasto	870	
<i>Pelaajat</i>	2120	
Kalusto	280	
Käyttöomaisuus		3340
VASTAAVAA		6440

VASTATTAVAA

LYHYTAIKAINEN VIERAS PÄÄOMA

Ostovelat	1750	
Siirtovelat	1060	
Muut lyhytaikaiset velat	775	
Lyhytaikainen vieras pääoma		3585
PITKÄAIKAINEN VIERAS PÄÄOMA		
Lainat rahoituslaitoksilta, luottoraja SEK 14000	1400	
Örebron urheiluseuran rahasto	870	
Muut pitkäaikaiset velat	50	
Pitkäaikainen vieras pääoma		2320
OMA PÄÄOMA		
Muu oma pääoma	1020	
Tilikauden tappio	-485	
Oma pääoma	535	
VASTATTAVAA		6440

Lähde: *Gröjer ja Johanson* (1996:80)

**Kustannusperusteiset lähestymistavat**

Kustannusperusteiset lähestymistavat viittaavat henkilöstövoimavaroihin liittyvien rahavirtojen mittaamiseen ja raportointiin. Kustannusperusteinen informaatio raportoidaan pääasiallisesti liitetietoina, jolloin sen muoto on riippuvainen taseen ja/tai tuloslaskelman henkilöstöeristä. Esimerkiksi tuloslaskelman kustannuserien taustat voidaan selvittää raportoimalla kustannukset aiheuttava henkilöstömäärä alaryhmittäin ja eritellä ryhmien osuus kokonaiskustannuksista.

Kustannusperusteista raportointia voidaan soveltaa myös ilman muiden tilinpäätösosien taustatietoa. Raportointi suoritetaan kuten edellä liitetietoina. Henkilöstökustannukset luokitellaan mahdollisimman kattavasti (koulutuskustannukset, vaihtuvuuskustannukset, poissaolon kustannukset jne.) ja kohdistetaan edelleen henkilöstön alaryhmille.

Jalkapallojoukkueista löytyy jälleen sopiva esimerkki. Esimerkki 3 on ote taseen liitetiedoista Tottenham Hotspur plc:n tilinpäätöksestä vuodelta 1992.

### **Esimerkki 3. Tottenham Hotspur plc.**

#### *3. Henkilökunnan lukumäärä ja kustannukset*

Vuoden aikana palveluksessa ollut henkilöstö:

	1992	1991
	No.	No.
Pelaajat ja jalkapallohallinto	81	78
Muu hallinnollinen henkilöstö	51	70
Jälleenmyynti ja jakelu	11	53
	143	201

Henkilöstön kokonaispalkkakustannukset

	1992	1991
	\$'000	\$'000
Palkat ja bonukset	4.842	4.699
Sosiaaliturvamaksut	483	484
Muut eläkemaksut	47	76
	5.372	5.259

Lähde: *Mauders* (1993), Appendix 1

Kirjallisuudessa painotetaan tässäkin yhteydessä yhtäpitävien raportointiluokkien kehittämistä, jotta saatu informaatio olisi objektiivisesti luetta-

vissa. Nykyinen vapaaehtoinen ja vapaamuotoinen raportointikäytäntö jättää lukijalle liikaa tulkinnanvaraa, eikä raportointi täytä tehtäväänsä.

### **3.6.2 Ei-rahamääräinen ilmaisu**

Ei-rahamääräinen informaatio on yrityksen henkilöstövoimavaroja selventävää tilastollista materiaalia. Se voi joko täydentää tuloslaskelman ja/tai taseen numerotietoa tai korvata ne osittain tai kokonaan.

Kirjallisuudesta löytyy mainintoja siitä, että tiedon tarkoituksenmukaisuus lukijaa ajatellen saattaa heikentyä, jos yritys johtaa liian innokkaasti “tasekelpoista” informaatiota. Mikäli esimerkiksi henkilöstöerien arvostuksen yhteydessä diskontataan tulevia eriä nykyhetkeen, saattaa yrityksen käyttämä diskonttokorko poiketa informaation käyttäjän kannalta oikeasta korosta. Ratkaisuna on ehdotettu, että henkilöstöraportoinnin yhteydessä tuotettaisiin pelkkää numeroaineistoa, jota lukija voisi soveltaa itselleen sopivin oletuksin ja lähestymistavoin. Tämä esitys on tyrmätty mahdottomaksi jo liiallisen tietotulvan vuoksi. Kaikesta huolimatta on todettu, että joissakin tilanteissa lukijan tarpeisiin muotoiltu tilastoinformaatio saattaa olla järkevämpi ja selkolukuisempi esitystapa kuin pakonomaisesti muokattu tasetieto. Toisin sanoen, mikäli tasetiedon laatiminen koetaan yrityksessä liian monimutkaiseksi, tiedon välittämiseksi saattaa löytyä sisällöllisesti selkeämpiä muotoja.<sup>74</sup>

Useissa OECD-maissa henkilöstön lukumäärän ilmoittaminen tilinpäätöstiedoissa on lakisääteistä. Esimerkki 4 on ote Orion-yhtymän vuosikertomuksesta 1994.

#### **Esimerkki 4. Orion-yhtymä Oy**

---

74) Maunders (1993). Katso myös luku 6.3.



### *Henkilöstömäärä [ja palkat]*

Orion-konsernin keskimääräinen henkilöstömäärä vuonna 1994 oli 5.092. Henkilöstömäärä lisääntyi vuonna 1994 edellisvuotisesta 63 henkilöä eli 1.3 % lisäyksen kohdistuessa pääosin ulkomaiseen markkinointihenkilöstöön. Orion-yhtymä Oy:n henkilöstömäärä lisääntyi 14 henkilöllä eli 0.4 %.

Konsernin henkilöstöjakauma oli seuraava:

	1994	%	1993	%
Emoyhtiö				
Orion-yhtymä Oy	3 826	75.1	3 812	75.8
Tytäryhtiöt Suomessa	851	16.7	876	17.4
Yhteensä Suomessa	4 677	91.8	4 688	93.2
Tytäryhtiöt ulkomailla	415	8.2	341	6.8
Konserni yhteensä	5 092	100.0	5 029	100.0

### **3.6.3 Kuvaileva ilmaisu**

Kuvaileva ilmaisu on sanallista informaatiota henkilöstön kyvyistä ja potentiaalista. Tekstin havainnollistamiseksi voidaan käyttää myös kuvioita. Erona muihin raportointitapoihin on, ettei kuvaileva ilmaisu sisällä taulukoita tai tilastoja.

Kuvaus täydentää rahamääräisesti ilmaistua ja tilastollista henkilöstöinformaatiota, koska sen avulla on helppo selvittää faktatiedon ymmärrettävyyttä. Kuvailevaa muotoa noudattaa esimerkiksi yritysjohton raportti vuosikertomuksen yhteydessä. Kuvailevan ilmaisun haittapuolia ovat subjektiiivisuus ja suuri tulkinnanvaraisuus, joten sitä ei suositella ainoaksi raportointitavaksi. Luotettavuus kasvaa, kun taustaksi esitetään numeerista tietoa.

Kuvailevan raportoinnin esimerkki on suomalaisten ABB-yhtiöiden katsauksesta vuodelta 1995.

## **Esimerkki 5. Suomalaiset ABB-yhtiöt**

*Tukea työyhteisön kehittämiseen ja kansainvälistymiseen*

Jatkuvasti muuttuvassa liiketoimintaympäristössä konserniyhtiöt kehittivät tiimityöskentelyä ja monitaitoisuutta. Tiimeistä haettiin kasvu- ja muutosvoimaa.

Vaasassa käynnistyi syksyllä ABB Strömberg Sähköjakelu Oy:n koko henkilöstön ja Työterveyslaitoksen yhteistyöohjelma, joka on laajuudessaan ainutlaatuinen. Ohjelmassa henkilöstön hyvinvoinnin, toimintakyvyn ja työyhteisön kehittäminen nivoutuvat yhteen suuntaa antavalla tavalla.

Viennin kasvattamiselle tärkeää kansainvälistymistä tuettiin järjestämällä laajasti kieli-, projekti-, vienti- ja EU-koulutusta sekä valmennettiin henkilöstöä viestintä- ja esiintymistaidoissa sekä eri liiketoimintakulttuurien tuntemuksessa. Käynnissä olleet kymmenkunta erilaista kansainvälistymisohjelmaa tähtäsivät maiden välisen henkilövaihdon lisäämiseen. Ohjelmat on suunnattu paitsi ABB:n henkilöstölle, myös opiskeluvaiheessa oleville nuorille. Uusia markkina-alueita, esimerkiksi Kaakkois-Aasiassa ja lähialueilla Baltiassa, tuetaan räätälöidyllä työharjoittelulla.

Suomalaisista ABB-yhtiöistä oli vuoden 1995 alussa yhteensä 123 henkilöä ulkomailla yli vuoden mittaisilla työsopimuksilla tutkimuksen, markkinoinnin ja myynnin teknisen tuen tehtävissä sekä projektityömailla Euroopassa, Aasiassa, Amerikassa ja Afrikassa. Määrää tullaan edelleen lisäämään viennin kasvutavoitteiden toteuttamiseksi.

## **4. HENKILÖSTÖTILINPÄÄTÖS**

Henkilöstövoimavarojen raportoinnin lopullisena tavoitteena on henkisen ja fyysisen pääoman tasa-arvoinen kirjanpito- ja tilinpäätöskäsittely. Tavoitteen saavuttamiseksi tarvitaan lisäkehittelyä useammalla osa-alueella kirjanpidon asetuksista<sup>75</sup> tietojärjestelmiin ja yritysten asenteisiin. Tällä hetkellä suomalaiset organisaatiot julkaisevat henkilöstöinformaatiota pääasiallisesti virallisen tilinpäätöksen ulkopuolisena *henkilöstötilinpäätöksenä*.

Henkilöstötilinpäätöksen tarkoituksena on antaa organisaation omistajille, johdolle, henkilöstöasioista vastaaville sekä itse henkilöstölle tietoa henkilöstövoimavarojen määrän ja rakenteen kehittymisestä, työajan käytöstä, kustannuksista, pätevydestä ja sen kehittämisestä, henkilöstön tilasta, palkitsemisesta, tehokkuudesta ja palvelukyvyistä.<sup>76</sup> Henkilöstötilinpäätös rakentuu samoista aineksista kuin virallinen tilinpäätös. Erona on, että se ei ole kirjanpitolain alainen eikä näin ollen kuulu virallisen tilintarkastuksen piiriin.

Henkilöstötilinpäätöksessä on kaksi osaa:<sup>77</sup>

- *Henkilöstötuloslaskelma*, joka perustuu yrityksen normaaliin kirjanpitoon. Henkilöstöön liittyvät kustannukset eritellään siten, että saadaan oleellista informaatiota henkilöstövoimavarojen kehittämiseksi.
- *Henkilöstökertomus*, joka on henkilöstötuloslaskelman tietoja täydentävä dokumentti. Se koostuu tunnusluvuista, terveys- tai työkykyindeksistä, työilmapiirimittauksesta sekä muusta henkilöstöön liittyvästä informaatiosta.

Kirjallisuudesta löytyy ehdotuksia myös *henkilöstötaseeksi*. Hankaluudet selvittää henkilöstön arvo tarkasti ja objektiivisesti lienevät pääasiallisin syy siihen, että henkilöstötase ei toistaiseksi ole saanut laajempaa kannatusta.<sup>78</sup>

---

75) Laskentatoimen kehittämistarpeita esittää mm. Ahonen (1992).

76) TM (1996:6)

77) Ahonen (1995)

78) Katso myös OECD (1996b).

Nykyisessä muodossaan henkilöstötilinpäätös sopii ensisijaisesti yritysten ja yhteisöjen sisäiseen käyttöön. Suurin syy tähän on mittaus- ja raportointijärjestelmien yleisten standardien puuttuminen. Henkilöstöinformaation lopullinen muoto alkaen eri kustannusryhmien ja käytettyjen indikaattoreiden määrittelystä hiotaan usein yrityskohtaisesti, mikä vaikeuttaa vertailua yritysten välillä.

Henkilöstöraportoinnissa on huomioitava julkisen ja yksityisen informaation raja. Yleisen salassapitokäytännön mukaan alle kuuden henkilön ryhmästä koottuja tietoja ei saisi julkaista. Lisäksi esimerkiksi henkilöstön terveydentilaa ja työkuntoa koskevat tiedot sisältävät arkaluontoista materiaalia.<sup>79</sup>

Esimerkkejä ja ehdotuksia henkilöstötilinpäätöksen rungoksi ovat laati- neet ainakin valtiovarainministeriö sekä Työturvallisuuskeskus. Valtiova- rainministeriön *Valtiosektorin henkilöstötaloudellisen tilinpäätöksen ke- hikko* vuodelta 1994 on pohjana maaliskuussa 1995 asetetulle projektille, jossa kahdeksan julkishallinnon pilottiorganisaatiota aloitti henkilöstö- tilinpäätöksen tuottamisen. Hankkeen tuloksista kerrotaan tarkemmin lu- vussa 5. Työturvallisuuskeskuksen julkaisu *Työn tulos ja sen tekijät* sisäl- tää henkilöstöerien määritelmiä ja tunnuslukuja sekä esittelee case- kohteena Kuopion yliopistollisen keskussairaalan anestesiologian klini- kan.

Annetut raportointiehdotukset on suunniteltu pohjamateriaaliksi, josta yri- tykset voivat valita olennaiset raportointialueet. Tarkoituksena ei ole, että kaikki raportoivat kaiken. Yrityksen on tiedettävä, mikä informaatio on sille itselleen tärkeää ja mikä informaatio kiinnostaa sen ulkoisia sidos- ryhmiä.

### **Laatikko 3. Henkilöstötilinpäätöksen sovellusmalli**

HENKILÖSTÖPANOKSET MÄÄRÄLLINEN	1995	1994	1993
-----------------------------------	------	------	------

---

79) VM (1996:26)

• henkilöstö	lkm	lkm	lkm
• kokonaistyöaika	h	h	h
-sairauspoissaolot	- h	- h	- h
-tapaturmapoissaolot	- h	- h	- h
-vuosilomat	- h	- h	- h
-muut lakisääteiset vapaat	- h	- h	- h
• tehty työaika yhteensä	h	h	h
• tehty työaika yhteensä / kokonaistyöaika	%	%	%
• kokonaispalkkasumma	mk	mk	mk
• välilliset työvoimakust.	mk	mk	mk
• tehdyn työajan palkat	mk	mk	mk
• tehdyn työajan palkat / kokonaispalkkasumma	%	%	%
LAADULLINEN			
• ikäjakauma			
• sukupuolijakauma			
• koulutustaso	indeksi	indeksi	indeksi
• palveluksessaoloaika	vuosia	vuosia	vuosia
TYÖYMPÄRISTÖ JA ORGANISAATIO			
• työkyky	indeksi	indeksi	indeksi
• työilmapiiri	indeksi	indeksi	indeksi
• vaihtuvuuskustannukset	mk	mk	mk
• sairauspoissaolokust.	mk	mk	mk
• tapaturmakustannukset	mk	mk	mk
HENKILÖSTÖINVESTOINNIT			
• työterveyspalvelut	mk	mk	mk
• koulutus ja kehittäminen	mk	mk	mk
TUOTOKSET			
HENKILÖSTÖN TEHOKUUS			
tuottavuus	suoritteet / panokset	suoritteet / panokset	suoritteet / panokset
taloudellisuus	suoritteet / kustannukset	suoritteet / kustannukset	suoritteet / kustannukset

Lähde: TM (1996:7)

TM:n (1996) ehdottama henkilöstötilinpäätöksen sovellusmalli laatikossa 3 jakaa henkilöstöpanokset määrällisiin ja laadullisiin tekijöihin. Työympäristö ja organisaatio sekä henkilöstöinvestointien määrä raportoidaan

omissa osioissaan, samoin kuin henkilöstön tehokkuutta kuvaavat tunnusluvut

## 4.1 Henkilöstötuloslaskelma

“Työntekijät ovat tärkein voimavaramme” on kirjallisuudessa usein toistettu lausahdus. Leiponen (1995) on tarkastellut suurimpien suomalaisyri- tysten henkistä pääomaa ja sen vaikutusta yritysten menestykseen ja kasvuun.<sup>80</sup> Henkisen pääoman osuus ja koulutustaso nousivat kohdeyrityksis- sä voimakkaasti 1980-luvun aikana. Toimialojen väliset erot olivat selviä. Lääke-, elektroniikka- ja koneteollisuus sekä rakentaminen palkkaavat runsaasti korkeakoulutuksen suorittanutta henkilökuntaa. Tutkimusinten- siivisiä aloja ovat muun muassa lääke- ja kemianteollisuus. Leiposen (1995:48) mukaan hyvin suuri osa yritysten kasvueröistä keskipitkällä ai- kavälillä on selitettävissä henkilöstön määrällä sekä fyysisen ja henkisen pääoman mittareilla. Merkitseviksi kasvun selittäjiksi osoittautuivat myös koulutustasoa ja sen kehitystä kuvaavat mittarit. Henkisen pääoman tason havaittiin lisäksi vaikuttavan positiivisesti liikevaihdon kasvuun, mitat- tiinpa sitä henkilöstön koulutuksella, koulutustasoa kuvaavalla indeksillä tai teknis-tieteellisellä osaamisella.

Henkilöstön vaikutus yrityksen tulokseen on merkittävä etenkin tieto- ja tutkimusintensiiivisissä organisaatioissa sekä palvelualalla. Henkilöstö te- kee tuottavan työn mutta aiheuttaa myös pääosan kustannuksista, mikä perustelee henkilöstöerien keräämisen tuloslaskelmaan. Vertailuaineisto useamman vuoden ajalta auttaa henkilöstötuloslaskelman tulkintaa, mutta jo yhden vuoden laskelma riittää kustannusten analysointiin.<sup>81</sup>

Henkilöstötuloslaskelman muodostamiselle ei ole varsinaisia sääntöjä. Yleensä lähdetään liikkeelle virallisesta tilinpäätöskehikosta, jota muoka- taan yrityksen tarpeiden mukaisesti. Yrityksen tulee siis päättää tuloslas- kelman muoto eli valita olennaiset kustannuserät sekä määritellä kustan- nuserille standardit eli vuosittain sovellettavat laskentaperiaatteet.

---

80) Tutkitut yritykset ovat 33 suurinta vuodelta 1980 ja tarkasteluperiodi on 1980-luku.

81) Gröjer ja Johanson (1996)

Raportoitavien kustannuserien valinta riippuu organisaation toiminnasta. Mikäli toimiala vaatii jatkuvaa koulutusta ammattitaidon ylläpitämiseksi, kannattaa koulutus erottaa yleiskustannuksista ja jakaa edelleen alayksiköihin. Rekrytointikustannukset voidaan jaotella esimerkiksi sisäisen ja ulkoisen rekrytoinnin kustannuksiin. Poissaolokustannukset alalajeihin eriteltynä kertovat mm. henkilöstövoimavarojen rakenteesta ja työviihtyvyydestä.

Katsotaan esimerkkinä kaksi henkilöstötuloslaskelmaa. Ensimmäinen on Ruotsin Telia AB:n henkilöstötilinpäätöksestä vuodelta 1994 ja toinen Kuopion yliopiston anestesiologian klinikalta vuodelta 1993.

### **Esimerkki 6. Telia AB, 1994**

	Telia-Group	Telia AB	Telia AB
SEK miljoonaa	1994	1994	1993
Tuotot	37.939	29.513	29.409
Suorat tuotannonkorvaukset	8.157	5.480	5.686
Koulutus- ja kehityskustannukset	810	373	542
Henkilöstön vaihtuvuus	2.565	2.178	1.951
Sairausspoissaolot	385	278	316
Työntekijän sosiaaliset kustannukset	246	170	176
Kokonaishenkilöstökustannukset	12.163	8.429	8.671
Muut kustannukset sis. poistot	21.464	19.749	17.352
Liikevoitto	4.312	1.285	3.386
Per työntekijä	131	57	147

Lähde: *Gröjer ja Johanson (1996)*

### **Esimerkki 7. Kuopion yliopiston anestesiologian klinikka, 1993**

TULOSLASKELMA	
TUOTOT	52.212.408
Sisäiset tulot	50.871.289
Muut tulot	1.030.022
Henkilöstökorvaukset	311.097
KULUT	42.813.467
PALKAT	17.519.720
Vuosiloma	2.035.824
Sairauspoissaolo	274.317
Lakisääteiset vapaat	44.928
Muu poissaolo	148.926
Ylityö/lisätyö	165.257
Päivystyskorvaukset	2.893.586
Varallaolo	220.394
Erilliskorvaukset	189.035
Muu palkka	11.547.453
TYÖNANTAJAN SOS.TURVAMAKSUT	6.329.945
Tapaturmavakuutus	68.913
Varhaiseläkkeet	154.301
MATERIAALI	2.044.524
OSTETUT PALVELUT	
Sisäiset	15.421.577
Ulkoiset	1.070.222
MUUT MENOT	427.479
<b>TILIKAUDEN TULOS</b>	<b>9.398.941</b>

Lähde: *Liukkonen ja Suurnäkki (1996)*

## 4.2 Henkilöstökertomus

*Henkilöstökertomus* sisältää tunnuslukuja sekä tietoa työympäristöstä ja organisaation henkisestä hyvinvoinnista. Tarkoituksena on välittää lukijalle laskentakauden tärkeimmät henkilöstöä ja henkilöstöpolitiikkaa sivuavat tapahtumat sekä selittää toisaalla henkilöstötilinpäätöksessä esiintyviä lukuja ja niiden muutoksia. Tuloslaskelma ja mahdollinen tase on toisin sanoen varattu “kovalle” faktalle, jota henkilöstökertomuksessa voidaan täydentää ja “pehmentää”.<sup>82</sup>

---

82) Gröjer ja Johanson (1996)



*Henkilöstön lukumäärä ja rakenne* eli määrälliset henkilöstövoimavarat on helppo raportoida taulukoina ja kuvina. VM:n (1994) ehdotuksen mukaan raportoidaan (sukupuoliryhmittäin):

- koko-, osa- ja määräaikaiset työntekijät
- ikärakenne
- koulutusrakenne sekä
- palveluksessaoloaika organisaatiossa

*Henkilöstön kysyntä- ja tarjontainformaation* pohjalta yritys ennakoii määrällistä, laadullista ja rakenteellista rekrytointitarvettaan. Suunnitelmassa huomioidaan nykyisen henkilökunnan tuleva palveluksessaoloaika ja pysyvyys sekä organisaation koko henkilöstötarve. Ennakoinnin seurauksena päätetään rekrytointistrategioista ja -toimenpiteistä, toisin sanoen valitaan rekrytointikanavat ja rekrytoinnin kohderyhmä sekä laaditaan hankintabudjetti kustannuksineen.<sup>83</sup>

#### **4.2.1 Tunnusluvut**

Tunnuslukuja voidaan laskea kahdella tavalla. *Normaalin tilinpäätösanalyysin tunnusluvut* saattavat muuttua riippuen siitä, otetaanko henkilöstöerät mukaan laskelmiin vai ei. *Henkilöstöerien tunnusluvut* perustuvat henkilöstötuloslaskelman ja/tai -taseen tietoihin. Henkilöstötunnuslukujen laskemiseen ehdotetaan kirjallisuudessa useita eri vaihtoehtoja. Laatikossa 4 (s. 50) kustannuserät suhteutetaan henkilöstökustannusten kokonaisuumaan ja laatikossa 5 (s. 51) täyspäiväisten työntekijöiden lukumäärään.

Suhteutettaessa kustannuserät työntekijöiden lukumäärään<sup>84</sup> mitataan kustannustasoja eikä sitä, kuinka suuri osuus kokonaisuudesta jakautuu yksittäisille kustannusryhmille. VM:n (1994) mukaan tunnusluvut tulisi suhteuttaa mieluummin henkilötyövuoteen kuin henkilöstön lukumäärään,

---

83) VM (1994)

84) Gröjer ja Johanson (1996) korvaavat rekrytointikustannusten yhteydessä työntekijöiden lukumäärän rekrytointien lukumäärällä.

koska henkilötövuosien määrä<sup>85</sup> kuvaa todellisia henkilöpanoksia. VM:n ehdotuksesta saadaan laatikon 6 (s. 51) tunnusluvut.

Tunnuslukujen avulla voidaan arvioida yrityksen henkilöstön ja henkilöstöhallinnon kehityssuuntaa.<sup>86</sup> Organisaation toiminta- ja tuotantotavoitteet, toimiala, toiminnan työvoima- tai pääomavaltaisuus, kilpailuolosuhteet sekä käytettävissä olevat järjestelmäsovellukset määräävät pitkälti sen, mitä tunnuslukuja organisaatio voi seurata.<sup>87</sup>

**Laatikko 4. Henkilöstötunnuslukuja kokonaishenkilöstökustannuksiin suhteutettuna**

(1) <i>Rekryointi:</i>	<u>Rekryointikustannukset</u> Kokonaishenkilöstökust.	x 100
(2) <i>Sairauskustannus:</i>	<u>Sairauskustannukset</u> Kokonaishenkilöstökust.	x 100
(3) <i>Vuosiloma:</i>	<u>Vuosilomakustannukset</u> Kokonaishenkilöstökust.	x 100
(4) <i>Koulutus:</i>	<u>Koulutuskustannukset</u> Kokonaishenkilöstökust.	x 100
(5) <i>Vaihtuvuus:</i>	<u>Vaihtuvuuskustannukset</u> Kokonaishenkilöstökust.	x 100
(6) <i>Henkilöstösosiaaliset kustannukset:</i>	<u>Henkilöstösos. kust.</u> Kokonaishenkilöstökust.	x 100
(7) <i>Nettotyöpanos:</i>	<u>Nettotyöpanos</u>	x 100

85) *Keskimääräiset henkilötövuodet per vuosi* lasketaan summaamalla jokaisen kuukauden viimeisenä päivänä palveluksessa olleiden kokoaikaisten ja kokoaikaisiksi muutettujen osa-aikaisten henkilöiden lukumäärä ja jakamalla summa kahdellatoista.

86) Ahonen (1995)

87) VM (1996)

## Kokonaishenkilöstökust.

Lähteet: Ahonen (1995), Gröjer ja Johanson (1996)

Ilman vertailukelpoista materiaalia useamman vuoden ajalta tunnusluvut ovat parhaimmillaan huomion herättäjänä ja yrityksen sisäisen keskustelun pohjana. Tavoitetasojen puuttuessa on vaikea päätellä, ovatko arvot liian korkeita tai liian matalia. Tilanne korjaantunee julkaistujen henkilöstötilinpäätösten yleistyessä, koska pidemmän aikavälin seuranta eri toimialojen yrityksissä mahdollistaa tavoitetasojen haarukoinnin. Kaikesta huolimatta jo yhden vuoden laskelmat esimerkiksi yrityksen eri osastoilta antavat hyödyllistä tietoa siitä, mitä muualla on tehty toisin, ja millä alueilla omalla yksiköllä on parantamisen varaa.

### Laatikko 5. Henkilöstötunnuslukuja työntekijöiden lukumäärään suhteutettuna

(1) <i>Rekryointitaso:</i>	<u>Rekryointikustannukset</u> Rekryointien lukumäärä	x 100
(2) <i>Poissaolotaso:</i>	<u>Poissaolon kustannukset</u> Työntekijöiden lukumäärä	x 100
(3) <i>Koulutustaso:</i>	<u>Koulutuskustannukset</u> Työntekijöiden lukumäärä	x 100
(4) <i>Henkilöstösosiaalinen taso:</i>	<u>Henkilöstösosiaaliset kust.</u> Työntekijöiden lukumäärä	x 100

Lähde: Gröjer ja Johanson (1996)

### Laatikko 6. Henkilöstötunnuslukuja henkilötyövuosiin suhteutettuna

<i>Henkilötyövuoden hinta:</i>	<u>organisaation henkilöstön työvoimakustannukset</u> organisaation henkilötyövuosien määrä
--------------------------------	--

<i>Henkilötyövuo-</i> <i>den hinta kustannus-</i> <i>erittäin:</i>	<u>kunkin kustannuserän työvoimakustannukset</u> organisaation henkilötyövuosien määrä
--	---

Lähde: VM (1994)

Valtiosektorin henkilöstötaloudellisen tilinpidon kehittämistyöryhmän ehdotukset tunnusluvuiksi ovat *tuottavuus*, *taloudellisuus*, *vaikuttavuus* ja *tehokkuus*. Tunnusluvut suhteutetaan henkilöstöpanoksiin, kuten henkilötyövuosien määrään (laatikko 6 edellä) tai tehtyyn työaikaan. Mikäli organisaatiolle on tehty tilinpäätös, julkaistaan tunnuslukujen taustaksi tilinpäätöstiedot eritellyine henkilöstökustannuksineen.<sup>88</sup>

*Työn tuottavuus* eli tuotoksen suhde tehtyihin tunteihin tai henkilöstön lukumäärään sopii karkeaksi arvioksi kokonaistuottavuudesta.<sup>89</sup> Vaikka pääoman tuottavuus<sup>90</sup> jää tässä yhteydessä tarkastelun ulkopuolelle, on tunnuslukuja analysoitaessa huomattava, että kokonaistuottavuuteen vaikuttavat myös mahdolliset pääomapanosten muutokset.<sup>91</sup> Korkea tuottavuus kertoo palveluorganisaation tuotantoprosessin onnistumisesta.<sup>92</sup>

---

88) VM (1994)

89) *Kokonaistuottavuus* on tuotoksen ja kaikkien panosten välinen suhde. Taloudellisella kokonaistuottavuudella tarkoitetaan lukua, missä tuotoksen ja panoksen määrä on mitattu markoissa. Kustannuksiin vaikuttavat hintatekijät, kuten työn, pääoman ja materiaalin hinnanmuutokset, vaikeuttavat kokonaistuottavuuden kehityksen seuranta pitkäällä aikavälillä. Kehitykseen vaikuttaa lisäksi työn ja pääoman (teknologian) välinen suhde. Henkilöstön määrän korvaavan uuden huipputeknologian käyttö vaikuttaa pääoman tuottavuuteen negatiivisesti ja työn tuottavuuteen positiivisesti, koska pääomakustannukset nousevat ja henkilöstökulut laskevat (Liukkonen ja Suurnäkki 1996:32).

90) *Pääoman tuottavuudella* tarkoitetaan tuotantotuotoksen ja pääomapanoksen välistä suhdetta. Pääomapanos koostuu pääomakustannuksista, poistoista sekä pääoman käytöstä aiheutuneista kuluista. Mikäli pääoman käyttöaste esimerkiksi poissaolojen johdosta jää hyvin alhaiseksi, se vaikuttaa negatiivisesti pääoman tuottavuuteen. Henkilöstön osaamisen hyödyntäminen työssä on siten myös pääoman käyttöä (Liukkonen ja Suurnäkki 1996:32).

91) VM 1996

92) Liukkonen ja Suurnäkki (1996:31)

<i>Työn tuottavuus</i> =	=	$\frac{\text{Tuotos eli Panos}}{\text{eli}}$	Palvelupäivät
			Tehdyt palvelut
			Palveluaika
			Työn tuloksien määrä
			Jalostusarvo
			Tehty työaika
			Henkilöstön määrä
			Toimenpiteeseen kulunut palveluaika
			Työvoimakulut

*Taloudellisuudella* katsotaan, kuinka paljon rahamääräisiä voimavaroja tietyn tuotoksen tai suoritemäärän aikaansaamiseksi on käytetty. Taloudellisuus on tunnusluku, jolla mitataan palvelun yksikkökustannukset. Kun taloudellisuus paranee, palveluja tuotetaan entistä alhaisemmilla yksikkökustannuksilla.<sup>93</sup>

<i>Taloudellisuus</i> =	$\frac{\text{Kustannukset}}{\text{Tuotos tai palvelusuorite}}$	esim.	$\frac{\text{Tuotantokust.}}{\text{Tuotannon määrä}}$
-------------------------	--	-------	---

*Vaikuttavuus* kertoo tuotanto- tai palvelutoiminnan vaikutuksen asiakkaan hyvinvointiin, tilaan tai toimintaan.<sup>94</sup> Vaikuttavuutta mitataan usealla eri tavalla. Tavallisin tunnusluku on saavutettujen tavoitteiden suhde suunniteltuihin tavoitteisiin. Kun palvelujen tarve on tiedossa, mitataan tyydytettujen palvelujen tarve suhteessa todettuihin palvelutarpeisiin. Laskennallisesti vaikuttavuuden mittaaminen on helppoa. Tunnusluvun käytön ongelmat liittyvät oikeiden syy- ja seuraussuhteiden löytymiseen.<sup>95</sup>

*Tehokkuudella* mitataan toteutuneen suhdetta tavoitteeseen tai kuten VM (1996) muotoilee:

<i>Tehokkuus</i> =	$\frac{\text{Vaikuttavuus}}{\text{_____}}$
--------------------	--

93) Liukkonen ja Suurnäkki (1996:33)

94) VM (1996)

95) Liukkonen ja Suurnäkki (1996:33)

#### 4.2.2 Kustannuserien selvennys

Gröjer ja Johanson (1996) lähtevät liikkeelle siitä, että tuloslaskelma sisältää viisi liitetiedoissa selvitettävää kustannuserää, jotka ovat henkilöstön vaihtuvuus, poissaolot, koulutus, henkilöstösosiaalinen toiminta sekä suorat palkat.

#### Henkilöstön vaihtuvuus

*Henkilöstön vaihtuvuus* tulisi nähdä kaksijakoisena ilmiönä: tulo- ja lähtövaihtuvuutena. Yrityksen kokonaisvaihtuvuus sisältää lisäksi työkierron organisaation sisällä (eli sisäisen vaihtuvuuden). Vaihtuvuuteen liittyy säännönmukaisuutta. Sekä tulo- että lähtövaihtuvuus on vilkkaampaa nuorten kuin vanhempien työntekijöiden parissa. Edelleen vaihtuvuus on todettu suuremmaksi pienemmissä organisaatioissa sekä työntekijöiden ryhmässä (verrattuna toimihenkilöihin).<sup>96</sup> Kokonaisvaihtuvuuden ohella onkin tärkeää tarkastella vaihtuvuutta myös henkilö-, ikä- ja koulutusryhmittäin.<sup>97</sup>

Vaihtuvuus on tunnusluku, jonka mittaamiselle on useita vaihtoehtoja. Eräs tapa, joka erottaa tulo- ja lähtövaihtuvuuden, on:<sup>98</sup>

$$\text{Henkilöstön vaihtuvuus} = \frac{\text{Alhaisempi määrä uusista tai lähteneistä työntekijöistä}}{\text{Henkilöstömäärän keskiarvo vuoden aikana}} \times 100$$

Oletetaan esimerkiksi, että yrityksessä on vuoden aikana keskimäärin 100 työntekijää. Samana vuonna 15 työntekijää jättää yrityksen ja yritys rekrytoi 18 uutta työntekijää. Henkilöstön vaihtuvuus on 15 % (15 korvaavaa rekrytointia, 3 laajennusrekrytointia). Oletetaan, että toisessa yrityksessä

---

96) Gröjer ja Liukkonen teoksessa Ahonen (1992:63)

97) VM (1994)

98) Gröjer ja Johanson (1996)

on keskimäärin 200 työntekijää. Vuoden aikana 20 työntekijää lähtee ja uusia rekrytoidaan 16. Henkilöstön vaihtuvuus on nyt 8 % (16 korvaavaa rekrytointia, 4 lopetusta). Laajennusrekrytoinnit käsitetään uusiksi investoinneiksi päinvastoin kuin korvaavat rekrytoinnit ja lopetukset.

Toinen tapa on:<sup>99</sup>

$$\text{Henkilöstön vaihtuvuus} = \frac{\text{Aloitettut ja lopetetut työsuhteet}}{\text{Keskimääräinen henkilöstömäärä seurantajaksolla}} \times 100$$

Vaihtuvuudella on myös kaksijakoinen tulkinta. Normaalisti suuren vaihtuvuuden katsotaan heijastavan henkilöstön huonoa viihtyvyyttä. Yrityksen kannalta se merkitsee suuria rekrytointi- ja perehdyttämiskustannuksia sekä tehtyjen henkilöstöinvestointien menetyksiä. Vaihtuvuus on toisaalta nähty myös merkinä menestyksestä, koska hyvien työntekijöiden on helppompaa vaihtaa työpaikkaa kuin huonojen. Henkilöstön vaihtuessa yritys saa lisäksi uutta "ulkopuolista" tietopääomaa.<sup>100</sup>

Henkilöstön vaihtuvuus hipoo huippulukuja, mikäli 70-80 % henkilöstöstä aloittaa tai lopettaa työsuhteen vuoden aikana. Tällaista työpaikkaa voidaan jo kutsua läpijuoksupaikaksi. Keskimääräinen vaihtuvuus on normaalisti 5-10 % vuodessa. Ongelma syntyy, jos runsaan työkokemuksen ja ammattitaidon omaava henkilöstön ydinjoukko supistuu liikaa ja liian nopeasti, koska osaamisen katoaminen vähentää korkean laadun ja tuottavuuden kehittämisen edellytyksiä. Toisaalta liian alhainen vaihtuvuus ehkäisee yritystoiminnalle tärkeää uusiutumista.<sup>101</sup>

Työntekijöiden vaihtuessa kannattaa siis tarkastella muutoksia työntekijöiden pätevydessä:<sup>102</sup>

$$\text{Pätevyyden kehitys} = \text{Uusien työntekijöiden pätevyys}$$

99) Liukkonen ja Suurnäkki (1996)

100) Ahonen (1992)

101) Liukkonen ja Suurnäkki (1996)

102) Pätevyyden mittana voidaan käyttää koulutustasoa, hankittua työkokemusta tms.

## Lähtevien työntekijöiden pätevyys

Mikäli indeksi on suurempi kuin 1, pätevyys kasvaa. Mikäli indeksi on pienempi kuin 1, pätevyys heikkenee. Pätevyysindeksi on mittavälineenä varsin karkea, mutta se saattaa olla mielenkiintoinen vertailupohja yrityksen eri osastojen tai eri vuosien kehitystä seurattaessa.<sup>103</sup>

VM:n (1996) mukaan vaihtuvuutta tulisi seurata koko organisaatiossa koko vuoden ajalta. Informaatio suositellaan raportoitavaksi taulukkomuodossa henkilöstöluokittain (ikä-, koulutus- jne.) siten, että lähtö- ja tulovaihtuvuuden syyt eritellään. Lähtövaihtuvuusryhmät luokitellaan seuraavasti: uusi työnantaja, vanhuus-, työkyvyttömyys-, varhais- tai muu eläke, kuollut, palkaton vapaa sekä muu syy. Tulovaihtuvuusluokat ovat toinen työnantaja, opiskelu ja muu syy. Molemmissa ryhmissä eritellään lisäksi sisäisessä henkilökierrossa olevat työntekijät.

Vaihtuvuuslukujen ja niiden takana olevien kustannusten selvittäminen on tarpeellista, jotta voidaan tehdä oikeansuuntaisia ratkaisuja erityisesti pitkän aikavälin henkilöstösuunnitelmien pohjaksi.<sup>104</sup> Merkittävimmät kustannuserät ovat

- ilmoitus- ja rekrytointikustannukset,
- perehdyttäminen ja työhön opastaminen (uusi työntekijä ja perehdyttäjä),
- koulutuskustannukset sekä
- uuden työntekijän vajaa laatu- ja tuottavuuspanos työn opetteluun aikana.

Kustannukset lasketaan kahdessa osassa. Työsuhteen aloittaneille sekä työsuhteen lopettaneille on oma laskentamallinsa. Vaihtuvuuden kulut ovat eri tasoisia tilanteesta riippuen, eikä eri ammattiteille löydy standardiarvoja. Mikäli työn hallinta vaatii pitkää perehdyttämisaikaa ja runsaasti koulutusta, kohoavat kulut helposti korkeiksi. Työssä, jonka tekijä jo osaa

---

103) Gröjer ja Johanson (1996)

104) Sumelahti ym. (1996)



ja joka ei vaadi pitkää “sisäänajoa”, jäävät kulut vastaavasti matalammiksi.<sup>105</sup>

## Poissaolot

Kokonaispoissaolot on hyvä eritellä tyyppiluokittain ja poissaolon keston mukaan. Työtaturmat ja ammattisairaudet voidaan raportoida erikseen ne aiheuttaneiden tekijöiden kanssa. Muita poissaolojen syitä ovat esimerkiksi sairausloma, äitiysloma, lastenhoitovapaa, opiskelu, asepalvelus ja henkilökohtaiset syyt.<sup>106</sup> Liukkonen ja Suurnäkki (1996) ehdottavat jaottelua neljään ryhmään: *vuosilomat, sairauspoissaolot, lakisääteiset vapaat ja muut poissaolot*.

VM (1994) ehdottaa pääluokaksi sairauspoissaoloja ja niiden erittelemistä seuraavasti:

- *Sairauspoissaolot* (pv, tapauksia, pv/henkilö, pv/tapaus, mk, mk/henkilö, mk/henkilötyövuosi, mk/tapaus)
- *Tapaturmapoissaolot* (pv, tapauksia, pv/henkilö, pv/tapaus, mk, mk/henkilö)
- *Työterveyshuolto (omat/ostetut palvelut)*  
käyntikerrat sekä kustannukset (kpl, kpl/työntekijä, kpl/asiakas)

Mikäli mahdollista, työterveyshuolto jaetaan ennaltaehkäisevään työterveyshuoltoon, sairaanhoitoon ja kuntoutukseen. Työterveyspalvelujen käyttö kuvaa kustannusten kehityksen ohella organisaation panostusta edellä mainittuihin osa-alueisiin.

Sumelahti ym. (1996) toteavat, että sairauspoissaolot ovat monitahoinen ilmiö, johon työhön liittyvät tekijät vaikuttavat vain osittain. Niinpä tietojen tulkinnassa pitää olla varovainen ja tunnusluvut on valittava harkitusti. Usein käytetty tapa seurata poissaoloja on laskea sairauden takia menetetty työpäivät, jotka voidaan suhteuttaa työntekijöiden määrään tai toteutu-

---

105) Liukkonen ja Suurnäkki (1996)

106) Gröjer ja Johanson (1996)

neeseen työaikaan. Tarkastelun etuna on sairausilmiön kokonaisvaikutuksen paljastuminen työorganisaatiolle. Poissaoloihin vaikuttavat tekijät sekä eri toimenpiteiden vaikutukset poissaoloihin tulisi kuitenkin selvittää muuta kautta. Yksinomaan sairauspoissaolojen määrään perustuvissa johdopäätöksissä virhepäätelmän riski on liian suuri. Syynä on, että valtaosa poissaolopäivistä selittyy usein pienellä osalla työntekijöistä olevilla pitkillä poissaoloilla, joiden taustalla saattaa olla työstä riippumaton vakava sairaus.

Sairauspoissaolojen tunnusluvuksi Gröjer ja Johanson (1996) ehdottavat sairastamistiheyttä, joka määritellään seuraavasti:

$$\text{Sairastamistiheys} = \frac{\text{Sairaslomien lukumäärä}}{\text{Henkilöstön lukumäärä}}$$

Runsaat sairauspoissaolot nostavat työvoimakustannuksia ja heikentävät organisaation työtulosta. Lisäksi poissaolojen määrä ja niiden kehitys heijastaa henkilöstön fyysistä ja psyykkistä hyvinvointia eli työyhteisön toimivuutta, henkilöstösuhteita ja töiden järjestelyä. Työyhteisön tilassa tapahtuvat muutokset peilautuvat ennen kaikkea lyhyiden sairauspoissaolojen (1-3 päivää) muutoksiin.<sup>107</sup> Runsaat poissaolot ovat merkki henkilöstön kuormittumisesta ja vaikeuttavat organisaation toimimista täydellä teholla. Poissaolot saattavat lisäksi aiheuttaa ylimääräisiä kustannuksia palvelutuotannon häiriöiden kautta. Sairauspoissaoloja ei kuitenkaan voida pitää ainoastaan kielteisenä ilmiönä. Niitä pitää tarkastella myös selviytymiskeinona, joka palvelee työntekijän yritystä pysyä terveenä ja työkykyisenä.<sup>108</sup>

Poissaolojen todelliset kustannukset riippuvat pitkän aikavälin seurauksista, joita ne aiheuttavat organisaation tai sen yksikön toimintaan. Yleensä poissaolevan henkilön työpanos joudutaan korvaamaan joko palkkaamalla sijaisia, teettämällä ylitoita tai ylläpitämällä ylikapasiteettia. Joskus puut-

---

107) VM (1996)

108) Sumelahti ym. (1996)

tuva työpanos heijastuu suoraan lopputuotoksen määrään tai laatuun. Sairauserpoissaolojen kustannusvaikutukset ovat:<sup>109</sup>

SÄÄSTÖJÄ	KUSTANNUKSIA AIHEUTTAVIA TEKIJÖITÄ
<ul style="list-style-type: none"><li>• KELA:n korvaukset pitkäaikaisista sairauserpoissaoloista</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• alentunut tuotos</li><li>• alentunut palvelun taso, laatu</li><li>• ylityöt</li><li>• sijaiset</li><li>• muun henkilöstön kuormittuminen</li></ul>

Vuosilomat, lakisääteiset vapaat ja sairauserpoissaolot vähentävät teoreettisesti käytössä olevaa työaika. Todellinen työhön käytettävissä oleva henkilöstön työaikapanos on noin 70-80 prosenttia teoreettisesta työajasta. *Todellinen tehty työaika* on seurantatietona tärkeämpi kuin esimerkiksi laskennallinen henkilötyövuosi.<sup>110</sup>

Gröjer ja Johanson (1996) määrittelevät työajan seuraavasti:

$$\textit{Tehollinen työaika} = \textit{Kokonaistyöaika} - \textit{poissaolot} - \textit{palkallinen loma}^{111}$$

*Vuosityöajan käyttö* toiminnoittain näyttää organisaation henkilöstön työajan jakautumisen varsinaisiin työtehtäviin ja muihin toimintoihin. Tarkastelemalla edellisten vuosien tapahtumatietoja yritysjohto voi tunnistaa ongelma-alueita ja asettaa työajan käytölle tavoitteita, jotka tukevat paremmin organisaation tulostavoitteiden saavuttamista. *Ylitöiden määrä ja kehitys* kertovat, ovatko organisaation henkilöstöresurssit oikein mitoitettu. Jatkuvat ylityöt tulevat suhteettoman kalliiksi ja vaikuttavat pitkällä

---

109) Sumelahti ym. (1996:16)

110) Sumelahti ym. (1996)

111) Engl. Actual hours worked = Total working hours - absence - compensatory leave

tähtäimellä henkilöstön tehoon ja hyvinvointiin.<sup>112</sup> Esimerkki 8 on henkilöstön vuotuinen ajankäyttö kymmenen hengen työryhmässä

### Esimerkki 8. Ajankäytön seuranta

AJANKÄYTTÖ	Tunteina	% kokonaistyöajasta
Kokonaistyöaika	19.400	100
Poissaolot		
• Vuosilomat	1.500	8
• Sairauspoissaolot	1.050	5
• Lakisääteiset vapaat	1.940	10
• Muut poissaolot	620	3
Tehty työaika, josta	14.290	74
Välitön työaika	11.430	80 % tehdystä työajasta
välillinen työaika	2.860	20 % tehdystä työajasta

*Kokonaistyöajalla* tarkoitetaan kaikkien työsuhteessa olevien työntekijöiden vuosityöajan summaa *tunneissa* mitattuna. Myös pitkäaikaisesti poissaolevat lasketaan kokonaistyöaikaan. Määritelmän pohjana käytetään todellisia työaikoja eikä laskennallisia työtunteja. *Tehty työaika tunneissa* saadaan, kun kokonaistyöajasta vähennetään kaikki poissaolot. Tehty työaika on aikamäärä, jolle miehitys suunnitellaan. Ylityöt ja lisätyöt tilastoidaan omina ryhminään, koska niiden kehitystä halutaan seurata erikseen. *Välitön* työaika on operatiivista työtä ja *välillinen* työaika operatiivista työtä tukevia toimintoja (koulutus, työhön opastus) sekä odotus- ja virheidenselvitysaikaa.

*Lähde: Liukkonen ja Suurnäkki (1996:17)*

### Koulutus

*Koulutus* sisältää sekä organisaation sisällä että ulkopuolella henkilöstön osaamisen kehittämiseen käytetyn ajan.<sup>113</sup> VM:n (1994) mukaan koulutus eritellään *perehdyttämisen* ja *muuhun kehittämiskoulutukseen* ja raportoidaan

- koulutusta saaneiden määrä suhteutettuna koko henkilöstöön
- koulutustyöpäivien määrä

---

112) VM (1994)

113) Liukkonen ja Suurnäkki (1996:14)

- henkilöstökoulutuksen kustannukset (mk, mk/koulutuksen saaja, mk/henkilötyövuosi, mk/työvoimakustannukset, mk/toimintamenot, mk/liikevaihto)

*Henkilöstökoulutuksella* VM (1996) tarkoittaa työntekijöille *palkallisella työajalla* järjestettyä koulutusta. Henkilöstökoulutus sisältää ammattitaidon ylläpitoon, kehittämiseen ja parantamiseen liittyvän koulutuksen, ammatillisen pätevyyden hankintaan liittyvän koulutuksen, työsuojelu- ja yhteistoimintaan liittyvän koulutuksen sekä edellisiin kiinteästi liittyvät tutustumismatkat joko kotimaassa tai ulkomailla. Koulutus voidaan järjestää oman organisaation toimesta tai ulkopuolisilta ostettuina palveluina. Myös lyhyet koulutustapahtumat, kuten esimerkiksi muutaman tunnin kielikurssit luetaan mukaan henkilöstökoulutukseen. Määritelmän ulkopuolelle jäävät työaika, jona henkilö perehtyy työtehtäväänsä samoin kuin työhön kiinteästi liittyvät kokous-, informaatio- ja tiedotustilaisuudet sekä konferenssit.

Yritysten ajankäyttötilastoissa koulutus mitataan yleensä joko poissaolona tai tehtynä työaikana. Työntekijä, joka on lakisääteisellä vapaalla kouluttaakseen itseään omalla ajalla, on ajankäyttötilastoissa poissaoleva. Työajalla tapahtuva koulutus ei ole poissaolo, koska se mitataan operatiivista työtä tukevana toimintana.<sup>114</sup> Luokitukseen vaikuttaa luonnollisesti myös tapa, jolla yritys määrittelee koulutuksensa. Esimerkiksi VM edellä sisällyttää henkilöstökoulutukseen ainoastaan palkallisena työaikana annetun (kurssimuotoisen) koulutuksen, kun taas Liukkonen ja Suurnäkki (1996:14) laskevat työntekijän kehittämiseen käytetyn kokonaisajan. Heidän mukaansa koulutus ei ole ainoastaan kurssitusta. Se sisältää lisäksi työpaikalla tapahtuvan uuteen työhön perehdyttämisen sekä uusien tehtävien oppimisen.

Koulutuskustannusten laskentamalleja on useita. Kustannukset lasketaan usein suhteessa työntekijöihin (vertaa laatikko 5, s. 51). Liukkonen ja Suurnäkin (1996) mukaan laskutapa antaa harhaanjohtavan kuvan yrityksen koulutuspanostuksesta, koska jakolukuun vaikuttaa muun muassa koko- ja osa-aikaisten työntekijöiden suhteellinen osuus. Harhaa on yritetty korjata suhteuttamalla koulutuspanos vuosityöntekijöihin (vertaa laatikko

---

114) Liukkonen ja Suurnäkki (1996)

6, s. 52). Tämäkään ratkaisu ei välttämättä ole hyväksyttävä, koska vuosi-työntekijä on hallinnollinen käsite, jota ei fyysisesti ole olemassa. Mikäli sopivaa jakolukua ei löydy, on koulutuspanos parempi ilmoittaa ainoastaan tunti- ja markkamääräisenä. Esimerkin 9 kustannukset on laskettu 10 henkilön kaksipäiväisestä koulutustilaisuudesta työpaikan ulkopuolella.

### Esimerkki 9. Koulutus ja sen kustannukset

	<u>Kulut, mk</u>
Osanottaja-aika	10000
Poissaolon paikkaus	5000
Ostetut koulutuspalvelut	3000
Kurssimaksut	
Matka- ja päiväraha	5000
Majoitus ja ruokailu	8000
Koulutuksen suunnittelu ja hallinnolliset palvelut	1000
Koulutusmateriaali	2000
Muut kulut	1500
Koulutus yhteensä	35500
Koulutus / osanottaja	3550

Lähde: *Liukkonen ja Suurnäkki* (1996)

Lehtonen (1994) kuvaa henkilöstövoimavarojen kehittämisinvestointeja joko henkilöstöryhmittäisillä henkeä kohti lasketuilla koulutuskustannuksilla tai henkeä kohti laskettujen koulutuspäivien määrällä. Henkilöstön kehittämisen kustannus-hyötysuhde on mitattavissa seuraavasti:

$$\text{Henkilöstön kehittämisen} = \frac{\text{tuotannon arvo tai liikevaihto tai toimintamenot}}{\text{kustannus-hyötysuhde}} \quad \text{henkilöstön kehittämiskustannukset}$$

Koulutusinvestoinnit<sup>115</sup> kuvaavat, missä määrin organisaatio on panostanut henkilöstönsä valmiuksien kehittämiseen. Pelkkä koulutuspanosten

115) *Koulutusinvestoinneilla* tarkoitetaan tässä yhteydessä työnantajan henkilöstökoulutukseen kohdistamia investointeja koko raportointivuonna. *Koulutuspanoksia* ovat vuotuiset koulutuspäivät, koulutusajan palkat ja koulutuskustannukset (VM 1996:61).

seuranta ei kuitenkaan riitä. Koulutuksen hyödyt eli tuotokset ovat yhtä tärkeitä. Koulutuksen tulisi lähteä käytännön tarpeista, jolloin se liittyy yrityksen strategiaan ja tulostavoitteisiin.<sup>116</sup> Koulutusinvestoinnit voidaan jaotella esimerkiksi seuraavasti:

- |                        |                                |
|------------------------|--------------------------------|
| Korvaavat investoinnit | - Mukauttaminen                |
|                        | - Ehkäisevä ylläpito           |
| Laajennusinvestoinnit  | - Ehdottoman välttämättömät    |
|                        | - Ei ehdottoman välttämättömät |

Ehkäisevä ylläpito sisältää henkilöstövoimavarojen kehittämistoimet, joita tarvitaan jatkuvasti ylläpitämään työntekijöiden osaamisen tasoa. Ehdottoman välttämätön koulutus viittaa ammattitaidon ylläpitämiseksi vaadittuun koulutukseen, turvallisuuskoulutukseen tai uutuustuotteisiin ja -prosesseihin liittyvään koulutukseen. Ei ehdottoman välttämätön koulutus pitää sisällään toimenpiteet, joilla pyritään joko lisäämään yrityksen tuloa tai vähentämään kustannuksia.<sup>117</sup>

### **Henkilöstösosiaaliset toimet ja suorat palkat**

Työterveyslaitos määrittelee henkilöstötaloudellisessa tilinpäätöksessään vuodelta 1992 henkilöstösosiaaliin toimiin ja kustannuksiin kuuluviksi terveyden- ja sairauzehoidon<sup>118</sup>, maksetun vapaa-ajan ja henkilöstöetuuudet. Henkilöstösosiaalinen toiminta sisältää toisin sanoen työpaikkademokratian ja luottamustoimet, työsuojelun, henkilöstön virkistystapahtumat sekä työpaikkaruokailun, -kahvilatoiminnan sekä työvaatteet.

Palkkaotsakkeen alle kerätään yksityiskohtaisempaa tietoa palkkausjärjestelmän perusteista. Palkat sekä mahdolliset bonussysteemit ja voitto- tai tulossidonnaiset palkkiojärjestelmät eritellään toisistaan. Mielenkiintoista on myös asettaa rinnakkain samalla hierarkiatasolla työskentelevien mies-

---

116) VM (1996)

117) Gröjer ja Johanson (1996)

118) VM (1994) sisällytti työterveyspalvelujen käytön sairauspoissaolojen alle. Toinen vaihtoehto on raportoida ne henkilöstösosiaalisina toimenpiteinä.

ten ja naisten palkkakehitys. VM (1994) ehdottaa omana ryhmänään raportoitavaksi *tehtävien vaativuuden, työsuorituksen ja tulospalkkauksen*. Tehtävien vaativuus ja henkilökohtainen työtulos ovat keskeisiä palkan määrääjiä. Tulospalkkiota maksetaan, kun organisaation tai sen osan henkilöstö on saavuttanut asetetut tavoitteet.

### 4.2.3 Indeksit ja barometrit

*Henkilöstön tilaa* kartoittavat selvitykset, kuten työkykyindeksi ja työtyytyväisyysbarometri, perustuvat työntekijöille toistuvasti (esimerkiksi keran vuodessa) suoritettuihin kyselytutkimuksiin. Vastaukset painotetaan ennalta sovittujen periaatteiden mukaisesti ja yksilökohtaisista luvuista muodostetaan keskimääräiset indeksiarvot koko organisaatiolle. Vastavalla periaatteella voidaan selvittää myös palveluyritysten *asiakastyytyväisyyttä*. Saadut tulokset raportoidaan henkilöstökertomuksessa.

### Terveys- ja työkykyindeksi

Terveys- ja työkykyindeksit kuvaavat yrityksen henkilöstön terveydentilaa. Kansainvälisesti tunnetuin *terveysindeksi* on niin sanottu QALY<sup>119</sup>-indeksi, josta Harri Sintonen on kehittänyt Suomen oloihin sopivan versio. Mittari perustuu kyselykaavakkeeseen, jolla kartoitetaan ihmisterveyden 15 ulottuvuutta (näkeminen, kuuleminen, kommunikointi, liikkuminen, jne.). Täysin terve ihminen saa QALY-arvon 1. Kuolleen ihmisen QALY-arvo on nolla. Muut ihmiset sijoittuvat nollan ja yhden välille. QALY-indeksiä mitattaessa jokainen työntekijä arvioi oman terveydentilansa kunkin komponentin suhteen. Mikäli henkilöllä on esimerkiksi virheetön näkö, hän saa tälle arvon 1 kerrottuna komponentin painoarvolla. Täysin sokea saa näölle painoarvon 0. Työntekijän kokonaisterveydentilaa ilmaiseva luku saadaan laskemalla yhteen kaikkien komponenttien arvot. Mitan etuna on matemaattinen helppous. Sen perusteella voidaan laskea yrityksen henkilöstön keskimääräinen QALY-arvo ja sen kehitys, identifi-

---

119) QALY=Quality Adjusted Life Years



oita terveystuotteet jne. Mitan heikkoutena on, että se antaa liian karkean kuvan terveydentilasta.<sup>120</sup>

*Työkykyindeksi*<sup>121</sup> rakennettiin Työterveyslaitoksessa 1981. Tarkoituksena oli saada kyselyyn perustuva, mahdollisimman luotettava menetelmä ihmisen työkyvyn arvioimiseksi ja muutosten havaitsemiseksi. Indeksien luotettavuutta testattiin sekä kliinisiin työkyvyn määrittämisessä että toimintatutkimuksiin verraten. Seurantatutkimuksen tulos viittasi siihen, että indeksi olisi työterveyshuollolle käyttökelpoinen työväline. Työkykyindeksi on toistaiseksi ainoa tutkimuksiin perustuva mittari, joka ottaa huomioon niin yksilön oman arvion työkyvystään kuin muun muassa sairaudet ja sairauspoissaolot sekä henkiset voimavarat. Työkykyindeksin avulla työterveyshuolto pystyy tunnistamaan riittävän ajoissa tukitoimenpiteitä tarvitsevat työntekijät sekä työyhteisöt ja voi seurata toimenpiteiden tuloksellisuutta.

Laajojen selvitysten perusteella tunnistettiin seitsemän työkykyyn vaikuttavaa osatekijää, jotka kukin mitataan joko yhdellä tai useammalla kysymyksellä. Työkykyindeksi lasketaan summaamalla kyselyn vastausvaihtoehtojen osoittamat luvut laatikon 7 (s. 66) pisteytyksen mukaan.

Työkykyindeksiä voidaan käyttää sekä työterveyshuollon rutiinimenetelmänä että tutkimustarkoituksiin. Yksilön ohella indeksin tuloksia voidaan käyttää myös työryhmän, tulosyksikön, osaston, divisioonan tai koko organisaation työkyvyn arviointiin. Kehittämistoimenpiteet voidaan silloin kohdistaa niihin työpaikan osiin, joissa on esimerkiksi runsaasti keskittämistä huonompaa työkykyä.

## **Laatikko 7. Työkykyindeksi**

<i>työkykyindeksin osa-alue</i>	<i>vastausten pisteytys</i>
• työkyky nyt verrattuna elinaikaiseen	pisteet 0-10

120) Ahonen (1992:65) ja (1995:39-40)

121) Juhani Ilmarinen: "Työkykyindeksi" teoksessa VM (1996:liite 3)

<ul style="list-style-type: none"> <li>• parhaimpaan työkyky työn vaatimusten kannalta</li> <li>• lääkärin toteamien nykyisten sairauksien määrä</li> <li>• sairauksien arvioitu haitta työssä</li> <li>• sairauspoissaolopäivät viimeisen vuoden (12 kk) aikana</li> <li>• oma arvio kykenevyydestä työhön terveyden puolesta kahden vuoden kulluttua</li> <li>• psyykkiset voimavarat</li> </ul>	<p>eli kyselyssä ympäröity arvio kaksi kysymystä, joiden pisteet painotetaan työn luonteen mukaan vähintään 5 sairautta = 1 piste  4 sairautta = 2 pistettä  3 sairautta = 3 pistettä  2 sairautta = 4 pistettä  1 sairaus = 5 pistettä  ei sairauksia = 7 pistettä  (vain lääkärin toteamat sairaudet laskeetaan)  pisteet 1-6  eli kyselyssä ympäröity arvio (valitaan vastaajan esittämä huonointa työkykyä kuvaava arvio)  pisteet 1-5  eli kyselyssä ympäröity arvio pisteitä 1, 4 tai 7  eli kyselyssä ympäröity arvio</p> <p>kolmen kysymyksen sarjan pisteet lasketaan yhteen ja tulos muunnetaan seuraavasti:  tulos 0-3 = 1 piste  tulos 4-6 = 2 pistettä  tulos 7-9 = 3 pistettä  tulos 10-12 = 4 pistettä</p>										
<p>Tuloksena saadaan luku 7-49 (työkykyindeksi), jonka mukaan työkyky luokitellaan seuraavasti:</p>											
<table border="1"> <thead> <tr> <th>pisteet</th> <th>työkyky</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>7-27</td> <td>alentunut</td> </tr> <tr> <td>28-36</td> <td>huono keskitasoinen</td> </tr> <tr> <td>37-43</td> <td>hyvä keskitasoinen</td> </tr> <tr> <td>44-49</td> <td>hyvä</td> </tr> </tbody> </table>	pisteet	työkyky	7-27	alentunut	28-36	huono keskitasoinen	37-43	hyvä keskitasoinen	44-49	hyvä	
pisteet	työkyky										
7-27	alentunut										
28-36	huono keskitasoinen										
37-43	hyvä keskitasoinen										
44-49	hyvä										

Lähde: VM (1996)

Indeksi sopii hyvin tutkimuksiin, joissa halutaan selvittää poikkileikkauksella esimerkiksi tietyn työntekijäryhmän, toimialan tai organisaation työkyky. Kiinnostuksen kohteena voi olla myös eri ikäryhmien työkyvyn taso, naisten ja miesten työkyvyn vertailu tai työkyky ammattiaseman mukaan. Tuloksia voidaan lisäksi vertailla työpaikassa käytettävien tuottavuuden, hyvinvoinnin ja työtyytyväisyyden tai työilmapiirin tuloksiin. Seurantatutkimuksen tavoitteiksi sopii esimerkiksi työkyvyssä ilmenevien

muutosten mittaaminen tai tehtyjen toimenpiteiden vaikutusten selvittäminen.

## Työtyytyväisyysbarometri

*Työtyytyväisyysbarometri*<sup>122</sup> on säännöllisin väliajoin toistettava henkilöstön työtyytyväisyyden mittari. Kyselyssä tiedustellaan organisaation alayksiköiden henkilöstön suhtautumista työn sisältöön, johtamiseen, työyhteisön toimivuuteen ja henkilöstön kehittymisen tukeen sekä muihin organisaatiokohtaisiin tekijöihin. Kyse on työntekijöiden mielipiteistä ja kokemuksista, ei tieteellisestä näytöstä.

Työntekijöillä (eli barometriin osallistuvilla) tulee olla selkeä käsitys barometrin sisällöstä, hyväksikäytöstä ja tietojen salassapidosta.<sup>123</sup> Henkilöstö on lisäksi saatava sitoutumaan barometriin. Jokaisen tulisi omalta osaltaan kokea kysely tarpeelliseksi välineeksi työolojen ja johtamisen kehittämisessä.

Barometrin tulee olla mahdollisimman lyhyt. Suosituksena on 15-20 kysymystä luokiteltuine vastausvaihtoehtoineen. Kysymysten sisällön ja vastausvaihtoehtojen on oltava niin yksiselitteisiä ja helposti ymmärrettäviä, että vastaajat kykenevät määrittämään kantansa ilman pidempää pohdiskelua. Tärkeää on saada selville vastaajan "vaistonvarainen" mielipide.

### Laatikko 8. Työtyytyväisyysbarometrin tietosisältö

<i>I Työn sisältö</i>					
(1)	Tulos- ja muiden työtavoitteiden selkeys	1	2	3	4 5
(2)	Työn itsenäisyys ja työn sisältöön vaikuttaminen	1	2	3	4 5

122) Lehtonen (1994:74-76), VM (1996:124-127)

123) Kysely on ehdottoman luottamuksellinen. Jotta vastaajien henkilöllisyys säilyisi salassa, ei pienissä organisaatioissa tulisi kysyä lainkaan taustatietoja. Suuremmisissa yksiköissä taustainformaationa suositellaan kysyttävän yksikköä ja henkilöstöryhmää.

- |   |   |   |   |   |   |
|---|---|---|---|---|---|
| (3) Työsi vastuullisuus, haastavuus<br>ja mielenkiintoisuus | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (4) Työn fyysinen kuormittavuus                             | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (5) Työn henkinen kuormittavuus                             | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

*II Johtaminen*

- |   |   |   |   |   |   |
|---|---|---|---|---|---|
| (6) Lähimmän esimiehen antama tuki  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (7) Töiden yleinen organisointi yksikössä   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (8) Töiden yleinen organisointi koko organisaatiossa                                | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (9) Palautteen saanti työtuloksista, ammatinhallinnasta<br>ja työssä kehittymisestä | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (10) Palkkauksen kannustavuus ja oikeudenmukaisuus                                  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

*III Työyhteisön toimivuus ja kehittymisen tuki*

- |  |   |   |   |   |   |
|--|---|---|---|---|---|
| (11) Työyksikön sisäinen yhteistyö ja työilmapiiri         | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (12) Koko organisaation sisäinen yhteistyö ja työilmapiiri | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (13) Tasapuolinen kohtelu organisaatiossa                  | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (14) Uralla eteneminen ja sen tukeminen                    | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (15) Ammatillisen kehittymisen tuki ja vahvistaminen       | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

*IV Muut organisaatioon liittyvät asiat*

- |  |   |   |   |   |   |
|--|---|---|---|---|---|
| (16) Organisaation sisäinen avoimuus ja tiedotus | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (17) Organisaation julkikuva työnantajana        | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| (18) Työtilat ja työvälineet                     | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

*V Halukkuus työpaikan vaihtoon ja henkilökiertoon*

- |   |         |      |
|---|---------|------|
| (19) Halukkuus työpaikan vaihtoon lähitulevaisuudessa | 1 kyllä | 2 ei |
| (20) Halukkuus henkilökiertoon                        | 1 kyllä | 2 ei |

Barometrin kysymysten vastausvaihtoehdot ja niiden indeksiarvot ovat:

<i>Työtyytyväisyysvaihtoehto</i>	<i>Indeksiarvo</i>
1 erittäin tyytymätön	20
2 tyytymätön	40
3 melko tyytyväinen	60
4 tyytyväinen	80
5 erittäin tyytyväinen	100

Henkilön työtyytyväisyysindeksi saadaan laskemalla yhteen kysymyskohtien (esimerkissä kohdat 1-12) indeksiarvot ja jakamalla summa kysymysten lukumäärällä (eli 12:lla). Koko organisaation työtyytyväisyysindeksi saadaan laskemalla yhteen henkilökohtaiset indeksiarvot ja jakamalla summa kyselyyn vastanneiden lukumäärällä.<sup>124</sup> Työtyytyväisyysbarometrin tulokset raportoidaan indeksitaulukkona, jota voidaan tarpeen mukaan selventää kuvioilla.

Barometrin keskeiset ominaisuudet ovat

- toistettavuus ja säännöllisyys,
- kysymysten sisällön selkeys ja helppo vastattavuus,
- kysymysten vähäinen määrä,
- luottamuksellisuus sekä
- järjestelmän helppokäyttöisyys ja automatiikka.

Barometri on eräänlainen ilmapuntari, joka kuvaa työtyytyväisyyden tason lisäksi sen muutosta. Muutosseurannan vuoksi onkin tärkeää, että kysely suoritetaan samansisältöisenä vähintään kerran vuodessa. Indeksiarvojen muutokset ja niiden mahdolliset syyt (mikäli ne ovat tiedossa) on seurannan kannalta hyvä käsitellä yksityiskohtaisemmin.

## **Asiakastyytyväisyys**

*Asiakastyytyväisyyttä*<sup>125</sup> voidaan seurata niin kutsutulla *asiakastyytyväisyysbarometrilla* (vertaa työtyytyväisyys edellä). Barometri selvittää asi-

---

124) Samalla periaatteella lasketaan myös kysymyskohtaiset indeksiarvot.

125) VM (1996:68-69)

akkaiden suhtautumista organisaation tuotteisiin ja palveluihin sekä ottaa vastaan mahdollisia parannusehdotuksia.

Asiakastyytyväisyyttä selvitetään kolmelta osa-alueelta:

- Asiakkaan palvelutapahtuma ja palvelun jälkihoito
- Palvelun tai tuotteen laatu
- Palvelun tai tuotteen hinta

Selvitys voidaan tehdä joko henkilökohtaisena haastatteluna, puhelinhaastatteluna, kirjallisena kyselynä tai vuorovaikutteisena atk-kyselynä. Kyselytavat ovat myös yhdisteltävissä. Mikäli kohteena on suuri asiakasjoukko, kannattaa kysely suorittaa kirjallisena. Kysymysten määrä on hyvä rajoittaa alle kahteenkymmeneen siten, että tärkeimmät ongelma-alueet tulevat katetuksi. Lisätiedusteluja voi tarvittaessa tehdä puhelimitse. Asiakastutkimuksen voi toteuttaa joko organisaatio itse tai ulkopuolinen ammattilainen. Ulkopuolisen järjestäjän hyvänä puolena on, että asiakkaan vastaukset saattavat olla rehellisempiä. Haittoja ovat kyselyn irrallisuus yrityksen toiminnasta ja usein myös kallis hinta.

Henkilöstövoimavarojen seurannan kannalta on tärkeää, että asiakaspalutteen hankinta on osa organisaation jatkuvaa toimintaa. Asiakaskysely on hyvä toteuttaa säännöllisesti esimerkiksi kerran vuodessa, jotta tunnistetaan asiakaspiirin muuttuvat tarpeet ennen kilpailijayrityksiä. Kyselyyn valmistautuessa on tärkeää segmentoida asiakkaat ja muotoilla kysymykset kohderyhmien ominaisuudet huomioiden.

Asiakaskyselyssä selvitetään organisaation palvelualltiutta, ammattitaitoa, luotettavuutta, täsmällisyyttä, tiedottamista, tuotteiden hintaa ja laatua sekä kykyä ymmärtää asiakkaan ongelmia. Vastausten perusteella eri kysymyksille annetaan indeksi-arvot 20-100 huonosta erittäin hyvään. Asiakastyytyväisyysbarometrin tulokset raportoidaan samassa muodossa kuin tyytyytyväisyysindeksit.

### **4.3 Henkilöstötase**

Henkilöstötase rakentuu tuloslaskelman tavoin virallisen taseinformaation ympärille. Gröjerin ja Johansonin (1996) mukaan henkilöstötase vaatii

kolme alkuoletusta. Ensimmäinen on sovellettavien laskentaperiaatteiden tuntemus, koska se helpottaa henkilöstötaseen tulkintaa. Toinen vaatimus on henkilöstötuloslaskelma, jossa henkilöstökustannukset ryhmitellään kustannuserittäin.<sup>126</sup> Kolmanneksi oletetaan, että palkkasumma kertoo yrityksen taloudellisen veloitteen työntekijöiden suhteen.

Henkilöstötasetta muodostettaessa on otettava kantaa siihen, mitkä erät kannattaa kirjata taseeseen ja mitkä erät on parempi kirjata suoraan tilikauden kuluiksi. Toisin sanoen tulevaisuudessa tuloa tuottavat henkilöstöinvestoinnit (eli varat) on erotettava vaikutuksiltaan lyhytaikaisista henkilöstökustannuksista (eli kuluista).

Gröjer ja Johanson (1996) esittelevät henkilöstötasemallin, jossa tilikauden kokonaispalkat työnantajan osuudet mukaanlukien määritellään lyhytaikaiseksi palkkavelaksi.<sup>127</sup> Tämä perustuu oletukseen, että työnantajalla on taloudellinen velvoite (palkanmaksu) henkilöstöään kohtaan. Palkka kirjataan taseeseen velaksi. Vastaava varallisuuserä on "henkilöstösäämiset" eli työntekijöiden velvoite työnantajayritystä kohtaan.<sup>128</sup> Muutos taseessa on pieni, mutta vaikuttaa yritysten tunnuslukuihin. Tunnuslukuvaikutusten merkittävyys riippuu yrityksen henkisen ja fyysisen pääoman suhteesta.

Työvoiman ja palkan lisäksi Gröjer ja Johanson lisäävät taseeseen rekrytointi- ja koulutuskustannukset. Mikäli rekrytointi- ja koulutusvaikutusten oletetaan kestävän kauemmin kuin kolme vuotta, ne käsitellään pääomana, josta suoritetaan vastaavat poistot. Alle kolmen vuoden kustannuserät kirjataan kuluksi tilikauden henkilöstötuloslaskelmassa. Poissaolon kustannukset käsitellään tässä yhteydessä vaikutuksiltaan lyhytaikaisina ja kirjataan suoraan kuluksi.

Gröjer ja Johanson (1996:90) päätyvät esimerkin 10 tasemalliin. Yli kolme vuotta kestävästä tulosvaikutuksesta saadaan varallisuuseriksi rekrytointisaamiset ja koulutussaamiset. Velkaa ovat koulutus- ja rekrytointi-

---

126) Henkilöstötase-erät ja niiden muutokset ovat yhteydessä henkilöstötuloslaskelmaan.

127) Engl. short-term wage liability

128) Tuleva työpanos, toisin sanoen työntekijöiden arvo organisaatiolle (katso luku 3.6.1).

pääoma. Vastaavassa henkilöstötuloslaskelmassa näkyvät koulutus- ja rekrytointikustannukset sekä koulutus- ja rekrytointi-investoinneista tehdyt poistot ja kulukirjaukset.

### **Esimerkki 10. Henkilöstötase**

Vaihto- ja rahoitusomaisuus	Lyhytaikainen vieras pääoma
<i>Henkilöstösaamiset</i>	<i>Palkkavelat</i>
<i>Rekrytointipääoma</i>	Pitkäaikainen vieras pääoma
<i>Koulutus pääoma</i>	<i>Verovastuu - rekrytointi</i>
Käyttöomaisuus	<i>Verovastuu - koulutus</i>
Vastaavaa	Oma pääoma
	<i>Varaukset - rekrytointi</i>
	<i>Varaukset - koulutus</i>
	Vastattavaa

Esimerkin 10 koulutuksen ja rekrytoinnin velkapääomaerissä on viralliseen tilinpäätökseen viitaten huomioitu myös verotusnäkökohdat. Henkilöstötilinpäätöksen henkilöstötaseessa (esimerkki 11) tämä ei ole välttämätöntä.

### **Esimerkki 11. Telia AB**

Henkilöstötase (SEK miljoonaa)

Telia-  
Konserni

Telia AB

Telia AB



	1994	1994	1993
<b>VASTAAVAA</b>			
Vaihto-omaisuus	12,792	16,724	18,836
<i>Rekryointipääoma</i>	388	222	475
<i>Koulutuspääoma</i>	792	355	366
Käyttöpääoma	41,875	36,752	36,147
<b>VASTAAVAA</b>	<b>55,847</b>	<b>54,053</b>	<b>55,824</b>
<b>VASTATTAVAA</b>			
Lyhytaikainen vieras pääoma	15,566	14,913	17,318
Pitkäaikainen vieras pääoma	19,253	17,842	18,902
Varaukset ym.	6	5,443	3,564
Sidottu oma pääoma	15,700	10,655	10,655
<i>Rekryointipääoma</i>	388	222	475
<i>Koulutuspääoma</i>	792	355	366
Muu oma pääoma	4,142	4,623	4,544
<b>VASTAAVAA</b>	<b>55,874</b>	<b>54,053</b>	<b>55,824</b>

Tilinpäätöksen liitetiedot

Liite 1: TASE

Henkilöstön kehittämiskustannukset, kuten koulutus/kehitys ja rekryointi on kirjattu kehittämisinvestoinneiksi kolmen vuoden poistojaksolla. Henkilöstömäärän väheneminen on huomioitu kirjaamalla suhteellinen osuus tase-eristä tilikauden kuluiksi. *Koska tämä ei ole virallista tilinpäätösinformaatiota, veronäkökohtia ei ole huomioitu.*

### Poistokäytännöstä<sup>129</sup>

Gröjer ja Johanson (1996) ehdottavat, että poistot koulutus- ja rekryointieristä suhteutetaan henkilöstön vaihtuvuuteen. Henkilöstön vaihtuvuusprosentin ollessa 10 % käytetään 10%:n vuosittaisia poistoja. Ongelmana on, että henkilöstön vaihtuvuus saattaa vaihdella suuresti eri tilikausina. Mikäli vaihtuvuusprosenttia seurataan orjallisesti vuosittaiset poistot vaihtelevat. Lisäksi saattaa olla vuosia, jolloin poistoja ei lainkaan suoriteta, mikä turhaan hankaloittaa kirjanpitoa. Toinen mahdollisuus onkin käyttää vuosittaisia tasapoistoja.

---

129) Poistoehdotukset ovat sovellettavissa myös viralliseen tilinpäätökseen.

Henkilöstön supistuessa rekryointi- ja koulutusvarallisuus jää liian suureksi, jolloin osa tase-eristä kirjataan kuluksi tuloslaskelmaan. Kulukirjaus voidaan tehdä esimerkiksi suhteutettuna suoraan henkilöstömäärän laskuun.

Gleesonin (1975) mukaan sekä poistoasteen että poistojakson tulisi vaihdella investoinnista riippuen. Koulutuskustannusten hyöty realisoituu suhteellisen lyhyessä ajassa, ennen kuin hankitut tiedot vanhenevat. Tietojen vanheneminen johtaa myös koulutushyötyjen vähenemiseen, joten koulutukselle suositellaan väheneviä poistoja. Rekrytoinnin hyödyt saattavat ilmetä vasta vuosia investoinnin jälkeen työntekijän yritysکوhtaisten arvon kasvaessa. Ne jakautuvat normaalisti vähintään ajalle, jonka työntekijä yrityksessä työskentelee. Sopivin poistomenettely rekrytoinnille on siten kasvavat poistot. Työntekijän jättäessä yrityksen jäljellä oleva varallisuus kirjataan tilikauden kuluksi.

## **5. SUOMALAINEN RAPORTOINTIKÄYTÄNTÖ**

Henkilöstövoimavarojen raportointi on viime vuosina yleistynyt sekä julkisella että yksityisellä sektorilla. Valtiovarainministeriön aloitteesta kah-

deksan julkisen hallinnon pilottiorganisaatiota osallistui henkilöstötilinpäätösprojektiin vuosina 1995-1996. Kokemukset olivat pääosin myönteisiä ja pilotit jatkavat käytäntöä edelleen. Henkilöstöraportointi on herättänyt suurta kiinnostusta myös kunnissa ja kaupungeissa.<sup>130</sup>

Yksityisellä sektorilla pääpaino näyttää olevan yrityksen *sisäiseen käyttöön* tarkoitetuilla henkilöstötilinpäätöksillä (tai muussa muodossa raportoidulla henkilöstöinformaatiolla). Julkaisuja ei juurikaan löydy, mikä hankaloittaa alueen kattavaa käsittelyä.

## 5.1 Julkinen sektori

Julkinen sektori koostuu suurelta osin palveluorganisaatioista, joten se on huomattavan työvoimaintensiivinen. Valtion yhteisöjen toimintamenoista henkilöstömenojen osuus on 60-80 prosenttia.<sup>131</sup> Julkisten palvelujen luonteen johdosta niiden kustannusten ja hyötyjen kohdistaminen ei aina ole helppoa. Palvelut ovat perinteisesti maksuttomia tai ainakin huomattavasti yksityistä sektoria edullisempia. Esimerkiksi julkisen terveydenhuollon palveluille on vaikea määritellä hintaa. Toisaalta hoitohenkilökunnasta saattaa tuntua, että heille maksetaan palkkaa työn tehokkuudesta ja laadusta riippumatta. Julkinen sektori on siten otollinen kohde henkilöstövoimavarojen seurannalle ja raportoinnille.<sup>132</sup>

Valtionhallinto itse määrittelee raportointitarpeen syntyneen toimintaympäristön muuttumisen myötä. Suomen jäsenyys Euroopan unionissa asettaa valtion organisaatioille uusia haasteita.<sup>133</sup> Menestyäkseen valtion virastojen ja laitosten tulee toimia tuottavasti, taloudellisesti ja kilpailukykyisesti vastaavia tavaroita ja palveluja tuottavien yksityisten yritysten kanssa. Menestyksen kulmakiviä ovat matalasti organisoidut hyvin johdetut virastot ja laitokset, joiden henkilöstö on pätevää ja työhönsä motivoi-

---

130) Esim. Raision kaupunki työministeriön ja Työturvallisuuskeskuksen julkaisussa *Kunnan henkilöstövoimavarat* (Sumelahti ym. 1996).

131) VM (1996)

132) Rouhesmaa ja Bjurström (1996)

133) VM (1996)

tunutta. Muutoksiin valmistautuminen ja mukautuminen sekä löyhemmin säännellyt organisaatorakenteet edellyttävät, että johdolla ja henkilöstöasioista vastaavilla on käytössään yksityiskohtaista ja tarkkaa henkilöstöinformaatiota.<sup>134</sup>

Valtiovarainministeriön henkilöstöosasto asetti maaliskuussa 1995 valtiionhallinnon henkilöstötilinpäätösprojektin, jonka tehtävänä oli saada käyntiin henkilöstötilinpäätösten teko virastoissa ja laitoksissa sekä tukea ja edesauttaa raportointia. Projektiryhmän tuli

- saattaa henkilöstötilinpäätös kiinteäksi osaksi virastojen ja laitosten toimintakertomusta,
- tukea pilottiorganisaatioiden työtä ja hyödyntää pilottien kokemuksia koko valtiosektorille,
- kehittää henkilöstötilinpäätöksen ATK-sovelluksia sekä *räätälöidä raportointimalli*,
- järjestää virastoille ja laitoksille koulutusta ja tiedotusta sekä
- tehdä henkilöstötilinpäätöstä koskeva käsikirja.

Pilotteina valtionhallinnon henkilöstötilinpäätösprojektiin osallistuivat Helsingin poliisilaitos, Kuopion yliopisto, Oulun lääninhallitus, Pääesikunta, Työministeriö, Valtiokonttori, Valtion asuinrahasto sekä Valtion teknillinen tutkimuskeskus. Projektiryhmän jäsenenä oli lisäksi Tielaitoksen edustaja. Käsikirja henkilöstötilinpäätöksen rakenteesta ja pilottien kokemuksista julkaistiin projektin päätteeksi vuoden 1996 lopussa.<sup>135</sup>

### **5.1.1 Henkilöstötaloudellisen tilinpäätöksen tarkoitus ja sisältö**

Kehittämistyöryhmän mukaan henkilöstötilinpäätöksen tarkoituksena on antaa organisaation omistajille, johdolle, henkilöstöasioista vastaaville sekä työntekijöille tietoa henkilöstövoimavarojen määrästä ja rakenteesta nyt ja tulevaisuudessa. Lisäksi seurataan työajan käyttöä, henkilöstökus-

---

134) VM (1994)

135) VM (1996), "*Henkilöstövoimavarojen hallintajärjestelmä*"

tannuksia, henkilöstön tilaa ja pätevyyttä, tehokkuutta sekä palvelukykyä.<sup>136</sup>

Seuranta- ja raportointijärjestelmä (eli *henkilöstövoimavarojen hallintajärjestelmä*) kiinnittää johdon huomiota henkilöstöön ja henkilöstön johtamiseen. Kehittyneessä johtamisideologiassa organisaation työntekijöitä ei nähdä kustannuksia aiheuttavina tuotannontekijöinä vaan kannattavina investointikohteina.<sup>137</sup> Kerätty informaatio kertoo, kuinka henkilöstövoimavarojen kustannustehokas käyttö on onnistunut ja kuinka samalla on huolehdittu, että organisaatiolla on laadullisesti ja määrällisesti riittävästi henkilöstöä. Henkilöstötaloudellinen tilinpäätös toimii tehokkaana hälytysjärjestelmänä, joka ilmaisee epäsuotuisan kehityksen jo syntyvaiheessa.<sup>138</sup>

Jokaisen tilinpäätöksen sisältämän tietoryhmän kohdalla selvitetään, miten niitä voidaan hyödyntää päätöksenteossa. Tilinpäätösinformaatiota tarkasteltaessa on tärkeää kiinnittää huomiota numerotietojen ja tunnuslukujen tasoon, vuosittaiseen muutokseen, muutoksen suuntaan ja siihen, että tiedot on tuotettu riittävän monelta vuodelta.<sup>139</sup> Kerätty informaatio raportoidaan taulukkojen ja kuvioiden avulla. Vuosittaisten tietojen pohjalta muodostetaan henkilöstötuloslaskelma.

### **5.1.2 Pilottiorganisaatioiden kokemukset<sup>140</sup>**

Vuoden 1995 alussa valtiovarainministeriön henkilöstöosasto lähetti vi-rastoille ja laitoksille kirjeen, jossa tiedusteltiin yksiköiden halukkuutta osallistua henkilöstötilinpäätösprojektiin. Projektin jäseniksi hyväksyttiin kaikki halukkaiksi ilmoittautuneet eli yllä luetellut kahdeksan pilottia.

---

136) VM (1994:7). Tarkemmat kuvaukset informaatiokohtien määritelmistä ja tietosisäl-löstä löytyvät teoksista VM (1994) ja VM (1996) sekä osittain referoituna tämän selvityksen luvusta 4.

137) VM (1996:14)

138) VM (1994:7-8)

139) VM (1994:8). Henkilöstötilinpäätösprojektin alussa tietoa kerätään takautuvasti muutaman vuoden ajalta, mikäli se on teknisesti mahdollista.

140) Luvun 5.1.2 lähteenä on käytetty teosta VM (1996:138-150).

Projektin loppuessa pilottien tiedonhallintajärjestelmät oli saatu kuntoon, joten informaation kerääminen ja tilinpäätösraportointi ei tuottanut suuria ongelmia. Jatkokehittelyä vaativat tietojen analysointi ja soveltaminen käytännön henkilöstöjohtamiseen.

*Helsingin poliisilaitos* lähti mukaan projektiin, koska sen katsottiin edistävän laitoksen tulossuunnittelua ja -seurantaa. Ensimmäisen henkilöstötilinpäätöksensä poliisilaitos teki vuodelta 1995 ja se liitettiin osaksi varainhoitovuodelta tehtävää toimintakertomusta. Useita VM:n ehdottamia raportointimalleja on jo aiemmin sovellettu eri muotoisina poliisilaitoksen toimintakertomuksissa. Vuoden 1995 raporttiin saatiin kuitenkin mukaan muutama täysin uusi kaavio. Lisäksi projekti antoi uusia ideoita vanhojen taulukoiden muotoon ja asiasisältöön. Henkilöstötilinpäätös tulee säilymään edelleen osana toimintakertomusta.

*Kuopion yliopisto* pitää henkilöstövoimavarojen hallintajärjestelmää ja sen päivittämistä tärkeänä työvälineenä ennen kaikkea henkilöstövoimavarojen suunnittelussa, henkilöstön kehittämisessä sekä henkilöstöhuollolisten toimenpiteiden suunnittelussa ja seurannassa. Hallintajärjestelmä auttaa henkilöstötarpeen ja henkilöstön tilan valvontaa ja mahdollistaa oikea-aikaisen negatiiviseen kehitykseen puuttumisen. Järjestelmä on osoittanut tarpeellisuutensa myös prosessina. Selvitystyö auttaa havaitsemaan ongelmia ja epäkohtia työyhteisön toiminnan, töiden ja työskentelykulttuurin organisoinnissa, jolloin kehitystyö voidaan aloittaa välittömästi ja sitä kautta edistää henkilöstön työtyytyväisyyttä, -motivaatiota ja tuloksellisuutta.

Ensimmäinen henkilöstötilinpäätös tehtiin vuodelta 1995. Erillisenä raporttina koottiin käytettävissä olevista tietojärjestelmistä ja seurantatiedoista aikasarjoja vuodesta 1991 alkaen. Seurannan kannalta suurimmaksi tekniseksi ongelmaksi henkilöstötilinpäätöksen teossa osoittautuivat yliopiston toiminnan erityispiirteet eli henkilöstön liikkuvuus, vaihtuvuus, päällekkäiset ja lyhytaikaiset virkasuhteet sekä useat rahoituslähteet.

*Oulun lääninhallitus* osallistui henkilöstötilinpäätöshankkeeseen saadakseen viraston henkilöstöstä luotettavaa tietoa päätöksenteon pohjaksi. Ensimmäinen tilinpäätös laadittiin vuodelta 1995. Tilinpäätökseen sisältyi myös työtyytyväisyyskysely, joka on tarkoitus uusita vuosittain lähes sa-

manmuotoisena. Tulevaisuudessa kiinnitetään erityistä huomiota tilinpäätöksestä saadun informaation analysointiin ja hyväksikäyttöön.

*Puolustusvoimat* muodosti henkilöstötilinpäätöstä varten projektiorganisaation, jonka tavoitteena oli määrittellä henkilöstövoimavarojen seurannan keskeiset tunnusluvut ja sitä kautta luoda puolustusvoimien tarkoitukseen sopiva seuranta- ja raportointijärjestelmä. Projektin aikana 18 keskeistä tunnuslukua koottiin käsikirjaksi. Tärkeimpiä tunnusluvuista ovat palkatun henkilöstön motivaatio, kehityshakuisuus, työvoimakustannukset ja henkilöstön suorituskyky. Tunnuslukujen käyttöönotto sidottiin tietojärjestelmäprojektin etenemiseen, mikä vähentää manuaalisen työn määrää. Projektin etenemisen myötä on kiinnostus henkilöstötilinpäätöstä kohtaan kasvanut entisestään. Uusia projekteja, kuten työilmapiirikysely, kehittämiskeskustelu sekä henkilöarviointijärjestelmän kehittäminen on käynnistetty henkilöstövoimavarojen hallintajärjestelmän tueksi.

Puolustusvoimat katsoo, että henkilöstötilinpäätös on oleellinen osa tulevaisuuden henkilöstövoimavarojen johtamista ja hallintaa. Organisaation kannalta on *oleellista valita annetuista ehdotuksista ne tunnusluvut, jotka tuovat lisäarvoa kyseisen organisaation johtamiseen*. Suurin virhe lienee se, että valitaan seurattavaksi liiallinen määrä indikaattoreita, jolloin tärkein tieto hukutetaan informaation suureen määrään ja ehkäistään henkilöstövoimavarojen tehokas käyttö.

*Työministeriöön* perustettiin vuonna 1991 niin sanottu johdon raportointiryhmä kehittämään tulosjohtamisen seurantaan liittyvää raportointia. Vuosittain kaksi kertaa suppeampana ja vuodenvaihteessa laajempaan julkaisutavaan raporttiin on kerätty erityyppisiä henkilöstötietoja (määrä, poissaolot, vaihtuvuus, koulutuspäivät jne.), joiden pohjalta on koottu toiminta- ja vuosikertomusten sekä ministeriön ylimmän johdon tarvitsemat henkilöstötiedot. Henkilötilinpäätöstyöryhmän päätöksiä ja määritelmiä tilinpäätöksen sisällöstä olisi kaivattu jo vuosia aiemmin työhallinnon henkilöstöä koskevia selvityksiä laadittaessa.

Työhallinnon pilottiprojektiryhmä laati henkilöstötilinpäätöksen vuodelta 1995 niiden tietojen pohjalta, jotka kohtuullisella vaivannäöllä oli saatavissa nykyisistä henkilöstöhallintajärjestelmistä. Vastaavien tietojen kerääminen on koettu tärkeäksi osaksi tulosjohtamista jo vuosia sitten. Sa-

malla on muodostunut käsitys siitä, minkälainen tietosisältö on riittävä palvelemaan johdon henkilöstösuunnittelun tarpeita.

*Valtiokonttori* ryhtyi suunnittelemaan henkilöstöä kuvaavaa osajärjestelmää omaan johdon järjestelmäänsä jo ennen pilottiprojektin asettamista. Raportointitulosteiden määrittäminen tehtiin tietotarvekyselyjen ja haastattelujen avulla, joten henkilöstötilinpäätöksen tietosisältö määräytyi lähinnä toiminnallisen johtamisen tarpeista käsin. Sisällöstä päätettäessä mukana oli ehdotuksia myös projektissa esiin tulleista tietotarpeista. Ensimmäinen johdon tietojärjestelmän Henkilöstö-osa valmistui kesällä 1996.

Henkilöstöosa on jatkuvaa raportointia. Sairastavuutta ja ylitöitä koskevat tiedot päivitetään kolme kertaa ja muut tiedot kerran vuodessa. Valtiokonttorissa ei tehdä erillistä asiakirjaa henkilöstötiedoista vaan johdon tietojärjestelmän henkilöstöosa on johdon ja asiantuntijoiden käytössä heidän omalta työasemaltaan. Järjestelmän käyttö on helppoa ja grafiikan sekä värien käyttö havainnollistaa tietojen esittämistä.

*Valtion asuntorahasto* ilmoittautui halukkaaksi henkilöstötilinpäätösprojektiin saadakseen virikkeitä henkilöstövoimavarojen seurantaan ja suunnitteluun. Projektityöskentelyn seurauksena on asuntorahastossa entistä tietoisemmin paneuduttu pohtimaan sekä henkilöstön merkitystä virastolle että käytännön toimenpiteitä henkilöstön kehittämiseksi ja hyvinvoinnin parantamiseksi. Asuntorahasto asetti sisäisen työryhmän valmistelemaan viraston omaa henkilöstövoimavarojen kehittämis- ja seurantajärjestelmää. Ensimmäisenä tehtävänä työryhmän tuli sisällyttää henkilöstötilinpäätösosa vuoden 1995 toimintakertomukseen. Varsinainen henkilöstökertomus, jossa pyritään analysoimaan todellisuutta lukusarjojen takana suunniteltiin valmistuvaksi vuoden 1996 loppuun mennessä.

*Valtion teknillisen tutkimuskeskuksen* henkilöstövoimavarojen hallintajärjestelmän tärkeä osa on henkilöstövoimavarojen tilan ja kehityksen vuosittainen arviointi. Keskeiset tiedot on tilastoistoitettu 1980-luvun loppupuolelta alkaen ja julkaistu vuosittain VTT:n henkilöstö 31.12.xx -nimisenä tietopakettina. Vuodelta 1995 tuotettiin kerättyä informaatiota syvällisemmin ja aikasarjamaisesti tarkasteleva henkilöstökertomus. Kokemukset henkilöstökertomuksen valmistelusta ja käsittelystä ovat myönteisiä. Kertomus tarjoaa johdolle sopivan tavan tarkastella henkilöstöä osana muuta toiminnan arviointia ja ohjausta. Suurimmat haasteet henkilöstö-



kertomuksen kehittämisessä liittyvät henkilöstön sitoutumista ja osaamista koskeviin mittareihin, joiden tulee olla yhtä aikaa yksinkertaisia ja riittävän kokonaisvaltaisia.

*Valtiovarainministeriön henkilöstöosasto* osallistui pilottiprojektiin kolmesta syystä. Ensimmäkin se halusi henkilöstötilinpäätösprojektin asettajana ja vetäjänä myös itse saada käytännön kokemusta henkilöstötilinpäätöksen teosta. Toiseksi haluttiin saada kokemuksia hankkeessa kehitettyjen välineiden soveltuvuudesta suhteellisen pienen tulosityksikön (vuoden 1995 lopussa 53 henkeä) työhön. Kolmanneksi haluttiin kerätä tietoa, jota myöhemmin olisi mahdollista soveltaa muualla valtiovarainministeriössä.

Henkilöstöosasto teki vuodelta 1995 ensimmäisen erillisen henkilöstötilinpäätösasiakirjan, jonka raportit koostettiin pääasiallisesti VM (1994):n ehdotusten pohjalta. Ehdotuksia muokattiin pieneen yksikköön sopiviksi ratkaisuiksi. Uutuutena aloitettiin työtyytyväisyysbarometriin perustuva työtyytyväisyyskysely. Tietoverkkosovellus, jossa kukin työntekijä vastasi kyselyyn omalta päätteeltään toimi moitteettomasti sekä tekniikan että asiasisällön suhteen. Kysely tullaan jatkossa uusimaan määräajoin.

*Tielaitoksessa* on laitostasolla laadittu henkilöstötilinpäätös kolmena vuonna eli 1993-1995. Julkaisu on pitkälti tilastokooste laitoksessa tuotettavasta henkilöstöä koskevasta aineistosta. Siinä tarkastellaan henkilöstömäärää, henkilöstökustannuksia, henkilöstön hyvinvointia ja työkuntoa sekä henkilöstön ominaispiirteitä. Osa-alueista tuotettiin oma raporttinsa jo ennen henkilöstötilinpäätöksen laatimista ja niiden tekoa on jatkettu edelleen tilinpäätöksen perustietojen lähteeksi. Henkilöstötilinpäätöksen tuottamaksi lisäarvoksi erillisraportteihin verrattuna nähdään sen tarjoama henkilöstön kokonaiskuva tarkasteluvuodelta. Tilinpäätös on tarkoitettu erillisraportteja laajempaan käyttöön, jolloin sen toivotaan auttavan laitoksessa kokonaisvaltaisten henkilöstöpoliittisten linjausten tekoa. Se on nimenomaisesti taustatiedoksi tarkoitettu asiakirja eikä kiinteä osa suunnittelu- tai päätöksentekojärjestelmää.

Tielaitos on osallistunut henkilöstötilinpäätösprojektiin, mutta ei muiden organisaatioiden tavoin ole toiminut pilottina. Tarkoituksena on ollut antaa projektille näkökulmia laitoksen tilinpäätösten laatimisesta saatujen kokemusten pohjalta ja saada virikkeitä oman henkilöstötilinpäätöksen edelleen kehittämiseksi.

## 5.2 Yksityinen sektori

Henkilöstövoimavarojen systemaattinen *seuranta* on yleistynyt myös yksityisellä sektorilla. Pääpaino näyttää olevan työolojen kartoittamisella. Työilmapiiri- ja työtyytyväisyyskyselyjen avulla selvitetään henkilöstön hyvinvointia ja mahdollisia puutteita työympäristössä. Lähtökohtana on, että työoloja kehittämällä on mahdollista vaikuttaa henkilöstön työmotivaatioon ja siten hyödyntää henkilöstön voimavaroja myös taloudellisessa mielessä (siinä määrin kuin työmotivaation parantuminen heijastuu yrityksen tulokseen).

Henkilöstövoimavarojen *raportointi* näyttää vielä olevan melko alkuvaiheessa. Virallisissa tilinpäätöksissä henkilöstöinformaatiota ei lakisääteisten osien lisäksi esiinny.<sup>141</sup> Henkilöstötilinpäätöksiä (tai niitä vastaavia raportteja) tehdään jonkin verran, mutta niitä ei juurikaan julkaista yrityksen ulkopuolisille sidosryhmille. Julkisen informaation puute on vaikeuttanut myös tarkan tiedon hankintaa tätä katsausta varten. Koska yksityisen sektorin raportointikehitystä ei keskitetysti seurata ja koska pääosa tehdyistä raporteista jää yritysten sisäiseen käyttöön, on tässä vaiheessa mahdotonta antaa kattavaa selvitystä yksityisen sektorin hankkeista. Samasta tuestä tietoa todetuista hyödyistä tai mahdollisista hankaluuksista ei ole.

Henkilöstövoimavarojen seurannan ja raportoinnin *tutkimus* yksityisellä sektorilla on myöskin alkuvaiheessa. Vuonna 1994 tutkittiin henkilöstövoimavarojen raportointia suomalaisissa metsäteollisuusyrityksissä.<sup>142</sup> Metsäteollisuussektorin yksiköille lähetettiin kyselykaavake, jossa heiltä tiedusteltiin mahdollisia henkilöstöraportointiin käytettyjä menetelmiä. Toisin sanoen haluttiin tietää, kuinka yksiköt mittasivat henkilöstökustannuksiaan ja kuinka he yrittivät hyötyä saadusta kustannusinformaatiosta. Vastausprosentti oli 46.7%. Tutkimuksen mukaan henkilöstöraportointia tehdään jonkin verran.

---

141) Poikkeuksena ovat luonnollisesti vuosikertomuksen kuvailevat osat. Niissä kuvaus kuitenkin "kuuluu asiaan" eikä välttämättä osoita yrityksen muilla tavoin noudattavan henkilöstövoimavarojen seuranta- ja raportointiperiaatteita.

142) Rihtilä ja Rouhesmaa (1995)

Metsäteollisuusyritykset seuraavat ja tilastoivat sairaus- ja tapaturmapoissaoloja sekä henkilöstön koulutuskustannuksia.<sup>143</sup> Tärkeimpänä syynä poissaolotilastointiin on palkanlaskenta. Lisäksi tilastoinnin avulla pyritään selvittämään henkilöstön tilaa, yrityksen ilmapiiriä, työmotivaatiota sekä osastojen välisiin eroihin perustuen määrittämään ongelmayksiköt ja -henkilöt. Henkilöstön kehitysmenojen seurantaan perustuvat koulutusbudjetointi ja -seuranta sekä koulutustarpeen kohdistaminen ja koulutuksen suunnittelu. Tilastojen tuottamaa informaatiota sovelletaan pääasiallisesti henkilöstöstä aiheutuneiden kustannusten selvittämiseen. Hyötyjä (toisin sanoen henkilöstön arvoa) selvittäviä menetelmiä ei metsäsektorilla ole käytössä.

Tilastoitua henkilöstöinformaatiota julkaistaan tutkimukseen osallistuneiden yritysten sisällä pääasiassa supistetussa muodossa olevana henkilöstökertomuksena joko vuosikertomuksen yhteydessä, henkilöstölehdessä tai muissa sisäisissä tiedotteissa. Ulkoisille sidosryhmille tietoa julkaistaan ainoastaan kirjanpitolaian vähimmäisvaatimusten verran.<sup>144</sup>

---

143) Tämä perustuu pitkälti liittojen välisiin sopimuksiin.

144) Tuloslaskelmassa tai taseessa taikka niiden liitteenä on ilmoitettava tilikauden palkat ja rahapalkkaan rinnastettavien luontoisetujen yhteenlaskettu raha-arvo sekä eläkekulut ja muut henkilöstösivukulut (KiPL, 21 §, 2 mom).

## 6. RAPORTOINNIN VAIKUTUKSIA

Henkilöstövoimavarojen raportointia vastustetaan pääasiassa seuraavin perusteluin:

- Henkinen pääoma on aineeton voimavara, joten sen ei katsota täyttävän raportoitavalle varallisuudelle asetettuja vaatimuksia.
- Henkistä pääomaa on vaikea mitata ja standardoitujen raportointimenetelmien puuttuminen vaikeuttaa tiedon laajempaa tulkintaa.
- Henkiselle pääomalle ei ole toimivia markkinoita. Henkisen pääoman myynti kuului orjayhteiskuntaan. Tänä päivänä kauppaa henkisellä pääomalla käyvät ainoastaan urheiluseurat. Talouselämän organisaatioissa lähdetään liikkeelle työntekijöiden oikeudesta "ottaa tai jättää". Yritys ei omista henkilöstöään, mistä seuraa, että henkistä pääomaa on vaikea hinnoitella annettuna ajankohtana.

Turnerin (1996) mukaan todellisia syitä on kaksi. Ensimmäisenä ovat edellä mainitut mittausvaikeudet eli henkisen pääoman objektiivisen arvon todentaminen. Toinen syy on yritysten haluttomuus raportoida henkilöstöjohtamistaan ja/tai johtajien haluttomuus joutua arvioitavaksi henkilöstöeriin perustuen. Stewart (1994) siteeraa Eccles & Mavrinacin tutkimusta, jonka mukaan yritysjohto on ilmoittanut keräävänsä ja käyttävänsä tietoa yrityksen aineettomasta varallisuudesta.<sup>145</sup> He eivät kuitenkaan halua tuoda informaatiota taseeseen peläten paljastavansa kilpailuetuja tai joutuvansa pettyneiden sijoittajien koston kohteeksi.

### 6.1 Henkilöstölaskelmat

Henkilöstökustannuslaskelmat auttavat päätöksentekoprosessien kehittämisessä tuomalla esiin henkilöstösidonnaiset kustannus- ja tuloerät. Johansonin ja Nilsonin (1996) mukaan 1970- ja 1980 -luvulla aiheesta suoritetuissa tutkimuksissa havaittiin, että yksityiskohtaisemmalla henkilös-

---

145) Tässä yhteydessä puhutaan henkisen pääoman ohella asiakastyytyväisyydestä, tuotekehittelyn tuloksista sekä tuotteiden ja prosessien laadusta.

töinformaatiolla on vaikutusta tehtyihin päätöksiin.<sup>146</sup> Päätöksentekijät tuntevat olonsa varmemmaksi, mikäli henkilöstöinformaatiota on saatavilla.

Kritiikkinä todettiin, että päätösten muuttuminen lisääntyneen informaation seurauksena ei ole uutta ja ihmeellistä. Tärkeää oli selvittää syy, jonka takia päätökset muuttuivat. Oli siis tutkittava muutettiin päätöksiä, koska idea henkilöstöinformaation julkaisemisesta oli uusi ja sai huomiota, vai koska informaatio koettiin hyödylliseksi. Kriitikot tekivät myös muita havaintoja. Ensimmäinen oli, että yritysjohto saattaa vastustaa henkilöstöraportointia kokien sen toimintavapautta rajoittavaksi. Toiseksi todettiin, että yritykset eivät välttämättä halua julkistaa, kuinka tehokkaasti tai tehotomasti henkilöstövoimavaroja käytetään.

Johanson ja Nilson (1996) tutkivat kustannuslaskelmien vaikutuksia kolmesta eri näkökulmasta. Ensimmäinen tutkimus käsittelee kysymystä, huomioiko yritysjohto henkilöstöinformaation päätösprosessissaan. Toinen tutkimus etsii ”voimia”, joiden yritysjohto kokee joko lisäävän tai ehkäisevän henkilöstöinformaation hyväksikäyttöä. Kolmas tutkimus selvittää henkilöstöinformaation todellista käyttöä johdon apuvälineenä. Tutkimustulokset selostetaan lyhyesti seuraavissa alaluvuissa.

### **6.1.1 Henkilöstöinformaatio ja päätöksenteko**

Aiemmin tehdyistä tutkimuksista oli jo havaittu, että henkilöstölaskelmilla oli vaikutusta päätöksentekoon. Johansonin ja Nilsonin (1996) ensimmäisen tutkimuksen tarkoituksena oli selvittää, johtuvatko muutokset siitä, että lisääntynyt henkilöstöinformaatio koetaan vilpittömän hyödylliseksi. Kirjoittajat määrittelevät *hyödyllisyyden* termeillä *oleellinen*, *riittävä* ja *epävarmuutta vähentävä*.<sup>147</sup> On väitetty, että henkilöstöinformaation lopullinen vaikutus on sidoksissa päätöksentekijän asenteisiin.

---

146) Lisää viitteitä tehtyihin tutkimuksiin Johanson ja Nilson (1996:118).

147) Engl. relevance, sufficiency and uncertainty reduction

Testi suoritettiin keskitason johdolle sekä ryhmälle taloustieteiden opiskelijoita. Tutkimukseen osallistui 29 johtajaa ja 64 opiskelijaa. Tarkoituksena oli testata seuraavat hypoteesit:

- Henkilöstöinformaation käyttö muuttaa tietyn päätösprosessin *lopputulosta*.
- Päätöksentekijät kokevat henkilöstöinformaation *hyödylliseksi* tietyssä päätöstilanteessa.
- Päätöksentekijän *asenteella* henkilöstöinformaatiota kohtaan ja tehdyn päätöksen välillä on yhteys.
- Tiettyjen päätöksentekijän *taustalla olevien tekijöiden* ja päätökseen tehdyn muutoksen välillä on yhteys.

Tutkimuksen perusteella tehtiin seuraavat johtopäätökset:

- Päätösprosessin lopputulos muuttui henkilöstöinformaation mukana. Tämä vastaa aiemmin saatuja tuloksia.
- Opiskelijat kokivat informaation yleisesti ottaen hyödyllisemmäksi kuin johtajat. Yksityiskohtaisempi henkilöstöinformaatio lisäsi päätöksentekovarmuutta. Johtajat eivät sanottavasti muuttaneet kantaansa.
- Asenne henkilöstöraportointia kohtaan on yllättävän positiivinen, mutta asenteen ja päätösmuutosten välinen yhteys on monimutkainen. Näyttää siltä, että jokaisen henkilökohtaisen mielipiteen voimakkuus määrittelee, koetaanko henkilöstövoimavarojen mittaaminen ja raportointi hyödylliseksi vai ei.
- Päätöksen muutokset eivät ole selitettävissä taustalla olevilla muuttujilla.

Tutkimuksesta löytyy kaksi heikkoa kohtaa. Valtaosa tuloksista saatiin käyttämällä opiskelijoita koekaniineina. Testitulanteessa ei myöskään esiinny näkökannan puolustamista seuraavia palkkioita tai sanktioita, jotka odottavat yritysjohtajia todellisessa elämässä.<sup>148</sup>

## 6.1.2 Henkilöstöinformaatio ja taustavoimat

Johansonin ja Nilsonin (1996) toinen tutkimus selvittää taustavoimia, jotka innostavat henkilöstöinformaation käyttöön tai vastaavasti estävät sitä.

---

148) Gröjer ja Johanson (1996)

Tarkoituksena on mennä edellä selostettua tutkimusta syvemmälle yritysjohton asenteisiin ja selvittää mielipiteet henkilöstöinformaatiota kohtaan. Pidetäänkö henkilöstölaskelmia hyödyllisinä? Tuottavatko ne toivottua informaatiota? Vaikuttavatko ne halukkuuteen toimia?

Tutkimukseen osallistui ryhmä yrityksen keskijohtoa. Heidät haastateltiin kaksi kertaa. Ensimmäisen haastattelun tarkoituksena oli koota taustatietoa. Saadun informaation pohjalta tehtiin henkilöstöpoliittisiin toimintoihin liittyviä laskelmia. Toisessa haastattelussa kerättiin koeryhmän reaktiot kustannuslaskelmia sekä yksityiskohtaisempaa henkilöstöinformaatiota kohtaan.

Testiryhmän mielestä henkilöstöinformaation kehittäminen ja kustannuslaskelmat ovat hyödyllisiä ja vaikuttavat henkilöstöratkaisuihin, koska ne kehittävät kieltä ja väittämiä, tuovat eri toimintavaihtoehtojen kustannukset selkeästi esille, ratkaisevat ongelmia ja lisäävät toimintavalmiutta.

Mikäli henkilöstöinformaation tuottamista ja raportointia halutaan kehittää, on tärkeää löytää mahdolliset esteet ja pyrkiä niistä eroon. Suurimmiksi esteiksi todettiin henkilökunta ja yrityskulttuuri, raportointiperinteen ja laskentamallien puuttuminen sekä puutteelliset tiedot raportointikäytännöistä.

### **6.1.3 Henkilöstölaskelmien todelliset vaikutukset**

Johansonin ja Nilsonin (1996) kolmannen tutkimuksen tavoitteena on ymmärtää ja kuvailla mitä todella tapahtuu, kun yrityksessä joudutaan kosketuksiin henkilöstölaskelmien kanssa. Tarkoituksena on, samoin kuin edellä, selvittää kohderyhmän subjektiivisia näkökantoja ja henkilökohtaisia oppimisprosesseja. Vastauksia haettiin seuraaviin kysymyksiin:

- Mitä yksittäiset henkilöt ovat tehneet jouduttuaan kosketuksiin henkilöstölaskelmien ja -raportoinnin kanssa?
- Millä tavoin saatua henkilöstöinformaatiota on hyödynnetty?
- Mitkä tekijät ovat estäneet henkilöstöraportointiin sidoksissa olevien toimien suorittamisen?

Tutkimukseen osallistujat olivat lääkintähallinnon henkilökuntaa. Monet, ennen kaikkea sairaalahenkilöstöä edustavat laskenta- ja henkilöstöosastojen johtajat, totesivat henkilöstölaskelmien myötä kokeneensa “ahaaelämyksiä”. Yksityiskohtaisempi henkilöstöinformaatio on auttanut osallistujia ymmärtämään selkeämmin yhteyden henkilöstön ja taloudellisten tekijöiden välillä. Esimerkkinä eräs haastateltu henkilö totesi, että hän näki aiemmin työntekijät yksinomaan kustannuksina. Nyt hän on oppinut tarkastelemaan asiaa investointinäkökulmasta - mitä saadaan tulokseksi, kun työntekijöihin sijoitetaan rahaa. Lisäksi yleinen kiinnostus taloudelliseen puoleen kasvoi.

Tutkimuksen osanottajat nimesivät myös henkilöstölaskelmia ja mittaamista hidastavia tekijöitä. Suurimmiksi esteiksi koettiin:

- Konflikti sääntöjen kanssa. Tietyt osa-alueet, kuten palkan määräytyminen, eivät perustu kustannuslaskelmiin, joten laskelmien suorittaminen on turhaa.
- Vuoden mittainen budjettikausi. Pelkkä investoinnin kustannusten suunnittelu ei auta, koska tarvittavia käteisvaroja ei saada vuoden sisällä.
- Puutteet informaatiojärjestelmässä. Perusaineiston luominen kustannuslaskelmaa varten on liian hankalaa.

Tutkimukseen osallistuneet sairaalanjohtajat eivät muuttaneet käytöstään muuta henkilökuntaa vastaavasti. He eivät aloittaneet omien henkilöstölaskelmien laatimista eivätkä tehneet muutoksia henkilökuntaansa. Heidän ajattelutavassaan ei myöskään havaittu muutosta.

## **6.2 Henkilöstölaskelmat ja organisaation oppiminen**

Edellä esitetyt tutkimukset käsittelivät yritysjohdon oppimisprosessia. Lopputuloksena oli, että henkilöstöinformaatio todellakin vaikuttaa päätösesseihin. Yksityishenkilöiden ja organisaatioiden oppiminen<sup>149</sup> ei kuitenkaan ole sama asia.

Gröjer ja Johanson (1996:128-134) raportoivat kaksi Ruotsissa tehtyä organisaation oppimiseen liittyvää tutkimusta. Ensimmäinen projekti toteu-

---

149) Määritelmän mukaan organisaatio oppii, mikäli aiemmin vallinneita ajattelutapoja muutetaan tai kehitystä tapahtuu koordinoitujen toimenpiteiden kautta.



tettiin Ericssonilla ja toinen Luulajan kunnan sosiaalihuollossa. Oppimisprosessia seurattiin puolitoista vuotta pääasiallisesti haastattelemalla johtajia, työntekijöitä ja ammattiliittojen edustajia sekä tutkimalla erityyppisiä taustadokumentteja.

Projektin lopputuloksena oli, että organisaation oppimisprosessi lähti liikkeelle. Molemmissa kohteissa tehtiin muutoksia, joita ei todennäköisesti olisi saatu aikaan ilman henkilöstövoimavarojen seuranta- ja raportointijärjestelmän käyttöönottoa. Ericssonilla oppimisprosessi ei kuitenkaan jatkunut projektin jälkeen. Liian pieni määrä yrityksen henkilöstöstä oli sitoutunut projektiin, ja heidän jättäessään yrityksen henkilöstölaskelmarutiinit eivät periytyneet seuraajille. Motivaatio henkilöstövoimavarojen seurantaan todettiin heikoksi. Luulajassa tilanne oli toinen. Valtaosa henkilöstöstä osallistui projektiin, joka johti rutiinien ja informaatiojärjestelmien kehittämiseen.

Gröjer ja Johanson (1996:135-136) kokoavat yhteen tekijät, jotka tutkimuksissa havaittiin tärkeiksi organisaation oppimisen kannalta:

- Innostuneita idealisteja ja ohjaajia tarvitaan viemään muutosprosessi läpi ja kontrolloimaan sitä. Ryhmä yrityksen johtoa projektin valvojana helpottaa oppimisprosessia.
- Johtotason aktiivinen osallistuminen on ehdottoman tärkeää. Johdon täytyy sekä sanoa että teoilla luoda kysyntää henkilöstövoimavarojen seurannalle. Heidän on suunniteltava, kuinka seuranta- ja raportointiprosessit parhaiten auttavat käytännön toimintaa ja kuinka henkilöstön odotukset projektin suhteen täytetään.
- Oppimista helpotetaan, mikäli muutosprosessilla tähdätään vaikuttamiseen kontrolloinnin sijasta.
- Organisaation talous- ja henkilöstöosaston välisen yhteistyön on toimittava. Henkilöstöosastolla on tiedot ja taidot henkilöstöhallinnon tietojärjestelmistä. Taloushallinnon edustajat taas ymmärtävät laskentajärjestelmät ja seurantatekniikat. Ilman laskentapuolen sitoutumista henkilöstövoimavarojen seurantaprosessi ei onnistu.

- Henkilöstövoimavarojen mittaaminen (eli kustannuslaskelmat, voimavarojen "hinnoittelu") sekä henkilöstövoimavarojen raportointi on luotava samanaikaisesti.
- Yksityiskohtainen koulutus henkilöstökustannusten laskennasta on välttämätöntä. Koulutus voidaan toteuttaa joko tuomalla mittaus- ja raportointimenetelmät olemassa oleviin projekteihin tai järjestämällä erillistä opetusta. Projektien ulkopuolisen opetuksen on kuitenkin liityttävä yrityksen omiin ongelmiin ja kysymyksiin.
- Tietojärjestelmiä on ehkä osin muutettava. Perustiedot ovat pääosin olemassa nykyisissä järjestelmissä, mutta hienosäädölle saattaa olla tarvetta.

### 6.3 Taseessa vai ulkopuolella?

Tulisiko henkilöstövoimavarat sisällyttää virallisiin tasetietoihin? Kannattajien mielestä henkilöstöinformaatio taseessa antaa paremman kuvan yrityksen arvosta. Virallinen tilinpäätös on voimakas vaikuttamisen väline, koska ulkoinen (taloudellinen) kuva organisaatiosta muodostetaan pitkälti tilinpäätösinformaation ja sen analysoinnin perusteella. Taseinformaation avulla on siten mahdollisuus ohjata ja muuttaa yrityksen käyttäytymistä. Numeeriselle ilmaisulle on lisäksi helpompaa rakentaa standardeja, jotka helpottavat tiedon lukemista ja tulkintaa. Standardien ulkopuolelle jäävän informaation pelätään olevan liian yksinkertaista ja subjektiivisesti tulkittavaa.<sup>150</sup>

Vastustajat ihmettelevät, miksi henkilöstöraportointia ei liki 30-vuotisen keskustelun jälkeen harvoja poikkeuksia lukuunottamatta esiinny? Taseinformaation heikkoutena pidetään sitä, että se arvostaa ainoastaan henkisen pääoman. Muu aineeton varallisuus, kuten rakenteellinen pääoma, jää huomion ulkopuolelle.

Mittausperusteet näyttävät myös olevan ongelma.<sup>151</sup> Kuten luvussa 3.6.1 jo todettiin, historialliset kustannukset eivät ole paras lähtökohta tulevia

---

150) Johanson (1996)

151) Johanson (1996)

hyötyjä arvostettaessa. Henkilöstövoimavarojen nykyarvon selvittäminen eli tulevien kassavirtojen diskonttaaminen ei myöskään ole täysin objektiivista, koska tulevia hyötyjä on vaikea arvioida ja tarkoitukseen sopivan diskonttokoron määrittäminen saattaa olla hankalaa.

Kirjanpidon ja tilinpäätösanalyysien perusoppaassa<sup>152</sup> kirjoitetaan: “Tase on siirtotili, joka siirtää rahat, saatavat, aktiivat sekä pääomarahoituserät tilikaudelta toiselle. Tase ei edes pyri mittaamaan suoranaisesti yrityksen omaisuuden arvoa.” Vastustajat väittävätkin, että tase ei ole riittävä väline kertomaan yrityksen todellista arvoa. Miksi siis tehdä asioista vielä monimutkaisempia sisällyttämällä henkinen pääoma mukaan?

Dercksenin (1996) mielestä henkisen pääoman ja varallisuuskäsitteen välillä on ristiriita. Positiivista tuottoa henkiseen pääomaan tehdyille investoinneille ei voida varmuudella todentaa eikä henkinen pääoma ole ongelmitta mitattavissa ja omistettavissa. Hän toteaa, että ristiriidan johdosta *kaikki* henkilöstövoimavarat eivät ole sopivia taseeseen kirjattavaksi, ainostaan tietyt *osa-alueet*.<sup>153</sup> Esimerkki kirjauskelpoisista henkilöstöinvestoinneista ovat kalliit koulutusohjelmat, mikäli on olemassa sopimus, että työntekijät maksavat osan koulutuksesta takaisin jättäessään yrityksen määrätyn ajan sisällä.

OECD:n (1996b) mukaan virallista tilinpäätösinformaatiota ei tähän mennessä ole todettu parhaaksi vaihtoehdoksi aineettoman varallisuuden mitausvaikeuksien ja niihin liittyvien kirjanpidollisten ongelmien johdosta. Koska henkilöstöinformaation välittäminen kuitenkin koetaan tärkeäksi, on etsitty muita raportointikanavia. Eräs vaihtoehto on vuosikertomusliitteenä julkaistava henkilöstötilinpäätös.

---

152) Neilimo (1991:32)

153) Tämä on osittain yhteydessä kysymykseen, kuinka henkilöstömenot jaetaan taseeseen kirjattaviksi varoiksi ja tilikauden kustannuksiksi. On toisin sanoen selvitettävä, mikä osa menoista tuo tuloa niin, että sitä kannattaa käsitellä varallisuutena. Tämän katsauksen luvussa 4.3 Gröjer ja Johanson (1996) ratkaisivat jako-ongelman kirjaamalla taseeseen menoerät, joiden arvioitu tuottopotentiali oli yli kolme vuotta. Katso myös Flamholz (1985).

OECD:n ja työministeriön “Human resource accounting in enterprises” -seminaarissa nostettiin esiin neljä pääkohtaa, jotka kuvaavat pitkälti tämänhetkisiä mielipiteitä:<sup>154</sup>

- *Yksityiskohtaisempi informaatio työntekijöiden lahjakkuudesta ja osaamisesta auttaa yrityksen sisäistä henkilöstöjohtamista ja vaikuttaa positiivisesti sijoittajien ratkaisuihin rahamarkkinoilla.* Informaation välittyminen yrityksen sisällä varmistaa henkilöstön tietotaidon tehokkaamman hyödyntämisen. Luvussa 3.6.1 työntekijän arvoa määriteltäessä todettiin, että sekä työtyytyväisyys että tuottavuus ovat sidoksissa henkilö- ja organisaatiokohdaisiin tekijöihin. Työntekijä on motivoitunut, mikäli hän tuntee olevansa oikeassa roolissa (työtehtävässä). Mitä paremmin yritys tuntee henkilöstönsä, sitä paremmin voimavarat osataan kohdentaa. Ulkoinen raportointi lisää johdon kiinnostusta henkilöstöasioihin, ennen kaikkea niiden tuloksiin. Sijoittajat pystyvät suuremmalla varmuudella kohdentamaan varansa oikein, mikäli he saavat tietoa tekijästä, joka todennäköisimmin vaikuttaa yrityksen tulokseen - henkilöstöstä.
- *Henkilöstövoimavarojen kirjaaminen taseeseen ja/tai tuloslaskelmaan ei todennäköisesti tuo raportoinnille lisäarvoa.* Kustannusten, hyötyjen ja prosessien selvittäminen ja “hinnoittelu” sekä henkisen pääoman omistusoikeuksien määrittely vaatii suhteetonta teknistä panostusta. Asiaa vaikeuttaa laskentatoimen ammattikunnan vastustus.
- *Tase- ja tuloslaskelmainformaatiolle löytyy sovellettavissa olevia vaihtoehtoja.* Useat, ennen kaikkea tieto- ja teknologiaintensiiviset yritykset ovat aloittaneet virallisen kirjanpidon ja tilintarkastuksen ulkopuolelle jäävien henkilöstötilinpäätösten julkaisemisen. Esimerkkeinä ovat aiemmin siteeratut ruotsalaisyritykset Skandia ja Telia.
- *Vapaaehtoinen henkilöstöinformaation raportointi on todistettavasti hyödyllistä.* Norjassa on todennettu, että useat yritykset ovat valmiita julkaisemaan henkilöstöinformaatiota sekä kehittämään kustannus- ja määritelmästandardeja, mikäli projekti toteutetaan kansainvälisellä tasolla. Euroopan unionin komissio sekä hallituselimet Euroopassa ja Euroopan ulkopuolella ovat ilmaisseet kiinnostuksensa asiaa kohtaan.

---

154) OECD (1996b)

## 7. LOPUKSI

Henkisen pääoman asiantuntijat kokoontuivat Helsinkiin OECD:n ja työministeriön yhteistyössä järjestämään *Human Resource Accounting in Enterprises* -seminaariin maaliskuussa 1996. Seminaarissa otettiin esille perinteisen kirjanpitoikäytännön puutteita henkilöstöinformaation välittäjänä sekä keskusteltiin henkilöstöraportoinnin nykytilasta ja kehitysmahdollisuuksista. Aineettoman varallisuuden tilinpäätöskäsittelyä pohdittiin myös USA:ssa huhtikuussa 1996. OECD (1996b) tiivistää seminaarien annin seuraavasti:

- Teknologian ja toimintaympäristön muutokset tekevät henkisestä pääomasta entistä tärkeämmän tuotannontekijän.
- Yksityiskohtaisen henkilöstöinformaation julkistaminen tarkentaa yrityskuvaa. Resurssit kohdistuvat tehokkaammin sekä yrityksen sisällä (koulutustarpeet) että yrityksen ulkopuolella (pääomamarkkinat).
- Tasekirjaus ei välttämättä ole paras mahdollinen vaihtoehto henkilöstöinformaation välittämiseksi.
- Henkilöstöraportoinnin tulee olla vapaaehtoista.

Tämänhetkinen tilanne Suomessa on, että yrityksissä tehdään henkilöstötilinpäätöksiä, mutta niitä ei välttämättä julkaista. Tiedonkulku yrityksen sisällä on toki ensiarvoisen tärkeää, mutta henkilöstöinformaatio saattaisi kiinnostaa myös esimerkiksi sijoittajia ja lainanantajia. Eräs raportoinnin yleistymisen käytännön ongelma on *määritelmä- ja mittauskäytäntöjen puute*. Erityisen hankalaa on henkilöstön tasearvon selvittäminen. Koska yleisesti hyväksytyjä ja sovellettuja mittausperusteita ei löydy, pidetään henkilöstöinformaatiota usein liian subjektiivisena ja tulkinnanvaraisena. Jo esimerkiksi *toimialakohtaiset standardit* saattaisivat parantaa tilannetta huomattavasti.

Ongelma näyttää olevan myös *vastuukysymys*. Kuka tekee henkilöstötilinpäätöksen? Gröjer ja Johanson (1996) toteavat, että raportointi ei suju ilman horisontaalista yhteistyötä. Henkilöstötilinpäätös sisältää sekä taloudellista että hallinnollista aineistoa, joten molempien ryhmien tulee olla edustettuna. Lisäksi vaaditaan ATK-tukea, koska järjestelmät eivät välttämättä ole ajan tasalla ja ohjelmistot saattavat olla monimutkaisia.

Raportoinnin yleistymistä hidastaa *epävarmuus saavutettavista hyödyistä*. Tähän mennessä pitäviä tutkimustuloksia raportoinnin seurauksista löytyy valitettavan vähän. Pääosa niin sanotuista tuloksista perustuu joko järjestettyihin koetilanteisiin tai muuten vain “musta tuntuu” -periaatteelle. Jälkimmäinen pätee ennen kaikkea Suomessa. Asiasta tiedetään yksinkertaisesti liian vähän.

OECD:n (1996b) mukaan muun muassa seuraavat kysymykset vaativat jatkopohdiskelua:

- *Minkätyyppistä lisäinformaatiota tulisi raportoida?* Periaatteessa raportoidaan johdon ja sijoittajien kannalta hyödyllisenä pidettyä ja hyödylliseksi todettua tietoa. Lisätyötä kuitenkin tarvitaan määritysten ja mittausperusteiden kehittämisessä.
- *Tulisiko henkilöstöraportoinnin olla pakollista vai vapaaehtoista?* Idea lakisääteisestä raportoinnista on toistaiseksi hylätty. Nykyinen käytäntö on mitä suurimmassa määrin kokeellista ja muotoaan hakevaa.
- *Kuka on vastuussa raportoinnin kehittämisestä?*

Listaan voitaisiin lisätä vielä

- Onko keinoja *kannustaa* yrityksiä tehostamaan raportointiaan?
- Kuka ottaa kehitysvastuun *Suomessa*? Yritykset? Ammattiliitot? Valtiovalta?

Henkilöstövoimavarojen raportoinnin kehittäminen vaatii pitkäjänteistä työtä. Tuotetun informaation tulee lähteä liikkeelle yrityksen sisäisten ja ulkoisten sidosryhmien tarpeista. Tarkoituksena ei ole, että kaikki yritykset raportoivat kaiken. Järkevästi toteutettuna henkilöstöinformaation seuranta ja raportointi johtaa askeleen lähemmäksi lopullista tavoitetta - yrityksen *oikean* arvon selvittämistä.

## Liite 1

## Henkilöstövoimavarojen tasearvon määrittäminen<sup>155</sup>

Henkilöstövoimavarojen tasearvo voidaan määrittää joko työntekijöiden *arvoon* tai henkilöstökustannuksiin perustuvien laskelmien avulla. Arvo-perusteiset laskelmat ovat tulevaisuuteen suuntautuneita ja vaativat sopivan diskonttokoron valintaa. Henkilöstövoimavarojen yhteydessä sekä diskonttokoron että tulevien kassavirtojen objektiivinen todentaminen on jokseenkin hankalaa, mikä heikentää näin saatujen tasearvojen luotettavuutta.

*Diskontatut palkkasäästöt* on henkilöstön arvoon perustuva mittaustapa. Palkkasäästöt tarkoittavat tässä yhteydessä eroa toimialan keskiarvon (tai muun sopivan palkkavertailuperusteen) sekä yrityksen henkilöstömäärään suhteutetun palkkauksen välillä. Eron oletetaan säilyvän tietyn periodin (esimerkiksi palkkaneuvottelukierroksen) yli ja se diskontataan nykyhetkeen. Mikäli eron nykyarvo on positiivinen, se kirjataan varallisuudeksi taseeseen. Mikäli nykyarvo on negatiivinen, se vähennetään muusta tasevarallisuudesta. Laskentatapa liittyy *henkisen varallisuuden* raportointiin (luku 3.6.1). Maunders (1993) toteaa tosin, että saatu tasearvo näyttää pikemminkin heijastavan yrityksen ylivoimaisuutta palkkaneuvotteluissa kuin henkilöstön suurempaa arvoa. Ainakaan suoraa näyttöä alhaisemman palkkatason ja heikompien suoritusten yhteydestä ei ole.

*Diskontatut ylimääräiset voitot (unpurchased goodwill)* saadaan vastaavalla menetelmällä kuin palkkasäästöt edellä. Erona on, että nyt vertailaan yksikön kannattavuustasoa sopivaan vertailuysikköön tai toimialan keskiarvoon. Saatu kannattavuusero lisätään yksikön aineelliseen tasevarallisuuteen osoittamaan ylimääräisiä voittoja (excess profits), jotka diskontataan nykyhetkeen määrätyn periodin (esimerkiksi yrityksen suunnitteluhorisontti) ajalta. Saatu (goodwillin) nykyarvo kohdistetaan tässä tapauksessa kokonaisuudessaan henkilöstölle ja raportoidaan taseessa *henkisenä varallisuutena*.

Kustannuksiin perustuvista laskelmista<sup>156</sup> käsitellään ensimmäisenä *vaihtoetoiskustannukset*. Suureen ja hajautettuun organisaatioon voidaan

---

155) Ellei toisin mainita, liitteen 1 lähteenä on käytetty artikkelia Maunders (1993).

olettaa (sisäiset) kilpailulliset työmarkkinat, jolloin työntekijöistä tehdyt tarjoukset heijastavat heidän vaihtoehtoiskustannuksiaan (tai arvoaan) toiseksi parhaassa työtilaisuudessa. Henkisen varallisuuden arvo saadaan laskemalla vaihtoehtoiskustannukset koko henkilöstölle ja vertaamalla tulosta todelliseen palkkatasoon. Käytännössä prosessi on hankalaa suorittaa, koska kaikki työntekijät eivät välttämättä sovellu kilpailuttamiseen (markkinat eivät ole täydelliset), johtajilla saattaa olla toisistaan poikkeavaa neuvotteluvoimaa tai -taitoja, hypoteettiset tarjontahinnat eivät välttämättä heijasta työntekijöiden "oikeita" arvoja jne.

*Korvauskustannukset* on vaihtoehtoiskustannusten ulkoistettu versio. Taivoitteena on selvittää kustannukset, jotka tänä päivänä aiheutuisivat, mikäli nykyiset työntekijät jouduttaisiin rekrytoimaan yrityksen ulkopuolelta. Korvauskustannuksiin sisältyy rekrytointi, valinta, palkkaus, työhön sijoittaminen ja koulutus. Samoin kuin edellä, kustannuserät joudutaan arvioimaan, mikä saattaa heikentää lopputuloksen uskottavuutta. Toinen versio on ilmoittaa saadut korvauskustannukset taseessa ilman useamman periodin tarkastelua ja nykyarvon selvittämistä. Tapa on lähempänä perinteisen kirjanpitoivan menetelmiä, mutta sitä on vaikeampi sovittaa yhteen henkisen varallisuuden raportoinnin teoriavaateiden kanssa.

*Historiallisten kustannusten* käyttäminen on tuttua perinteisessä kirjanpidossa. Näinpä ne täyttävät todennäköisesti parhaiten kohdan 3.5 raportointiedellytykset poisluettuna ehkä tarkoituksenmukaisuus. Flamholz<sup>157</sup> määrittelee historialliset kustannukset seuraavasti:

*historialliset kustannukset* = rekrytointikustannukset + valintakustannukset + palkkauskustannukset + työhön sijoittamisen kustannukset + kouluttajan aika + koulutuksen aikana menetetty tuottavuus

---

156) Henkilöstökustannuksiin perustuvat laskentamenetelmät selvittävät yhden vuoden tilanteen. Saatu arvo diskontataan nykyarvoksi valitun vaikutusperiodin ajalta.

157) Artikkelissa Scarpello ja Theeke (1989)



## LÄHTEET

AICPA (1994), "Improving Business Reporting - A Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors", American Institute of Certified Public Accountant, Inc.

Ahonen, G. (1992), "Henkilöstövoimavarojen laskentatoimi: Tarve ja avainkysymykset Suomessa", Svenska handelshögskolan, Politeia 8

Ahonen, G. (1995), "Henkilöstötilinpäätökset tulevat", Tilisanomat 1

Ahonen, G. (1996), "Improving Human Resources Disclosure and Reporting", Working Paper presented at the seminar "Human resource accounting in enterprises" in Helsinki in March

Ahonen, G. ja Mikkola, M. (1993), "Henkilöstötaloudellinen tilinpäätös vuonna 1992", Työterveyslaitos, Helsinki

Björklund, A., Edin, P-A., Holmlund, B. ja Wadensjö, E. (1996), "Arbetsmarknaden", SNS-Förlag, Stockholm

Bradley, K. (1996), "Intellectual Capital and the New Wealth of Nations", Lecture given at the Royal Society of Arts, 21 October

Dercksen, W. (1996), "Human Resource Accounting and Reporting within Enterprises", speech given at the thematic conference, Objective 5 of "White Paper - Teaching and learning towards the learning society" held in Brussels in September

Derner, J. ja Siegal J.P. (1974), "Behavioral Measures in Accounting for Human Resources", The Accounting Review, XLIX, No 1, ss. 88-97

Drake, K. (1996), "Human Resource Accountancy in Enterprises: Recent Practices and New Developments", Agenda of the seminar "Human resource accounting in enterprises" held in Helsinki in March

Egginton, D. (1990), "Towards Some Principles for Intangible Asset Accounting", *Accounting and Business Research*, Vol. 20, No.79, ss. 193-205

Flamholz, E. G. (1985), "Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods, and Applications", Second Edition, Jossey-Bass Inc., Publishers, San Francisco

Gleeson, J. (1975), "Accounting for Human Resources", *The Australian Accountant*, March, ss. 82-88

Gröjer, J-E. ja Johanson, U. (1996), "Human resource costing and accounting", Second Edition, The Joint Industrial Safety Council/ Sweden

Hart, O. D. (1983), "Optimal Labour Contracts under Assymmetric Information: An Introduction", *Review of Economic Studies*, 50, ss. 3-35

Hart, O. D. ja Holmström, B. (1987), "The Theory of Contracts", teoksessa T. F. Bewley. *Advances in Economic Theory: fifth world congress*. Cambridge University Press

Johanson, U. (1996), speech given at the thematic conference, Objective 5, "White Paper - Teaching and learning towards the learning society" held in Brussels in September

Johanson, U. ja Nilson, M. (1996), "The Usefulness of Human Resource Costing and Accounting", *Journal of Human Resource Costing and Accounting*, Vol. 1, No. 1, ss. 117-138

Lehtonen, V-M. (1994), "Henkilöstövoimavarojen hallinta ja sitä tukevat laskentajärjestelmät", Valtionhallinnon kehittämiskeskus, Helsinki

Leiponen, A. (1995), "Inhimillinen pääoma suomalaisissa suuryrityksissä", ETLA C71, Helsinki

Liukkonen, P. ja Suurnäkki, T. (1994), "Työn tulos ja sen tekijät", Työturvallisuuskeskus, Kuntaryhmä

Maunder, K. (1993), "Human Resources and Accounting", Joint Note by the Education, Labour and Social Affairs Sekretariat and Daffe, OECD

Milgrom, P. ja Roberts, J. (1992), "Economics, Organization and Management", Prentice Hall International, Inc., New Jersey

Neilimo, K. (1991), "Mitä taseet kertovat?", Taloustieto Oy, Helsinki

OECD (1996a), "Measuring What People Know: Human Capital Accounting for the Knowledge Economy", Paris

OECD (1996b), "Guidelines for voluntary disclosure of human resource information", Proposal for Work, Paris

Otala, L. (1996), "Yritysten osaamishaasteet", teoksessa Lilja, R. ja Mäkilä, A. (toim.): Koulutuksen talous nyky-Suomessa, ETLA B124, Helsinki

Prusak, L. ja Kalver, L. (1996), "Counting on Knowledge: The Role of Knowledge in Human Capital Accounting", Working Paper presented at the seminar "Human resource accounting in enterprises" in Helsinki in March

Rihtilä, M. ja Rouhesmaa, H. (1995), "Henkilöstötaloudelliset laskentakäytännöt suomalaisissa metsäteollisuusyrityksissä", Työministeriö, Työpoliittinen tutkimus nro. 102, Helsinki

Rouhesmaa, H. ja Bjurström, L-M. (1996), "Human Resource Accounting in Finnish Enterprises", Working Paper presented at the seminar "Human resource accounting in enterprises" in Helsinki in March

Sackmann, S.A., Flamholz, E.G. ja Bullen, M. (1989), "Human Resource Accounting: A State-of-the-Art Review", Journal of Accounting Literature, Vol. 8, ss. 235-264

Scarpello V. ja Theeke H.A. (1989), "Human Resource Accounting: A Measured Critique", Journal of Accounting Literature, Vol. 8, ss. 265-280

Skandia (1994), "Visualizing Intellectual Capital in Skandia", Supplement to Skandia's 1994 Annual Report, Stockholm

Skandia (1996), "Power of Innovation", Supplement to Skandia's 1996 Interim Report, Stockholm

Stewart, T.A. (1994), "Your Company's Most Valuable Asset: Intellectual Capital", Fortune, October 3

Sumelahti, J., Suurnäkki, T. ja Vahtera, J. (1996), "Kunnan henkilöstövoimavarat", Työministeriön työympäristötalousprojekti ja Työturvallisuuskeskus, kuntaryhmä

Turner, G. (1996), "Human Resource Accounting - Whim or Wisdom?", Journal of Human Resource Costing and Accounting, Vol. 1, No. 1, ss. 63-73

Työministeriö (TM) (1996), "Henkilöstövoimavarojen raportointi", Työministeriö, työsuojeluosasto, työympäristötalousprojekti

Valtiovarainministeriö (VM) (1994), "Valtiosektorin organisaation henkilöstötaloudellisen tilinpäätöksen kehikko", Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 31

Valtiovarainministeriö (VM) (1996), "Henkilöstövoimavarojen hallintajärjestelmä, henkilöstötilinpäätös", Valtiovarainministeriö, henkilöstöosasto, henkilöstötilinpäätösprojekti, Oy Edita Ab, Helsinki

**HUMAN CAPITAL INTO THE COMPANY'S BALANCE SHEET?**

## English summary

The European Commission called 1996 “the European year of lifelong learning”. The goals of the thematic year were “to promote people’s development and initiative, their adjustability into the society and working life, their participation in democratic decision-making, as well as their ability to adapt to the social, technological and financial changes”. The Commission published the White Paper *Teaching and Learning - towards the Learning Society*, in which the fifth general objective recommends to treat capital investments and investment in training on an equal basis.

Due to a changing working and business environment, knowledge, skills and education are increasingly important factors in company performance. “The employees are our greatest assets” is an often heard sentence among managers. A quick look at the company reports indicates that in Finland the employees are rather an unseen asset. The Finnish law requires wage payments, monetary value of perquisites and pension expenses to be reported in formal accounts. In addition to that the personnel is normally more or less “forgotten”.

Still, the employees have a major impact on company results especially when it comes to information-intensive organisations and the service sector. One can conclude that financial reports, in the way they are made today, do not give a full picture of the company’s performance level. The theory implies that the real value of the company is revealed only by reporting all the tangible and intangible assets under the company’s control.

Human resource accounting is the process of identifying and measuring data about human resources and communicating this information to interested parties. The basic idea is that the employees should be viewed as a future investment and not just an expense of today. The purpose of this book is to present basic ideas and current practices of human resource accounting. The emphasis is on the *reporting practices* and the *financial aspects of human resource accounting*.

After defining the meaning of the human capital and the human resources of an organisation, chapter two focuses on the accounting of tangibles and

intangibles. The crucial question here is, are these two types of assets as different from one another as the current accounting practices indicate?

Chapters three and four are the central part of the study. In chapter three human resource accounting is presented from the theoretical point of view. There are differing opinions about the “right” reporting practices. According to the OECD, the balance sheet is not the best place to show human resource information because of the intangible nature of human capital. The intangibility causes problems in measuring the human capital value and in defining its ownership. Nevertheless, there are researchers who think that the final goal of the human resource accounting should be to bring human resources into the formal accounts of the company. In this case the task is to decide the difference between human resource *investments* that have an effect on the company’s future result (balance sheet information) and human resource *costs* that are expensed against income immediately. Even in formal accounts, human resource reporting does not have to be included in the balance sheet or income statement. The disclosures to the financial reports may contain personnel-related information in the form of statistics, tables or verbal explanations.

The current way of human resource reporting in Finnish companies seems to be an extra disclosure to company reports, so-called personnel accounts. Personnel accounts are normally published only *inside* the company. The internal information flow is naturally of great importance, but there are nevertheless some interested parties outside the company, too. Important external stakeholders are, for instance, investors and creditors. The main problem concerning *external reporting* is likely to be the lack of broadly used definitions and reporting routines. The forms of reported human resource information, as well as the used indicators, are normally privately defined in every organisation, which naturally makes it difficult to compare the companies with each other. Some industry-wide standards could help to solve the problem.

Personnel accounts are presented in the fourth chapter. They consist normally of two parts, that is the human resource income statement and human resource report. The main difference between the human resource and formal income statements is that the human resource income statement is based on the differentiated human resource costs. The human resource report explains the background factors with the help of disclosures

and parameters. In Finland no suggestions were made concerning the human resource balance sheet. The main reasons are likely to be the problems resulting from the intangibility of the human capital.

The reporting practices in the Finnish private sector organisations are not so well known, because, as stated before, the reporting is mainly for internal use. The reporting experience in Finland comes therefore mainly from the public sector. In 1995-1996 eight public sector organisations were completing their personnel accounts based on the suggestion from the working party of the Ministry of Finance. A book about the practices used and the experiences of the pilot organisations was published at the end of 1996. The results of the project are presented in the fifth chapter of this study.

In Sweden human resource accounting practices are far more developed than in Finland. The insurance group Skandia and the national telecommunications company Telia Ab are good examples. Also the results of the studies concerning human resource accounting and the learning of the organisation are based on Swedish sources. The results are presented in chapter six.

The development of the human resource accounting requires long-term commitment. The point is not just to give monetary value to the people in organisations. Human resource accounting is a process, where the starting point is “the resources of the employees that may be fully used through good working conditions and good management”. Measuring the human resource value gives employers a good picture about the greatest asset of the company. Well established reporting practices takes them one step further in defining the *real* value of their company.