

ELINKEINOELÄMÄN TUTKIMUSLAITOS

Lönnrotinkatu 4 B, FIN-00120 HELSINKI

Puh. (09) 609 900, Telefax (09) 601 753, <http://www.etla.fi>

Elinkeinoelämän Tutkimuslaitoksen edeltäjä Taloudellinen Tutkimuskeskus perustettiin vuonna 1946 suorittamaan taloudellista ja talouspoliittista päätöksentekoa palvelevaa kansantaloudellista, liiketaloudellista ja sosiaalipoliittista tutkimustyötä. Laitosta ylläpitävän kannatusyhdistyksen jäseniä ovat nykyisin Teollisuuden ja Työantajain Keskusliitto ry ja Suomen Vakuutusyhtiöiden Keskusliitto ry ja Palvelutyönantajat ry sekä Sampo Pankki Oyj, Nordea AB (publ), Osuuspankkiryhmä sekä Finnvera Oyj, Kesko Oyj ja Suomen Osuuskauppojen Keskuskunta SOK. Laitoksessa suoritetaan tutkimuksia myös kannatusyhdistyksen ulkopuolisella rahoituksella. Tätä toimintaa varten ETLA on perustanut erillisen projektitutkimusyksikön. Tutkimus- ja ennustetoiminnan tuloksia julkaistaan laitoksen eri julkaisusarjoissa.

KANNATUSYHDISTYKSEN HALLITUS

Jäsenet

Krister Ahlström, pj
Kari Jordan, vpj
Georg Ehrnrooth
Matti Honkala
Jukka Härmälä
Peter Johansson
Jyrki Juusela
Johannes Koroma
Jere Lahti
Martti Mäenpää
Markku Mäkinen
Arto Ojala
Timo Poranen
Jukka Rantala
Juhani Ristimäki
Veli Sundbäck
Antti Tanskanen

Varamiehet

Jaakko Rauramo
Juha Ahtola
Juha Niemelä
Lasse Mitronen
Jaakko Ihamuotila
Tarja Heinonen
Stig Gustavson
Jussi Mustonen
Jukka Salminen
Hannu Vornamo
Veijo Ojala
Harri Koulumies
Terho Salo
Olli-Pekka Ruuskanen
Björn Mattsson
Pekka Sairanen
Heikki Vitie

TUTKIMUSNEUVOSTO

Jussi Mustonen*, pj
Juha Ahtola*, vpj
Timo Airaksinen
Tarja Heinonen
Erkki Hellsten
Pekka Karkovirta
Harri Koulumies
Esa-Jukka Käär

Timo Lindholm
Harri Miettinen
Lasse Mitronen
Arto Ojala*
Olli-Pekka Ruuskanen
Pekka Sairanen*
Pentti Vartia*

* johtokunnan jäsen

**AINEETTOMAN VARALLISUUDEN
JOHTAMISEN JA RAPORTOINNIN
PERIAATTEET**

MERITUM-työryhmän suositukset

Julkaisija: Elinkeinoelämän Tutkimuslaitos, ETLA

Kustantaja: Taloustieto Oy

Helsinki 2002

Kansi: Mainos MayDay, Vantaa 2001

Alkuperäisteos: Guidelines for managing and reporting
on intangibles. Final Report MERITUM Project, Annex 4.

Kääntäjä: Synnöve Vuori

ISBN 951-628-356-X

ISSN 0356-7443

Painopaikka: Yliopistopaino, Helsinki 2002

AINEETTOMAN VARALLISUUDEN JOHTAMISEN JA RAPORTOINNIN PERIAATTEET. MERITUM-työryhmän suositukset. Helsinki: ETLA, Elinkeinoelämän Tutkimuslaitos, The Research Institute of the Finnish Economy, 2002, 44 s. (B, ISSN 0356-7443; nro B186). ISBN 951-628-356-X.

TIIVISTELMÄ: Aineettomasta varallisuudesta on tullut yhä tärkeämpi kestävä kilpailuedun lähde. Tämän käsikirjan tavoitteena on opastaa yrityksiä aineettoman varallisuutensa määrittelyssä, mittaamisessa ja seurannassa sekä osaamis-pääomaraporttien laatimisessa. Julkaisussa esitetään yhtenäinen aineettoman varallisuuden mittaus- ja johtamiskehikko sekä ehdotetaan arviointiperusteita yrityksen arvon aineettomia määräytymistekijöitä koskevien tietojen ilmoittamista varten. Käsikirja on tarkoitettu sekä osaamispääoman johtamisjärjestelmän suunnittelua ja toteutusta aloitteleville yrityksille että kokeneemmille yrityksille, jotka harkitsevat jo yrityksen sisäisessä käytössä olevien osaamispääomaa koskevien tietojen julkaisemista.

Osaamispääoma on yrityksen tai muun organisaation inhimillisen pääoman sekä sisäisten ja ulkoisten rakenteiden yhdistelmä. Osaamispääomaraportissa kuvataan, miten yritys ylläpitää, kehittää ja johtaa osaamisvoimavarojaan. Sen avulla yrityksen sidosryhmät voivat saada käsityksen yrityksen onnistumisesta strategisten tavoitteidensa toteuttamisessa. Osaamispääomaraportti muodostuu yrityksen visiosta, aineettomia voimavaroja ja toimintoja koskevasta yhteenvedosta sekä tunnuslukujärjestelmästä.

ASIASANAT: aineeton varallisuus, johtaminen, osaaminen, osaamispääoma, tieto, voimavarat

AINEETTOMAN VARALLISUUDEN JOHTAMISEN JA RAPORTOINNIN PERIAATTEET. MERITUM-työryhmän suositukset. Helsinki: ETLA, Elinkeinoelämän Tutkimuslaitos, The Research Institute of the Finnish Economy, 2002, 44 p. (B, ISSN 0356-7443; nro B186). ISBN 951-628-356-X.

ABSTRACT: Intangibles have become an increasingly important source of sustainable competitive advantage. The guidelines presented in this publication aim at guiding firms in identifying, measuring and monitoring their intangible assets. The guidelines provide a common framework for the measurement and management of intangibles and also suggest criteria for the disclosure of information on intangible determinants of the firm's value. The handbook is addressed to firms in their initial stages of designing and implementing an intellectual capital management system as well as to firms with some previous experience, who are concerned about external disclosure of the intellectual capital information they already use for internal purposes.

Intellectual capital refers to the combination of the human, structural and relational capital of a firm. An intellectual capital report describes how the firm maintains, develops and manages its knowledge resources. It aids the firm's stakeholders to assess how the firm has succeeded in accomplishing its strategic objectives. The intellectual capital report presents the vision of the firm, summarises its intangible resources and activities, and provides a system of indicators.

KEY WORDS: intangibles, intellectual capital, knowledge, management, resources

Esipuhe

Aineettoman varallisuuden merkityksestä yritysten menestyksen tekijänä on keskusteltu paljon, ja kiinnostus aineettomia voimavaroja koskevaan raportointiin on laajaa myös suomalaisissa yrityksissä. Raportointiin liittyviä välineitä on kuitenkin ollut saatavilla varsin rajallisesti. Ilman yritysten tarpeita silmällä pitäen laadittuja ohjeita on varsin epätodennäköistä, että aineettoman varallisuuden raportointi yleistyy, vaikka tarpeet sille ovat selkeästi havaittavissa.

Eurooppalaisena yhteistyönä toteutetun MERITUM -projektin keskeisin lopputuote oli aineettoman varallisuuden raportointiin liittyvän ohjeiston tuottaminen. Koska suomenkielistä aiheeseen liittyvää kirjallisuutta on tarjolla varsin niukasti, katsoimme tarpeelliseksi tuottaa suomenkielisen käännöksen tästä raportista. Toivomme, että tästä työstä on hyötyä suomalaisille yrityksille aineettoman varallisuuden seuranta-järjestelmien kehittämisessä. Jatkossa aiheeseen liittyvää lisätietoa on saatavissa MERITUM -projektin suomenkieliseltä kotisivulta osoitteessa <http://www.etla.fi/MERITUM>.

Käännöksen on laatinut ja liitteet toimittanut Synnöve Vuori. Käännöstyön taustaryhmässä ovat toimineet tutkimusjohtaja Rita Asplund ja tutkija Tomi Hussi ETLAsta, professori Guy Ahonen Svenska handelshögskolanista, talouspoliittinen asiamies Päivi Rätty Teollisuuden ja Työnantajain Keskusliitosta sekä tutkija Taru Rastas kauppa- ja teollisuusministeriöstä. Lämpimät kiitokset heille kaikille.

Helsingissä joulukuussa 2001

Pentti Vartia

Sisällysluettelo

Yhteenveto

1.	Johdanto	1
2.	Miksi käsikirjaa tarvitaan?	3
3.	Käsitekehikko	5
3.1	Aineeton varallisuus	5
3.2.	Osaamispääoma	6
3.3	Aineettomat voimavarat ja aineettomat toiminnot	7
3.4	Osaamispääoman johtaminen ja osaamispääoma- raportit	10
4.	Osaamispääoman johtaminen	12
4.1	Vaihe 1. Aineettoman varallisuuden määrittely	13
4.2	Vaihe 2. Mittaus	16
4.3	Vaihe 3. Seuranta	20
5.	Osaamispääomaraportit	23
5.1	Tietojen julkaisemisen merkitys	23
5.2	Osaamispääomaraportin osat	22
5.2.1	Yrityksen visio	24
5.2.2	Aineettomia voimavaroja ja toimintoja koskeva yhteenveto	25
5.2.3	Tunnuslukujärjestelmä	26
6.	Osaamispääomaraporttien laatimiseen liittyviä käy-	29

tännön näkökohtia	
6.1 Miten tietoja tulisi kerätä	29
6.2 Kenen pitäisi suorittaa tietojen valmistelu yrityksessä	29
6.3 Raportoinnin toistumistiheys	30
7. Kirjallisuusluettelo	31
Liite 1. Aineettoman varallisuuden johtamiseen ja osaamispääomaraportteihin liittyvä sanasto	35
Liite 2. MERITUM-projektin kuvaus	41

Yhteenveto

Aineetonta varallisuutta koskevien tietojen johtamista ja julkaisemista koskevan ohjeiston kehittäminen on perusteltua erityisesti kahdesta syystä. Ensinnäkin tällä hetkellä ei ole olemassa yleisesti hyväksyttyä kansainvälistä aineettoman varallisuuden määrittely- ja mittauskehikkoa. Eri puolilla maailmaa on tehty enintään joitakin kehitelmiä. Kokonaisvaltaisen ja yhtenäisen kehikön puuttuminen vaikeuttaa julkaistujen tietojen vertailua ja tästä syystä hankaloittaa voimavarojen tehokasta kohdentamista.

Toiseksi, yritysten taseet eivät kuvasta yritysten koko arvoa, koska tämä arvo on suurempi kuin pelkät taloudelliset voimavarat ja sisältää muun muassa osaamisvoimavarat ja henkilöstövoimavarat. Näin ollen yrityksen osaamis pääomaa koskevien tietojen ilmoittamiseen tarvitaan uusia raportointimenetelmiä.

Tässä käsikirjassa pyritään esittämään yhtenäinen aineettoman varallisuuden mittaus- ja johtamiskehikko sekä ehdotetaan arviointiperusteita yrityksen arvon aineettomia määräytymistekijöitä koskevien tietojen ilmoittamista varten.

Tämän julkaisun kohderyhmänä ovat sekä ne yritykset, jotka ovat aloittamassa osaamis pääoman johtamisjärjestelmän suunnittelua ja toteutusta, että jo jonkin verran aikaisempaa kokemusta saaneet yritykset, jotka harkitsevat jo yrityksen sisäisessä käytössä olevien osaamis pääomaa koskevien tietojen julkaisemista.

Julkaisussa pyritään opastamaan tämän toiminnan alkuvaiheessa olevia yrityksiä aineettoman varallisuutensa määrittely-, johtamis- ja arviointikyvyn kehittämisessä. Aluksi esitetään joukko aineettomia voimavaroja ja aineettomia toimintoja koskevia määritelmiä. Nämä määritelmät liitetään julkaisussa ehdotetussa aineettoman varallisuuden johtamisjärjestelmässä käytettävään luokitteluun (inhimillinen pääoma, sisäiset rakenteet ja ulkoiset rakenteet). Parhaita käytäntöjä noudattavien yritysten kokemusten perusteella ehdotetaan kolmivaiheista aineettoman varallisuuden mittaus- ja johtamismallia. Nämä vaiheet ovat aineettoman varallisuuden määrittely, mittaus ja seuranta.

Osaamis pääoman johtamisjärjestelmästä jo kokemusta saaneille yrityksille, jotka ovat kiinnostuneita aineetonta varallisuutta koskevien tietojen julkaisemisesta, tämä käsikirja sisältää tietoja osaamis pääomareportin rakenteesta ja sisällöstä. Näihin raportteihin ehdotetaan sisälly-

tettäviksi seuraavat kolme osaa: A) yrityksen visio, B) aineettomia voimavaroja ja toimintoja koskeva yhteenveto ja C) tunnuslukujärjestelmä.

1 Johdanto

1. Ei ole epäilystäkään siitä, että olemme nopeasti siirtymässä osaamisperustaiseen talouteen, jossa perinteiset laskentatunnusluvut ovat menettämässä merkitystään. Viime vuosikymmeninä havaittujen muutosten yhteinen tekijä on siirtyminen ensisijaisesti aineellisten voimavarojen (laitteet, koneet, rakennukset jne.) johtamiseen perustuvasta taloudesta sellaiseen talouteen, jossa kehitystä ja kasvua saavat aikaan aineettomat voimavarat ja toiminnot (tietämys, teknologia, osaaminen, innovointikyky jne.).

2. Vaikka osaamisperustaista taloutta ei olekaan selkeästi ja yksiselitteisesti määritelty, se voidaan nähdä useiden rakenteellisten muutosten seurauksena. Ensinnäkin tietoa pidetään enenevässä määrin hyödykkeenä, ja siten siihen kohdistuu liiketoimia. Toiseksi, tiedon käsittelijöiden verkostoituminen on lisääntynyt dramaattisesti. Kolmanneksi, tieto- ja viestintäteknologiaa pidetään tärkeimpänä tiedon leviämisen moottorina, joka helpottaa uusien ja tiiviiden maailmanlaajuisten tiedonkäsittelijäverkostojen syntymistä ja kehittymistä (Cowan ja Van de Paal, 2000).

3. Osaaminen on voimavara, joka tuottaa kilpailuetua. Kilpailuedun tuottaminen edellyttää mittaamista ja johtamista osaamispääoman seurantajärjestelmän sekä siihen kuuluvien tunnuslukujen avulla. Seuran pohjalta tuotettu raportti pyritään esittämään selkeästi ja tuttuja menetelmiä käyttäen. Tietovarantojen ja -virtojen arvo on arvioitava sekä kansallisella että yritystasolla. Tiedon hankkimisen, tuottamisen ja käytön asianmukainen mittaus on oleellista. Anne Carterin (1996) sanoin ilmaistuna, osaamista mitatessamme "emme ole edes väärässä". Vaikka joitakin tämänkaltaisia kehitelmiä on jo tehty, paljon on vielä tekemättä.

4. Siirtyminen kohti osaamisperustaista taloutta on muuttamassa yritysten toimintamallia (Goldfinger 1997). Osaamisen tuottamisen moninaisten lähteiden tarkempi tutkiminen on osoittanut, että innovoivien yritysten toiminnan perustana oleva osaamisperusta on laajentunut ja tullut monimutkaisemmaksi. Niiden osaamisperustaan sisältyy nyt erityisesti aineetonta varallisuutta, jota ei aikaisemmin pidetty kilpailuetua tuottavana voimavarana. Tämä aineeton varallisuus liittyy organisaation inhimillisen pääoman taitoihin ja näiden taitojen toimivuuden edellyttämään tietoon. Viimeksi mainittu merkitsee sitä, että tietoyhteiskunnassa toimivat organisaatiot tarvitsevat kiinteitä yhteyksiä ympäristöön, josta voidakseen hankkia ja jakaa oleellista tietoa.

5. Tiedon mittausvirheet, jotka perustuvat nopeasti vanhenevan teollisen mallin mukaisiin voimavarojen määritelmiin, voivat johtaa taloudellisten ja henkilöstövoimavarojen tehottomaan kohdentamiseen. Kuten Euroopan komissio totesi raportissaan *Towards a European Research Area*, "Euroopan rahoitusmarkkinat eivät ole vielä riittävässä määrin ymmärtäneet osaamisinvestointien taloudellista arvoa" (European Commission 2000b, s. 7). Tämä johtuu osittain siitä, että yritysten rahoitusmarkkinoille antamat tiedot perustuvat ensisijaisesti perinteisiin aineellisiin kiinteisiin investointeihin, kun taas taloudellinen arvo perustuu yhä enemmän aineettomaan varallisuuteen kohdistuviin investointeihin.

6. On pyrittävä tuottamaan tietoa sekä siitä, miten osaamista tuotetaan ja kootaan, että siitä, miten osaaminen voidaan muuttaa taloudelliseksi tulokseksi. Tässä suhteessa on pyrittävä rohkaisemaan hyvien käytäntöjen yleistymistä aineettoman varallisuuden johtamisessa. Yritysten taseiden tietosisällön parantamiseksi pitäisi kehittää uusia yhdenmukaisia menettelytapoja, asiakirjoja, rutiineja jne. Tämä on käsillä olevan aineettoman varallisuuden johtamista ja raportointia koskevan käsikirjan (tästedes käsikirjan) päätavoite.

7. Tässä julkaisussa esitetyt ohjeet ovat syntyneet pitkän prosessin tuloksena. Prosessi alkoi aineettoman varallisuuden taloudellisen luonteen pohdinnalla ja keskustelulla sen erien määrittelemisestä ja luokittelusta, jatkui nykyisten mittaus-, johtamis- ja julkaisemiskäytäntöjen tarkastelulla ja päättyi Delfoi-menetelmällä¹ tehtyyn tämän käsikirjan ohjeiden oikeellisuuden testaukseen.

8. Lopuksi on tärkeää korostaa, että tämän käsikirjan tavoitteena on tarjota yleinen aineetonta varallisuutta koskevan tiedon johtamis- ja julkaisemiskehikko. Käsikirjan muokkaaminen yksityiskohtaisemmaksi ja tarkemmaksi ohjekirjaksi edellyttää lisätoimenpiteitä. Tällainen ohjekirja voisi olla esimerkiksi tarkistuslista tai yleisesimerkki koko prosessin, havainnollistamisesta lähtien seurantaan asti, läpikäyvästä yrityksestä².

¹ Tekijät ovat kiitollisia Delfoi-analyysiin osallistuneille asiantuntijoille, jotka käyttivät auliisti aikaansa kommenttien ja ehdotusten tekemiseen. Tämä on luonnut huomattavan lisäarvon koko prosessille.

² Tämä on painopistealueena E*KNOW-NET -hankkeessa, joka on Euroopan komission STRATA-ohjelman puitteissa rahoittama aineetonta varallisuutta koskeva temaattinen verkosto. Se aloitti toimintansa syyskuussa 2001.

2 Miksi käsikirjaa tarvitaan?

9. Kuten edellä todettiin, teknologian ja tiedon tuottaminen, leviäminen ja käyttö ovat keskeisiä taloudellisen toiminnan ja kestäväen kasvun kannalta. Tämä ei tietenkään ole uutta, mutta osaamisvoimavarojen merkitys on kasvanut verrattuna perinteisiin luonnonvaroihin, fyysiseen pääomaan ja vähän koulutettuun työvoimaan.

10. Tämän seurauksena arvon luomisen perusteet ovat muuttuneet. Useimmat niistä ovat luonteeltaan aineettomia, ja niiden määrittely ja mittaaminen ovat keskeisiä tavoitteita havainnoimisen vaikeudesta huolimatta. Nämä aineettomat arvonluojat ovat tuottavuuden lisäysten, kannattavuuden ja kaiken kaikkiaan yritysten kasvun perustavanlaatuisia syitä.

11. Huolimatta aineettoman varallisuuden kasvavasta merkityksestä kestäväen kilpailuedun lähteenä, sitä koskeva tieto on vähäistä sekä kansantaloutta koskevien tilastojen tasolla että yritysten tuloraportoinnin tasolla. Jälkimmäinen on erityisen huolestuttavaa, koska tilinpäätöstietojen käyttäjien on hyvin vaikeaa arvioida aineetonta varallisuutta, johon yrityksen kilpailuasema perustuu ja joka itse asiassa on sen arvonluonnin päälähde. Tilinpäätöstiedot ovat muuttumassa vähemmän kuvaaviksi, koska aineettoman varallisuuden mittauksessa ja arvioinnissa sovelletut arviointiperusteet pohjautuvat lähtökohtiin, jotka eivät enää vastaa aikaisemmin kuvattuja osaamisperustaisen talouden nykyisiä ominaisuuksia.

12. Viime vuosina monet yritykset ovat edistyneet huomattavasti aineettoman varallisuutensa määrittelyssä ja mittaamisessa sekä sitä koskevien tietojen julkaisemisessa tuloraporteissaan ja muissa julkaisuissa. Tämä toiminta on kuitenkin ollut epäyhtenäistä, eivätkä näiden mittausten tulokset ole vertailukelpoisia eivätkä todennettavissa.

13. Näin ollen tarvitaan yhdenmukainen, kansainvälinen nykyisiä keskeisiä arvonluojia koskevan tiedon mittaus- ja raportointikehikko. Yksi tapa toteuttaa tällainen yhteinen kansainvälinen hanke on ohjeiston muotoilu ja sen sisällöstä sopiminen. Tämän ohjeiston tarkoituksena ei vielä ole kirjanpitostandardien muuttaminen. Laajalti hyväksytyn käsityksen (OECD 1999) mukaan tulevaisuudessa on ehkä muutettava näitä standardeja, mutta tällä hetkellä mittaus- ja raportointitoiminnan tulisi olla vapaaehtoisuuteen perustuva kokeiluprosessi.

14. Tämän käsikirjan päätavoite on kuvata aineettoman varallisuuden määrittelyprosessia yrityksessä. Tämä edellyttää yhdenmukaisen käsittekehikon olemassaoloa sekä kriittisten aineettomien varallisuuserien määrittelyprosessin ja käytettävien tunnuslukujen tärkeimpien ominaisuuksien kuvausta. Siten nämä on otettu tämän käsikirjan alatavoitteiksi. Samoin käsikirjan tavoitteena on tarjota käytännönläheisiä ohjeita yhdenmukaisten osaamispääomaraporttien tuottamiseksi.

15. Aineetonta varallisuutta koskevan tiedon mittaus- ja julkaisuohjeiston laatimista puoltavat moninaiset perusteet. Ensiksi, ohjeiston käyttö parantaa aineetonta varallisuutta koskevan tiedon vertailukelpoisuutta eri ajankohtien ja eri yritysten välillä. Toiseksi, ohjeisto auttaa yrityksiä kehittämään systemaattisemmin ja jäsentyneemmin aineettoman varallisuuden mittaus- ja johtamisjärjestelmäänsä. Lopuksi, ohjeiston käyttö edistää yhteiskunnan tietoisuutta tämänkaltaisista työkaluista ja siten edistää osaamispääoman johtamisen yleistä hyväksymistä.³

³ Käsitteet 'aineeton varallisuus' ja 'osaamispääoma' määritellään tässä samaa tarkoittaviksi ja näin ollen niitä käytetään toistensa synonyymeina koko tässä julkaisussa. Tätä menettelyä perustellaan tarkemmin kappaleissa 17-27.

3 Käsitekehikko

16. Ohjeiston muotoilu edellyttää kehikkoa, joka mahdollistaa aineettoman varallisuuden ymmärtämisen ja luokittelun. Käsitteiden *aineeton varallisuus*, *osaamispääoma* ja *osaaminen* sekä lukuisien näistä johdettujen käsitteiden käyttö on lisääntynyt ennennäkemättömällä tavalla. Tästä syystä on tärkeää sopia yhdenmukaisista määritelmistä.

17. Nimityksiä aineeton varallisuus ja osaamispääoma käytetään samalla lailla viitattaessa samaan käsitejoukkoon. Kumpikin niistä viittaa tulevien taloudellisten tuottojen aineettomiin (ei-fyysisiin) lähteisiin, jotka voidaan esittää tai olla esittämättä yritysten tulosraporteissa. Näitä käsitteitä käytetään kuitenkin enimmäkseen eri yhteyksissä. "Aineeton varallisuus" on laskentakäsite, kun taas käsite "osaamispääoma" esiintyi ensimmäisen kerran henkilöstövoimavaroja koskevassa kirjallisuudessa (Vickery 1999).

3.1 Aineeton varallisuus

18. Aineettomalle varallisuudelle ei ole olemassa yleisesti hyväksyttyä määritelmää. Englannin kielessä sitä vastaava sana "intangibles" on itse asiassa adjektiivi, jota käytetään useiden käsitteiden yhteydessä, esim. varallisuus, toiminnot, voimavarat (intangible assets, intangible activities, intangible resources) jne. Tätä adjektiivia käytetään kuitenkin usein substantiivin tavoin, mikä osoittaa millaisia huomattavia vaikeuksia liittyy käsitteen täsmälliseen luonnehdintaan (Cañibano ja Sánchez 1998).

19. Tästä huolimatta kirjallisuudessa esiintyvällä aineettoman varallisuuden määritelmien laajalla joukolla on joitakin yhteisiä piirteitä (Cañibano, Garcia-Ayuso ja Sánchez 2000a). Aineettoman varallisuuden määritellään yleensä tarkoittavan todennäköisten tulevien taloudellisten tuottojen ei-rahallisia lähteitä, joilla ei ole fyysistä olomuotoa, joita yritys hallitsee tai joihin se ainakin vaikuttaa aikaisempien tapahtumien ja liiketoimien (oman tuotannon, oston tai jonkin muun hankintatavan) seurauksena ja joita voidaan joissakin tapauksissa myydä muusta yrityksen varallisuudesta erillään.

20. Aineetonta varallisuutta koskeva taloudellinen käsite ei oleellisilta osiltaan poikkea merkittävästi yllä esitetystä laskentakäsitteestä. Laskentatoimen näkökulmasta aineettomaan varallisuuteen liittyvä keskeinen näkökohta on kuitenkin sen ratkaiseminen, voidaanko sitä koskevat hankinta- tai tuotantokustannukset merkitä varallisuudeksi taseisiin vai pitäisikö ne sen sijaan ilmoittaa kuluina tuloslaskelmassa. Jotta jotain erää voitaisiin pitää varallisuutena, sen tulee täyttää useita rajoittavia ehtoja. Erityisesti sillä tulee olla luotettavasti mitattavissa oleva keskeinen ominaisuus ja sen tulee olla *erillinen*. Tämän seurauksena on olemassa monenlaisia aineettomia investointikohteita, joita voidaan pitää varallisuutena taloudelliselta kannalta katsoen mutta joita ei pidetä varallisuutena taseissa nykyisten kirjanpitostandardien mukaan useimmissa maissa.

21. Aineettomaksi varallisuudeksi määritellyt varallisuuserät esitetään taseessa täydennettynä alaviitteenä esitettävillä lisätiedoilla. Suoraan tuloslaskelmaan merkittyjen aineetonta varallisuutta koskevien kulujen yhteydessä ei kuitenkaan ole täydentäviä lisätietoja. Tuloraporttien käyttäjillä on siten epätäydellinen kuva tarkasteltavan yrityksen omistaman tai hallitseman aineettoman varallisuuden määrästä. He saavat tietoja vain siitä aineettomasta varallisuudesta, joka täyttää kirjanpito-normien mukaiset varallisuuskriteerit. Lisäksi voi olla aineettomia vieraan pääoman eräiä, jotka eivät näy vuositilinpäädössä verovähennyksinä eivätkä taseiden liitetiedoissa (Caddy 2000; Harvey ja Lusch 1999).

22. Yritysten taseissa voi näkyä joitakin esimerkkejä aineettomasta varallisuudesta: tekijänoikeudet, franchising-sopimukset, patentit, tavaramerkit, tuotemerkit jne. Sen sijaan mainos- ja myynninedistämiskuluja, markkinointitutkimuskuluja, organisaatiokustannuksia, koulutusmenoja, yrityskulttuuria, asiakasuskollisuutta, työntekijöiden tyytyväisyyttä jne. ei yleensä merkitä taseeseen.

3.2 Osaamispääoma

23. Osaamispääoma on organisaation inhimillisten sekä sisäisiin ja ulkoisiin rakenteisiin liittyvien voimavarojen yhdistelmä. Nämä kolme osaamispääoman lajia määritellään yksityiskohtaisesti laatikossa 1.

Laatikko 1. Osaamispääoman jaottelu

24. **Inhimillisen pääoman** määritellään tarkoittavan osaamista, jonka työntekijät vievät mukanaan lähtiessään yrityksestä. Se sisältää henkilökohtaisia tietoja, taitoja, kokemukset ja kyvyt. Osa tästä osaamisesta on yksilökohtaista, osa voi olla yleisluontoista. Inhimilliseen pääomaan kuuluvat esimerkiksi innovointikyky, luovuus, tietotaito ja aikaisempi kokemus, ryhmätyökyky, työntekijöiden joustavuus, ristiriitojen sietokyky, motivaatio, tyytyväisyys, oppimiskyky, lojaalisuus ja muodollinen koulutus.

25. **Sisäisten rakenteiden** määritellään tarkoittavan osaamisvarantoa, joka jää yritykseen työpäivän päättyessä. Siihen kuuluvat organisaation rutiinit, menettelytavat, järjestelmät, kulttuurit, tietokannat jne. Osaan näistä voi kohdistua laillisia oikeuksia ja niistä voi tulla aineettomia omistusoikeuksia, jotka yritys omistaa erillisten dokumenttien perusteella. Sisäisiin rakenteisiin kuuluvat esimerkiksi organisaation joustavuus, dokumentointipalvelu, olemassa oleva osaamiskeskus, tietotekniikan yleinen käyttö, organisaation oppimiskyky jne.

26. **Ulkoisten rakenteiden** määritellään tarkoittavan kaikkia yrityksen ulkoisiin vuorovaikutussubteisiin, kuten asiakkaisiin, tavarantoimittajiin ja T&K-yhteistyökumppaneihin, liittyviä voimavaroja. Siihen kuuluvat ne inhimillisen pääoman ja sisäisten rakenteiden osat, jotka koskevat yrityksen subteita sidosryhmiinsä (pääomasijoittajiin, luotonantajiin, asiakkaisiin, tavarantoimittajiin jne.), sekä näiden käsitykset yrityksestä. Ulkoisiin rakenteisiin kuuluvat esimerkiksi mielikuvat, asiakasuskollisuus, asiakastyytyvyys, yhteydet tavarantoimittajiin, kaupallinen vahvuus, neuvottelukyky rahoitustahojen kanssa, ympäristönsuojelutoimenpiteet jne.

27. Osaamispääoma on enemmän kuin pelkästään yrityksen inhimillisten sekä sisäisiin ja ulkoisiin rakenteisiin liittyvien voimavarojen yhdistelmä. Siinä on kyse siitä, miten yrityksen osaamisvaranto saadaan toimimaan yrityksen hyväksi ja luomaan arvoa (Roberts 1999). Tämä voidaan saada aikaan luomalla näiden voimavarojen välille oikeanlaiset yhteydet sopivien aineettomien toimintojen avulla.

3.3 Aineettomat voimavarat ja aineettomat toiminnot

28. Laatikossa 1 määritelyihin kolmeen osaamispääomaan lajiin kuuluvat erilaiset aineettoman varallisuuden muodot voidaan myös luokitella kuuluviksi aineettomiin voimavaroihin ja aineet-

tomiin toimintoihin riip-puen niiden staattisesta tai dynaamisesta luonteesta.

29. Hall'in (1992) ehdotuksen mukaisesti aineettomia voimavaroja voidaan pitää varallisuutena laajassa mielessä. Tällaisia ovat aineettomat omistusoikeudet, tavaramerkit, tietyt tietojenkäsittelytekniikat kuten tietokannat, tietoverkot ja taidot, toisin sanoen esimerkiksi inhimilliseen pääomaan sisältyvät kyvyt ja osaaminen. Yrityksen aineettomat voimavarat on staattinen käsite, ja niitä voidaan mitata haluttuna ajankohtana. Siten tähän ryhmään kuuluviksi luetaan työntekijöiden osaaminen (inhimillinen pääoma), aineettomat omistusoikeudet (sisäiset rakenteet) sekä asiakastyytyväisyys ja tavarantoimittajien kanssa solmitut sopimukset (ulkoiset rakenteet). Nämä aineettomat voimavarat todennäköisesti lisäävät yrityksen tulevaa arvoa yleensä ja sen innovointikykyä erityisesti.

30. Aineettomia voimavaroja voidaan tarkastella myös dynaamisesti. Yritykset suorittavat erilaisia toimintoja hankkiakseen tai tuottaakseen sisäisesti aineettomia voimavaroja, ylläpitääkseen ja parantaakseen olemassa olevia sekä mitatakseen ja seuratakseen tällaisia voimavaroja. Vaikka näiden toimintojen otaksutaan aiheuttavan paljon kustannuksia, yritykset eivät aina kykene mittaamaan ja seuraamaan näitä kustannuksia. Nämä dynaamiset toiminnot merkitsevät siten voimavarojen kohdentamista ja käyttöä, jota ei aina kuvata taloudellisin tunnusluvuin, toisin sanoen niitä koskevia tietoja voidaan esittää tai olla esittämättä yritysten tulosraporteissa.

31. Aineettomat toiminnot voivat tuottaa uusia aineettomia voimavaroja tai lisätä olemassa olevien arvoa. Tämä voi tapahtua esimerkiksi parantamalla niiden laatua tai lisäämällä niiden yhteistyökykyä muiden voimavarojen kanssa ja parantamalla siten niiden vuorovaikutusta. Aineettomiin toimintoihin kuuluvat myös näiden vuorovaikutusparannusten seurantaan ja arviointiin tähtäävät toimenpiteet. Tällaisia ovat esimerkiksi koulutustoiminta (inhimillisen pääoman kehittämiseksi), tutkimus- ja kehitystoiminta (sisäisten rakenteiden teknologisen osaamisen kehittämiseksi), erityiset markkinointitoimenpiteet (uskollisten asiakkaiden houkuttelemiseksi ja ulkoisten rakenteiden kehittämiseksi) sekä työntekijöiden tai asiakkaiden tyytyväisyyden arvioimiseksi tehty kysely (kehitystoimenpiteiden tehokkuuden seuraamiseksi).

Laatikko 2. Aineettomat voimavarat ja aineettomat toiminnot

32. *Aineettomilla voimavaroilla (staattinen käsite)* tarkoitetaan tietyn aineettoman varallisuuden varantoa tai tarkasteluhetken mukaista arvoa. Se voidaan joskus ilmaista rahallisessa muodossa.

33. *Aineettomilla toiminnoilla (dynaaminen käsite)* tarkoitetaan toimintoja, joiden seurauksena voimavaroja kohdistetaan

a) uusien aineettomien voimavarojen sisäiseen kehittämiseen tai niiden hankkimiseen muualta,

b) nykyisten aineettomien voimavarojen arvon lisäämiseen tai

c) edellä olevan kahden toimenpidekokonaisuuden tulosten arviointiin ja seurantaan.

Kuvio 1. Aineettoman varallisuuden staattinen ja dynaaminen näkökulma

Staattinen käsite	Aineettomat voimavarat	
	Varallisuus	Taidot
Dynaaminen käsite	Aineettomat toiminnot	
	Uusien aineettomien voimavarojen kehittäminen tai hankkiminen	Nykyisten aineettomien voimavarojen arvon lisääminen

3.4 Osaamispääoman johtaminen ja osaamispääoma-raportit

34. Eurooppalaisten yritysten välillä on merkittäviä eroja aineettoman varallisuuden mittaamisessa ja ilmoittamisessa. Kun jotkut yritykset erityisesti Pohjois-Euroopassa ovat edistyneet huomattavasti viimeksi kulueneen vuosikymmenen aikana osaamispääomaansa koskevan tiedon tuottamisessa ja raportoinnissa, ovat monet muut yritykset vasta tiedostamassa tämän tarpeen.

35. Ensiksi mainitut, edistyneemmät yritykset ovat kehittäneet omia menetelmiään aineettoman varallisuutensa johtamistarpeita palvelevaa mittaamista ja seuraamista varten sekä julkaistakseen mielestään riittävät tiedot ulkoisia sidosryhmiään varten. Nämä yritykset eivät juurikaan tarvitse ohjeistoa osaamispääomansa johtamisjärjestelmän toteuttamiseen.

36. Sen sijaan vähemmän edistyneet yritykset ovat enenevässä määrin tiedostamassa aineettoman varallisuuden merkityksen ja käsittävät, että aineetonta varallisuutta koskevan tiedon julkaiseminen voi huomattavasti vaikuttaa niiden menestykseen markkinoilla. Ne eivät kuitenkaan osaa toteuttaa aineettoman varallisuuden johtamista. Tämän julkaisun jakso 4, jossa kuvataan osaamispääoman johtamisprosessia, on erityisesti tarkoitettu näille yrityksille. Kuvaus perustuu kokeneiden yritysten noudattaman prosessin tarkasteluun. Niiden "parhaita käytäntöjä" on koottu ja järjestetty analyttisesti tämän toiminnan aloittaville sopivan toimintamallin tuottamiseksi.

37. Jaksossa 5 käsitellään osaamispääomaraporttien esitystapaa. Jakso perustuu jaksossa 4 kuvattuun analyttiseen tarkasteluun ja tuo esiin pääelementit, joiden tulisi sisältyä osaamispääomaraporttiin. Siinä kuvastuvat sekä yritysten todellisuudessa julkaisemat tiedot että markkinoiden ja sidosryhmien mahdollisesti haluamat tiedot.

38. Näin ollen yritykset, jotka jo ovat kehittäneet oman johtamisprosessinsa, voivat jättää jakson 4 väliin ja siirtyä suoraan jaksoon 5.

39. On kuitenkin pidettävä mielessä, että osaamispääoman johtamis- ja raportointiprosessi on kullekin yritykselle ominainen ja ainutlaatuinen. Mitään yleispätevää reseptiä ei ole, vaan jokaisen yrityksen tulisi kehittää oma prosessinsa. Käsikirjan tarkoituksena on samalla tehdä sellaisten prosessien tulokset vertailukelpoiksi muiden yritysten tuloksiin, samaan tapaan kuin nykyisin voidaan vertailla tilinpäätöstietoja. Tasapainoilu näiden tavoitteiden välillä on vaikeaa ja todennäköisesti johtaa näiden ensimmäisten kehitemien osalta lastentauteihin. Tavoit-

teenä on päästä nykyisestä tilanteesta, jossa aineetonta varallisuutta koskevat tiedot ovat niukkoja ja perustuvat vaillinaisiin ja epäyhdenmukaisiin käsitelmäärityihin, uuteen tilanteeseen, jossa ihannetapauksessa voidaan luottaa yhdenmukaisten, luotettavien, todennettavien ja vertailukelpoisten tietojen saantiin.

40. Tämä prosessi vie varmasti aikaa, ja tämä käsikirja voi olla tässä avuksi i) rohkaisemalla yrityksiä tuottamaan tietoja osaamispääomastaan, ii) tarjoamalla yhdenmukaisen käsitekehikon, iii) esittelemällä eurooppalaisten yritysten parhaita käytäntöjä aineettoman varallisuuden johtamisessa ja iv) ehdottamalla yhdenmukaisia menettelytapoja aineetonta varallisuutta koskevaan raportointiin.

4 Osaamispääoman johtaminen

41. Tässä jaksossa kuvataan tavallisesti läpikäytäviä vaiheita, kun yritys selkeästi tiedostaa aineettoman varallisuutensa merkityksen menestyksensä kannalta ja tästä syystä sulauttaa aineettoman varallisuutensa johtamisen koko johtamis- ja valvontajärjestelmänsä osaksi. Seuraavat toteamukset perustuvat sellaisten yritysten tarkasteluun, jotka pitävät aineettoman varallisuuden johtamista arvonluontikykyynsä liittyvänä strategisena tekijänä. Osaamispääomaa pidetään niiden liiketoimintaprosessin keskeisenä osana.

42. Aineettoman varallisuuden määrittely tuo esiin ja korostaa tiettyjä keskeisiä varallisuuseriä, joita ei muuten olisi otettu huomioon, ja lisää yrityksen tietoisuutta tämän varallisuuden tärkeydestä arvonluontiprosessissa. Aineettoman varallisuuden tehokas johtaminen saattaa lisätä yrityksen sitoutumista osaamispääomaansa.

43. Viime vuosina on keskusteltu syistä, joiden vuoksi yritykset mitaavat aineetonta varallisuuttaan. Osa näistä on johtamiseen liittyviä syitä, osa on ulkoisia syitä, toisin sanoen ne liittyvät yrityksen todellista arvoa koskevan hyödyllisen tiedon tuottamiseen kolmansille osapuolille. Tämä osaamispääomaraporttien sisäisen ja ulkoisen käytön välinen ero jää kuitenkin usein epäselväksi. Ulkopuolisten käsitykset siitä, miten yritys luo arvoa, ottavat enenevässä määrin huomioon sisäiset johtamisjärjestelmät (Vickery 2000). Näiden toisiinsa liittyvien syiden vuoksi seuraavassa pidetään lähtökohtana, että yrityksillä on mielessään sekä sisäisiä että ulkoisia käyttötarkoituksia niiden suunnitellessa aineettoman pääoman johtamisjärjestelmänsä. Sanomattakin on selvää, että ne päättävät *etukäteen*, mikä järjestelmän osa tulee julkiseksi.

44. Yritysten noudattama menettely niiden kehittäessä aineettoman varallisuuden johtamisjärjestelmänsä voidaan jakaa kolmeen ei-lineaariseen, toisiinsa liittyvään vaiheeseen seuraavasti:

1. Aineettoman varallisuuden määrittely
2. Mittaus
3. Seuranta

4.1 Vaihe 1. Aineettoman varallisuuden määrittely

45. Yritykset pyrkivät ensisijaisesti määrittelemään ne aineettoman varallisuuden muodot, jotka ovat kriittisiä niiden strategisten tavoitteiden ja arvonluontiprosessin kannalta. Nämä kriittiset aineettomat varallisuuserät ovat tärkeimpiä ja eniten yrityksen arvonluontiprosessiin vaikuttavia tekijöitä. Ne kattavat yrityksen ydinosaamisen sekä yrityksen hallussa olevat nykyiset kyvyt tai näiden tavoitteiden saavuttamisen edellyttämät kehitettävät kyvyt.

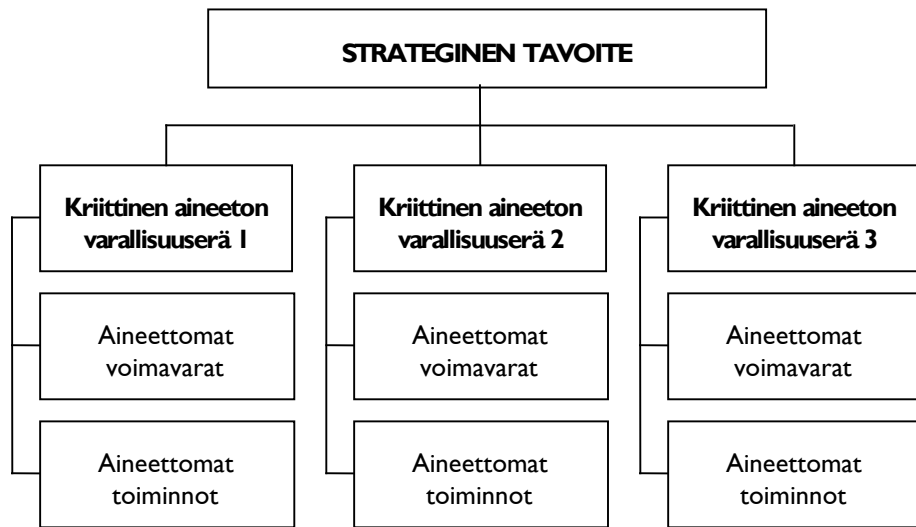
46. Ensiksi yrityksen tulee määritellä, mitkä ovat sen strategiset tavoitteet ja mitkä aineettomat varallisuuserät liittyvät niihin voimakkaimmin. Saadakseen nämä selville yrityksen on vastattava sellaisiin kysymyksiin kuten "*Missä olemme?*", "*Minne haluamme mennä?*", "*Mitkä ovat haasteemme?*" ja "*Millaista aineetonta varallisuutta meillä on ja millaista tarvitsemme?*". Vastaukset näihin kysymyksiin saadaan yleensä sisäisten keskustelujen tai aivoriihi-istuntojen tuloksena.

47. Yritykset pohtivat sekä aineettomien voimavarojensa nykytilannetta että näiden voimavarojen ylläpitoon ja parantamiseen tarvittavia toimenpiteitä. Yhtäältä on tärkeää paitsi kohdistaa huomio kriittisen aineettoman varallisuuden määrää mahdollisesti lisääviin toimintoihin, myös tarkastella sellaisia toimintoja, jotka voivat rajoittaa tai jopa vähentää aineettoman varallisuuden määrää. Toisaalta yritykset tarkastelevat myös tulevia strategisia tavoitteitaan. Niillä on tarve liittää nykyiset aineettomat toimintonsa pitkän aikavälin strategiaansa. Siihen saattaa sisältyä joitakin tavoitteita, jotka eivät ole nykyhetkellä tarkastelun kohteena.

48. Tiivistäen sanottuna ensimmäinen vaihe on yrityksen strategisten tavoitteiden määrittely. Sen jälkeen seuraa näihin tavoitteisiin liittyvien aineettomien voimavarojen ja näihin voimavaroihin vaikuttavien toimintojen määrittely. Lopuksi yritys määrittelee tukitoiminnot, joiden avulla voidaan riittävästi seurata ja arvioida jälkikäteen kaikkia aineettomia toimintoja ja niiden vaikutusta keskeisiin aineettomiin voimavaroihin.

49. Tämän tuloksena muodostuu aineettoman varallisuuden verkosto, jonka avulla yritys saa tarkan kuvan strategisiin tavoitteisiinsa liittyvistä kriittisistä aineettomista voimavaroista ja toiminnoista, kuten kuviossa 2 on esitetty.

Kuvio 2. Aineettoman varallisuuden verkosto



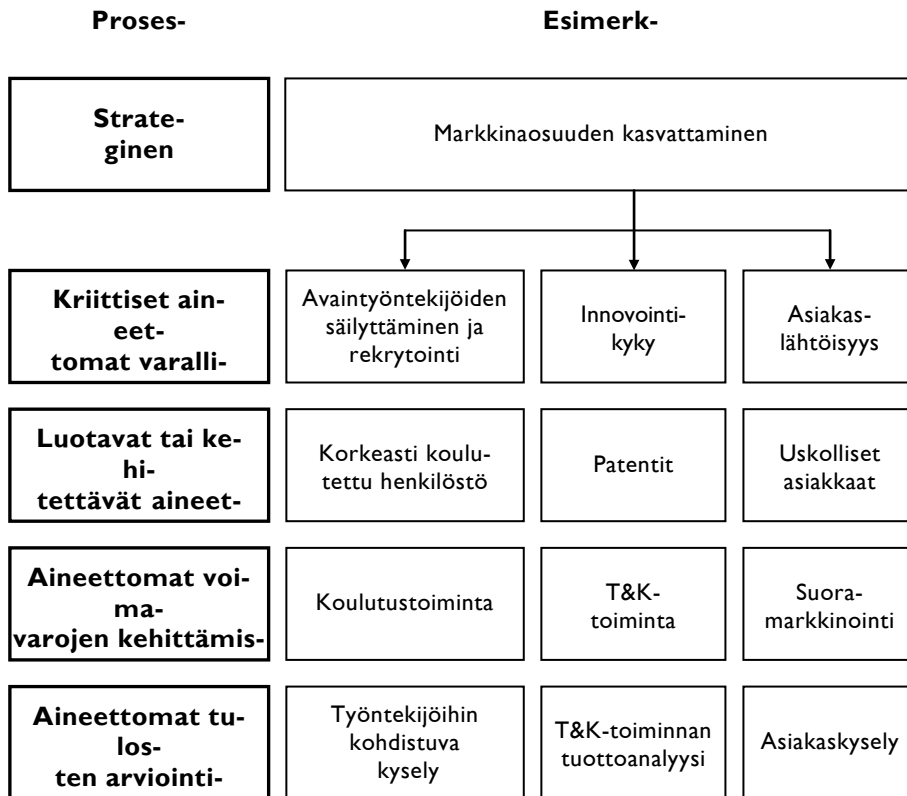
50. Jaottelun yläosassa on joukko kriittisiä aineettomia varallisuuseriä, jotka voivat auttaa yritystä ylläpitämään tai lisäämään kilpailuetuaan tai saavuttamaan strategiset tavoitteensa. Nämä kriittiset aineettomat varallisuuserät ovat "kykyjä", joita yrityksessä on tai joita sen tulee kehittää. Kriittisiä aineettomia varallisuuseriä ovat esimerkiksi sopeutumiskyky markkinoiden muutoksiin, henkilöstövoimavarojen sitoutuneisuus, innovointikyky ja asiakaslähtöisyys.

51. Kuviossa 3 on esitetty konkreettinen esimerkki kappaleessa 50 määriteltyjä käsitteitä käyttävästä jaottelusta. Esimerkki on hyvin yksinkertainen, ja siinä voimavaroja ja toimintoja sisältävät kolme saraketta viittaavat kukin yhteen valituista osaamispääoman muodoista. Esimerkiksi korkeasti koulutettu henkilöstö ja koulutustoiminta liittyvät inhimilliseen pääomaan, patentit ja T&K-menot liittyvät sisäisiin rakenteisiin ja uskolliset asiakkaat ja suoramarkkinoinnin lisäys kuuluvat ulkoihin rakenteisiin.

On tärkeää huomata, että jaottelu voi muuttua ajan kuluessa, koska yritys voi määritellä erilaisia aineettomia voimavaroja ja toimintoja, joita johdetaan eri ajankohtina.

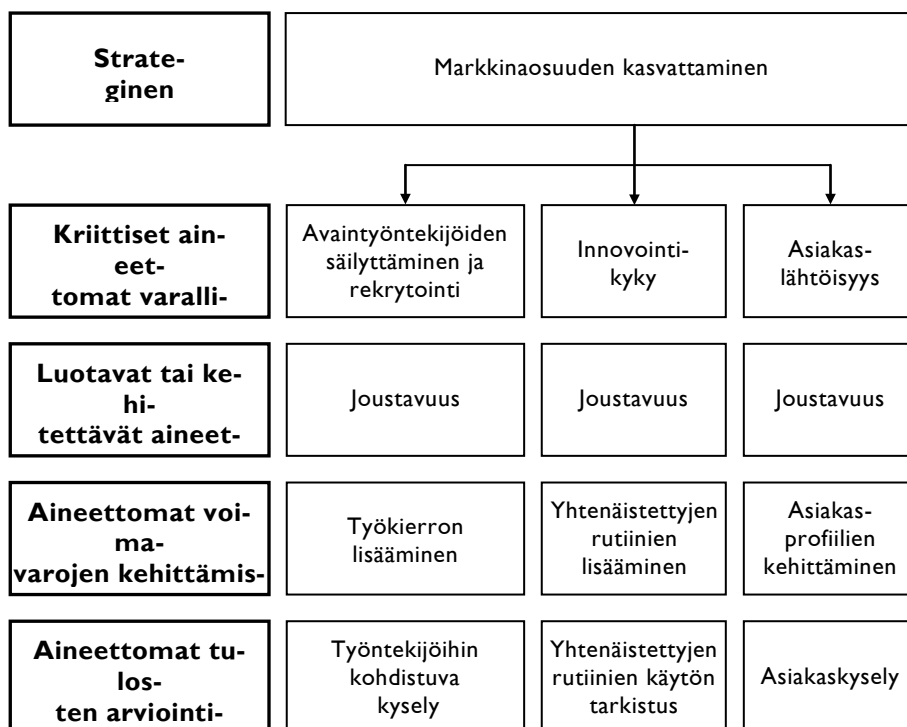
Vastaavasti kaikille aineettomille voimavaroille ei tarvitse antaa samaa suhteellista painoarvoa johtamisen ja seurannan kannalta. Joitakin niistä voidaan pitää ratkaisevan tärkeinä, ja niihin yritys kohdistaa merkittäviä toimenpiteitä. Toisia aineettomia voimavaroja puolestaan pidetään vähemmän tärkeinä, mutta ne edellyttävät silti johtamista ja huomioon ottamista.

Kuvio 3. Aineettoman varallisuuden jaottelu – ensimmäinen esimerkki



52. Käytännössä todellisuus voi kuitenkin olla monimutkaisempi, ja kuhunkin kriittiseen aineettomaan varallisuuserään voi vaikuttaa joukko toimintoja ja voimavaroja. Esimerkiksi kuten kuviossa 4 on esitetty, joustavuus on tärkeä aineeton voimavara, joka voi vaikuttaa näihin kolmeen kriittiseen aineettomaan varallisuuserään. Halutessaan lisätä tämän voimavaran määrää yritys voi joko lisätä työkiertoa (kohdistuen siten toimenpiteet inhimilliseen pääomaansa), yhtenäistää rutineja, joiden avulla uudet työntekijät voivat sopeutua työyhteisöön nopeasti (kohdistuen toimenpiteet sisäisiin rakenteisiin) tai kehittää joukon asiakasprofileja, joista kukin liittyy tiettyyn toimenpidejoukkoon (kohdistuen toimenpiteet ulkoisiin rakenteisiin). Työkierron lisääminen voi samanaikaisesti lisätä rutiinien yhtenäistämisen tarvetta ja siten liittyy inhimillisen pääoman ja sisäiset rakenteet läheisemmin toisiinsa, mutta myös vaikuttaa haitallisesti työntekijöiden tyytyväisyyteen ja sen seurauksena vähentää yksilön kiinnostusta oppimiseen ja edelleen kehittymiseen.

Kuvio 4. Aineettoman varallisuuden jaottelu - toinen esimerkki



53. Useissa tapauksissa yritys ei tiedä tarkasti ja yksityiskohtaisesti, miten kukin toiminto vaikuttaa tarkasteltuun voimavaraan, mutta sillä on melko hyvä aikaisempaan kokemukseen perustuva arvio tai arvaus, että toiminnolla on vaikutusta kriittiseen aineettomaan voimavaraan.

Jotta voitaisiin paremmin arvioida toimintojen ja tulosten välistä syy-yhteyttä, tulee lopuksi kehittää vielä joukko toimintoja. Tulosten arviointi on keskeistä, koska sen perusteella määräytyy organisaation kyky oppia toiminnastaan ja parantaa sitä jatkuvasti. Sen tuloksena syntyy rutiineja, jotka lisäävät osaamispääomaa pysyvästi. Näihin jälkimmäisyytyyppeihin toimintoihin palataan kolmannen vaiheen tarkastelun yhteydessä.

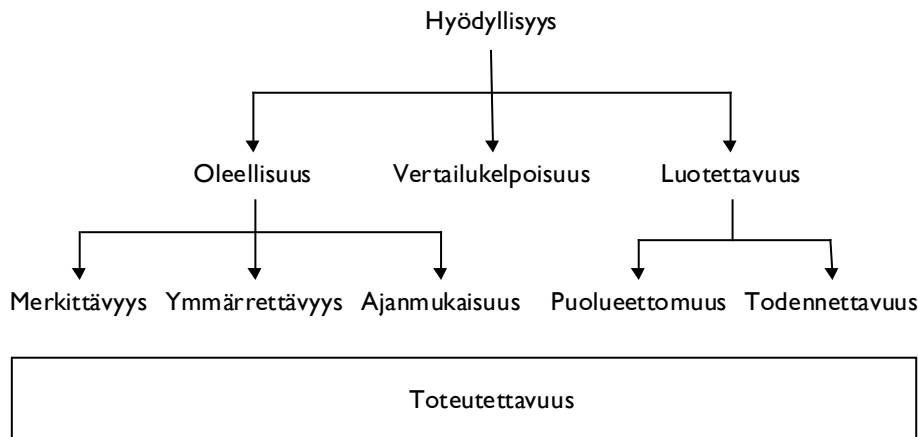
4.2 Vaihe 2. Mittaus

54. Kun kriittiset aineettomat varallisuuserät on määritelty ja vuorovaiikutussuhteiden välisten syy-yhteyksien verkosto on kuvattu, yrityksen tulee määritellä erityisiä tunnuslukuja, joiden avulla voidaan karkeasti

mitata kutakin aineetonta varallisuuserää. Kullekin aineettomalle varallisuuserälle määritellään ja kehitetään siten joukko tunnuslukuja.

55. Yritykset saattavat haluta tarkistaa, vastaavatko tunnusluvut alla kuviossa 5 tiivistettyjä ominaisuuksia:

Kuvio 5. Tunnuslukujen ominaisuudet



56. Hyödyllisyys: Tunnuslukua voidaan käyttää lähtökohtatietona joko sisäisesti yrityksen johdon johtamis- ja valvontatoimintaan liittyvässä päätöksentekoprosessissa tai ulkopuolisten tahojen pääomainvestointeihin ja luototukseen liittyvässä päätöksenteossa (mikäli tiedot julkaistaan) tai molemmissa.

57. Oleellisuus: Tunnusluvun tulee sisältää tietoa, joka muuttaa tai vahvistaa päätöksentekijöiden odotuksia.

58. Merkittävyys: Tunnusluvun tuottaman tiedon tulee liittyä yrityksen kriittiseen aineettomaan varallisuuserään, toisin sanoen se liittyy yrityksen ominaisuuteen, jonka avulla voidaan ymmärtää sen arvonluontiprosessia.

59. Ymmärrettävyys: Tunnusluvut tulee esittää ja laskea selkeästi käyttäen järkevää menettelyä, jonka sen mahdolliset käyttäjät pystyvät ymmärtämään.

60. Luotettavuus: Tunnusluvun tuottaman tiedon tulee olla luotettavaa, eli sen tulee olla puolueetonta ja todennettavissa.

61. Puolueettomuus: Tunnusluvun arvoon ei saa vaikuttaa mikään sellainen vääristymä, joka aiheutuu yrityksen julkaiseman tiedon valmisteluun tai käyttöön osallistuvien tahojen eduista.

62. Todennettavuus: Tunnusluvun sisältämän tiedon todenmukaisuutta pitäisi voida arvioida.

63. Toteutettavuus: Tunnusluvuista aiheutuvien kustannusten laskeminen on mahdollista. Kun niiden laskennalliset kokonaiskustannukset ovat alhaisemmat kuin tunnuslukujen käytöstä saatavat hyödyt, tunnuslukujoukko läpäisee kustannus-hyöty-testin.

64. Vertailukelpoisuus: Tunnusluvut tulee laskea ja esittää yleisesti hyväksytyjä arviointiperusteita noudattaen, niin että käyttäjät voivat vertailla eri ajankohtia ja eri yrityksiä toisiinsa.

65. Ajanmukaisuus: Johtamistarkoituksia varten yritysten johdolla tulee olla tunnusluvut käytettävissään niin usein kuin se niitä tarvitsee. Aineetonta varallisuutta koskevat tiedot, jotka yritys päättää antaa sidosryhmilleen, tulee antaa yhtä usein kuin tulosraportit laaditaan.

66. Tunnusluvut voivat olla luonteeltaan yleisiä (ja siten vertailukelpoisia eri yritysten ja toimialojen välillä, esimerkiksi T&K-menojen suhde liikevaihtoon), toimialakohtaisia (vertailu on järkevää vain saman toimialan sisällä, esimerkiksi tukitoiminnoissa työskentelevien työntekijöiden osuus pankkitoiminnassa) tai yrityskohtaisia (määritelmä vaihtelee yritysten välillä ja vertailu on vaikeaa, esimerkiksi "erittäin kehityskelpoisten" työntekijöiden osuus).

67. Tunnusluvut voivat olla taloudellisia tai ei-taloudellisia, mikä koskee sekä aineettomia voimavaroja että aineettomia toimintoja.

68. Yrityksen käyttämien tunnuslukujen joukko on luonteeltaan dynaaminen. Ollakseen hyödyllisiä johtamisen kannalta tunnuslukujen tulisi heijastaa muutoksia ja organisaation kokemia oppimisvaikutuksia. Tästä syystä voi olla tarpeellista määritellä uusia tunnuslukuja usein.

Jos samanaikaisesti yrityksen ja sen sidosryhmien pitää kuvailla jonkin tilanteen dynamiikkaa, pitää eri ajanjaksoja verrata toisiinsa. Tästä syystä tulisi säilyttää vakiintunut ydintunnuslukujen joukko samanlaisena suhteellisen pitkän aikaa. Alla olevassa taulukossa on esitetty esimerkkejä kaikkia kuvioissa 3 ja 4 mainittuja aineettomia varallisuuseriä koskevista mahdollisista tunnusluvuista.

69. Aineettoman toiminnon kustannusten tarkka mittaaminen ja sen yrityksen suorituskykyä mittaaviin tunnuslukuihin kohdistuvien vaikutusten arviointi näyttää lähes ylivoimaiselta tehtävältä. Näin on ensiksi-kin, koska ei aina ole mahdollista kohdistaa kustannuksia kuhunkin aineettomaan toimintoon. Toinen syy on se, että tietyn aineettoman toiminnon vaikutus tulevaan suorituskykyyn voidaan mitata vain hyvin eriyteisissä tapauksissa. Toisin sanoen mittausmahdollisuus on pikemminkin

AINEETON VARALISUUSERÄ	TUNNUSLUKU	Tyyppi*
Korkeasti koulutettu henkilöstö	Korkean asteen, keskiasteen ja perusasteen koulutuksen saaneiden osuus henkilökunnasta, %	ETTL
Koulutustoiminta	a) Johtajien käyttämien koulutustuntien osuus kaikista koulutustunneista b) Koulutuskustannukset yhteensä avaintyöntekijää kohti c) Työntekijöiden keskimääräinen tyytyväisyys osaamisen kehittämiseen	ETTL TTL ETTL
Työntekijöihin kohdistuva kysely	a) Työntekijöiden keskimääräinen tyytyväisyys koulutustoimintoihin b) Kyselyn kustannukset c) Keskimääräinen tyytyväisyys johtamiseen	ETTL TTL ETTL
Patentit	Edellisenä vuonna rekisteröityjen patenttien määrä	ETTL
Tutkimus- ja kehitystoiminta	T&K-menojen määrä	TTL
Tutkimus- ja kehitystoiminnan tuottoanalyysi	T&K-menojen osuus liikevaihdosta, %	TTL
Sisäisten rakenteiden joustavuus	a) Osastojen väliseen yhteistyöhön perustuvien projektien osuus, % b) Työntekijöiden keskimääräinen tyytyväisyys työn organisointiin	ETTL ETTL
Yhtenäisten rutiinien lisääminen	Niiden kriittisten prosessien osuus, joille tehty menettelytapakäsikirja, %	ETTL
Yhtenäisten rutiinien käyttö	Käsikirjan ohjeita noudattavien prosessien osuus, %	ETTL
Ulkoisten rakenteiden joustavuus	Keskimääräinen tilausten toimitusaika asiakkaan tilauksesta lopulliseen toimitukseen	ETTL
Avainasiakkaiden valinta ja näihin kohdistuvat toimenpiteet	a) Osuus asiakastyytyväisyyskyselyyn valituista asiakkaista, % b) Avainasiakkaiden keskimääräinen tyytyväisyys	ETTL ETTL
Uskolliset asiakkaat	a) Pitkäaikaisten (vähintään 5 vuotta) asiakkaiden osuus kaikista asiakkaista b) Pitkäaikaisten asiakkaiden tuoman liikevaihdon osuus, %	ETTL TTL
Suoramarkkinointi	Suoramarkkinoinnin kustannusten osuus kokonaiskustannuksista, %	TTL
Asiakaskysely	a) Asiakkaiden keskimääräinen tyytyväisyys yrityksen tuotteisiin ja palveluihin b) Kyselyn kustannukset c) Keskimääräinen tyytyväisyys yrityksen edustajien tapaamiseen	ETTL TTL ETTL
Inhimillisen pääoman joustavuus	a) Yli keskimääräisen työtuntimäärän tekevien osuus työvoimasta, % b) Etätöiden kustannukset prosentteina kokonais työvoimakustannuksista	ETTL TTL
Työkierto	Työkiertoon vuosittain osallistuvien osuus työvoimasta, %	ETTL

*ETTL = ei-taloudellinen tunnusluku, TTL = taloudellinen tunnusluku

poikkeus kuin normaalitapaus (esimerkiksi tutkimus- ja kehitysmenojen vaikutus patenttien rekisteröintiin: nämä kaksi tunnuslukua riippuvat itse asiassa suoraan toisistaan).

70. Näistä vaikeuksista huolimatta useimmat osaamisraportteja julkaisevat yritykset esittävät nämä kaksi tunnuslukuryhmää – aineettoman varallisuuden tunnuslukuja ja sellaisia suorituskykyä kuvaavia tunnuslukuja, joihin aineeton varallisuus todennäköisimmin vaikuttaa. Tämä on esimerkki hyvästä käytännöstä julkaistavien tunnuslukutyypin suhteen.

4.3 Vaihe 3. Seuranta

71. Seurantavaihe sisältää sen arvioinnin, miten aikaisemmat sijoitukset aineettomaan varallisuuteen vaikuttavat yrityksen aineettomien voimavarojen kokonaistilanteeseen. Seuranta saattaa lopulta johtaa uusien aineettomien toimintojen kehittämiseen ja toteuttamiseen. Seurantavaiheessa yrityksen tulisi arvioida vaikutuksia sekä yrityksen sisäisiin että ulkopuolisiin käyttäjiin.

72. *Käsitteelliseltä kannalta on mahdollista ja hyödyllistä erottaa toisistaan toiminnot, joiden avulla:*

- *kehitetään aineettomia voimavaroja yrityksen sisällä tai hankitaan ne ulkopuolelta. Esimerkiksi erityisosaamista omaavien uusien työntekijöiden rekrytointitoimintojen kehittäminen tai uuden tietotekniikan hankkiminen uusien sisäisten viestintärutiinien luomiseksi.*

- *lisätään olemassa olevien aineettomien voimavarojen arvoa. Esimerkiksi koulutustoiminta voi lisätä inhimillisen pääoman arvoa, ja mainonta puolestaan voi lisätä asiakasuskollisuutta.*

- *arvioidaan aikaisempien toimintojen vaikutuksia. Esimerkiksi työntekijöiden tyytyväisyyttä ja asiakkaiden tyytyväisyyttä koskevat kyselyt ovat toimintoja, jotka tuottavat yritykselle tietoa molempiin tyytyväisyyslajeihin kohdistuneiden investointien tuotosta. Samalla ja ns. "Hawthorne-efektin" seurauksena kyselytoiminnot voivat itsessään lisätä tyytyväisyyttä, koska työntekijät ja asiakkaat tulevat tietoisiksi yrityksen sitoutumisesta tyytyväisyyskysymykseen.*

73. *Käytännössä kuitenkin jaottelu kehittämiseen/hankkimiseen, arvon lisäämiseen ja arviointitoimintoihin on ongelmallinen. Esimerkiksi ns. 360 asteen arvioinnit, joita jotkut yritykset suorittavat henkilöstöhallintotoimintojensa osana, voivat lisätä joidenkin aineettomien varallisuuserien arvoa (esimerkiksi työntekijöiden tyytyväisyyttä, koska heidän motivaationsa paranee kun he huomaavat, että esimiehet ottavat huomioon heidän mielipiteensä) mutta myös vahvistaa esimerkiksi käsitystä koulutustoimintojen tehokkuudesta suorituskyvyn parantamisessa.*

360 asteen arviointi koostuu kaikkia yrityksen esimiehiä koskevasta arvioinnista, jonka suorittavat samalla, ylemmällä ja alemmalla hierarkiatasolla toimivat työntekijät.

74. Yhteenvetona voidaan todeta, että aineettoman varallisuuden seuranta on erittäin dynaaminen prosessi, jossa tulosten arviointi ja viime vaiheessa uusien toimintojen suunnittelu voivat aika ajoin olla päällekkäisiä määrittely- ja mittausvaiheen (osien) kanssa.

75. Seurantatoiminnan toistumistiheys ja ominaisuudet vaihtelevat tarkasteltavien eri aineettomien varallisuuserien kesken ja ovat suuressa määrin yritys- ja toimialakohtaisia. Tämä vaihtelu aiheutuu kunkin aineettoman voimavaran luonteesta ja sen keskeisyydestä kunkin yrityksen kannalta.

Esimerkiksi pankit suorittavat yleensä asiakkaiden tyytyväisyyttä koskevan kyselyn kuukausittain. Sama toistumistiheys olisi sopiva myös tarkistettaessa yrityksen sisäisen tietoverkon (Intranetin) käyttöä, mutta sopisi huonommin arvioitaessa sitä, miten työntekijät sisäistävät yrityksen strategiset tavoitteet.

76. Seurantavaihetta voidaan pitää rinnakkain kaikkien toimintojen kanssa tapahtuvan oppimisprosessin tunnistamisena. Oppimisprosessi vaikuttaa sekä aineettomiin voimavaroihin että aineettomiin toimintoihin. Seurantaprosessin aikana toteutetut toimenpiteet ovat tukitoimintoja, joiden avulla voidaan muuttaa mittautulokset toimenpiteiksi ja parantaa olemassa olevia rutiineja ja tulkintoja.

77. Seuraavat rutiinit ovat esimerkkejä tällaisista seurantaprosessin aikana toteutetuista toimenpiteistä:

(1) Tunnistamis- ja mittausrutiinit

- inhimillistä pääomaa koskevat kyselyt
- asiakaspääomaa koskevat kyselyt

(2) Raportointirutiinit

- jatkuva sisäinen raportointi
- sijoittajasuhdetiedot analyytikoille

(3) Arviointirutiinit

- kunkin johtajan suorittama yksittäisten tunnuslukujen arviointi
- tilastollinen analyysi

(4) Huomiorutiinit

- kokoukset

(5) *Motivointirutiinit*

- benchmarking
- vuoropuhelut ja työnohjaus
- palkanlisät (bonukset)

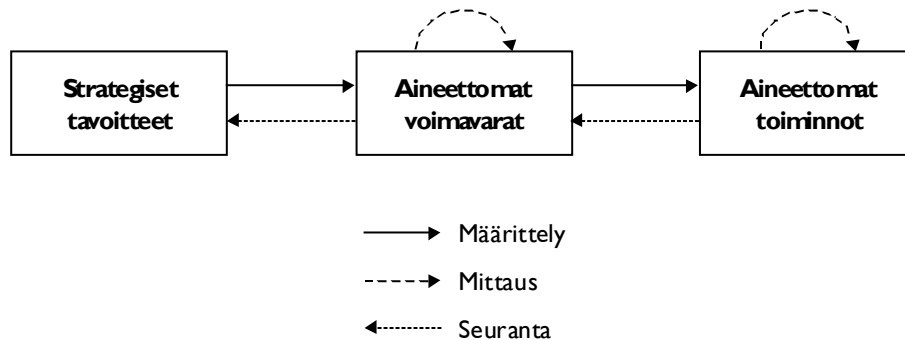
(6) *Jälkiarviointirutiinit*

- tilastollinen analyysi

78. Yllä luetellut tai muut vastaavat esimerkit ovat osa seurantatoimintaa. Jotkut niistä voidaan asettaa etusijalle, kuten tunnistamis- ja mittausrutiinit, raportointirutiinit (erityisesti jatkuva sisäinen raportointi), benchmarking-toiminta ja jälkiarviointirutiinit. Esimerkiksi kokoukset ja vuoropuhelut ohjaavat johtajien ja työntekijöiden *huomion* mittausten tuottamiin tuloksiin. Tärkeimmät rutiinit ovat todella prosessisuuntautuneita ja pyrkivät yhdenmukaistamaan organisaation kyvyt opittujen asioiden ja saavutettujen näkemysten pohjalta. Tulokset yhdessä tilastollisen analyysin kanssa vaikuttavat *osaamiseen* ja siten rohkaisevat aineettomien toimintojen toteuttamiseen.

79. *Osaamispääoman johtamisen kolme vaihetta voidaan tiivistää seuraavan kuvion 6 mukaisesti.*

Kuvio 6. Osaamispääoman johtamisen kokonaismalli



80. Malli tulisi nähdä dynaamisena. Teoriassa yritys määrittelee ja mittaa aineettomat voimavaransa tietyllä hetkellä (t). Sen jälkeen se kehittää erilaisia toimintoja, jotka saattavat vaikuttaa näihin voimavaroihin, ja mittaa uudelleen aineettomat voimavaransa ajanjaksolla $t+1$. Tämän tuloksena yritys seuraa johtamistoimenpiteistään aiheutuneita aineettomien voimavarojensa määrien erilaisia muutoksia. Käytännössä määrittely-, mittaus- ja seurantavaiheet ovat usein päällekkäisiä keskenään.

5 Osaamispääomaraportit

81. Osaamispääomaraportti on yrityksen julkaisema osaamispääomaansa koskeva raportti. Se on koko osaamispääoman johtamisproessin looginen lopputulos. Sen tavoitteena on kertoa sidosryhmille yrityksen kyvyistä, voimavaroista ja sitoumuksista sen kannalta, mitä tarkasteluhetkellä pidetään yrityksen arvoperustan tärkeimpänä osatekijänä.

82. Osaamispääomaraportti sisältää tietoja yrityksen tekemästä työstä aineettomien voimavarojensa ja aineettomien toimintojensa ylläpitämiseksi, kehittämiseksi ja johtamiseksi. Kuten edellä on todettu, osaamispääoman kolme osatekijää ovat inhimillinen pääoma, sisäiset rakenteet ja ulkoiset rakenteet. Juuri näiden kolmen osatekijän vuorovaikutus luo – mikäli se on organisoitu hyvin – yritykselle arvoa. Osaamispääomaraportti kuvastaa tämän vuorovaikutuksen kehittämiseksi tehtyjä ponnisteluja, ja siinä on kolme osaa:

a) *Yrityksen visio* (strategiset tavoitteet, ydinosaaminen ja tärkeimmät aineettomat voimavarat), jossa esitetään yrityksen päätavoitteet, strategia sekä näiden tavoitteiden saavuttamiseen tarvittavat avaintekijät (tai kriittiset aineettomat varallisuuserät).

b) *Aineettomia voimavaroja ja toimintoja koskeva yhteenveto*, jossa kuvataan yrityksen liikuteltavissa olevia aineettomia voimavaroja ja näiden voimavarojen arvon lisäämiseksi tehtyjä toimenpiteitä.

c) *Aineettomia voimavaroja ja toimintoja koskeva tunnuslukujärjestelmä*. Sen tarkoituksena on tehdä ulkopuolisille tahoille mahdolliseksi seurata yrityksen onnistumista esitettyjen tavoitteiden saavuttamisessa. Tältä kannalta on hyödyllistä sekä ulkopuolisille että yrityksen johdolle, että tunnuslukujen ohella julkaistaan myös jokaisen tunnusluvun odotettu kehityssuunta (kehitysarvio voidaan esittää tietyinä lukuarvona tai vaihteluvälinä).

5.1 Tietojen julkaisemisen merkitys

83. Jotta osaamispääomaraportit olisivat hyödyllisiä, niiden julkaisemisen ja yrityksen johdon toimenpiteiden välillä täytyy olla yhteys. Tästä syystä seuraavien kahden edellytyksen tulee toteutua:

- Ensiksi, tarkasti määritellyn strategian perusteella yrityksellä tulee olla julkituotu sitoumus ylläpitää ja kehittää henkilökuntansa osaamista, kykyjä ja osaamiseen perustuvaa vuorovaikutusta.
- Toiseksi, voidakseen tiedottaa sisäisesti ja ulkoisesti strategiastaan yrityksen tulee olla erityisesti kiinnostunut ylläpito- ja kehitystyönsä joidenkin osien julkaisemisesta.

84. Ensimmäinen ehto asettaa yrityksen vision eli sen strategiset tavoitteet oikeaan yhteyteen, toisin sanoen sen pohjalta osaamispääoman johtamisesta tulee keskeinen osa yrityksen toimintaa.

85. Toisen ehdon mukaan osaamispääomaa koskevien tietojen ilmoittamisella tuotetaan yritykselle arvoa. Ilmoittamisen tulee edistää suhteiden parantamista – eikä vain niiden kuvaamista – asiakkaisiin, työntekijöihin ja kumppaneihin sekä yleensäkin parantaa entisestään korostunutta eri sidosryhmiin kohdistuvaa ja organisaation rajat ylittävää tietojenvaihtotoimintaa. Aineetonta varallisuutta koskevan tiedon julkaiseminen vaikuttaa eri tahojen, mukaan lukien tavarantoimittaja- ja työvoimamarkkinoiden, mielikuvaan yrityksestä ja erityisesti sen kykyyn rekrytoida henkilöstövoimavaroja.

5.2 Osaamispääomaraportin osat

86. Osaamispääomaraportissa on seuraavat kolme erillistä osaa, joita kuvataan jäljempänä:

- Yrityksen visio
- Aineettomia voimavaroja ja toimintoja koskeva yhteenvedo
- Tunnukslukujärjestelmä

5.2.1 Yrityksen visio

87. Yrityksen visiossa määritellään

- yrityksen strategiset tavoitteet sekä se, miten yritys nämä tavoitteet toteuttamalla luo lisäarvoa asiakkailleen ja muille sidosryhmilleen
- yrityksen kriittiset aineettomat varallisuuserät, joiden avulla strategiset tavoitteet muutetaan todella käytössä oleviksi tiedontuotantoprosesseiksi.

88. Yrityksen visio esittää kuvailevassa muodossa, miten eri sidosryhmät hyötyvät yrityksen tiedontuotantotoiminnasta. Siinä kuvaillaan esimerkiksi sitä, mitä etuja käyttäjät ja asiakkaat voivat saada ostamalla yrityksen tuotteita tai palveluja, tai miten sen tavarantoimittajat pääsevät laajemmille markkinoille. Samoin siinä kuvaillaan sijoittajille yritykseen sijoittamisen houkuttelevuutta ja mahdollisille työntekijöille yrityksen mielenkiintoisuutta työnantajana. Toisin sanoen yrityksen visiossa kuvataan, miten yritys eroaa kilpailijoistaan ja miten se siirtää organisaation rajat vaihtoehtoiseen rajattomaan organisaatioon, joka toimii verkostoituneessa organisaatioympäristössä.

89. Lisäksi yrityksen visio osoittaa tärkeimmät ainekset, joiden avulla visio voidaan toteuttaa. Siten siinä määritellään avaintekijät tai kriittiset aineettomat varallisuuserät, jotka tekevät yrityksen toiminnan markkinoilla mahdolliseksi sekä nykyhetkellä että tulevaisuudessa. Nämä kriittiset aineettomat varallisuuserät liittyvät suoraan yrityksen ydinosaamiseen ja vaikuttavat välittömästi yrityksen arvonaluontiprosessiin.

90. Yrityksen visio hyödyntää yllä kuvatun osaamispääoman johtamisen määrittelyvaiheessa tehtyä työtä. Se on erilainen kuin yrityksen strategia-asiakirjat mutta liittyy niihin läheisesti. On tavallista, että strategia-asiakirjat eivät sovellu julkaistaviksi arkaluontoisen sisältönsä vuoksi. Tällaista tietoa ovat esimerkiksi yrityksen kilpailuasemaa ja sen tulevia toimintalinjoja koskevat yksityiskohdat.

91. Yrityksen visio on toisenlainen strategianjulistus. Se ei niinkään ole tekninen raportti vaan pikemminkin kuvaus yrityksen tiedontuotannosta saatavista hyödyistä. Tarkemmin sanoen yrityksen visiossa kerrotaan pääpiirteittäin ja yksinkertaista, mutta kuvailevampaa kieltä käyttäen, miten käyttäjät ja muut sidosryhmät hyötyvät yrityksen tiedontuotannosta.

92. Tiivistäen voidaan todeta, että yrityksen visiolla on seuraavat ominaisuudet:

- Se kuvailee ja havainnollistaa kriittisiä aineettomia varallisuuseriä, joiden avulla yritys voi saavuttaa strategiset tavoitteensa.
- Sen avulla lukija pystyy ymmärtämään yrityksen toimintatavan sen arvonaluontiprosessin kannalta.

5.2.2 Aineettomia voimavaroja ja toimintoja koskeva yhteenvedo

93. Yhteenvedossa on kolme pääainesosaa:

- Siinä määritellään aineettomat voimavarat, joita yrityksellä on tai jotka sen tulee hankkia käyttöönsä voidakseen saavuttaa tavoitteensa.
- Siinä määritellään aineettomat toiminnot, joihin yrityksen on ryhdyttävä saavuttaakseen strategiset tavoitteensa.
- Siinä kuvataan erilaiset prosessit, joita noudattamalla aineettoman varallisuuden mittaaminen muunnetaan yrityksen johdon toimenpiteiksi.

94. Esiteltäessä sekä aineettomia voimavaroja että aineettomia toimintoja viitataan yllä määriteltyihin osaamispääoman kolmeen lajiin eli inhimilliseen pääomaan, sisäisiin rakenteisiin ja ulkoisiin rakenteisiin. Niiden välinen vuorovaikutus on arvoa luova avaintekijä.

95. Sekä aineettomien voimavarojen että aineettomien toimintojen esittely kuvaa läpinäkyvällä ja suoraviivaisella tavalla yrityksen aineettomien voimavarojen ja aineettomien toimintojen muodostamaa varallisuutta. Mahdollisuuksien mukaan aineettomat toiminnot jaetaan kehittämistoimenpiteisiin ja seurantatoimenpiteisiin, aineettomien toimintojen dynaamista käsitettä käsittelevässä jaksossa 31 esitettyä luokittelua noudattaen.

96. Kehittämisen- ja seurantatoimenpiteiden sekä vision välisten suhteiden tulee olla näkyvissä. Toisin sanoen yrityksen tulee osoittaa, että strategisten tavoitteiden saavuttaminen edellyttää ainutlaatuista toteutettavien toimenpiteiden yhdistelmää ja että yritys todella suorittaa nämä toimenpiteet.

97. Aineettomia voimavaroja ja toimintoja koskeva yhteenveto hyödyntää sekä yllä kuvatun osaamispääoman johtamisen määrittely- että sen seurantavaihetta. On yrityksen harkittavissa, julkaiseeko se kaikki määrittely- ja seurantavaiheessa tuotetut ja kerätyt tiedot. Osa tiedoista voi olla arkaluontoisia, jolloin ne on järkevää jättää julkaisematta. Yrityksen odotetaan julkaisevan tietoja toiminnoistaan säännöllisesti, määrävälein julkaistavien tulosraporttien ja neljännesvuosiraporttien tapaan. Aineetonta varallisuutta koskevan raportin pitäisi myös olla sisällöltään loogisesti yhdenmukainen, myös eri ajankohtien välillä.

5.2.3 Tunnuslukujärjestelmä

98. Osaamispääomaraportin kolmas osa on tunnuslukujärjestelmä.

99. Tunnusluvut havainnollistavat sitä, mitä yritys tekee aineettomalla varallisuudellaan, ja niiden tarkoituksena on tehdä osaamispääomaraportin lukijoille mahdolliseksi arvioida, miten hyvin yritys toteuttaa tavoitteitaan.

100. Tällä hetkellä ei ole lukkoon lyötyä ja ennalta määrättyä tunnuslukujoukkoa, jota osaamispääomaraportissa edellytettäisiin käytettäväksi. Kuten edellisessä jaksossa mainittiin, tunnusluvut kuvastavat sitä, mitä yritys itse pitää tärkeänä johtaa ja seurata.

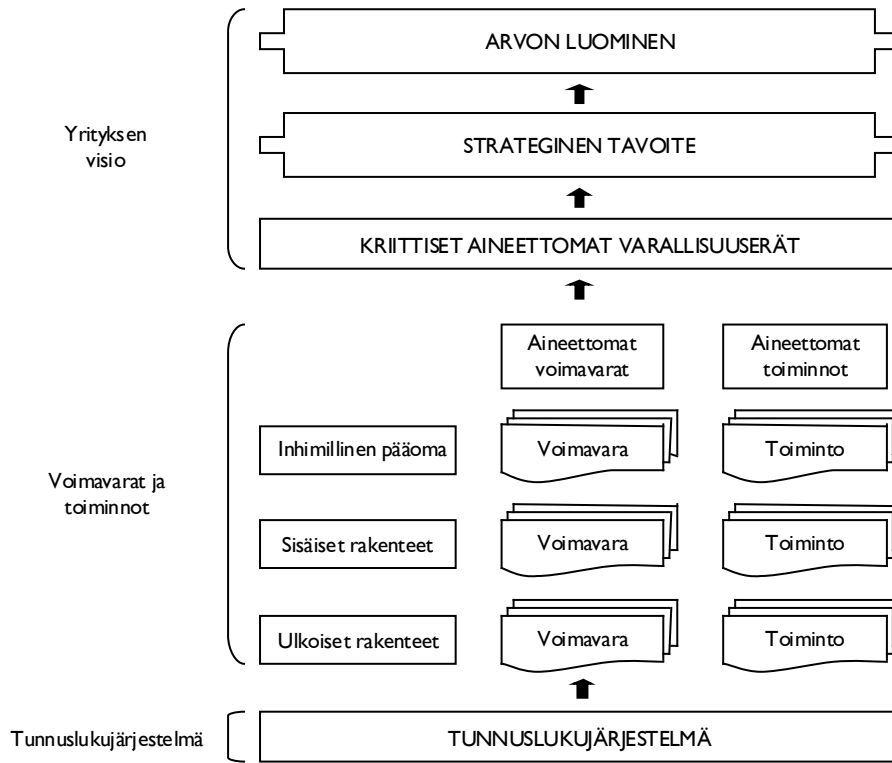
101. Tunnuslukujen tulee koskea kolmea osaamispääoman lajia (inhimillinen pääoma, sisäiset rakenteet ja ulkoiset rakenteet) ja mahdollisuuksien mukaan erottaa toisistaan voimavarat ja toiminnot eli yrityksen hallussa oleva varallisuus ja toimenpiteet. Tunnusluvut voivat olla taloudellisia tai ei-taloudellisia, mutta mahdollisuuksien mukaan taloudellisten tunnuslukujen käyttö on erittäin suositeltavaa. Tämä johtuu erityisesti siitä, että osaamispääomaa koskevien taloudellisten tunnuslukujen suhteuttaminen muihin yrityksen suorituskykyä kuvaaviin taloudellisiin tunnuslukuihin on helpompaa.

Esimerkiksi jos jokin yritys pitää keskeisenä tietotekniikan käyttämistä laadukkaan palvelun tuottamiseen, koko työntekijöiden määrään suhteutetun henkilökohtaisten tietokoneiden määrän lisäys voisi olla hyödyllinen tunnusluku. Samaa asiaa koskeva taloudellinen tunnusluku olisi kuitenkin nykyisten henkilökohtaisten tietokoneiden muistikapasiteetin ja ohjelmistojen päivitykseen kohdistuvat investoinnit.

102. Tiivistäen voidaan todeta, että tunnuslukujoukon esittämisellä on seuraavat piirteet:

- Sen tuottaman kuvauksen avulla voidaan esittää toimenpiteet tunnuslukujärjestelmän muodossa.
- Siinä on suuri joukko tunnuslukuja, jotka kertovat "koko tarinan".
- Siinä on tavallisesti tunnuslukuja kaikilta kolmelta osaamispääoman osa-alueelta. Ellei näin ole, tähän johtanut erityinen syy tulisi mainita.
- Siinä voi olla yhdessä sekä taloudellisia että ei-taloudellisia tunnuslukuja.
- Kaikkien tunnuslukujen tulee olla todennettavissa vaikka niitä ei erityisesti tarkistettaisikaan. Tunnuslukujen tuottamis-, määrittely- ja esitysmenettelyt tulisi esittää raportissa.

103. Vaikka osaamispääoma on erittäin suuressa määrin yritysکوhtainen, tässä julkaisussa on pyritty kehittämään koko yllä kuvattua prosessia koskeva kaavio. Kuviossa 7 esitetyn mukaisesti yritysten tulee ilmoittaa, miten eri vaiheet lisäävät yrityksen arvoa.



Kuvio 7. Osaamispääomaraporttien esityskaavio

6 Osaamispääomaraaporttien laatimiseen liittyviä käytännön näkökohtia

6.1 Miten tietoja tulisi kerätä

104. Aineetonta varallisuutta koskevia tietoja tulisi kerätä mittausjärjestelmän avulla. Kun mittausjärjestelmä on suunniteltu ja toteutettu ja kerättävien tietojen tyyppi on määritelty, tietoja kerätään seuraavista lähteistä:

- Yrityksen tietokannoista
- Kyselylomakkeista, esimerkiksi työntekijöiden tai asiakkaiden tyytyväisyyttä koskevista kyselyistä
- Haastatteluista
- Kirjanpitojärjestelmästä ja kirjanpitojärjestelmän tausta-asiakirjoista (laskut, työlomakkeet, työaikalomakkeet, tarvikeluettelot jne.)
- Ulkoisista lähteistä.

6.2 Kenen pitäisi suorittaa tietojen valmistelu yrityksessä

105. On välttämätöntä määritellä erikseen itse mittausjärjestelmän kehittämisestä ja suunnittelusta vastuussa olevat henkilöt ja tunnuslukujen varsinaisesta kehittämisestä huolehtivat henkilöt.

106. Ensin mainittuun suunnittelu- ja kehittämissuunnitelmaan kuuluvat yleensä seuraavat (Bukh ym. 1999):

- ylin johto
- ulkoiset/sisäiset konsultit
- henkilöstöjohtajat
- laskenta- ja talouspäälliköt (talousjohtajat)

107. Tietoja tulee kerätä yrityksen eri osastoilta, sillä tarvittavat tiedot ovat hyvin monenlaisia.

108. Kun eri osastoilta on saatu tarpeelliset tiedot, niiden käsittely näyttää sopivan parhaiten vuosikertomuksen valmistelusta vastaavalle henkilökunnalle, koska sillä on (aineetonta varallisuutta koskevan) tiedon keräämistä, yhtenäistämistä ja julkaisemista koskeva vankka asiantuntemus.

109. Riippumatta siitä, kuka on vastuussa osaamispääomaraportin valmistelusta, ylimmän johdon tulisi olla sitoutunut yrityksen osaamispääomaraportin valmisteluun ja osallistua siihen.

6.3 Raportoinnin toistumistiheys

110. Tunnuslukujen valmistelun toistumistiheys riippuu sekä yritystyy-
pistä ja sen toimialan dynamiikasta että yrityksen strategiasta.

111. Pääsääntöisesti tilivuosi on vähimmäisajanjakso, jolta tietoja yrityksen aineettomasta varallisuudesta suositellaan kerättäviksi. Tällä hetkellä on kuitenkin pyrkimyksenä lyhentää raportoinnin aikaväliä ja siten lisätä sen toistumistiheyttä kiinnostuneiden kolmansien osapuolten (sijoittajien ja luotonantajien) vaatimusten seurauksena. Tämä on teknisesti mahdollista, kun käytössä on kehittyneet tietotekniset välineet, joiden avulla yritys voi kerätä ajankohtaisempia tietoja alhaisemmin kustannuksin.

112. Aineettoman varallisuuden mittauksen tulee koskea samoja ajanjaksoja kuin yrityksen tilinpäätökset. Osaamispääomaraportti voidaan julkaista tulosraportin yhteydessä tai samanaikaisesti sen kanssa.

113. Kaikesta huolimatta yrityksen johdon erityistarpeet määräävät kullekin yritykselle parhaiten sopivat raportointiaikavälit. Johtamistarpeisiin tarvittavien tietojen saanti voi edellyttää lyhyempiä aikavälejä (neljännes- tai puolivuositietoja) ja suurempaa toistumistiheyttä kuin ulkoiset tarpeet.

114. On suositeltavaa suorittaa kustannus-hyötyanalyysi yrityksen tarvitseman aineetonta varallisuutta koskevan jaksoittaisen tiedon valmistelun toistumistiheyden määrittelemiseksi.

7 Kirjallisuusluettelo

Bukh, Per Nikolaj, Heine T. Larsen ja Jan Mouritsen. (1999), Developing intellectual capital statements: Lessons from 23 Danish firms. Paper presented at the OECD International Symposium on Measuring and reporting intellectual capital: Experience Issues and Prospects. June 1999.

Bukh, Per Nikolaj, Heine T. Larsen ja Jan Mouritsen (2000), Constructing intellectual capital statements. *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 17, No. 1, March (Special issue dedicated to the 15th Nordic Conference on Business Studies, Helsinki), s. 87-108.

Bukh, Per Nikolaj, Jan Mouritsen ja Heine T. Larsen (2000), Towards a framework for intellectual capital statements. Contribution to the MERITUM report from activity 1, julkaisussa J.E. Gröjer ja H. Stolowy (toim.) *Classification of Intangibles*. Cahiers de Recherche 712/2000. Groupe HEC, Jouy-en-Josas, France, s. 263-278.

Caddy, I. (2000), Intellectual capital: Recognizing both, assets and liabilities. *Journal of Intellectual Capital*, 1,2, s. 129-146.

Cañibano, L., M. García-Ayuso ja P. Sánchez (1999), The Value Relevance and Managerial Implications of Intangibles: A Literature Review. OECD:n internet-sivu: www.oecd.org/dsti/sti/industry/indcomp/act/ams-conf/symposium.htm ; Contribution to the MERITUM report from activity 1, julkaisussa J.E. Gröjer ja H. Stolowy (toim.) *Classification of Intangibles*. Cahiers de Recherche 712/2000. Groupe HEC, Jouy-en-Josas, France, s. 78-126.

Cañibano, L., M. García-Ayuso ja M.P. Sánchez (2000a), Accounting for Intangibles: A Literature Review. *Journal of Accounting Literature*, vol. 19, 2000, s. 102-130.

Cañibano, L., M. García-Ayuso ja M.P. Sánchez (2000b), Shortcomings in the measurement of Innovation: Implications for Accounting standard setting. *Journal of Management and Governance*, vol. 4, n^o 4, s. 1-24.

Cañibano, L. ja P. Sánchez (1998), Measuring Intangibles to Understand and improve innovation management. A Research Proposal to the TSER Programme. Autonomous University of Madrid.

Carter, A. (1996), Measuring the performance of a Knowledge-based Economy. Julkaisussa OECD, *Employment and Growth in the Knowledge-based Economy*, Paris, s. 61-68.

Cowan & Van de Paal, Gert. (2000), Innovation policy in a knowledge-based economy. Final Report of the expert group. A MERIT study Commissioned by the European Commission. Mimeo.

European Commission (2000a), Innovation policy in a knowledge-based economy. Final Report of the expert group. A MERIT study Commissioned by the European Commission. Enterprise Directorate General.

European Commission (2000b), *Towards a European Research Area*, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament, the Social Council, the Economic and Social Committee and the Committee of the Regions. Mimeo.

Goldfinger, C. (1997), Understanding and measuring the intangible economy: Current status and suggestions for future research. CIRET seminar, Helsinki.

Haanes, K. ja Lowendahl, B. (1997), The Unit of Activity: Towards an alternative to the theories of the firm. Julkaisussa Thomas ym. (toim.), *Strategy, Structure and Style*, John Wiley & Sons.

Hall, R. (1992), The strategic analysis of intangible resources. *Strategic Management Journal*, n° 13, s. 135-144.

Harvey, M.G. ja R.F. Lusch (1999), Balancing the intellectual capital books: intangible liabilities. *European Management Journal* 17, s. 1:85-92.

Jeny-Cazavan, A. ja H. Löning (2000), How companies manage and measure intangibles – A survey of French practices. Paper presented at the 23rd Annual Congress of the European Accounting Association, Munich., March 2000.

Johanson, U., G. Eklöv, M. Holmgren ja M. Mårtensson (1999), *Human Resource Costing and Accounting Versus the BSC. A Literature Survey of Experience with the Concepts*. A report to the OECD. OECD:n internet-sivu: <http://www.oecd.org/dsti/sti/industry/indcomp/act/ams-conf/symposium.htm>

Johanson, U., M. Mårtensson ja M. Skoog (2001), Mobilising change through the management control of intangibles. *Accounting, Organisation and Society*, Vol. 26, No. 7-8, s. 715-733.

Larsen, Heine T., Jan Mouritsen ja Per Nikolaj Bukh (1999), Intellectual capital statements and knowledge management: Measuring, reporting and acting. *Australian Accounting Review* 9(3), s. 15-26.

Mouritsen, Jan, Heine T. Larsen ja Per Nikolaj Bukh (2000), Reading an Intellectual Capital Statement: The case of Systematic Software Engineering. Working paper, Department of Operations Management, Copenhagen Business School.

Mouritsen, J. ym. (2000), Development of Guidelines for Intellectual Capital Statements. London Meritum meeting, May 2000.

OECD (1999), International Symposium on Measuring and Reporting Intellectual Capital: Experience, Issues and Prospects, 9-11 June, 1999. Amsterdam, www.oecd.org/dsti/sti/industry/indcomp/act/Ams-conf/symposium.htm

Roberts, H., (1998), Management Accounting and Control Systems in the Knowledge-intensive Firm. Paper presented at the 21st Annual Congress of the European Accounting Association, April 1998, Antwerp, Belgium.

Roberts, H. (1999), The Control of Intangibles in the Knowledge-intensive Firm. Paper presented at the 22nd Annual Congress of the European Accounting Association, Bordeaux, 1999.

Roberts, H. ja P. Berthling-Hansen (2000), Ready for Intellectual Capital? A multiple case study of 25 firms in the Norwegian graphical, newspaper and magazine industries. Paper presented at the 23d Annual Congress of the European Accounting Association, March 2000, München, Germany.

Roberts, H., (2001), Intellektuell Kapital: bedriftens usynlige verdier [Intellectual Capital: the firm's invisible values], Confederation of Trade and Service Industry (HSH)/Confederation of Norwegian Business and Industry (NHO), November 2001.

Sánchez, M.P., C. Chaminade ja M. Olea (2000), Management of intangibles. An attempt to build a theory. *Journal of Intellectual Capital*. Vol.1, n° 4, s. 312 – 328.

Sanchez, P. ja C.G. Escobar (2000), The Delphi method as a validation tool for the Guidelines for the measurement and management of intangibles. Paper presented at the Meritum Sevilla Meeting, January 27-29, 2000.

Stolowy, H. ja A. Jeny (2001), International Accounting Disharmony: The case of intangibles, Forthcoming in the Special Issue on Meas-

uring and Reporting Intellectual Capital for the New Millennium of the *Accounting, Auditing and Auditability Journal*, Vol. 14:4.

Vickery, G. (1999), *Intangibles and Competitiveness: An Empirical Approach*, Edward Elgar Publishing, 1999.

Vickery, G. (2000), Accounting for Intangibles: Issues and Prospects. Julkaisussa P. Buigues ym. (toim.) *Competitiveness and the Value of Intangible Assets*. Edward Elgar Publishing, s. 72-99.

Liite 1. Aineettoman varallisuuden johtamiseen ja osaamispääomaraportteihin liittyvä sanasto

Sanaston lähteet

Eronen, Anne, Henkilöstöinformaatio ja yrityksen arvo, Helsinki: Taloustieto, ETLA B 149, 1999

Eronen, Anne, Henkilöstön osaaminen yrityksen taseeseen?, Helsinki: Taloustieto, ETLA B 133, 1997

Hussi, Tomi, Aineettoman varallisuuden johtaminen - Miten vastata tunnistamiseen ja kehittämiseen liittyviin haasteisiin, Helsinki: Taloustieto, ETLA B 180, 2001

Karlöf, Bengt, Strategia - suunnitelmasta toteutukseen, Ekonomiasarja, Porvoo: WSOY, 1996

"MERITUM-käsikirja": Guidelines for managing and reporting on intangibles (Intellectual capital report), Final Report MERITUM Project (Project funded by the European Community under the Targeted Socio-Economic Research (TSER), Annex 4, June 2001

Taideteollisen korkeakoulun www-sivut (www.uiah.fi)

"Tanskalainen lähestymistapa": A Guideline for intellectual capital statements - A key to knowledge management, Danish Agency for Trade and Industry, November 2000

Sanasto suomi - englantia ja käsitteiden kuvaus

aineeton varallisuus (intangibles, intangible assets) Tämänhetkisten ja todennäköisten tulevien taloudellisten tuottojen ei-rahalliset lähteet, joilla ei ole fyysistä olomuotoa, joita yritys hallitsee tai joihin se ainakin vaikuttaa aikaisempien tapahtumien ja liiketoimien (oman tuotannon, oston tai jonkin muun hankintatavan) seurauksena ja joita voidaan joissakin tapauksissa myydä muusta yrityksen varallisuudesta erillään. Suomessa käytetty myös termiä aineeton pääoma.

aineettomat toiminnot (intangible activities) Toiminnot, joiden seurauksena voimavaroja kohdistetaan uusien *aineettomien voimavarojen* sisäiseen kehittämiseen tai niiden hankkimiseen muualta, nykyisten aineettomien voimavarojen arvon lisäämiseen tai näiden toimenpidekokonaisuuksien

tulosten arviointiin ja seurantaan. Käsite on siis luonteeltaan hyvin dynaaminen.

aineettomat voimavarat (intangible resources) Tietyn aineettoman varallisuuden varanto tai tarkasteluhetken mukainen arvo. Se voidaan joskus ilmaista rahallisessa muodossa. Staattinen käsite. Ks. myös *aineettomat toiminnot*.

arvo, arvon luominen (value, value creation) Yrityksen aineeton varallisuus luo yritykselle lisäarvoa, joka näkyy mm. yrityksen osakkeiden korkeampana markkina-arvona. Samalla syntyy myös henkilöstölle, asiakkaille ym. sidosryhmille lisäarvoa.

asiakaspääoma (customer capital) Yrityksen asiakassuhteiden arvo, osa *ulkoisia rakenteita*.

benchmarking Oman aseman määrittäminen esimerkkiyritysten hyvien käytäntöjen perusteella. Hyviä käytäntöjä järjestelmällisesti tutkivalta voidaan määrittää oma asema verrattuna siihen, mikä on jo osoitettu mahdolliseksi ja menestyksekkääksi.

Delfoi-menetelmä (Delphi analysis) Useiden henkilöiden laatimien ennusteiden tai arvioiden yhdistämisessä käytetty menetelmä. Tarkasteltavaa asiaa koskeva kysely osoitetaan yleensä postitse alan tunnetuille asiantuntijoille, jotka usein valitaan eri maista. Kysely toistetaan yleensä kahdesti tai kolmesti.

Hawthorne-efekti (Hawthorne effect) Termi viittaa siihen, että mitattaessa toimenpiteiden tai olosuhteiden vaikutusta ihmisten käyttäytymiseen ja toimintaan tietoisuus mittauksesta voi muuttaa käyttäytymistä ja siten vaikuttaa tulokseen. Termi on peräisin Western Electric Companyn Hawthornen tehtaalla Nevadassa 1920-luvulla tehdyistä työskentelyolosuhteita koskeneista tutkimuksista.

henkilöstölaskenta, henkilöstövoimavarojen raportointi (human resource [costing and] accounting, HRA) Henkilöstölaskennan tarkoituksena on liittää inhimillinen pääoma osaksi yrityksen laskentajärjestelmää. Siihen sisältyvät siten henkilökuntaan liittyvien rahamitallisten seikkojen määrittelyyn ja mittaukseen liittyvät toiminnot. Näitä ovat yleensä henkilöstövoimavarojen rekrytointiin, valintaan, palkkaamiseen ja kehittämiseen ja niistä yritykselle koituvan rahallisen arvon arviointiin liittyvien kustannusten määrittäminen.

henkilöstötilinpäätös (statement of human resources, HR statement) Yhteenveto yrityksen henkilöstörakenteesta, osaamisesta ja työkyvystä. Voidaan käyttää yrityksessä henkilöstöstrategian suunnittelussa, tavoitteiden toteutumisen seurannassa ja kehittämistarpeiden seurannassa.

Ulkopuolisille julkaistuna antaa käsityksen siitä, millaisilla voimavaroilla yritys tekee tuloksensa ja kuinka kestäväällä pohjalla tuloskehitys on. Sisältää samoja aineksia kuin *osaamispääomaraportti* mutta ei tarkastele esim. yrityksen ja sen ulkopuolisten sidosryhmien välisiä suhteita.

henkilöstövoimavarat (human resources) Henkilöstövoimavarat koostuvat yrityksen henkilöstön määrä- ja laatu-tekijöistä sekä työympäristön ja organisaation vaikutuksesta.

inhimillinen pääoma (human capital) Osaaminen, jonka työntekijät vievät mukanaan lähtiessään yrityksestä. Se sisältää henkilöstön tiedot, taidot, kokemukset ja kyvyt. Osa tästä tiedosta on yksilökohtaista, osa voi olla yleisluontoista. Inhimilliseen pääomaan kuuluvat esimerkiksi innovointikyky, luovuus, tietotaito ja aikaisempi kokemus, ryhmätyökyvyt, työntekijöiden joustavuus, ristiriitojen sietokyky, motivaatio, tyytyväisyys, oppimiskyky, lojaalisuus ja muodollinen koulutus.

johdon haasteet (management challenges) Osaamispääomaraportin osa tanskalaisen lähestymistavan mukaan. *Tietämyksen johtamiseen* liittyvät johdon haasteet on tarkasti määritelty joukko *osaamistarinnasta* johdettuja haasteita. Ne muunnetaan toimenpiteiksi osaamistarinnassa esitettyjen tavoitteiden toteuttamiseksi.

kriittiset aineettomat varallisuuserät (critical intangibles) Aineettoman varallisuuden osat, joiden avulla yritys voi ylläpitää tai lisätä kilpailuetuaan tai saavuttaa strategiset tavoitteensa. Kriittiset aineettomat varallisuuserät liittyvät yrityksen ydinosaamiseen ja vaikuttavat välittömästi yrityksen arvonluontiprosessiin.

organisaatiopääoma (organisational capital) Ks. *sisäiset rakenteet*.

osaamispääoma (intellectual capital) Osaamispääoma on organisaation inhimillisten, organisaatioon liittyvien ja ulkoisiin vuorovaikutussuhteisiin liittyvien voimavarojen yhdistelmä. Se muodostuu siis *inhimillisestä pääomasta* sekä *sisäisistä* ja *ulkoisista rakenteista*. Osaamispääoman avulla organisaation osaamisvaranto saadaan toimimaan organisaation hyväksi ja luomaan arvoa. Suomessa käytetty myös termiä aineeton pääoma.

osaamispääomaraportti (intellectual capital report, intellectual capital statement) Osaamispääomaraportti on yrityksen julkaisema osaamispääomaansa koskeva raportti. Se syntyy osaamispääoman johtamisprosessin lopputuloksena. MERITUM-käsikirjan mukaan sen osat ovat yrityksen *visio*, aineettomia voimavaroja ja toimintoja koskeva *yhteenvedo* sekä aineettomia voimavaroja ja toimintoja koskeva *tunnuslukujärjestelmä*. Osaamispääomaraportin tavoitteena on kertoa sidosryhmille yrityksen kyvyistä, voimavaroista ja sitoumuksista sen kannalta, mitä tarkastelu-

hetkellä pidetään yrityksen arvoperustan tärkeimpänä osatekijänä. Suomessa käytetty myös termejä aineettoman pääoman raportti tai IC-raportti.

Tanskalaisen lähestymistavan mukaan osaamispääomaraportti muodostuu *osaamistarina*sta, *jobdon haasteista* ja raportoinnista. Tämän raportointimenetelmän avulla esitellään yrityksen toimenpiteet sen osaamisvoimavarojen tehokkuuden luomiseksi, kehittämiseksi ja lisäämiseksi työntekijöiden, asiakkaiden, teknologioiden ja prosessien kautta. Osaamispääomaraportin tavoitteena on tukea yrityksen tietämyksen johtamisstrategiaa ja tiedottaa siitä.

osaamistarina (knowledge narrative) Osaamistarina on tanskalaisen lähestymistavan mukaan *osaamispääomaraportin* osa, jossa kuvataan yrityksen tuotteiden tai palveluiden arvoa niiden käyttäjille ja määrittellään tämän arvon luomisen yrityksen osaamisvoimavaroille asettamat vaatimukset. Osaamistarina paitsi kuvailee yrityksen tämänhetkistä toimintaa, myös esittää yrityksen tulevaisuuden osaamisstrategian. Suomessa käytetty myös termiä (aineettoman pääoman raportin) kuvaava osa.

sidosryhmät (stakeholders) Henkilöt, henkilöryhmät tai instituutiot, jotka vaikuttavat yrityksen kykyyn pyrkiä tavoitteisiinsa ja toteuttaa niitä. Yrityksen sidosryhmiin kuuluvat yleensä asiakkaat, työntekijät, tavantarjoittajat, omistajat ja yhteiskunta.

sisäiset rakenteet (structural capital, internal structure) Osaamisvaranto, joka jää yritykseen työpäivän päättyessä. Siihen kuuluvat organisaation rutiinit, menettelytavat, järjestelmät, kulttuurit, tietokannat jne. Osaan näistä voi kohdistua laillisia oikeuksia ja niistä voi tulla aineettomia omistusoikeuksia. Sisäisiin rakenteisiin kuuluvat esimerkiksi organisaation joustavuus, dokumentointipalvelu, osaamiskeskus, tietotekniikan yleinen käyttö ja organisaation oppimiskyky. Sisäiset rakenteet tukevat työntekijöiden tuottavuutta parantamalla heidän yhteistyövalmiuksiaan. Myös organisaation arvot, kulttuuri ja filosofia kuuluvat sisäisiin rakenteisiin. Suomessa käytetty myös termiä rakenteellinen pääoma. Sama asia kuin organisaatiopääoma.

tietämyksen johtaminen (knowledge management) Koskee toimenpiteitä, joihin ryhdytään yrityksen osaamisen kehittämis-, jakamis-, säilyttämisen- ja käyttämiskyvyn parantamiseksi. Tietämyksen johtamisessa on kyse yksilöiden taitojen ja kokemuksen muuntamisesta organisaation yhteisiksi voimavaroiksi. Osaamispääomaraportin päätavoitteena on usein yrityksen tietämyksen johtamista koskeva raportointi. Suomessa käytetty myös termejä tietämyksenhallinta tai osaamisen johtaminen; täsmällisin käänös on Guy Ahosen ja Tomi Hussin mukaan osaamispääoman hallinta.

tunnuslukujärjestelmä Aineettomia voimavaroja ja toimintoja koskeva tunnuslukujärjestelmä (system of indicators) on osaamispääomaraportin osa. Sen tarkoituksena on tehdä ulkopuolisille tahoille mahdolliseksi seurata yrityksen onnistumista esitettyjen tavoitteiden saavuttamisessa. Suomessa käytetty myös termiä mittaristo. Ks. myös *visio* ja *yhteenveto*.

ulkoiset rakenteet (relational capital, external structure) Tarkoittaa kaikkia yrityksen ulkoisiin vuorovaikutussuhteisiin, kuten asiakkaisiin, tavarantoimittajiin ja T&K-yhteistyökumppaneihin, liittyviä voimavaroja. Niihin kuuluvat osaamispääoman osat, jotka koskevat yrityksen suhteita ulkoisiin sidosryhmiinsä sekä näiden käsitykset yrityksestä. Ulkoisiin rakenteisiin kuuluvat esimerkiksi mielikuvat, asiakasuskollisuus, asiakastyytyväisyys, yhteydet tavarantoimittajiin, kaupallinen vahvuus, neuvottelukyky rahoitustahojen kanssa ja ympäristönsuojelutoimenpiteet. Niihin kuuluvat yleensä myös tuotemerkit (brandit), tavaramerkit ja yrityksen imago tai maine. Ulkoisiin rakenteisiin voidaan myös lukea toimintaympäristön sääntely ja yhteiskunta, jossa yritys toimii. Suomessa käytetty myös termiä suhdepääoma.

visio (vision) Osaamispääomaraportin osa MERITUM-käsikirjan mukaan. Yrityksen visiossa määritellään yrityksen strategiset tavoitteet, ydinosaaminen ja tärkeimmät aineettomat voimavarat. Siinä esitetään yrityksen päätavoitteet, strategia sekä näiden tavoitteiden saavuttamiseen tarvittavat avaintekijät tai kriittiset aineettomat varallisuuserät. Ks. myös *yhteenveto* sekä *tunnuslukujärjestelmä*.

ydinosaaminen (core competency) Yritykselle kilpailuedun tuottavat osaamisalueet. Ydinosaaminen rakentuu yleensä pitkän ajan kuluessa ja sitä on vaikeaa kopioida.

yhteenveto Aineettomia voimavaroja ja toimintoja koskeva yhteenveto (summary of intangible resources and activities) on MERITUM-käsikirjan mukaan osaamispääomaraportin osa. Siinä kuvataan yrityksen liikuteltavissa olevia aineettomia voimavaroja ja näiden voimavarojen arvon lisäämiseksi tehtyjä toimenpiteitä. Ks. myös *tunnuslukujärjestelmä* ja *visio*.

360 asteen arviointi (360 degree evaluation) 360 asteen arviointi on yrityksen esimiehiä koskeva arviointi, jonka suorittavat samalla, ylemmällä ja alemmalla hierarkiatasolla toimivat työntekijät.

Sanasto englanti - suomi

- benchmarking** oman aseman määrittäminen hyvien käytäntöjen perusteella
- core competency** ydinosaaminen
- critical intangibles** kriittiset aineettomat varallisuuserät
- customer capital** asiakaspääoma
- Delphi analysis** Delfoi-menetelmä
- external structure** ulkoiset rakenteet
- Hawthorne effect** Hawthorne-efekti
- human capital** inhimillinen pääoma
- human resource accounting, HRA** henkilöstölaskenta, henkilöstövoimavarojen raportointi
- human resources** henkilöstövoimavarat
- intangible activities** aineettomat toiminnot
- intangible resources** aineettomat voimavarat
- intangibles, intangible assets** aineeton varallisuus
- intellectual capital** osaamispääoma
- intellectual capital report, intellectual capital statement** osaamispääomaraportti
- internal structure** sisäiset rakenteet
- knowledge management** tietämyksen johtaminen
- knowledge narrative** osaamistarina
- management challenges** johdon haasteet
- organisational capital** organisaatiopääoma
- relational capital** ulkoiset rakenteet
- stakeholders** sidosryhmät
- statement of human resources, HR statement** henkilöstötilinpäätös
- structural capital** sisäiset rakenteet
- summary of intangible resources and activities** aineettomia voimavaroja ja toimintoja koskeva yhteenveto
- system of indicators** tunnuslukujärjestelmä
- value, value creation** arvo, arvon luominen
- vision of the firm** yrityksen visio
- 360 degree evaluation** 360 asteen arviointi

Liite 2. MERITUM-projektin kuvaus

MERITUM-projekti (MEasuRing Intangibles To Understand and improve innovation Management; Aineettoman varallisuuden tutkiminen innovaatioiden hallinnan kehittämiseksi) toteutettiin EU-rahoituksella TSER-tutkimusohjelman puitteissa. Projektin tavoitteena oli parantaa Euroopan unionin päätöksentekokykyä tiede- ja teknologiapolitiikan alueella ja erityisesti innovaatiopolitiikan alueella. Tämän tavoitteen saavuttamiseksi pyrittiin luomaan yhdenmukainen perusta aineettomien investointien luotettavalle mittaamiselle.

MERITUM-projektille asetettiin seuraavat yksityiskohtaisemmat tavoitteet:

- 1) teoreettisesti mielekkään ja empiiriseen analyysiin soveltuvan aineettoman varallisuuden luokittelun tuottaminen,
- 2) johtamisprosessien hallintajärjestelmien analysointi, jotta opittaisiin tuntemaan eurooppalaisten yritysten soveltamia parhaita käytäntöjä aineettomien investointien mittaamisessa, näiden investointien tulosten mittaamisessa, mittareiden käyttämisessä johdon päätöksenteossa sekä niiden julkaisemisessa sidosryhmien käyttöön,
- 3) aineettoman varallisuuden merkityksen arviointi yritysten osakkeiden arvon määrittämisessä pääomamarkkinoilla sekä
- 4) aineettoman varallisuuden mittausta ja raportointia koskevan, sekä yksityisen sektorin päätöksenteossa että julkisen vallan poliittisessa päätöksenteossa hyödyllisen käsikirjan tuottaminen.

Näiden tavoitteiden mukaisesti hanke toteutettiin neljän vaiheen (aktiviteetin) avulla. Nämä vaiheet olivat 1) aineettoman varallisuuden luokittelu, 2) johtamisprosessien hallintajärjestelmiä koskeva tutkimus, 3) pääomamarkkinat ja 4) käsikirja.

Projektiin osallistui tutkijoita, tutkimuslaitoksia ja yliopistoja kuudesta maasta (Espanja, Norja, Ranska, Ruotsi, Suomi, Tanska) ja se toteutettiin marraskuun 1998 ja huhtikuun 2001 välisenä aikana. Suomesta hankkeeseen osallistuivat ETLA (Elinkeinoelämän Tutkimuslaitos) sekä Svenska Handelshögskolan. Projektin tuloksena julkaistiin loppuraportti sekä joukko artikkeleita ym. julkaisuja.

MERITUM-projektin tärkein tulos on Aineettoman varallisuuden johtamista ja raportointia (osaamispääomaraporttia) koskeva käsikirja. Käsikirja sisältää käsitekehikon ja kuvailee prosessia, jonka avulla yri-

tykset voivat johtaa aineetonta varallisuuttaan ja raportoida siitä ulkoisesti. Käsikirja perustuu MERITUM-projektin kolmessa aikaisemmassa vaiheessa tuotettuihin tietoihin. Tehdyn kartoituksen mukaan suuri joukko asiantuntijoita (nämä olivat pääasiassa Euroopassa toimivia yrityksiä, poliittisia päättäjiä, standardeja luovia elimiä, tilitoimistoja ja tilintarkastusyhtiöitä, työmarkkinajärjestöjä jne.) pitää käsikirjaa kattavana, hyödyllisenä ja toteutuskelpoisena. Projektissa tuotettua tietoa on tarkoitus edelleen levittää ja hyödyntää EU:n rahoittaman STRATA-ohjelman puitteissa aineetonta varallisuutta koskevassa temaattisessa verkostossa E*KNOW-NET, joka käynnistyi syyskuussa 2001.

Aineettoman varallisuuden johtamista ja raportointia koskevan käsikirjan syntyvaiheet

MERITUM-projektin neljännen vaiheen tavoitteena oli tuottaa aineettoman varallisuuden mittausta ja raportointia koskeva teoreettiselta kannalta mielekäs ja käytännön kannalta hyödyllinen käsikirja. Keskeisenä menetelmänä työssä sovellettiin Delfoi-analyysiä. Aktiviteettiin sisältyivät seuraavat vaiheet:

- teoreettisen kehikon kehittäminen Delfoi-analyysia varten
- käsikirjan ensimmäisen luonnoksen kehittäminen
- Delfoi-menetelmän soveltamisprosessin suunnittelu
- kyselylomakkeen laatiminen
- Delfoi-analyysiin osallistuvien asiantuntijoiden valinta
- Delfoi-analyysin toteutus usean kyselykierroksen avulla
- työseminaarin järjestäminen
- lopullisen käsikirjan kirjoittaminen.

Delfoi-analyysi on laadullinen tutkimusmenetelmä, jonka tavoitteena on saada aikaan asiantuntijaraadin yhteinen mielipide usean kyselykierroksen pohjalta ilman henkilökohtaisia tapaamisia. Tiedot saadaan kyselylomakkeen avulla, joka lähetetään asiantuntijoille toistuvasti. Tavoitteena on saavuttaa yksimielisyys asiantuntijoiden kesken.

Delfoi-analyysin katsotaan soveltuvan erityisesti uuden aihepiirin tutkimiseen, jolloin päätietolähteenä ovat asiantuntijoiden mielipiteet ja kokemus. Se soveltuu hyvin myös vielä jäsentymättömän tiedon käsittelyyn, kun tarvitaan useilta henkilöiltä saatavaa tietoa.

Käsikirjan luonnos laadittiin MERITUM-projektin 2. vaiheen (johtamisprosessien hallintajärjestelmien analysointi) tulosten perusteella. Asiantuntijaraadin tehtävänä oli antaa palautetta käsikirjalunnonksesta.

Raadin jäsenet valittiin kuudesta projektiin osallistuvasta maasta ja erityyppisistä organisaatioista. Nämä organisaatiot olivat yrityksiä, kirjanpitostandardeja luovia organisaatioita, yrittäjäjärjestöjä, poliittisia päätöksentekijöitä, sijoitusanalytikoita, ammattiyhdistyksiä sekä tilitoimistoja ja tilintarkastusyhtiöitä.

Delfoi-analyysi toteutettiin kolmen kyselykierroksen avulla. Kullakin kierroksella käytettiin eri kyselylomaketta. Toisella kyselykierroksella vastaajille esitettiin yhteenveto ensimmäisen kierroksen vastauksista, ja heitä pyydettiin harkitsemaan aikaisemman vastauksensa muuttamista tulosten pohjalta. Kolmannella kyselykierroksella pyrittiin jäsentämään paremmin aikaisempia vastauksia sekä täsmentämään ja syventämään niitä. Vastaajia oli ensimmäisellä kyselykierroksella 47, toisella 40 ja kolmannella 35.

Käsikirjaa muokattiin asiantuntijaraadin antamien vastausten pohjalta. Käsikirjaan tuli näin kolme osaa: käsitekehikko, aineettoman varallisuuden johtaminen ja aineetonta varallisuutta koskevien tietojen raportointi. Käsikirja julkaistiin MERITUM-projektin loppuraportin liitteenä.

LAITOKSEN HENKILÖKUNTA

Pentti Vartia, toimitusjohtaja

ENNUSTETOIMI

Olavi Rantala, tutkimusjohtaja

Pasi Sorjonen, ennustepäällikkö

Tutkijat: Birgitta Berg-Andersson, Anthony de Carvalho, Hannu Kaseva, Juha Kinnunen, Reijo Mankinen, Paavo Suni

PROJEKTITUTKIMUS

Tutkimusjohtajat: Kari Alho, Rita Asplund, Jukka Lassila, Pekka Ylä-Anttila

Tutkimuspäälliköt: Heli Koski, Markku Kotilainen, Terttu Luukkonen, Hannu Piekkola, Tarmo Valkonen

Tutkijat: Johanna Alatalo, Aki Halme, Pasi Huovinen, Tomi Hussi, Ville Kaitila, Antti Kauhanen, Seija Lainela, Reijo Marjanen, Mikko Mäkinen, Panu Pelkonen, Carolina Sierimo, Pekka Sulamaa

Sinikka Littu, tutkimussihteeri

HALLINTO

Markku Lammi, talous- ja viestintäjohtaja; Kari Sihtola, apulaisjohtaja

Toimisto

Inkeri Happonen, toimistopäällikkö; Ann-Christine Ekebohm-Korhonen, toimitusjohtajan sihteeri; Hannele Immonen, puhelinvaihteenhoitaja; Tuula Ratapalo, tekstinkäsittelijä; Arja Räihä, myyntisihteeri; Pirjo Saariokari, toimistovirkailija

Informaatiopalvelut

Kaija Hyvönen-Rajecki, informaattikko; Eija Kauppi, suunnittelija; Kimmo Aaltonen, graafinen piirtäjä; Kirsti Jalaistus, tilastos sihteeri

ATK-toimi

Heikki Vajanne, atk-päällikkö; Jarkko Aitti, järjestelmäasiantuntija; Petteri Larjos, atk-suunnittelija

ASSOCIATE RESEARCH FELLOWS

Aija Leiponen, Associate Professor, Cornell University, Ithaca, NY, United States

Mika Widgrén, Professor, Turku School of Economics, Turku, Finland

ETLAn projekteissa ovat viime aikoina työskennelleet mm. myös: Inkeri Hirvensalo, Juha Honkatukia, Stefan Lee, Reija Lilja, Heikki A. Loikkanen, Mika Maliranta, Rolf Maury, Marja-Liisa Parjanne, Sinimaaria Ranki, Tauno Ranta ja Esa Viitamo.

ETLAn tytäryrityksiä ovat Etlatieto Oy (projektitutkimus) sekä Taloustieto Oy (kustannustointiminta).

Etlatieto Oy, Lönnrotinkatu 4 B, 00120 Helsinki, puh. 09 - 609 901

Toimitusjohtaja Pekka Ylä-Anttila, tutkimusjohtajat Hannu Hernesniemi ja Petri Rouvinen, projektipäällikkö Ari Hyytinen, markkinointipäällikkö Airi Heinänen, projektitutkijat Raine Hermans, Jyrki Ali-Yrkkö, Laura Paija ja Mika Pajarinen.

Taloustieto Oy, Lönnrotinkatu 4 B, 00120 Helsinki, puh. 09 - 609 909

Toimitusjohtaja Markku Lammi, kustannusjohtaja Laila Riekkinen ja toimittaja Ensio Tikkanen.

Tähän tulee takakannen teksti