

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Marit Metsamägi

**INIMRESSURSSIDE ARVESTUSE HETKEOLUKORD JA
ARENGUPERSPEKTIIVID EESTI FINANTSARVESTUSE
SPETSIALISTIDE PILGU LÄBI**

Bakalaureusetöö

Juhendaja: dotsent Natalja Gurvitš

Tallinn 2014

SISUKORD

ABSTRAKT	4
SISSEJUHATUS	5
1. INIMRESSURSSIDE ARVESTUS	7
1.1. Inimressursside arvestuse olemus ja aruannetes kajastamine.....	7
1.2. Inimressursside arvestusest saadav informatsioon	11
1.3. Inimressursside arvestuse poolt- ja vastuargumendid	13
1.4. Inimressursi võimalikud hindamismeetodid.....	16
2. INIMRESSURSSIDE ARVESTUS PRAKTIKAS.....	19
2.1. Varem läbiviidud uuringud arvamusest inimressursside arvestuse kohta	19
2.2. Inimressursside arvestuse mõju vararentaablusele	20
2.3. Inimressursi kapitaliseerimise mõju ettevõtte produktiivsusele.....	21
2.4. Nõudmised inimestega seotud informatsiooni avalikustamisele majandusaasta aruannetes käesoleval hetkel.....	22
3. INIMRESSURSSIDE ARVESTUS EESTI FINANTSARVESTUSE SPETSIALISTIDE PILGU LÄBI	23
3.1. Uuringutulemused	23
3.2. Hinnangute analüüs erinevate omaduste lõikes.....	26
3.2.1. Analüüs ametist lähtuvalt.....	26
3.2.2. Analüüs vastajate vanuse järgi.....	29
3.2.3. Analüüs haridustasemest tulenevalt.....	32
3.2.4. Analüüs töökogemuse pikkuse võrdluses	34
3.2.5. Uuringutulemuste kokkuvõte ja seosed varasemate uuringutega	37
3.3. Järeldused ja ettepanekud	40
KOKKUVÕTE	41
VIIDATUD ALLIKAD	43

SUMMARY.....	45
LISAD	47
Lisa 1. Inimressursi väärtuse arvestamine vararentaabluse arvutamisel Nigeeria panga näitel	47
Lisa 2. Küsimustik.....	48

ABSTRAKT

Ettevõtted peavad oma kõige suuremaks varaks ja edukuse määrajaks töötajaid. Samal ajal kajastatakse aga inimestega seotud kulutusi aruandeperioodi kasumiaruandes kuluna, mitte ei võeta selliseid kulutusi bilansis varana arvele. Traditsiooniline raamatupidamispraktika ei arvesta majanduskeskkonna muutumist ega erinevate ettevõtete omapärasid, mistõttu on ka kasumiaruanne ja finantsseisundi aruanne moonutatud. Nimetatud probleemi üritab lahendada inimressursside arvestus, mis seisneb organisatsiooni juhtkonna ja töötajate kajastamises ettevõttele tulevikus tulu teeniva varana.

Käesoleva bakalaureusetöö eesmärgiks oli uurida, miks inimressursside arvestust peaks rakendama ning milline on vajadus selle järele Eesti finantsarvestuse spetsialistide pilgu läbi ning kuidas nad hindavad oma teadlikkust inimressursside arvestusest. Probleemi lahendamiseks uuris autor erinevaid teoreetilisi ja praktilisi lähenemisi inimressursside arvestuse kohta ning viis läbi uuringu Eestis finantsarvestuse spetsialistide seas. Selgus, et teadlikkus inimressursside arvestusest on suhteliselt madal ning selle suhtes ollakse valdavalt pessimistlikud. Samas leitakse, et inimressursside arvestusest saadav informatsioon on kasulik. Erinevaid lähenemisi kokku võttes võib järeldada, et kõige mõistlikum oleks inimressursi varana kajastamise asemel pidada selle kohta bilansivälist arvestust ja avaldada saadud informatsiooni majandusaasta aruande lisades. Põhjus seisneb selles, et inimressursside arvestusest saadavat informatsiooni peetakse küll kasulikuks ja vajalikuks, ent selle rakendamist tülikaks ja aeganõudvaks. Käesolevas töös esitatud informatsiooni saavad oma töös kasutada uute arvestussuundade väljatöötajad ning finantsarvestuse spetsialistid ja ettevõtete juhid saavad selle põhjal tutvuda inimressursside arvestuse võimalustega.

Võtmesõnad: HRA, immateriaalne põhivara, inimressursi juhtimine, inimressurss, inimressursside arvestus, intellektuaalne vara

SISSEJUHATUS

Inimressursside arvestus on aktuaalne sellepärast, et aina enam on teenuse osutamisele orienteeritud ettevõtteid, kus varana praeguse tõlgenduse järgi käsitletavat nii palju kui tootmisettevõtetes ei ole. Töö teevad ära inimesed, mitte masinad, nagu viimastes on tavaks. Inimressurssi peetakse küll enamasti ettevõtte kõige tähtsamaks ressursiks, kuid seda ei käsitleta nii nagu teisi ettevõtte ressursse. Lisaks ütlevad juhid, et inimesed on nende organisatsiooni kõige tähtsam vara. Kuna traditsiooniline arvestuspraktika ei hõlma inimressursside arvestust, siis on ettevõtte kasumiaruanne ja bilanss moonutatud. Niisugust probleemi üritab lahendada inimressursside arvestus, mis kujutab endast organisatsioonis töötavate inimeste kapitaliseerimist.

Käesoleva bakalaureusetöö teema, inimressursside arvestuse hetkeolukord ja arenguperspektiivid Eesti finantsarvestuse spetsialistide pilgu läbi, valis autor läbi sellepärast, et autoril puudusid teadmised inimressursside arvestamise võimalikkuse kohta ning soovis seda lähemalt uurida, kuna eeltoodud põhjustel on teema aktuaalne. Autor soovis uurida, mida inimressursside arvestus endast kujutab ning milline on selle järele vajadus ning rakendamise võimalikkus tänapäeval. Ühtlasi on finantsarvestuse spetsialistide arvamust inimressursside arvestuse kohta küllaltki vähe uuritud. Eestis on inimressursside arvestust väga vähe uuritud ning finantsarvestuse spetsialistide arvamust pole üldse uuritud.

Varem on inimressursside arvestuse teemal kirjutanud Kaupo Lees, kes uuris oma bakalaureusetöö raames, millist informatsiooni inimressurssi kohta avalikustavad Tallinna börsil noteeritud ettevõtted oma 2012. aasta majandusaasta aruandes. Eestis on inimressursside arvestusest kirjutanud ka Kaido Kallas ja Eva Garmider-Laur.

Käesoleva bakalaureusetöö eesmärgiks on selgitada välja, milline on inimressursside arvestuse rakendamise võimalikkus ja vajalikkus tänapäeval Eesti finantsarvestuse spetsialistide pilgu läbi ning milline on nende teadlikkus inimressursside arvestusest. Töö eesmärgi saavutamiseks püstitas autor kolm hüpoteesi. Neist esimene on järgmine: „teadlikkus inimressursside arvestusest sõltub inimese ametist, omandatud haridustasemest, vanusest ja/või töökogemuse pikkusest“. Teiseks hüpoteesiks on „inimressursside arvestusest

saadav informatsioon on kasulik“. Kolmas hüpotees kõlab järgmiselt: „inimressursside arvestuse suhtes ollakse pessimistlikud“.

Käesoleva bakalaureusetöö uurimisobjekt on inimressursside arvestus. Uuritakse selle põhiolemust, vajalikkust ja selle rakendamise võimalikkust. Uurimismeetoditest on töös kasutatud võrdlevat analüüsi ja küsitlust. Materjalid, mille põhjal töö on koostatud, hõlmavad õpikuid, õigusakte, artikleid ja standardeid.

Bakalaureusetöö eesmärgi saavutamiseks ja hüpoteeside kontrollimiseks jagas autor töö kolmeks põhiosaks. Esimese peatüki ülesandeks on käsitleda inimressursside arvestuse põhiolemust. Sealhulgas keskendutakse ka inimressursside arvestusest saadavale informatsioonile ja selle asjakohasusele, inimeste väärtuse hindamisvõimalustele ning inimressursside arvestuse rakendamise vajalikkusele.

Teine peatükk käsitleb inimressursside arvestust praktiliste näidete läbi. Vaatluse all on erinevad varem inimressursside arvestuse teemal läbi viidud uuringud, mis uurivad nii erinevate inimeste arvamust sellest kui ka inimressursside arvestuse mõju ettevõtte finantsaruannetele. Samuti uurib autor, millised on käesoleval hetkel organisatsioonis töötavate inimestega seonduva informatsiooni majandusaasta aruandes avalikustamise nõuded.

Kolmandas peatükis viib autor läbi inimressursside arvestuse sisulise uuringu. Selleks viis autor läbi küsitluse, mille sihtrühmaks oli Eesti finantsarvestuse spetsialistid. Siin uurib autor, kas ja kuidas on seotud teadlikkus ja arvamus inimressursside arvestusest erinevate individuaalsete aspektidega, toob välja uuringus osalejate tähelepanekud ja ettepanekud ning võrdleb saadud tulemusi varasemate uuringutega.

Töö omab nii praktilist kui teoreetilist väärtust nii raamatupidamise standardite väljatöötajate kui inimressursside arvestusest saadava informatsiooni potentsiaalsete kasutajate jaoks ning inimressursside arvestuse olemusega tutvuda soovijate jaoks, kuna eestikeelset kirjandust antud teema kohta on välja antud suhteliselt vähe.

Autor soovib tänada oma juhendajat dotsent Natalja Gurvišit.

1. INIMRESSURSSIDE ARVESTUS

1.1. Inimressursside arvestuse olemus ja aruannetes kajastamine

Ettevõtete juhid väidavad tihti, et töötajad on nende ettevõtte kõige tähtsam vara, kuid samal ajal ei arvestata sellega planeerimisel, otsuste tegemisel ega aruannete koostamisel. (Avazzadehfath, Raiashekar 2011, 2) Sõna-sõnalt defineerides tähendab inimressursside arvestus (HRA – ing.k. *human resource accounting*) inimeste kajastamist arvestuses organisatsiooni varana. Iseenesest on termin „inimressursside arvestus“ kui metafoor, sest see ei tähenda vaid organisatsiooni inimeste väärtuse ja nendega seonduvate kulude määramist, vaid ka juhtkonna tegevust ja mõtlemisviisi oma töötajatest. (Flamholtz 1972, 174)

Eric Flamholtz pakkus 1971. aastal inimressursside arvestuse definitsiooniks, et see on organisatsiooni ressursiks olevate inimeste väärtuse ja kulu mõõtmine ning raporteerimine. Stephen Knauf selgitas aga 1983. aastal inimressursside arvestust nii, et see on organisatsiooni inimestega seonduva, nagu värbamine, koolitamine, nende kogemused ja pühendumus, mõõtmine ja kvantifitseerimine. (Akintoye 2012, 566)

Inimressurssi võib defineerida kui inimeste kogumit, kes moodustavad organisatsiooni, sektori või kogu majanduse tööjõu (*Ibid.*, 566). Organisatsiooni inimvara saab jagada sisemiseks ja välimiseks. Kui sisemise inimvara moodustavad organisatsioonis töötavad inimesed koos oma omaduste ja oskustega, siis välise moodustavad selles organisatsioonis mittetöötavad inimesed, kelle tegevus on organisatsiooniga muul viisil seotud (Üksvärav 2008, 25). Väliseks inimvaraks liigitatakse näiteks kliendid ja koostööpartnerid. Inimressursside arvestus hõlmab aga just sisemist inimvara.

Inimressursside arvestus tähendab ettevõtte juhtkonna ja töötajate kajastamist inimressursi ehk tulevikus ettevõttele tulu teeniva varana. HRA puhul kajastatakse inimressursiga seotud kulutused bilansis varana vastupidiselt traditsioonilisele lähenemisele, kus niisugused kulutused kajastatakse nende tekkimise hetkel kasumiaruandes, kus need vähendavad kasumit. Inimressursside arvestuse eesmärk on aidata juhtidel saada informatsiooni

inimressursi kui ühe kaupade ja teenuste kvaliteeti ja kvantiteeti tõstva ressursi maksumuse ja väärtuse kohta. See omakorda tagab huvitatud osapooli informatsiooniga inimressursi maksumusest ning sealjuures võrdleb seda inimressursi abil ettevõttele saadava tuluga. Inimressursside arvestus varustab infotarbijaid vajaliku informatsiooniga, et nad saaksid teha näiteks asjakohaseid efektiivseid inimeste värbamise ja arendamisega seotud otsuseid, et saavutada ettevõttes kuluefektiivsus. (Kashive 2013, 118)

Inimesed on organisatsiooni kõige suurem väärtus ja jõud. Nemad moodustavad tegelikult organisatsiooni ja valivad kavandatu kordasaatmiseks vahendid ja viisi. Organisatsioon ise ei tee midagi, vaid selle inimesed teevad. (Üksvärv 2008, 25) Motiveeritud, kompetentsed ja pühendunud inimesed on ettevõtte edukuse määramisel olulise tähtsusega (Akintoye 2012, 566)

Ettevõtte tulususe ja konkurentsivõime peamised määrajad pikemas perspektiivis on just töötajatega seotud tegurid. Need on olulised ettevõtte tegevusvaldkonnast olenemata. Ettevõtete juhid peavad just oma töötajate teadmiste oskuslikku kasutamist konkurentsieelise saavutamisel üheks olulisemaks teguriks. (Kallas, Garmider-Laur 2001b, 59). Samal ajal aga ebakompetentsed ja demotiveeritud töötajad raiskavad nii füüsilisi kui rahalisi ressursse, mis võib ettevõtte lõppkokkuvõttes hoopis väljasuremiseni viia. On tõestatud, et investor investeerib pigem inimoskustesse kui mõnesse muusse rikkuse loojasse. (Akintoye 2012, 566-567) Samuti on juhtide hinnangul võimekad töötajad ka aktsiahinna kujunemisel olulisel kohal (Kallas 2002, 6). Järelikult tuleks nii olulist ressursi kui inimesi ka rohkem väärtustada ning nende väärtusele rohkem tähelepanu pöörata, kuna nad on kasumi teenimisel ühed esmase tähtsusega tegurid.

Rhode jt tõid inimressursside arvestuse mitterakendamise põhjusena välja selle, et traditsioonilised arvestuspõhimõtted olid kohandatud tootmisettevõtete järgi, kus domineerib füüsiline vara. Teenuse osutamisele orienteeritud organisatsioonides, nagu infotehnoloogia-ettevõtted, meelelahutusagentuurid, kõrgkoolid ja valitsusasutused, kus inimressurss on tõenäoliselt olulisim vara, oleksid finantsaruanded informatiivsemad, kui need kajastaksid ka inimressursi väärtust. Ühtlasi pidasid artikli autorid tol ajal peamiseks põhjuseks HRA mitteaktsepteerimisel selle kasulikkuse demonstreerimise puudumist. (1976, 13)

Umbes 1965. aastani ignoreeris finantsarvestus organisatsiooni kuuluvate inimeste tähtsust ja neid kui produktiivset ressursi. (Akintoye 2012, 566-567) Finantsarvestus ei ole aga tänaseni muutuva ärikeskkonnaga kaasas käinud. Organisatsioonid vajavad süsteemi, mis

hindaks järjepidevalt selles töötavate inimeste oskusi, andeid ja kombeid, samal ajal pöörates ka tähelepanu inimressursi mõjule ettevõttele. (Steen, Welch 2011, 60) Viimastel kümnenditel on toimunud aga muutus ning inimressursside arvestusest ja selle aruannetes kajastamisest on hakatud rohkem huvituma, kuid pole suudetud määrata, kuhu inimressurss bilansis paigutada (Akintoye 2012, 566-567). Peamine küsimus on see, kas inimressurssi tuleks käsitleda kui materiaalsel või immateriaalsel vara.

Immateriaalse varana käsitlemiseks peab ettevõtte saama seda vara kasutada vähemalt ühe aasta. Ainetu ehk immateriaalse põhivara peamiseks eripäraks on füüsilise substantsi puudumine. (RTJ 5) Lisaks iseloomustab seda tulevikus teenitava tulu saamise ebakindlus, oodatav tuluperiood on kas lepingu või kasutusajaga piiratud ning see omab sageli väärtust vaid konkreetse ettevõtte jaoks (J. Alver, L. Alver 2009, 256). Varana kajastamise eelduseks on selle abil tulu teenimise eeldatav tõenäosus. Samas on materiaalse põhivara termin eksitav, kuna selle järgi on vara füüsiline objekt, kuid see ei tee seda kohe põhivaraks. Varaks saab näiteks tootmises kasutatavat masinat pidada vaid tänu tootmisvõimsusele, mille alusel eeldatakse, et selle abil on võimalik teenida tulevikus tulu. Tootmisvõimsus ise ei ole materiaalne. Vaadelda saab hoopis tööprotsessi, mis selle masina kaasabil toimub. Järelikult võib väärtust loov tegevus toimuda nii füüsilise kui ka intellektuaalse vara, näiteks inimressursi, abil. Vara mõistes ei ole oluline mitte tulu saamise vahend, vaid see, et selle kaudu on üldse võimalik tulu teenida. (Kallas, Garmider-Laur 2001a, 26)

Immateriaalse vara väärtuse hindamine on problemaatiline, kuna seda tuleb teha subjektiivsete hinnangute alusel. Intellektuaalse vara kajastamine aruandluses on keeruline, sest ettevõtete turuväärtus erineb suuresti selle raamatupidamislikust väärtusest. (*Ibid.*, 24) Intellektuaalse varana käsitletakse inimressursiga, suhetega, intellektuaalse omandiga ja infrastruktuuri varaga seotut. Inimressurss hõlmab oskusteavet, haridust, kutsealaseid teadmisi ja kompetentsi, innovaativsusust ja kutsealast hindamist. (Kallas, Garmider-Laur 2001b, 58-59)

Inimressurss liigitub immateriaalse vara alla sellepärast, et ettevõtte kasutab inimeste teadmisi ja oskusi, mis on intellektuaalne vara. Probleemne on aga see, et kasulikku eluiga on keeruline kindlaks määrata tulenevalt sellest, et töötajatel on õigus oma tööleping suhteliselt lühikese etteteatamisajaga üles öelda. Levinud on arvamused, et materiaalne ja intellektuaalne vara ei ole seostatavad, kuna intellektuaalne vara pole füüsiline ning on määramatu ja mõõdetamatu. Lisaks tuleb mõista, et varaks saab lugeda midagi, mis on ettevõtte valduses või

omandis ning mis peaks olema ettevõtte poolt kontrollitav ning mõõdetav soetamise aja ja maksumusega (Kallas, Garmider-Laur 2001a, 25). Intellektuaalse ressursi varana kajastamiseks peavad olema täidetud järgmised tingimused (*Ibid.*, 25):

- Sellest peab olema võimalik saada tulu.
- Ettevõttel peab olema selle üle kontroll. Oluline on varast saadav tekkepõhine tulu, mitte juriidiline omandisuhe.
- Rendihinna või soetusmaksumuse olemasolu.
- Sellesse tehtavate investeeringute kaudu teenitav tulu peab olema hinnatav.

Inimressursi puhul on võrreldes materiaalse varaga probleemiks selle väärtuse leidmine. Kui materiaalsel varal on nii müügi- kui rendihind, siis inimeste puhul on võimalik vaid rendihind. Seda põhjusel, et tööandja ei saa oma alluvaid omada, vaid ainult teatud perioodil kasumi teenimise eesmärgil oma ettevõtte töös kasutada. Materiaalse ja immateriaalse vara hindamisel on erinev ka nende väljundi hindamine, kuna see peab toimuma usaldusväärset ja tõetruult. Näiteks on oluline küsimus, kas töötaja väärtuse leidmisel on kaalukam omandatud haridustase või hoopis professionaalne kompetentsus. (*Ibid.*, 26-27) Siinjuures on aga kompetentsuse määramine üpris subjektiivne ja umbmäärane tegevus, sest seda on keeruline mõõta (Steen, Welch 2011, 60). Samas tuleb tõdeda, et ka materiaalse põhivara kasulikku eluiga on tihti keeruline hinnata ja ka see võib olla üpris subjektiivne tegevus ning sageli tuleb selle kasulikku eluiga vahepeal ümber hinnata. Nii ei tohiks see olla ka inimressursi puhul probleem – ka selle kasulikku eluiga võiks iseenesest vahepeal muutuste korral ümber hinnata. Üldiselt on siiski peamiseks probleemi inimressursi kapitaliseerimisel selle mõõdetud väärtuse usaldusväärsus.

Inimeste varana käsitlemise puhul on problemaatiliseks ka omandisuhe ja kontroll nende üle. Selleks, et intellektuaalne vara kvalifitseeruks finantsarvestuse seisukohalt varaks, peab investor saama oma investeeringult tulu. Organisatsioonid ei saa omada vara, mis on saadud tänu inimressurssi tehtud investeeringutele, kuid saavad kontrollida neist saadavat tulu, mille aluseks on näiteks tööleping. Lisaks stimuleeritakse inimressurssi täiendavate investeeringutega nagu töötajate koolitamine ja tööväliste kulutuste hüvitamine. Kõige eelduseks on loomulikult see, et töötaja seob end tööandjaga pikaajaliselt. Finantsarvestuse ja aruandluse seisukohalt ei ole aga alluvatega sõlmitud lepingud varana kajastamiseks aktsepteeritavad ning seega kajastatakse niisuguseid väljaminekuid endiselt tekkeperioodi kasumiaruandes kuluna. (Kallas, Garmider-Laur 2001a, 27-28)

Võib näida, et soetusmaksumuse nõuet saab täita töötasu näol, kuid inimressursi väärtuse hindamisel ainuüksi sellest ei piisa. Tulud ja kulud ei oleks siis vastavuses, kuna enne inimressursilt tulu saamist tuleb üpris pika aja jooksul investeerida inimeste haridusse ja teadmiste omandamisse. Viimase tingimuse, milleks on tehtud kulude abil teenitavate tulude hinnatavus, eelduseks on inimressursi kajastamine arvestuses varana. Samas võib tekkida küsimus, kas tööandja ikka maksab töötajale talle väärilist töötasu ning kas inimressurssi kajastatakse varana selle õiglasel väärtuses. (Kallas, Garmider-Laur 2001a, 28).

Inimressursside arvestus on kooskõlas teenindusel põhineva majanduse poole liikumisel. (Powell jt 1976, 30) Huvi inimressursside arvestuse vastu on aasta-aastalt kasvanud. 2007. aasta andmetel avaldab kaks kolmandikku maailma 250 suurimast ettevõttest jätkusuutlikkuse aruannet, kus tuuakse välja organisatsiooni koguväärtus. Jätkusuutlikkuse aruande koostamist reguleerivad rahvusvahelised standardid nõuavad töajõuga seotud informatsiooni avaldamist, mis peab kajastama ettevõtte tööjõu tulevikupotentsiaali ja tasuvust. (Bullen, Eyler 2013, 7) Kui niisuguse informatsiooni avaldamine oleks laiemalt levinud või üldkohustuslik, siis võimaldaks see saada aimu kõikide ettevõtete perspektiivikusest.

Selgub, et inimressursi varana kajastamine on asjakohane küsimus. Selle olemus on sarnane teiste varana käsitletavate ressurssidega. Varana käsitlemise eelduseks olevate tingimuste täitmine tõstatab aga uusi probleeme – kuidas inimressursi abil teenitavaid tulusid hinnata ning milline on inimressursside arvestusest saadav reaalne kasu.

1.2. Inimressursside arvestusest saadav informatsioon

Inimressursside arvestusest on võimalik saada inimressurssi puudutavat kvantitatiivset ja kvalitatiivset informatsiooni, mille avalikustamine on kasulik nii ettevõttesiseste kui -välise otsusetegijate jaoks. Välisteks informatsioonikasutajateks on kõige tõenäolisemalt investorid ning sisesteks ettevõtte juhid. (Lee 2010, 39) Kui enamasti on inimressursside arvestus olnud suunatud pigem sisemistele infotarbijatele juhtimisotsuste tegemiseks, siis on leitud, et tegelikult võib sellest saadav informatsioon olla ettevõtteväliste otsusetegijatele isegi olulisem (Avazzadehfath, Raiashekar 2011, 2).

Investorite jaoks peegeldab inimressurssi puudutav informatsioon konkreetse ettevõtte praegust seisust ja tulevikupotentsiaali. Ettevõtte juhtkonna jaoks on inimressurssi puudutav

informatsioon vajalik personaliga seotud tegevuste ja nähtuste, nagu koolitamine ja tööjõu volavus, kulude määratlemisel, mis aitab omakorda edendada inimeste paremat hindamist ja arendamist. (Lee 2010, 39) Peale personalikulude parema ülevaate võib inimressursside arvestus anda juhtidele ka tagasisidet nende juhtimisstiili kohta. (Ebersberger 1981, 37) Inimressursi väärtuse õige mõõtmine aitab kõrvaldada ka liigse tööjõu poolt tekitatud probleeme (Kashive 2013, 119). Kui juhid lähtuvad inimressursi väärtuse mõõtmisel sellest kui varast, siis nad suurema tõenäosusega kohtlevad oma töötajaid ka otsuste tegemisel pikaajalise investeeringuna. (Avazzadehfath, Raiashekar 2011, 3)

Küll aga võib inimressursi väärtuse mõõtmisel ja teadustamisel eksimine põhjustada seda, et juhid võivad hakata tehtud otsuse mõju töötajatele ignoreerima. Nad võivad vastu võtta otsuseid, kus peatatakse inimressurssi tehtavad investeeringud kasumi lühiajalise suurendamise eesmärgiga, ent lõppkokkuvõttes ettevõtte pikas perspektiivis hoopis kaotab sellest. (Lee 2010, 39) Samuti võivad juhid kasutada inimressursside arvestust töötajatega manipuleerimise võimalusena, vähendades näiteks töötaja väärtust karistuse või kontrolli eesmärgil. Vastupidiselt võivad nad aga majandusaasta lõpus muuta inimressursi väärtust bilansis selleks, et ettevõtte nimetatud aruanne oleks atraktiivsem investorite ja kreditoride silmis. Peale juhtide võivad seda informatsiooni ära kasutada ka töötajad, kes võivad hakata nõudma endale inimressursi väärtusega võrdset töötasu. See ei ole aga võimalik, kuna teatud ametikohtadel ei olegi võimalik maksta töötajatele nende väärtusele vastavat töötasu, sest siis ei oleks töötasud kooskõlas ühiskonnas levinud arusaamade ja palgatasemetega. (Ebersberger 1981, 39)

Inimressursside arvestusel võib olla ka hävitav mõju inimese moraalile, kui ta näeb, kuidas tema väärtust amortiseeritakse. Inimesed arenevad erineval kiirusel ning seetõttu on keeruline määrata ka standardset meetodit väärtuse amortiseerimiseks. Inimressursside arvestuse poolt tekitatavaks suurimaks sotsiaalseks ohuks võib pidada seda, et see võib tekitada n-ö programmeeritud ühiskonna. Kui inimesed lähtuvad rangelt inimressursi väärtusest, siis võib juhtuda, et uuel töötajal võib ettevõttesse tööle asudes osutuda keeruliseks talle esialgselt määratud väärtust muuta. Niisugune struktureeritud ühiskond ei jäta aga ruumi individuaalsusele ja loovusele. (*Ibid.*, 39-40)

Inimressursside arvestuse positiivseks küljeks võib pidada seda, et see aitab taastada juhtkonna ja töötajate vahelisi suhteid organisatsioonis, kuna töötaja väärtuse leidmiseks tuleb temaga rohkem suhelda. Samuti üritab see hinnata vääriliselt niisugust töötajat, kes töötab

hästi ja kes muidu jääks märkamata – juhil on suurem võimalus märgata inimest, kelle arendamisest võib ettevõttele tulevikus väga palju kasu olla. HRA aitab juhil ka teadvustada, kus on töötajatesse tehtud investeeringud ebaproportsionaalsed töötamiseks vajalike nõudmistega võrreldes. Ühtlasi võib HRA arendada välja ideaalseid meetodeid inimressursi juhtimiseks. (Powell jt 1976, 26-27)

2000. aastal töötas Arne Sandervang välja VDT-nimelise mudeli (ing.k. *Value Driving Talks*), mis arvutab välja kompetentsi tehtud investeeringute tulususe. Kompetentsi all peetakse siin silmas töötajate koolitamist jms kompetentsuse arendamist. Selleks hinnatakse ettevõtte nn kompetentsiprogrammi kasusid erinevate kirjeldavate väidete kaudu, mis kõrvutavad võimalikke kasusid ja toimunud edusamme. Mudeli järgi võrreldakse ettevõtte saadavaid kasusid koolituskuludega, andes tulemuseks koolitus- ja arenduskulude rentaabluse. (Bullen, Eyler 2013, 7) Niisuguse meetodi kasutamine oleks kindlasti paljudele ettevõtetele ja nende juhtidele otsuste langetamisel väga kasulik.

Eelnevat kokku võttes võib väita, et inimressursside arvestusest saadaval informatsioonil võib olla nii positiivne kui negatiivne mõju ühe või teise osapoole jaoks. Sellest saadavaid kasusid ja tulenevaid kahjusid tuleks kindlasti rohkem uurida, kuna nende suhe on inimressursside arvestuse kasutuselevõtmisel olulise tähtsusega.

1.3. Inimressursside arvestuse poolt- ja vastuargumendid

Inimressursside arvestus on saanud erinevat vastukaja. On vastakaid arvamusi sellest, kas ja miks seda on vaja. Ka erinevatel huvigruppidel on oma arusaam ning nende võimalik kasu või kahju inimressursside arvestuse rakendamisest erinev.

Mõnede arvates on inimressursi praegune käsitlemine ebaõiglane. Näiteks on väidetud, et ettevõtte napim ressurss on tööjõud, mitte raha, nagu üldiselt on eeldatud. Inimesed moodustavad ettevõtte kõige väärtuslikuma vara, kuid kasutuselolevad arvestuspraktikad ei mõõda ega raporteeri nende väärtust. Seega ei ole praegune inimressursi käsitlemine õiglane. Samuti on väidetud, et kuna töötajad on tulevase potentsiaaliga vara, esinevad nende väärtuse mõõtmisel ja raporteerimisel tõrked. Samal ajal aga tehakse ilma inimressursside arvestuseta otsuseid ebatäpse ja ebaadekvaatse informatsiooni põhjal. (Fleming 1977, 24)

Lisaks võimaldab inimressursside arvestus varustada väliseid infotarbijaid, eriti investoreid, informatsiooniga sellest, kuidas organisatsiooni inimvara on vaadeldaval perioodil muutunud. Ühtlasi võimaldab see varustada erinevaid väliseid asutusi ja muid huvilisi vajaliku informatsiooniga. (Fleming 1977, 24) Niisamuti suurendab see ka ettevõttesse investeerimist, sest investoritel on inimressursside väärtuse nägemise tulemusena kindlus, et nende vara kasutatakse õigesti. Kõige tähtsam on aga see, et inimressursside arvestus annab aktsionäridele ja muudele huvirühmadele piisavat ja tõetruud informatsiooni ettevõtte positsioonist, mida võib ühtlasi kasutada organisatsiooni stabiilsuse määratlemiseks. (Akintoye 2012, 571)

Inimressursside arvestusel on võime panna juhtkonda märkama, et inimesed on ettevõttele tulevikus kasu toov vara ning seega tuleks neid sellisena ka käsitleda. (Fleming 1977, 24) Lisaks on inimressursside arvestuse tulemusena juhtkond hästi varustatud efektiivsete otsuste, mis ettevõtet edasi viiks, vastuvõtmiseks. (Akintoye 2012, 571) Juhtkond võib selle tulemusena hakata mõistma inimeste olulisust organisatsioonis ning tegema paremaid otsuseid (Flamholtz 1972, 177). Praegused arvestuspraktikad ei anna mingisugust kaitset inimressursi kehva juhtimise eest. Inimressursside arvestusest võib olla ka hindamatu abi planeeringu- ja kontrollsüsteemide sisse seadmisel, tööjõu eelarvestamisel, koolituste vajaduse ja töötajate edutamiste hindamisel. (Fleming 1977, 24-25)

Samuti tekitab inimressursside arvestus töötajas motivatsiooni ja stimuleerib tema pühendumust organisatsiooni eesmärkidele. (*Ibid.*, 25) Siinkohal ei tohi aga organisatsioon töötajaid alavääristada, kuna sellel on jällegi negatiivne efekt töötajate motivatsioonile, mis omakorda võib nende produktiivsust mõjutada. Inimressursside arvestus annab organisatsioonile informatsiooni selle kohta, kas töötajaid tuleks juurde palgata või peaks personali hoopis vähendama. Ühtlasi suurendab inimressursside arvestus ettevõtte vara väärtust ning seeläbi ka kasumit. (Akintoye 2012, 571) Järelikult võivad inimressursside arvestusest kasu saada nii töötajad kui juhtkond.

Inimressursside arvestust ei ole aga tänaseni rakendatud. Üheks põhjuseks, miks inimressursside arvestus on ebaõiglane, on see, et ettevõtte ei saa endale inimesi osta ega neid omada. Sõlmitud tööleping, tulevikus saadavad tulud ja tehtud kulutused ei peegelda ei töötaja ega tööandja pühendumust. Seepärast ei saa rääkida ka ei varast ega kohustusest. Samuti võib väita, et töötajad omandavad juba praegu majanduslikku väärtust töötasu kaudu,

millest tulenevalt ei ole tööjõud ka vara, sest selle teeninduspotentsiaal ei ulatu käesolevast perioodist kaugemale. (Fleming 1977, 25)

Inimressursside arvestuse rakendamise vastu räägib ka see, et hetkel ei ole kehtivat objektiivset ja usaldusväärset meetodit, mis suudaks inimressurssi mõõta. Lisaks ei ole ühtset arusaama sellest, mida inimressursside arvestamisel inimestega seoses arvesse võtta. Kuna inimese pärast tehtud kulutuste tulevikuväärtust ja/või saadavate tulude ajastust on keeruline määrata, siis võivad sellega kaasneda pettused ja sissetulekutega manipuleerimine. (*Ibid.*, 25) Nii ei pruugi ka ettevõtte tegevust iseloomustavad näitajad adekvaatsed olla. Seepärast peab ka inimressursside arvestust tingimata edasi arendama, kuna ainuüksi inimestesse investeeritud kulutuste kapitaliseerimisest ei piisa.

Lisaks on väidetud, et inimressursside arvestusest saadavat kasu pole piisavalt tõendatud. Ühtlasi on finantsaruannete kasutajad väljendanud HRA vastu väga väikest või olematut huvi. Rakendamisega seotud probleemiks on ka see, et enamike ettevõtete infosüsteemid pole soovitud informatsiooni genereerimiseks valmis. Täiustus raiskaks nii aega kui raha, kuna saadava kasu ei pruugi lisanduvaid kulusid ületada. Võib ka väita, et inimressursside arvestus on eetilistel põhjustel vaieldav, sest see rikub inimese ja ettevõtte privaatsust ning on ühtlasi solvang inimväärikusele panna mõnevõrra juhuslik arv tema väärtuseks. Lisaks võivad konkurendid avalike andmete korral ihaldusväärset töötajat ära võtta. On ka väidetud, et HRA on tegelikult osa firmaväärtusest ja seega kaasnevad sellega sarnased probleemid, mis esinevad firmaväärtuse hindamisel. (*Ibid.*, 25) Seoses sellega, et firmaväärtus tekib vaid ettevõtete ostmisel, ei kajasta tegelikult enamik ettevõtteid inimressurssi bilansis, mistõttu ei saa väita, et inimressurssi väärtus firmaväärtuses juba sisaldub.

Inimressursside arvestus võib mitmetele osapooltele anda kasulikku informatsiooni ning parandada ettevõtte produktiivsust. Inimressursside arvestuse kasutuselevõtt aga takerdub endiselt erinevate puuduste taha. Inimressursside arvestuse vastu räägib ka fakt, et erinevad potentsiaalsed huvigrupid on selle vastu vähest huvi üles näidanud. Samas võib selle põhjuseks olla ka vähene teadlikkus inimressursside arvestusest ja selle mitmesugustest võimalustest ja kasudest.

1.4. Inimressursi võimalikud hindamismeetodid

Finantsarvestuse arvestusprintsipiibid tuginevad objektiivsusele, usaldusväärsusele ning tõendatavusele, et aruanded oleksid võrreldavad. Inimressurssi on aga keeruline objektiivselt kajastada, kuna ettevõtte ei oma, vaid sisuliselt rendib töötajaid teadmata perioodiks. (Steen, Welch 2011, 61) Inimressursside arvestamisel on probleemiks just selle väärtuse hindamine.

Välja on pakutud kaks peamist suunda inimeste väärtuste mõõtmiseks: tehtud kulutustele tuginevad meetodid ning tulevasel tulul põhinevad meetodid. Tehtud kulutustel põhinevate meetodite puhul võib eristada kahte peamist meetodit: soetusmaksumuse meetod (ing.k. *historical cost method*) ja asenduskulude meetod (ing.k. *replacement cost method*). Esimene neist on kasutatav pigem väliste infotarbijate poolt, kuna see meetod kajastab ettevõtte inimressursi hetkeväärtust. Sisetarbijate puhul peaks meetodi valik sõltuma konkreetse lahendamist vajava probleemi iseloomust. (Ebersberger 1981, 38)

Soetusmaksumuse meetodil leitakse inimressursi väärtus tehtud investeringu maksumuse akumulierimisel. Siin on aga küsitav see, milliseid kulutusi soetusmaksumus hulka loetakse ning millised kantakse jätkuvalt kuluks. Suurimaks ohuks on see, et infotarbija (nii sisene kui väline) võib ekslikult pidada kajastatud väärtust töötaja potentsiaalse kasulikkuse mõõduks, kuid see meetod kajastab siiski vaid minevikus tehtud kulutuste väärtust, mistõttu ei saa selle põhjal tulevikku puudutavaid otsuseid teha. Positiivseks küljeks on see, et kõnealuse meetodi abil saab kindlaks määrata investeringu rentaabluuse ning tööjõu volavuse. Nii saab näiteks teada, kas töötajasse tehtud investering on end ära tasunud. Meetodi puuduseks on see, et inimesed on õppinud ka enne praeguse tööandja juures tööle asumist või tööväliselt, mida siin ei arvestata. Ühtlasi võivad näiteks inimese vaimsele arengule suunatud koolitused edaspidi töötamist hoopis pärssida. (*Ibid.*, 38)

Asenduskulude meetodi puhul on Flamholtz pakkunud välja kolm põhimõtet: olemasolevatele positsioonidele uute inimeste värbamise kulu, värvatute vajaliku tasemeni koolitamise kulu, olemasolevatel positsioonidel olevate inimeste uutele positsioonidele liigutamise või organisatsioonist lahkumise kulu. Meetodi kasuks räägib see, et siin lähtutakse faktilisest informatsioonist – värbamis- ja koolituskuludest. Samal ajal on see ka meetodi puuduseks, sest vaid nendest lähtudes ei võeta arvesse näiteks töötajate pühendumust ega meeskonnatööoskust. Samuti ei arvestata sellega, et töötaja ei pruugi teenida talle väärilist töötasu. Lisaks võivad töötajad koolitustel omandada teadmisi, mida neil kunagi vaja ei lähe, kuid koolituskulude maksumuses inimressursi väärtust ikkagi suurendavad. Et inimressurssi

ettevõtte vajaliku vara hulgas arvestada, tuleks kasutuselevõetava meetodi puhul arvestada ka töötajate pühendumust, moraali, meeskonnatööoskust jms. (Ebersberger 1981, 39) Järgnevalt on toodud mõned erineva lähenemisega meetodid inimressursi väärtuse leidmiseks.

Lev'i ja Schwartz'i mudel, mille alusel leitakse töötaja väärtust tema abil tulevikus organisatsioonile teenitavate tulude nüüdisväärtuse abil. Kõnealuse meetodi eeldused on realistlikud ja teaduslikud ning meetod ise praktiliselt rakendatav, kui vajalikud andmed on kättesaadavad. Samas ei suuda see meetod anda ühtegi põhimõtet inimressursside väärtuse raamatupidamises kajastamiseks. (Akintoye 2012, 567) Meetodi puudusteks peetakse seda, et see põhineb töötajate oskustel, kuid samal ajal eirab nende produktiivsust. Põhjus seisneb selles, et oskused ei ole alati teenitava tuluga proportsionaalsed. Lisaks ignoreerib see meetod töötaja ametis peale pensionilemineku või surma muid toimuda võivaid muutusi, näiteks edutamist. Ka ei arvestada siin ettevõtte poolt tehtud kulutusi töötajate koolitamiseks ja arendamiseks. (Kashive 2013, 123) Samas on mitmed uuringud läbi viidud just kõnealust meetodit kasutades, mis tõestab, et see on tõepoolest realistlik ning rakendatav. Lev'i ja Schwartz'i meetodil inimressursi väärtuse leidmisel kasutatav valem on järgmine (*Ibid.*, 122):

$$V_r = \frac{I(t)}{(1+r)^{t-r}}$$

kus

- V_r – inimese väärtus,
- $I(t)$ – aastased teenitavad tulud kuni pensionile jäämiseni,
- t – pensionile jäämise vanus,
- r – ettevõtte poolt kasutatav diskontomäär.

Flamholtzi mudel, kus lähtutakse indiviidi väärtuste teguritest organisatsiooni jaoks, peab inimese väärtuseks tema poolt tõenäoliselt tulevikus organisatsioonile osutatavate teenuste abil teenitava tulu nüüdisväärtust. Töötaja positsiooni muutudes organisatsioonis muutub ka tema poolt osutatavate teenuste profiil. Saadud väärtus on siiski ebakindel, sest see sõltub suuresti individuaalsetest aspektidest nagu tegevustahe, hõlmates motivatsiooni ja energilisust, ning organisatsiooni puudutavatest teguritest, nagu võimalus neid oskusi, rolle ning tasustamisüsteemi kasutada. Oluline on ka oodatav realiseeritav väärtus, kus leitakse indiviidi organisatsiooni oma produktiivse tööea lõpuni jäämise tõenäosus. Ent organisatsioon ei saa inimesi omada ning neil on võimalik lahkuda, mistõttu on tööjõu voolavuse kindlakstegemine tähtis. Seos eelpool nimetatud individuaalsete ja organisatsiooniliste

tegurite vahel viib töörahuloluni. Mida kõrgem töörahulolu, seda väiksem tööjõu voolavuse tõenäosus. Järelikult on kõrgem ka oodatav realiseeritav väärtus. (Akintoye 2012, 568)

Flamholtz pakub välja ka kolm meetodit kulurühmade hindamiseks: kapitaliseerimine, asenduskulude väärtuse määratlemine ja esialgsete kulude väärtuse määratlemine. Kapitaliseerimise all on mõeldud inimese töötasu kapitaliseerimist ja selle kasutamist inimese väärtusena. Asenduskulude väärtuse määratlemisel otsustatakse, millised kulutused tuleks konkreetse inimese asendamiseks teha, kuid seda peetakse siiski üpris subjektiivseks. Esialgsete kulude väärtuse määratlemine seisneb värbamise, valimise, koolitamise ja arendamise algupäraste kulude hindamist. (*Ibid.*, 568) Antud meetodi puhul on autor välja pakkunud erinevaid aspekte, mida indiviidi väärtuse määratlemisel järgida, kuid nende kindlaksmääramine võib üpris keeruliseks osutuda.

Flamholtzi tasu hindamise meetod, mille ta pakkus välja 1971. aastal, on tulevase tulu praeguse väärtuse leidmise mudeli edasiarendus, kus indiviidi väärtus organisatsiooni jaoks on kui tulevaste teenuste kaudu teenitava tulu, mida see inimene organisatsioonis töötamise aja jooksul osutab, tänane väärtus. Arvesse võetakse töötaja karjääri jooksul toimuva ametivahetuse ning enne surma või pensionit ettevõttest lahkumise tõenäosust ning individuaalsed väärtused, kajastades seeläbi indiviidi võimeid, tegevustahet ja näiteks töörahulolu, pühendumust ning motivatsiooni. (*Ibid.*, 568) Selle meetodi puudus on sama, mis eelmise puhul - individuaalseid väärtusi on keeruline kindlaks määrata ning nende põhjal antud hinnang ei pruugi anda adekvaatset tulemust.

Hekiman ja Jones on välja pakkunud nn ülepakkumise mudeli, kus organisatsioonis luuakse sisuliselt sisemine tööjõuturg. Töötajate väärtuse arendavad välja ja panevad paika osakondade juhid, kes pakuvad organisatsiooni inimressursside eest üksteisest üle ning kõrgeima panuse tegija „võidab“ kõnealuse ressursi. Kriteeriumid, millel pakkumised peavad baseeruma, puuduvad, tuginedes pigem hinnangutel. (*Ibid.*, 569) Niisugune lähenemine on aga küllaltki subjektiivne ja ebamäärane ning igas ettevõttes erinev, mistõttu oleks keeruline inimressursi väärtusi ja nendes tehtavaid investeeringuid teiste ettevõtetega võrrelda.

Kõik väljapakutud inimressursi väärtuse hindamise meetodid lähtuvad erinevatest teguritest, kuid on üldjoontes siiski sarnased. Mõned meetodid arvestavad vaid tehtud kulutusi, teised aga tulevikus potentsiaalselt teenitavat tulu. Erinevaid meetodeid uurides aga selgub, et väärtuse leidmine on küllaltki subjektiivne ja keeruline tegevus, mis seab inimressursi väärtuse leidmisele piirid.

2. INIMRESSURSSIDE ARVESTUS PRAKTIKAS

2.1. Varem läbiviidud uuringud arvamusest inimressursside arvestuse kohta

1977. aastal viidi USAs California Ülikoolis läbi uuring, mille käigus küsitleti finantsarvestuse tudengeid ja õppejõude, kellel kõigil oli eelnev teadmine inimressursside arvestusest. Uuringu tulemustest selgus, et üliõpilased olid bilansis vara klassifikatsiooni töötajatele laiendamisele rohkem avatud kui õppejõud. Nii õppejõud kui üliõpilased nõustusid, et töötaja väärtus ei pruugi tingimata vastata tema positsioonile, töötasule ja kogemustele. Ühtlasi täheldati, et kui inimene tunneb, et tema väärtus on võrdne kaastöötaja omaga, siis ta väiksemaga ei lepi. Enamik (85%) üliõpilastest ja ligi pooled (48%) õppejõududest oli osaliselt või täielikult leitud väärtuse avalikustamise vastu, kui arvestus töötajate kohta oleks individuaalne ja detailne. Kuigi enamik vastanutest oleks nõus asuma tööle ettevõttes, kus töötajate väärtust avalikustatakse, siis ei leitud, et inimressursi väärtus oleks piisavalt oluline õigustamiseks selle avalikustamist finantsaruannete kasutajatele. Koolitus- ja arenduskulusid vaadeldi töötajatega seotud väljaminekutest ettemakstud varana teistest enam. Ühtlasi eelistasid üle poole üliõpilastest, et töötajate väärtuse hindamist teeks organisatsiooniväline inimene. (Fleming 1977, 26-29)

Samas leidsid uuringus osalejad, et inimressursside arvestus ja personaliotsuste tegemine peaksid olema omavahel seotud. Samas viitasid selle uuringu tulemused mitmetele tõsistele probleemidele potentsiaalse mõõtmisvahendi loomisel, mis oleks samaaegselt aktsepteeritav nii töötajate endi poolt kui kattuks nende töötasu, personalireitingu, edutamispoliitika ja positsiooniga ning looks realistliku pildi finantsaruannete kasutajatele. (*Ibid.*, 29)

2013. aastal viidi ka Jordaania läbi inimressursside arvestust puudutav uuring juhtide ning personali- ja finantstöötajate seas. Osalejad leidsid, et inimressurss on tähtis ressurss sellepärast, et see juhatab teisi ressursse, kuid inimressursi bilansis kajastamise poolt oli sellegipoolest vaid 35% kõikidest vastanutest. Vastased tõid põhjuseks selle, et inimressurssi

ei saa kontrollida teiste varaobjektidega samaväärselt ning inimressursile tuletatud rahaline väärtus ei pruugi kajastada nende tegelikku väärtust. Samas, kui uuriti nende arvamust selle kohta, kui kapitaliseerida hoopis töötajate poolt ettevõttele tulevikus teenitavate tulude nüüdisväärtus, siis selle poolt oli koguni 96% vastanutest. Artikli autorid järeldasid, et kui inimressurssi nii oluliseks ressursiks peetakse, siis on põhjendatud ka selle finantsaruannetes kvantitatiivselt kajastamise viisi leidmine. Kui see ei õnnestu, siis tuleks inimressursi kohta koostada vastav lisa majandusaasta aruandes. (Jaarat 2013, 24-26)

Eeltoodud kahe uuringu tulemuste põhjal võib väita, et inimesed on läbi aja olnud suhteliselt pessimistlikud inimressursside arvestuse osas. California uuringu põhjal võib väita, et inimesed ei poolda väga töötajate väärtuse avalikustamist. Jordaania uuringu tulemus, mille kohaselt oldi tulevikus teenitavate tulude kapitaliseerimise poolt, annab informatsiooni inimressursside arvestuse arendamise jaoks. Samuti tuleks arvesse võtta nimetatud uuringu läbiviijate ideed kajastada inimressursiga seonduvat majandusaasta aruande lisades.

2.2. Inimressursside arvestuse mõju vararentaablusele

Kõnealune uuring viidi läbi ühes Nigeeria pangas 2002-2006. aasta majandusaasta aruannete põhjal kasutades Lev'i ja Schwartz'i mudelit panga inimressursi väärtuse analüüsimiseks. Eeldati, et inimesed töötavad pangas viis aastat konstantse töötasuga. Saadud andmete analüüsimisel kasutati järgmisi muutujaid: ettevõtte vara, mis sisaldab inimressursi nüüdisväärtust ja mida amortiseeritakse 5 aasta jooksul, perioodi jooksul rakendatud ressursse ning maksujärgset puhaskasumit. Sõltumatu muutuja oli ettevõtte vara väärtus ning sõltuvad muutujad kasum ja rakendatud ressursid. (Akintoye 2012, 570)

Andmete analüüsimisel leiti, et kogu vara ja maksudejärgse puhaskasumi vahel on väga tugev seos (99,8%), mis tähendab, et eelpool nimetatud muutujad on ettevõtte vara (mis sisaldab inimressurssi) mõju hindamisel kasumile olulised. Tugev seos (96,8%) oli ka ettevõtte vara ja rakendatud ressursi vahel. Uuriti ka vara mõju vararentaablusele (ROA – ing.k. *return on assets*) siis, kui see sisaldaks ka inimressursi väärtust. Selgus, et kõikidel aastatel oleks ROA väärtus paari kümnendiku võrra kõrgem (vt Lisa 1). See tõestab, et inimressursi arvestamine ettevõtte vara väärtuse hulgas näitab ettevõtte vara tõhusat kasutamist tulude teenimisel, mis tagab ettevõtte jätkusuutlikkuse. (*Ibid.*, 571)

Järeldati, et inimressursi tehtud investeeringute vara asemel kuluna kajastamine moonutab kasumiaruannet ja bilanssi. Kasumiaruandes on puhaskasum moonutatud, sest finantsarvestuses kajastatakse inimeste leidmise ja arendamisega seotud kulutused tekkeperioodil kuluna, mitte ei võeta neid varana arvele ega amortiseerita oodatava kasutusaja jooksul. Bilanss on moonutatud sellepärast, et vara ei sisalda organisatsiooni inimvara ega sellesse tehtud investeeringuid. Uuringu põhjal järeldati, et inimressursi arvestamine ettevõtte vara väärtuse hulgas teeb edusamme kasumi määramisel. Inimressursile hinnatud väärtusel on tugev mõju ettevõtte produktiivsusele. Ühtlasi suurendab inimressursi väärtuse esitamine sellesse ettevõttesse tehtavaid investeeringuid, kuna investoritel on võimalik kindel olla, et nende vara on heades kätes ning suudab neile oodatud tulu teenida. Inimeste jaoks tehtud kulutuste kajastamisel investeeringuna suurendab vara väärtust ning seeläbi ka kasumit, kuna nimetatud kulutusi ei kajastata kohe kuluna. (Akintoye 2012, 571-572)

Antud uuringust selgus, et praegune inimressursi varana mitteamistamine moonutab finantsaruandeid. Samuti tõestati kõnealuses uuringus vara ja kasumi tihedat seost. Inimressursi väärtus suurendab ettevõtte vara väärtust ning seeläbi suurendab vararentaablust ehk ettevõtte vara tootlikkust. Selle informatsiooni põhjal on näiteks investoritel ja kreditoridel võimalik paremini otsuseid langetada. Kui kõik ettevõtted kasutaksid ühesugust inimressursi mõõtmise viisi ning ettevõtte vara hõlmaks selle väärtust, siis oleks võimalik erinevate ettevõtete vararentaablusi omavahel võrrelda, mis annab erinevatele huvigruppidele kasulikku informatsiooni.

2.3. Inimressursi kapitaliseerimise mõju ettevõtte produktiivsusele

Kõnealuses uuringus intervjueriti kümne Nigeeria börsiettevõtte töötajaid. Uuriti inimressursi omandamise ja arendamise kulusid ning ettevõtte produktiivsust eesmärgiga leida nendevaheline seos. Selgus, et töötajate saamiseks ja arendamiseks tehtud kapitaliseeritud kulutused on ettevõtte produktiivsuse määramisel olulise tähtsusega. (Bassey, Tapang 2012, 54)

Autorid soovitasid saadud tulemustele tuginedes, et ettevõtete juhid peaksid töötajate arendamisele rohkem tähelepanu pöörama, kuna nende omandatud teadmised ja oskused määravad ettevõtte edukuse. Välja tuleks töötada karjääriprogrammid, mis aitaksid töötajate arengut paremini planeerida. Hästi välja töötatud töötajate arengut planeerivad programmid

võivad julgustada töötajaid oma arengu ees senisest enam vastutust võtma. Oluline on ka töötajate turvalisus – kui nad tunnevad end turvaliselt, siis on nad uute oskuste omandamiseks motiveeritumad. Mõlema tulemusena on ettevõttel võimalus edukamaks saada. Järelkult võivad ettevõtte varasse tehtavad investeeringud tõsta inimressursi efektiivsust. Ühtlasi on võimalik ettevõtteid oma varasse tehtud investeeringute alusel omavahel võrrelda. (Basse, Tapang 2012, 56)

Selgub, et inimestel on ettevõtte edukuse määramisel väga suur roll. Antud uuringust ilmneb, et töötajate jaoks tehtud investeeringutel on oluline seos ettevõtte produktiivsusega. Kuna uuringus olid vaatluse all börsiettevõtted, siis võib eeldada, et investoritel on hea võimalus neid ettevõtteid inimressursi tehtud investeeringute alusel omavahel võrrelda. Mida rohkem ettevõtte oma töötajatesse investeerib, seda edukam ettevõtte on.

2.4. Nõudmised inimestega seotud informatsiooni avalikustamisele majandusaasta aruannetes käesoleval hetkel

Raamatupidamise seaduse lisa 3 lg 8 p 5 järgi on aastaaruande esitajatel kohustus avaldada majandusaasta aruandes töötajatele arvestatud tasu üldsumma ning keskmine töötajate arv taandatuna täistööajale. Samuti tuleb avalikustada ka tegev- ja kõrgemale juhtorganile arvestatud tasud ja muud olulised soodustused.

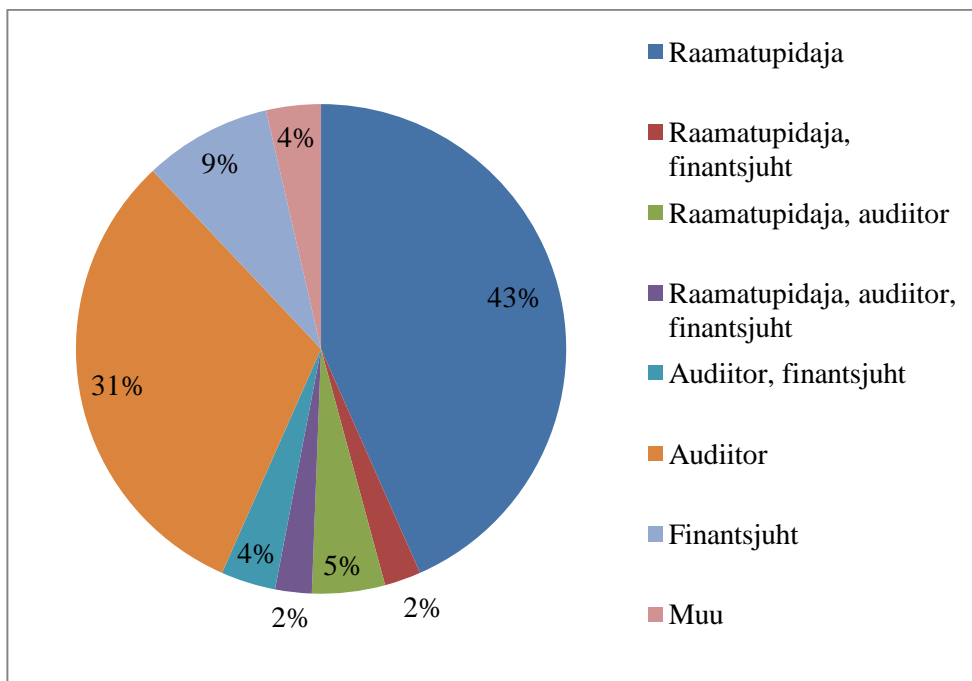
Nimetatud nõudmised ei anna aga informatsiooni ettevõttes töötavate inimeste (nii tavatöötajate kui juhtivate töötajate) tööviljakuse ja potentsiaali kohta piisavalt palju informatsiooni. Nõutud informatsiooni põhjal on sisuliselt võimalik välja arvutada vaid keskmine töötasu ettevõttes, kuid see ei edasta sisulist informatsiooni töötajate kohta. Kui nõudmised oleksid kõrgemad, pööraksid tööandjad oma töötajaid puudutavat informatsiooni avalikustades ka tehtud investeeringute olulisusele ja töötajate tähtsusele ettevõttes rohkem tähelepanu. Nii saaksid ka ettevõtete juhid oma tööjõudu teiste sarnaste ettevõtetega majandusaasta aruannete vaatlemise põhjal võrrelda. Sama saaksid teha ka investorid ja kreditorid, kelle jaoks muutuks ehk töötajatesse puutuv informatsioon olulisemaks otsustuskohaks kui praegu. Ehkki börsiettevõtete aruanded on selle poolest juba praegu suhteliselt informatiivsed, siis võiksid need olla koostatud näiteks ühistel alustel, kuna praegu on neil võimalik presenteerida seal informatsiooni enda nägemuse ja huvide järgi.

3. INIMRESSURSSIDE ARVESTUS EESTI FINANTSARVESTUSE SPETSIALISTIDE PILGU LÄBI

Käesoleva bakalaureusetöö raames viis autor läbi anonüümse uuringu Eesti finantsarvestuse spetsialistide seas. Autori uuring tugineb andmetele, mida on kogutud küsimustiku teel (vt Lisa 2). Küsimustikus esitati 1 küsimus ning 15 väidet, millele paluti anda hinnang 5-palli süsteemis (1 – ei nõustu üldse, 5 – nõustun täielikult) ning soovi korral põhjendada oma seisukohta. Küsimustiku turustamine toimus kahel viisil. Paber kandjal jagati ankeedid Tallinna Tehnikaülikooli täiendkoolitusel Perraamatupidaja-finantsjuht osalenutele ning e-posti teel saadeti ankeet ligikaudu 260 inimesele. Ankeet saadeti otse raamatupidajatele ja audiitoritele. Küsimustikule saadi vastuseid kokku 85 inimeselt, kellest 31 vastas täiendkoolitusel ning ülejäänud interneti vahendusel.

3.1. Uuringutulemused

Oma ameti märkis 83 vastajat, kellest 43% olid raamatupidajad, 31% audiitorid, 9% finantsjuhid ning 4% muud (näiteks ärianalüütik või sisekontrolör). Kuna võimalik oli valida mitu vastusevarianti, siis sellest tulenevalt märkis 5% end raamatupidajaks ja audiitoriks, 4% audiitoriks ja finantsjuhiks, 2% märkis end raamatupidajaks ja finantsjuhiks ning teised 2% raamatupidajaks, audiitoriks ja finantsjuhiks (vt Joonis 1). Kaks vastajat olid samaaegselt ka üliõpilased. Kuna kaks vastanut ei märkinud oma ametit, siis nende vastused edasise analüüsi jaoks elimineeriti.

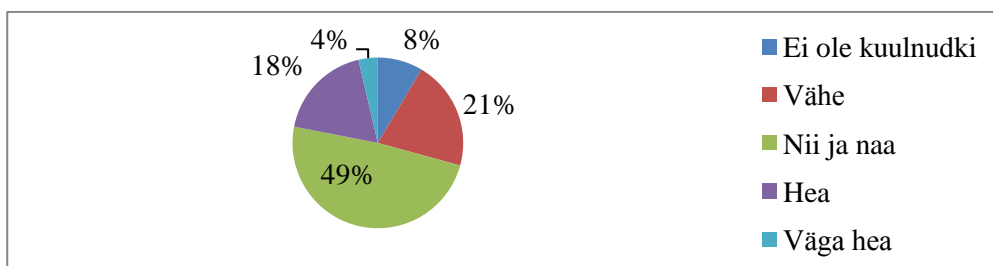


Joonis 1. Vastanute jaotumine ameti järgi

Allikas: Autori uuring

Vastanutest 31% olid vanuses 31-40, 29% üle 51-aastased, 20% vanuses 41-50, 16% 26-30 ning 4% alla 25-aastased. Haridustasemelt omas 44% magistri-, 25% bakalaureusekraadi, 25% rakenduskõrgharidust ning 6% olid kesk- või keskeriharidusega. Märkida paluti ka töökogemuse pikkus aastates raamatupidamisvaldkonnas: 36,% on töötanud üle 21 aasta, 27% 11-20 ja 25% 6-10 aastat. 10% on töötanud 3-5 aastat ning 2% alla kahe aasta.

Uuringus osalejatel paluti hinnata oma teadlikkust inimressursside arvestusest 5-palli skaalal (1 – ei ole kuulnudki, 5 – väga hea). Väga heaks pidas oma teadlikkust 4% ja heaks 18% vastanutest, 21% teab inimressursside arvestusest vähe, 8% ei ole sellest kuulnudki ning keskpäraseks peab ehk „nii ja naa“ vastas kõige rohkem, s.o 49% vastajatest (vt Joonis 2).



Joonis 2. Uuringus osalejate teadlikkus inimressursside arvestusest

Allikas: Autori uuring

Uuringus osalejatel tuli vastata 5-palli skaalal (1 – ei ole kuulnudki, 5 – väga hea) ühele küsimusele ning anda hinnang 15 väitele 5-palli skaalal (1 – ei nõustu üldse, 5 – nõustun täielikult). Kõigi arvesse võetud 83 vastaja vastuste tulemusena on leitud keskmised hinnangud küsimuse ja iga väite lõikes (vt Tabel 1).

Tabel 1. Uuringus osalejate keskmised hinnangud küsimusele ja väidetele

Väide/küsimus	Keskmine
Kuidas hindate oma teadlikkust inimressursside arvestusest?	2,88
Inimressursi kajastamine varana on asjakohane.	2,55
Inimressursside arvestusest saadavad kasud ei ületaks selle rakendamisega kaasnevaid täiendavaid kulusid.	3,38
Inimressursside arvestusest saadava informatsiooni põhjal saavad juhid töötajatega seoses paremaid otsuseid vastu võtta.	3,52
Ettevõtte majandusnäitajad paranevad tänu inimressursi kapitaliseerimisele.	2,97
Inimressursside arvestus teeks erinevate valdkondade ettevõtete aruanded omavahel võrreldavaks.	2,76
Inimressursside arvestus annaks investorile asjakohast informatsiooni ettevõtete kohta.	3,24
Töötajate väärtus on oluline finantsinformatsioon, mida tuleks bilansis kajastada.	2,45
Töötaja väärtust peaks hindama ettevõtteväliline inimene.	2,69
Oleksin nõus töötama ettevõttes, kus töötajate väärtust puudutav informatsioon oleks avalik.	3,15
Töötaja väärtuse leidmisel tuleks arvesse võtta vaid temaga seotud kulutusi.	2,43
Töötajate väärtuse hindamisel tuleks arvestada nii töötaja jaoks tehtud kulutusi kui tema abil ettevõttele tulevikus teenitavaid tulusid.	3,70
Töötaja väärtust ettevõtte jaoks näitab juba praegu tema töötasu suurus. Järelikult pole varana kajastamine enam vajalik.	2,80
Töötaja väärtuse leidmise meetodika peaks sõltuma töötaja ametivaldkonnast.	3,61
Töötaja väärtuse leidmise meetodika peaks sõltuma ettevõtte tegevusvaldkonnast.	3,43
Kõikidel samal ametikohal töötavatel inimestel on ühesugune väärtus ettevõtte jaoks.	1,96

Allikas: Autori uuring

Eeltoodud tabelist selgub, et teadlikkus inimressursside arvestusest on suhteliselt madal ning inimressursi varana kajastamist ei peeta üldiselt kuigi asjakohaseks. Inimressursside arvestusest saadavat informatsiooni aga hinnatakse keskpäraseks või kõrgemaks. Uuringus osalejad pidasid oluliseks, et töötaja väärtuse leidmisel võetakse arvesse nii tehtud kulutusi kui tema kaudu saadavat tulu. Lisaks leitakse, et töötaja väärtuse leidmisel tuleks arvestada töötaja ametivaldkonnaga ja ettevõtte tegevusvaldkonnaga.

3.2. Hinnangute analüüs erinevate omaduste lõikes

3.2.1. Analüüs ametist lähtuvalt

Kuna uuringus osalejate hulgas oli kõige enam audiitoreid ja raamatupidajaid (kokku 73), siis on järgnevas analüüsis vaatluse alla võetud vaid nende ametite esindajate poolt antud vastused (vt Tabel 2), kusjuures ühe vastaja vastus võib sisalduda nii raamatupidajate kui audiitorite keskmises tulemuses, kui ta vastas, et töötab mõlemana.

Tabel 2. Raamatupidajate ja audiitorite poolt antud hinnangute keskmised

Väide/küsimus	Keskmine	
	raamatu- pidajad	audiitorid
Kuidas hindate oma teadlikkust inimressurssidest arvestusest?	2,74	2,97
Inimressursi kajastamine varana on asjakohane.	2,93	1,89
Inimressursside arvestusest saadavad kasud ei ületaks selle rakendamisega kaasnevaid täiendavaid kulusid.	3,24	3,48
Inimressursside arvestusest saadava informatsiooni põhjal saavad juhid töötajatega seoses paremini otsuseid vastu võtta.	3,79	3,09
Ettevõtte majandusnäitajad paranevad tänu inimressursi kapitaliseerimisele.	3,08	2,77
Inimressursside arvestus teeks erinevate valdkondade ettevõtete aruanded omavahel võrreldavaks.	3,24	2,28
Inimressursside arvestus annaks investorile asjakohast informatsiooni ettevõtete kohta.	3,59	2,91
Töötajate väärtus on oluline finantsinformatsioon, mida tuleks bilansis kajastada.	2,80	2,03
Töötaja väärtust peaks hindama ettevõtteväliline inimene.	2,69	2,81
Oleksin nõus töötama ettevõttes, kus töötajate väärtust puudutav informatsioon oleks avalik.	3,15	3,14
Töötaja väärtuse leidmisel tuleks arvesse võtta vaid temaga seotud kulusid.	2,64	2,32
Töötajate väärtuse hindamisel tuleks arvestada nii töötaja jaoks tehtud kulusid kui tema abil ettevõttele tulevikus teenitavaid tulusid.	4,05	3,39
Töötaja väärtust ettevõtte jaoks näitab juba praegu tema töötasu suurus. Järelikult pole varana kajastamine enam vajalik.	2,80	3,06
Töötaja väärtuse leidmise meetodika peaks sõltuma töötaja ametivaldkonnast.	3,98	3,04
Töötaja väärtuse leidmise meetodika peaks sõltuma ettevõtte tegevusvaldkonnast.	3,80	2,89
Kõikidel samal ametikohal töötavatel inimestel on ühesugune väärtus ettevõtte jaoks.	2,09	1,86

Allikas: Autori uuring

Nagu eelolevast tabelist selgub, peavad audiitorid end inimressursside arvestuse osas teadlikumaks kui raamatupidajad. Selle põhjus võib seisneda selles, et kui raamatupidajana on võimalik töötada erineva haridustasemega inimestel, siis audiitoritelt nõutakse kõrgemat haridust ning kutsetunnistust. Nende teadlikkus võib olla kõrgem sellepärast, et kõrgema haridustasemega inimestel on tõenäoliselt suurem kokkupuude inimressursside arvestuse ja muude majandusarvestuse uute suundumustega või teooriaga. Samuti puutuvad audiitorid kokku mitmete erinevate ettevõtete ja nende aruannetega, kus võib olla ettevõtte inimestest rohkem kirjutatud. Samas on raamatupidajate ja audiitorite keskmiste hinnangute vahe suhteliselt väike, millest tulenevalt võib väita, et amet ja teadlikkus otseselt seotud ei ole.

Esimese väite, „inimressursi kajastamine varana on asjakohane“, tulemused raamatupidajate ja audiitorite lõikes erinevad 1,04 palli võrra, mis on üpris suur erinevus. Selgub, et raamatupidajad peavad seda olulisemaks kui audiitorid. Põhjuseks võib olla asjaolu, et raamatupidajad puutuvad töötajatega nende töötasu arvestust ning töötajaid puudutavaid otsuseid vastu võtvate juhtidega rohkem kokku. Audiitorid ei puutu aga ettevõtte igapäevase toimimisega kokku ning tutvuvad ettevõttega vaid pinnapealselt. Järgmine väide, mis uurib inimressursside arvestuse kulu-kasu vahekorda, sai audiitoritelt pessimistlikuma hinnangu kui raamatupidajatelt. Selle põhjus võib olla sama, mis eelnevalt toodud ehk audiitorite üldine kokkupuude ettevõtetega on raamatupidajatest nõrgem.

Eelnevalt toodud põhjendusi kinnitab ka järgmisele väitele, mille järgi inimressursside arvestusest saadava informatsiooni põhjal saavad juhid töötajatega seoses paremaid otsuseid vastu võtta, antud hinnangud. Raamatupidajate poolt antud hinnang on koguni 0,70 võrra kõrgem audiitorite poolt antust. Sellest võib järeldada, et raamatupidajad on rohkem kursis ettevõtte sisemiste vajadustega ning peavad inimressursside arvestust sellepärast ka vajalikumaks kui audiitorid seda teevad.

Raamatupidajate hinnangud on audiitorite omadest kõrgemad ka järgmise kolme väite puhul: „ettevõtte majandusnäitajad pareneksid tänu inimressursi kapitaliseerimisele“, „inimressursside arvestus teeks erinevate valdkondade ettevõtete aruanded omavahel võrreldavaks“ ning „inimressursside arvestus annaks investorile asjakohast informatsiooni ettevõtete kohta“. Järelikult suhtuvad raamatupidajad inimressursside arvestusse paremini ning peavad seda vajalikumaks ja kasulikumaks kui audiitorid. Raamatupidajad on eeldatavasti oma töödandjaks oleva ettevõtte heast käekäigust huvitatud, kuna neil on suurem kokkupuude ettevõtte juhtkonnaga ettevõtte sisulistes küsimustes. Sama tulemus on ka

järgmisel väitel: „töötajate väärtus on oluline finantsinformatsioon, mida tuleks bilansis kajastada“, millele raamatupidajad on andnud koguni 0,77 võrra kõrgemad punktid kui audiitorid. Seda saab seostada ka esimesele väitele antud hinnangutega, kus raamatupidajad hindasid inimressursside varana kajastamise asjakohasust 1,04 palli võrra kõrgemaks kui audiitorid.

Oluliselt ei erine raamatupidajate ja audiitorite hinnang selles, et töötaja väärtust peaks hindama ettevõtteväline inimene ning sellele, kas nad oleksid ise nõus töötama sellises ettevõttes, kus töötajate väärtust puudutav informatsioon oleks avalik. Samas on audiitorite hinnang siiski veidi kõrgem väite puhul, mille järgi peaks inimressursi väärtust hindama ettevõtteväline inimene. Põhjuseks võib olla selles, et audiitor ise võikski hindajaks olla.

Väide, mille kohaselt kajastub töötaja väärtus juba praegu tema töötasus ning seega pole eraldi kajastamine vajalik, on saanud audiitoritelt raamatupidajatest kõrgema hinnangu. Seda võib seda seostada sellega, et nad on inimressursside arvestuse osas pessimistlikumad, nagu eelnevalt selgus. Kuna raamatupidajad puutuvad ettevõttes toimuvaga rohkem kokku, siis teavad nad ka seda, et igal ettevõttel ei ole alati võimalik maksta kõikidele töötajatele neile väärilist töötasu tulenevalt ettevõtte majanduslikust olukorrast. Samuti näeb raamatupidaja tänu töötasuarvestuse tegemisele ka seda, et mitmed samal ametikohal töötavad inimesed teenivad sama palju, kuid nende tööviljakus ei ole sama, või vastupidi. Selle tõid ka mitmed uuringus osalejad kommentaaridena välja. Nii peavad raamatupidajad audiitoritest vajalikumaks ka seda, et töötaja väärtuse leidmise meetodika peaks sõltuma nii töötaja ametivaldkonnast kui ettevõtte tegevusvaldkonnast.

Nii raamatupidajad kui audiitorid vastasid, et töötajate väärtuse leidmisel tuleks lisaks temaga seotud kulutustele arvestada ka tema abil ettevõttele tulevikus teenitavaid tulusid. Samas on näiteks väide „Töötajate väärtuse hindamisel tuleks arvestada nii töötaja jaoks tehtud kulutusi kui tema abil ettevõttele tulevikus teenitavaid tulusid“ saanud raamatupidajatelt audiitoritest 0,66 punkti kõrgema hinnangu, mida võib seostada sellega, et raamatupidajad on üldiselt inimressursside arvestuse osas optimistlikumad ning seeläbi ehk erinevatest inimressursside arvestuse külgedest huvitatud.

3.2.2. Analüüs vastajate vanuse järgi

Järgnevas analüüsis on vaatluse all küsimusele ja väidetele antud keskmised hinnangud erinevate vanusegruppide lõikes (vt Tabel 3). Siinjuures on alla 25-aastaste vastused liidetud 26-30 vanusegrupiga, kuna alla 25-aastaseid oli vastanute seas vaid kolm.

Tabel 3. Hinnangud vanusegruppide lõikes

Väide/küsimus	Vanusegrupid			
	< 30	31-40	41-50	> 51
Kuidas hindate oma teadlikkust inimressurssidest arvestusest?	2,94	2,92	2,56	3,00
Inimressursi kajastamine varana on asjakohane.	2,40	2,84	2,76	2,17
Inimressursside arvestusest saadavad kasud ei ületaks selle rakendamisega kaasnevaid täiendavaid kulusid.	3,54	3,23	3,71	3,20
Inimressursside arvestusest saadava informatsiooni põhjal saavad juhid töötajatega seoses paremini otsuseid vastu võtta.	4,00	3,75	3,38	3,04
Ettevõtte majandusnäitajad paraneksid tänu inimressursi kapitaliseerimisele.	3,57	3,04	3,00	2,48
Inimressursside arvestus teeks erinevate valdkondade ettevõtete aruanded omavahel võrreldavaks.	3,00	2,82	3,06	2,32
Inimressursside arvestus annaks investorile asjakohast informatsiooni ettevõtete kohta.	3,44	3,42	3,20	2,96
Töötajate väärtus on oluline finantsinformatsioon, mida tuleks bilansis kajastada.	2,69	2,50	2,69	2,05
Töötaja väärtust peaks hindama ettevõtteväliline inimene.	2,53	2,24	2,80	3,20
Oleksin nõus töötama ettevõttes, kus töötajate väärtust puudutav informatsioon oleks avalik.	3,53	3,00	3,33	2,89
Töötaja väärtuse leidmisel tuleks arvesse võtta vaid temaga seotud kulutusi.	2,43	2,39	2,13	2,70
Töötajate väärtuse hindamisel tuleks arvestada nii töötaja jaoks tehtud kulutusi kui tema abil ettevõttele tulevikus teenitavaid tulusid.	4,07	3,87	3,59	3,36
Töötaja väärtust ettevõtte jaoks näitab juba praegu tema töötasu suurus. Järelikult pole varana kajastamine enam vajalik.	2,53	2,61	2,71	3,30
Töötaja väärtuse leidmise meetodika peaks sõltuma töötaja ametivaldkonnast.	3,50	3,96	4,00	3,00
Töötaja väärtuse leidmise meetodika peaks sõltuma ettevõtte tegevusvaldkonnast.	3,57	3,57	3,92	2,84
Kõikidel samal ametikohal töötavatel inimestel on ühesugune väärtus ettevõtte jaoks.	2,07	1,88	2,00	1,95

Allikas: Autori koostatud

Eelolevas tabelis toodud andmete põhjal ei ole võimalik teha järeldusi vastajate teadlikkuse kohta inimressursside arvestusest, kuna olulisi erinevusi täheldada ei saa. 41-50 aastaste vanusegrupi teistest oluliselt madalam tulemus võib olla ka juhuslik.

Esimesele väitele, mis puudutas inimressursi varana kajastamise asjakohasust, antud vastuseid vanusegruppide lõikes võrreldes võib üldistavalt väita, et nooremad inimesed on inimressursside arvestusele rohkem avatud kui vanemad. Kõige madalam tulemus on kõige vanemad vanusegrupil, kelle keskmine hinnang on 2,17, mis on kõige kõrgema hinnangu andnud 31-40 vanusegrupi omast 0,67 võrra madalam. Vanemad inimesed on tõenäoliselt harjunud olemasoleva arvestussüsteemiga ega pea muutusi vajalikuks. Nooremad aga näevad uutes suundumustes tõenäolisemalt uusi võimalusi ning on muudatustele rohkem avatud. Samuti on nooremad tõenäoliselt omandanud hariduse vähem aega tagasi ning värskete arvestussuundadega rohkem kursis.

Teisele väitele antud hinnangute keskmised kõiguvad erinevate vanusegruppide vahel suuresti ning selle põhjal ei ole võimalik tuletada seost vanuse ja väite vahel, mille järgi inimressursside arvestusest saadavad kasud ei ületaks tekkivaid kulusid. Ent järgmisele väitele, mille järgi saavad juhid inimressursside arvestusest saadava informatsiooni põhjal töötajatega seoses paremaid otsuseid vastu võtta, antud hinnanguid võrreldes selgub, et nooremas eas vastajad peavad nimetatud kasu suuremaks kui vanemad inimesed. Põhjused võivad olla samad, mis on eelnevalt toodud.

Vanuse põhjal järgnevat kolme väidet uurides selgub, et nooremad peavad inimressursside arvestuse vajalikkust ja sellest saadavaid kasusid suuremaks kui vanemaealised. Nii majandusnäitajate paranemise, erinevate ettevõtete aruannete võrreldavuse kui investorile kasuliku informatsiooni osas esineb seos vanuse ja hinnangu vahel: mida noorem, seda kõrgem hinnang väitele. Tulemusi analüüsid selgub ka see, et nooremad inimesed peavad töötajate väärtust olulisemaks ja bilansis kajastamist vajavaks informatsiooniks vanemaealistest enam. Seda tõestavad ka eelnevatele väidetele antud hinnangud.

Üldiselt ei olda nõus sellega, et töötaja väärtust peaks hindama ettevõtteväline inimene, ent kõige enam pooldavad seda kõige vanemad vastajad. Nemad on tõenäoliselt tänu oma pikaajalisele töökogemusele kõige enam kursis töötajatele töötasu määramisega ettevõttes ning leiavad, et ettevõtteväline inimene suudaks hinnata töötaja väärtust kõige objektiivsemalt. Järgmisele väitele saadud vastuseid analüüsid selgub, et nooremaealised oleksid vanemaealistest altimad töötama töötaja väärtust avalikustavas ettevõttes. Põhjus võib

seisneda selles, et vanemaealised kardavad rohkem oma töökoha kaotamise pärast, kuna hilises eas on ümberõppimise ja töökoha vahetamise võimalused väiksemad. Noori motiveeriks võib-olla avalik väärtus end rohkem arendama ja väärtust praeguse või tulevase tööandja silmis kasvatama.

Vanusest hoolimata peetakse oluliseks, et töötaja väärtuse leidmisel tuleks lisaks temaga seotud kulutustele arvestada ka tema poolt tulevikus teenitavaid tulusid. Olulisi erinevusi vanusegruppide vahel ei ole, kuid nooremad peavad tulevaste tulude arvestamist üldiselt olulisemaks.

Nagu eelnevatele väidetele antud hinnanguid võrreldes selgus, siis ka järgmine väide, milleks on „Töötaja väärtust ettevõtte jaoks näitab juba praegu tema töötasu suurus. Järelikult pole varana kajastamine enam vajalik.“, sai kõige madalama hinnangu kõige nooremalt vastajatelt ehk kuni 30-aastastelt. Siin esineb ka seos väitele antud hinnangu ning vanuse vahel: mida kõrgem vanus, seda enam ollakse väitega nõus. Kuna vanemad inimesed on selle väitega rohkem nõus, siis võib seda seostada taas sellega, et nad ei ole inimressursside arvestusest huvitatud. Nooremad ei ole tõenäoliselt nõus sellega, et töötasu suurus näitab töötaja väärtust, sellepärast, et neil on rohkem värskeid kogemusi tööle kandideerimisest ja tööle asumisest ning on hiljuti osalenud palgaläbirääkimistel, kus nad endale soovitud töötasu pole siiski suutnud saada.

Ka kahe järgmise väite, mille kohaselt töötaja väärtuse leidmise meetoodika peaks sõltuma töötaja ametivaldkonnast või ettevõtte tegevusvaldkonnast, puhul on nooremad vastajad andnud kõrgemad hinnangud. Viimase väite puhul, mille järgi on kõikidel samal ametikohal töötavatel inimestel võrdne väärtus ettevõtte jaoks, olulist seost vanuse ja hinnangu vahel ei tulene – sellele väitele ollakse üldiselt vastu. Samas on huvitav, et vanemaealised ei ole selle väitega nõus, ehkki varasemalt on nad hinnanud kõrgeks seda, et töötaja väärtust peegeldab töötasu ning töötaja väärtuse leidmisel tuleks arvestada töötaja ametivaldkonnaga. Aga kui ettevõttes on kehtestatud n-õ palgatasemed, siis ei kajasta töötasu töötaja väärtust, sest samal ametikohal töötavate inimeste tööviljakus on erinev.

3.2.3. Analüüs haridustasemest tulenevalt

Järgnevalt on käsitletud uuringus osalejate vastuseid omandatud haridustasemete võrdluses (vt Tabel 4).

Tabel 4. Hinnangud väidetele haridustasemete lõikes

Väide/küsimus	Omandatud haridustase			
	kesk-, keskeri-haridus	rakendus-kõrgharidus	bakalau-reuse-kraad	magistri-kraad
Kuidas hindate oma teadlikkust inimressurssidest arvestusest?	2,75	2,95	2,67	2,97
Inimressursi kajastamine varana on asjakohane.	3,50	3,15	2,30	2,25
Inimressursside arvestusest saadavad kasud ei ületaks selle rakendamisega kaasnevaid täiendavaid kulusid.	3,75	3,30	3,18	3,50
Inimressursside arvestusest saadava informatsiooni põhjal saavad juhid töötajatega seoses paremini otsuseid vastu võtta.	4,00	4,19	3,35	3,15
Ettevõtte majandusnäitajad paraneksid tänu inimressursi kapitaliseerimisele.	2,00	3,35	3,25	2,61
Inimressursside arvestus teeks erinevate valdkondade ettevõtete aruanded omavahel võrreldavaks.	3,25	3,33	2,28	2,65
Inimressursside arvestus annaks investorile asjakohast informatsiooni ettevõtete kohta.	3,50	3,79	2,95	3,08
Töötajate väärtus on oluline finantsinformatsioon, mida tuleks bilansis kajastada.	2,75	2,67	2,10	2,51
Töötaja väärtust peaks hindama ettevõtteväliline inimene.	3,00	2,45	2,44	2,94
Oleksin nõus töötama ettevõttes, kus töötajate väärtust puudutav informatsioon oleks avalik.	2,75	3,19	3,24	3,13
Töötaja väärtuse leidmisel tuleks arvesse võtta vaid temaga seotud kulusi.	2,40	2,53	2,35	2,42
Töötajate väärtuse hindamisel tuleks arvestada nii töötaja jaoks tehtud kulusi kui tema abil ettevõttele tulevikus teenitavaid tulusid.	4,40	4,00	3,58	3,48
Töötaja väärtust ettevõtte jaoks näitab juba praegu tema töötasu suurus. Järelikult pole varana kajastamine enam vajalik.	3,25	2,42	2,79	2,97
Töötaja väärtuse leidmise meetodika peaks sõltuma töötaja ametivaldkonnast.	4,33	3,84	3,53	3,43
Töötaja väärtuse leidmise meetodika peaks sõltuma ettevõtte tegevusvaldkonnast.	4,25	3,79	3,18	3,24
Kõikidel samal ametikohal töötavatel inimestel on ühesugune väärtus ettevõtte jaoks.	1,80	2,10	1,89	1,94

Allikas: Autori uuring

Eelolevast tabelist selgub, et haridustase ja teadlikkus inimressursside arvestusest ei ole seotud. See lükkab ümber ka eelnevalt toodud eeldused, et vanematel inimestel või audiitoritel on tulenevalt kõrgemast hariduses paremad teadmised inimressursside arvestusest.

Esimesele väitele antud hinnanguid võrreldes tuleneb seos inimressursi varana kajastamise asjakohasuse ning haridustaseme vahel. Mida madalam haridustase, seda vastuvõtlikumad sellele ollakse. Seda võib seostada ka vanusega – nooremad on inimressursside arvestusele avatumad kui vanemad, nagu eelnevalt selgus.

Teisele väitele antud hinnangute põhjal järeldusi teha ei saa, kuna keskmised tulemused erineva haridustasemega vastajate gruppide vahel kõiguvad oluliselt. Kolmandale väitele, milleks on „inimressursside arvestusest saadava informatsiooni põhjal saavad juhid töötajatega seoses paremaid otsuseid vastu võtta“, saadud vastustest selgub, et madalama haridustasemega vastajad peavad nimetatud kasu suuremaks kui kõrgema haridusega inimesed. Kuna madalama haridustasemega inimesed on tõenäoliselt nooremad ning seeläbi ka inimressursside arvestusele rohkem avatud, siis sellest tulevalt võivad nad saadavat informatsiooni ka teistest enam kasulikuks pidada.

Järgmise kolme väite, mis uurivad inimressursside arvestusest tulenevat majandusnäitajate paranemist, erinevate valdkondade ettevõtete aruannete võrreldavaks muutumist ning investorile asjakohase informatsiooni andmist, tulemusi uurides selgub, et olulist tendentsi erineva haridustasemega inimeste vastustes ei ole. Huvitav on aga see, et kõige madalama haridustasemega vastajad ehk kesk- ja keskeriharidusega vastajad peavad majandusnäitajate paranemist vähem tõenäoliseks kui teised – võib-olla on nad majandusnäitajate arvutusega teistest vähem kokku puutunud. Samas peavad nad ettevõtete aruannete võrreldavaks muutumist tõenäolisemaks ning nende arvates oleks inimressursside arvestusest saadav informatsioon investoritele rohkem kasulik kui kõrgema haridustasemega vastajate arvates.

Ka järgmisele väitele („töötajate väärtus on oluline finantsinformatsioon, mida tuleks bilansis kajastada“) antud hinnangud on madalama haridustasemega inimestel üldiselt kõrgemad, kuid olulist tendentsi siit täheldada ei saa. Sama on ka väitega, mille kohaselt peaks töötaja väärtust hindama ettevõtteväliline inimene. Kõige madalama ja kõige kõrgema haridustasemega vastajad ehk kesk- ja keskeriharidusega ning magistrikraadiga vastajad andsid selle väitele teiste haridustasemega inimestega võrreldes kõrgema hinnangu. Samas on huvitav see, et kõrgema haridusega inimesed on võrreldes madalama haridustasemega inimestega altimad töötama ettevõttes, kus töötaja väärtust puudutav informatsiooni oleks

avalik. Selle põhjuseks võib olla asjaolu, et kõrgema haridusega inimestel on rohkem teadmisi ja kogemusi, mis on ettevõttele vajalikud ning nad ei karda, et nende väärtus on ettevõtte silmis madal. Madala haridustasemega inimestel on aga tõenäoliselt ka väiksem väärtus ning võib-olla seetõttu peljatakse ka selle avalikustamist.

Haridustasemest olenemata peetakse oluliseks, et töötaja väärtuse hindamisel võetakse lisaks töötaja pärast tehtud kulutustele arvesse ka tema abil ettevõttele tulevikus teenitavaid tulusid. Samas pooldavad seda pigem madalama haridustasemega vastajad. Põhjus võib seisneda selles, et nimetatud vastajad võivad olla hiljuti haridust omandanud ning olla seeläbi inimressursside arvestusest rohkem teadlikud, sest eelnevast on selgunud, et nad peavad inimressursside arvestust vajalikumaks ja kasulikumaks kui kõrgema haridustasemega inimesed.

Järgmisele väitele („Töötaja väärtust ettevõtte jaoks näitab juba praegu tema töötasu suurus. Järelikult pole varana kajastamine enam vajalik.“) antud hinnangute põhjal seost haridustasemega ei tulene. Samas on selle väitega kõige enam nõus madalama haridustasemega inimesed ning kõrgeima haridustasemega inimesed sellega eriti ei nõustu. Tõenäoliselt on viimastel suurem töökogemus ning nad oskavad hinnata töötasu ja töötaja väärtuse vahelist seost paremini. Ühtlasi on madalama haridustasemega vastajad rohkem nõus sellega, et töötaja väärtuse leidmise meetodika peaks sõltuma töötaja ametivaldkonnast ja/või tegevusvaldkonnast. Põhjused võivad taas seisneda selles, et nad nooremad ning hiljuti oma haridustaseme omandanud ning on inimressursside arvestusele avatumad kui teised. Samas ei nõustuta haridustasemest olenemata sellega, et samal ametikohal töötavatel inimestel on ühesugune väärtus ettevõtte jaoks.

Üldiselt võib väita, et kui inimressursside arvestusest teadlikkust haridustase otseselt ei mõjuta, siis madalama haridustasemega inimesed on inimressursside arvestusele rohkem avatumad ning oskavad ka sellest saadavaid kasusid kõrgema haridustasemega inimestega võrreldes kõrgemalt hinnata.

3.2.4. Analüüs töökogemuse pikkuse võrdluses

Järgnevas tulemuste analüüsis on alla kaheaastase erialase töökogemusega inimeste vastused liidetud 3-5 aasta pikkuse töökogemusega inimestega, kuna alla kaheaastase töökogemusega vastajaid oli vaid kaks (vt Tabel 5).

Tabel 5. Hinnangud väidetele erialase töökogemuse pikkuse võrdluses

Väide/küsimus	Erialane töökogemus aastates			
	0-5	6-10	11-20	> 21
Kuidas hindate oma teadlikkust inimressurssidest arvestusest?	2,70	3,05	2,77	2,90
Inimressursi kajastamine varana on asjakohane.	2,90	2,74	2,82	2,10
Inimressursside arvestusest saadavad kasud ei ületaks selle rakendamisega kaasnevaid täiendavaid kulusid.	3,50	3,32	3,39	3,38
Inimressursside arvestusest saadava informatsiooni põhjal saavad juhid töötajatega seoses paremini otsuseid vastu võtta.	4,20	3,70	3,76	2,96
Ettevõtte majandusnäitajad paraneksid tänu inimressursi kapitaliseerimisele.	3,67	3,71	2,65	2,52
Inimressursside arvestus teeks erinevate valdkondade ettevõtete aruanded omavahel võrreldavaks.	3,56	2,71	3,00	2,36
Inimressursside arvestus annaks investorile asjakohast informatsiooni ettevõtete kohta.	3,90	3,21	3,48	2,86
Töötajate väärtus on oluline finantsinformatsioon, mida tuleks bilansis kajastada.	3,11	2,68	2,41	2,11
Töötaja väärtust peaks hindama ettevõtteväline inimene.	2,56	2,50	2,53	3,00
Oleksin nõus töötama ettevõttes, kus töötajate väärtust puudutav informatsioon oleks avalik.	3,20	3,11	3,21	3,13
Töötaja väärtuse leidmisel tuleks arvesse võtta vaid temaga seotud kulutusi.	2,78	2,50	2,37	2,31
Töötajate väärtuse hindamisel tuleks arvestada nii töötaja jaoks tehtud kulutusi kui tema abil ettevõttele tulevikus teenitavaid tulusid.	4,33	4,00	3,55	3,39
Töötaja väärtust ettevõtte jaoks näitab juba praegu tema töötasu suurus. Järelikult pole varana kajastamine enam vajalik.	2,22	2,79	2,57	3,19
Töötaja väärtuse leidmise meetodika peaks sõltuma töötaja ametivaldkonnast.	4,00	3,88	3,70	3,17
Töötaja väärtuse leidmise meetodika peaks sõltuma ettevõtte tegevusvaldkonnast.	3,90	3,88	3,32	3,04
Kõikidel samal ametikohal töötavatel inimestel on ühesugune väärtus ettevõtte jaoks.	1,90	2,11	1,90	1,92

Allikas: Autori uuring

Eelolevas tabelis toodud andmete põhjal võib järeldada, et töökogemuse pikkus teadlikkusele inimressursside arvestusest mõju ei avalda. Samas on näha, et ka vähese töökogemusega inimeste teadlikkus teistega võrreldes üpris kõrge. Küll aga selgub esimesele väitele antud hinnanguid vaadeldes, et madalama töökogemusega inimesed peavad inimressursi kapitaliseerimist teistest asjakohasemaks. Põhjuseks võib olla asjaolu, et väiksem töökogemus võib olla seotud hiljutise kõrghariduse omandamisega ja tööturule sisenemisega. Tähelepanuväärne on see, et kõige pikema töökogemusega vastajate keskmine hinnang on

teistest oluliselt madalam. Inimressursside arvestuse kulu-kasu vahekorda käsitlevale väitele antud hinnanguid võrreldes olulisi järeldusi teha ei ole võimalik. Põhjuseks võib olla see, et erinevates gruppides võib olla erineva haridustaseme ja vanusega inimesi, kes on kõnealuses valdkonnas tööle asunud hilisemas eas ja/või on haridus omandatud mõnel muul erialal.

Tulemusi analüüsid selgub, et väiksema töökogemusega vastajad peavad inimressursside arvestusest saadavat informatsiooni juhtidele kasulikumaks. Põhjuseks võib olla see, et nad on inimressursside arvestusele vastuvõtlikumad, nagu eelnevalt on selgunud. Samas on huvitav, et suure töökogemusega inimesed ei pea inimressursside arvestusest saadavat informatsiooni juhtidele vajalikuks. See on kindlasti oluline tähelepanek, kuna nimetatud vastajatel on kõige suurem praktiline töökogemus ning nende hinnangut inimressursside arvestuse vajalikkusest tuleb kindlasti arvestada. Samas ei saa jätta tähelepanuta seda, et suurema töökogemusega inimesed on tõenäoliselt ka vanemas eas ja seetõttu ei pruugi nad olla uutele suundumustele nii avatud.

Järgmise kolme väite, mis väljendavad inimressursside arvestusest tulenevat ettevõtte majandusnäitajate paranemist, erinevate valdkondade ettevõtete aruannete võrreldavaks muutumist ja investorile asjakohase informatsiooni andmist, tulemused näitavad, et taas peavad väiksema töökogemusega vastajad nimetatud kasusid tõenäolisemaks. Põhjused võivad olla samad, mis eelmiste väidete puhul ehk tõenäoliselt on tegemist nooremate ja hiljuti hariduse omandanutega, kes on majandusarvestuse uute teoreetiliste kontseptsioonidega rohkem tuttavad. Ka peavad väiksema töökogemusega inimesed töötajate väärtust bilansis kajastamist väärivaks finantsinformatsiooniks enam (kõrgeima ja madalaima hinnangu vahe on 1 punkt). Samal ajal on väide „töötaja väärtust peaks hindama ettevõtteväline inimene“ kõige kõrgema hinnangu saanud kõige suurema töökogemusega vastajatelt. Nagu ka kõige vanemate vastajate puhul, võib olla põhjus selles, et nad teavad tõenäoliselt oma pikaajalisest töökogemusest tulenevalt kõige paremini seda, et ettevõttesisene inimene ei hindaks nii objektiivselt kui ettevõtteväline inimene. Töökogemusest ei sõltu aga see, kas ollakse nõus töötama töötaja väärtust avalikustavas ettevõttes või mitte.

Esineb seos: mida väiksem töökogemus, seda enam peetakse oluliseks, et töötaja väärtuse hindamisel tuleks peale töötaja pärast tehtud kulutuste arvestada ka tema abil ettevõttele tulevikus teenitavaid tulusid. Samuti esineb seos töökogemuse ja väitele „Töötaja väärtust ettevõtte jaoks näitab juba praegu tema töötasu suurus. Järelikult pole varana

kajastamine enam vajalik.“ antud hinnangu vahel, kus suurema töökogemusega vastajad nõustuvad väitega rohkem. Samas käsitleb väite esimene pool seda, et töötasu näitab töötaja väärtust ettevõtte jaoks. Väiksema töökogemusega vastajate mittenoustumine on siin suurem. Tõenäoliselt on neil värskemad kogemused näiteks palgaläbirääkimistelt.

Samuti esinevad seosed töökogemuse ja selle vahel, et töötaja väärtuse leidmise meetodika peaks sõltuma töötaja ameti- või tegevusvaldkonnast. Mida väiksem töökogemus, seda suurem nõustumine. Ühelt poolt on väiksema töökogemusega inimesed inimressursside arvestusele rohkem avatud ning teisest küljest võivad nad olla sellest rohkem teadlikud. Töökogemuse pikkusest sõltumata ei olda nõus sellega, et kõikidel samal ametikohal töötavatel inimestel on ühesugune väärtus ettevõtte jaoks.

3.2.5. Uuringutulemuste kokkuvõte ja seosed varasemate uuringutega

Uuringutulemusi erinevast küljest analüüsid selgub, et oma teadlikkust inimressursside arvestusest peetakse enamasti keskpäraseks, kuid seoseid teadlikkuse ja vastajat iseloomustava omadusega otseselt luua ei saa. Küll aga on raamatupidajad, nooremad, madalama haridustasemega või väiksema töökogemusega inimesed inimressursside arvestusest rohkem huvitatud pidades seda vajalikumaks kui teised. Üldistatult võib väita, et inimressursi väärtuse mõõtmisel tuleks arvestada nii tehtud kulutusi kui tulevikus saadavaid tulusid ning väärtuse leidmise meetodika peaks sõltuma töötaja ametivaldkonnast ja ettevõtte tegevusvaldkonnast. Samas peetakse ametivaldkonna arvestamist isegi olulisemaks. Vanemad inimesed on inimressursside arvestuse suhtes pessimistlikumad ning ei pea selle rakendamist vajalikuks. Arvestada tuleb ka sellega, et nende haridus on omandatud mõnda aega tagasi ning värskeid tööleasumise kogemusi vähem kui noorematel ametikaaslastel.

Mitmed uuringus osalejad tõid välja selle, et inimressursside arvestuse vajadus sõltub paljuski ettevõtte tegevusalast. Samuti märgiti, et isegi, kui inimressursside arvestusest saadav informatsioon oleks juhtidele kasulik, ei oskaks nad seda ikkagi kasutada. Lisaks toodi välja, et Eesti näitel ei pruugi investor tänu inimressursside arvestusele ettevõtete kohta asjakohast informatsiooni ikkagi saada, kuna sarnaseid ettevõtteid, kellega võrrelda, on vähe. Väidet „Töötaja väärtust ettevõtte jaoks näitab juba praegu tema töötasu suurus. Järelikult pole varana kajastamine enam vajalik.“ kommenteeriti näiteks järgmiselt: „Kuigi ka siinkohal võib info olla mitte kõige täpsem, kui on kehtestatud nn palgatasemed.“ Väite „kõikidel samal ametikohal töötavatel inimestel on ühesugune väärtus ettevõtte jaoks“ puhul toodi välja, et

töövõljalikus on inimestel erinev. Järgnevalt on toodud mõned vastajate poolt toodud kommentaarid inimressursside arvestuse kohta, mida tuleks inimressursside arvestuse arendamisel edaspidi kindlasti arvesse võtta:

- „Ei nõustu, et inimressurssi peaks kajastama bilansilise varana, kuna hetke seadusandlus võimaldab inimestel lahkuda kuu aja jooksul, toomata kaasa mingeid kohustusi või sanktsioone. Küll aga peaks tööandja omama ülevaadet kui palju on kulutused ühe töötaja väljaõppele, asendamisele jne ja seda arvestust pidada pigem bilansiväliselt.“
- „Inimressurssi kui vara mõõtmine objektiivselt oleks liiga keeruline ning täis subjektiivseid hinnanguid. Kuna ettevõtte hindaksid inimressurssi kui väärtust väga erinevalt, siis varana kajastades tekitaks see investorites hoopis segadust juurde.“
- „Majandusnäitajad paraneksid, aga inimressurss varana on nagu firmaväärtus – raskesti defineeritav ja mõõdetav, mis teeb võimalikuks kasumiga manipuleerimise.“
- „Inimressursside kajastamine bilansis võib ju majandusnäitajad paremaks teha, kuid ettevõtte tegelikku (mitte seda, mida bilanss näitab) finantsseisundit ei mõjuta see, kas need ressursid on bilansis või ei.“
- „Inimressurssi parem kajastamine aruannetes teeks eri valdkondade aruanded mõnevõrra paremini võrreldavaks.“
- „Pigem pooldan bilansiväliseid kajastamist tegevusaruandes vms analoogses aruandes; näiteks, mis juhtimisstiile ettevõtte kasutab ja selle mõju majandustulemustele (coaching).“
- „Arvestus pigem bilansivälise, sest kui seda kapitaliseerida bilanssi, siis tegelikkuses ei suuda keegi hinnata, milline see inimressurssi tegelik õiglase väärtus oleks.“
- „Samuti oleks see inimestele pigem demotiveeriv, kui saadakse teada, et mingil elualal tegutsev inimene on rohkem väärt kui mõnel teisel elualal head tööd tegev inimene.“
- „Inimressurss võiks anda infot ettevõtte tulevikupotentsiaali kohta.“
- „Töötaja väärtus kuulub temale endale ja ettevõtte on ainult võimalus seda kasutada.“
- „Ettevõtteväline inimene ei tunne töötajaid töö tegemise seisukohast ega oska nende panust õigesti hinnata.“
- „Avalik lahterdamine ei tekitaks head tunnet kuid ehk aitaks tõsta ka motivatsiooni olla parem? Kuid siiski arvan, et eriti avalik nimekiri oleks lisastressi allikaks.“
- „Kulutused: tihti on töötaja ennast eelnevalt koolitanud või omandanud kogemusi eelmises töökohas.“

- „Inimeste võimed on ikka väga erinevad - suurem kulu ei pruugi kaasa tuua suuremat arengut või siis kasumlikkust ettevõttele.“
- „Ettevõtte jaoks peegeldab väärtust makstav töötasu, seega ei saa aru probleemist.“

Autori poolt läbi viidud uuringu tulemused sarnanevad varem teiste autorite poolt läbiviidud uuringute tulemustega. Ka 2013. aastal Jordaanias läbi viidud uuringus selgus, et inimressursi bilansis kajastamise poolt olid vaid vähesed. Küll aga oldi nõus sellega, et inimressurss on ettevõtte tähtsaim ressurss. Lisaks peeti ka selles uuringus tulevikus teenitavaid tulusid inimressursi väärtuse leidmisel oluliseks. Kokkuvõttes leiti, et otstarbekas oleks avalikustada inimressursiga seonduvat näiteks majandusaasta aruande lisades. (Jaarat 2013, 24-26)

Seoseid on võimalik luua ka 1977. aastal USAs läbiviidud uuringu tulemustega. Selles osalejad leidsid, et inimressursside arvestus ja personaliotsuste tegemine peaksid olema omavahel seotud. Ka käesoleva bakalaureusetöö raames läbiviidud uuringu põhjal võib järeldada, et seda peetakse oluliseks, kuna väitele, mis uuris, kas inimressursside arvestusest saadava informatsiooni põhjal saaksid juhid paremaid töötajatega seotud otsuseid vastu võtta, anti üks kõrgemaid hinnanguid, täpsemalt 3,52. Selgub ka, et inimesed on läbi aja olnud valmis töötama töötaja väärtust avalikustavas ettevõttes. Sarnane on ka see, et nooremad vastajad peavad inimressursi varana kajastamist asjakohasemaks kui vanemad. (Fleming 1977, 26-29)

Kui 2012. aastal Nigeerias läbi viidud uuring tõestas, et ettevõtte finantsnäitajad, täpsemalt ROA, paranevad inimressursi väärtuse kapitaliseerimise tulemusena (Akintoye 2012, 571), siis käesoleva bakalaureusetöö autori poolt läbi viidud uuringus osalejad oskasid seda hinnata suhteliselt keskpäraselt. Põhjus võib seisneda selles, et praktiline kokkupuude inimressursside arvestusega lihtsalt puudub. 2012. aastal Nigeerias teisest läbiviidud uuringust selgus, et inimressursi kapitaliseerimisel on oluline mõju ettevõtte produktiivsusele (Basse, Tapang, 56). Ka käesoleva töö raames läbi viidud uuringus osalejad tõdesid, et töötaja väärtuse avalikustamine võib töötajaid motiveerida ning juhid saaksid inimressursside arvestusest saadava informatsiooni põhjal töötajatega seoses paremaid otsuseid vastu võtta – kõik see parandaks kokkuvõttes ettevõtte produktiivsust.

3.3. Järeldused ja ettepanekud

Uuringu tulemusi ning varasemaid uuringuid võrreldes võib järeldada, et inimressursside arvestust peetakse üldiselt küll vajalikuks ja kasulikuks, ent bilansis varana kajastamist ei pooldata. Pigem soovitatakse inimressurssi puudutava informatsiooni avalikustamist aastaaruande lisades. Uuringus osalejad leidsid, et vaev, mida inimressurssi väärtuse mõõtmiseks teha tuleks, oleks saadava kasuga võrreldes siiski väike. Ühtlasi on inimese väärtuse mõõtmise eetilisus ja subjektiivsus kaheldav, mis võib omakorda probleeme tekitada. Inimressursside arvestuse positiivsetest külgedest toodi välja näiteks ülevaate saamine töötajatega seotud kulutustest ning töötajate motiveerimise võimaluse. Siinkohal teeb töö autor ettepaneku edaspidi uurida inimressursside kajastamise võimalusi majandusaasta aruande eraldi lisas, kus võiks kajastada ettevõtte töötajatega seonduvat informatsiooni enam kui seda praegu nõutakse. Selle oleksid ettevõtete majandusaasta aruanded inimestega seonduvat informatsiooni ühtsetel alustel avalikustades informatiivsemad ja adekvaatsemad.

Nii varasemates uuringutes kui autori poolt läbi viidud uuringus põhjendati inimressursside varana mittekajastamist sellega, et ettevõtte ei saa töötajaid omada. Tegelikult ei ole aga varana arvele võtmiseks omandiõigus oluline. Varaks saab lugeda vaadeldavat objekti siis, kui see osaleb ettevõttes pikema perioodi jooksul tulu teenimisel – seega ei tohiks eristada inimesi teistest ettevõttele tulu teenivatest varaobjektidest, mida või keda juba kapitaliseeritakse. Inimressursside arvestuse arendamiseks soovitab autor edaspidi uurida ka seda, kas ja kuidas toimub jalgpalliklubides mängijate varana arvestamine.

Varana kajastamiseks on oluline selle objekti soetusmaksumus või õiglaselt hinnatav väärtus ning just selle leidmine on inimressurssi puhul problemaatiline. Aga kuna inimressurss on siiski sedavõrd oluline ressurss ettevõtte jaoks, siis oleks õiglane avaldada selle kohta käivat informatsiooni aruannetes enam kui käesoleval hetkel on nõutud.

KOKKUVÕTE

Käesoleva bakalaureusetöö eesmärk oli selgitada välja, milline on inimressursside arvestuse rakendamise võimalikkus ja vajalikkus Eesti finantsarvestuse spetsialistide pilgu läbi ning milline on nende teadlikkus inimressursside arvestusest. Töö eesmärgi saavutamiseks tuli autoril läbi töötada mitmeid allikaid: artikleid, õpikuid, õigusakte ja standardeid ning viia läbi uuring Eesti finantsarvestuse spetsialistide seas.

Inimressursside arvestus on tänasel päeval oluline küsimus, kuna traditsiooniline arvestuspraktika ei arvesta muutunud majanduskeskkonnaga. Kasutatavad arvestuspõhimõtted on rakendatavad eelkõige tootmisettevõtete puhul, kuid tänapäeval on aina enam teenuse osutamisele orienteeritud ettevõtteid, kus peamisteks töö tegijateks on töötajad. Sellest tulenevalt peaks arvestuspõhimõtteid erinevate ettevõtete omapärasid arvestades ümber kujundama ning muutma paindlikumaks.

Töös selgus, et inimressursside arvestust ei ole tänaseni laialdaselt kasutusele võetud. Peamine põhjus on õiglase inimressursi väärtuse leidmise meetodi puudumine ning eetilisus. Välja on pakutud erinevaid meetodeid ja aspekte, mida inimressursi väärtuse leidmisel arvestada, kuid kõigil on ka oma puudused. Lisaks tekivad küsimused inimressursside arvestuse eetilisusest, kuna inimressursside arvestus näib kas liiga drastilise sammuna või inimväärikust solvava võimalusena.

Bakalaureusetööst ilmnes, et inimressursside arvestusest saadav informatsioon on kasulik mitmetele osapooltele otsuste langetamisel ning inimressursi väärtuse arvestamine kogu ettevõtte vara hulgas on õiglane ning kajastab ettevõtte vara adekvaatsemalt kui traditsiooniliste arvestuspõhimõtete kohaselt. Just saadav informatsioon ning erinevate ettevõtete võrreldavaks ning võrdsemaks muutumine on oluline inimressursside arvestuse rakendamist kaaludes.

Autori poolt läbi viidud uuringu tulemustest selgus, et teadlikkus inimressursside arvestusest ei sõltu otseselt inimese ametist, vanusest, töökogemuse pikkusest või omandatud haridustasemest. Üldiselt peetakse oma teadlikkust sellest keskpäraseks või madalaks. Seega autori poolt püstitatud esimene hüpotees „teadlikkus inimressursside arvestusest sõltub

inimese ametist, vanusest, omandatud haridustasemest ja/või töökogemuse pikkusest“ ei leidnud kinnitust.

Teine hüpotees, „inimressursside arvestusest saadav informatsioon on kasulik“, sai autori poolt läbi viidud uuringu tulemusena kinnitatud. Siinjuures tuleb rõhutada, et niisugust informatsiooni peavad olulisemaks just raamatupidajad ning nooremad, madalama haridustasemega ja/või väiksema töökogemusega inimesed. Autor eeldab, et viimati nimetatud on uutele suundumustele rohkem avatud kui teised ning raamatupidajatel on audiitoritest suurem sisuline kokkupuude ettevõtte ja selle omapäradega.

Kolmas hüpotees, mille kohaselt ollakse inimressursside arvestuse suhtes pessimistlikud, sai kinnitatud. Siinkohal eeldas autor, et audiitorid peavad seda raamatupidajatest tänu üldiselt kõrgema nõutud haridustasemele asjakohasemaks, kuid nii see tegelikult polnud. Selgus, et raamatupidajad ning nooremad, madalama haridustasemega ja/või väiksema töökogemusega inimesed pidasid inimressursside arvestust asjakohasemaks.

Autor leiab, et töö eesmärk on saavutatud. Töös on esitatud laiapõhjaline ülevaade inimressursside arvestuse olemusest, selle kasutamisest ning spetsialistide arvamusest sellest. Autori seisukoht on, et olgugi, et finantsarvestuse spetsialistid on inimressursside arvestuse suhtes pessimistlikud, tuleks seda siiski rakendada, kuid bilansiväliselt, nagu mitmel pool on soovitatud ning mida ka käesoleva töö raames läbi viidud uuringus osalejad soovitasid. Sellest tulenevalt teeb autor ettepaneku uurida edaspidi inimressursside arvestusest saadava informatsiooni kasulikkust potentsiaalsete infotarbijate seas ning uurida, kuidas võiks toimuda inimressursi bilansiväline arvestus. Samuti soovitab autor uurida, kas ja kuidas toimub jalgpalliklubides mängijate varana kajastamine. Seejärel saaks panna paika ühtsed nõudmised, mida töötajatega seoses edaspidi majandusaasta aruandes ettevõtetal avalikustada tuleks.

VIIDATUD ALLIKAD

- Akintoye, I.R. (2012). The Relevance of Human Resource Accounting to Effective Financial Reporting. – *International Journal of Business Management & Economic Research*, vol. 3, no. 4, pp. 566-572.
- Alver, J., Alver, L. (2009). *Finantsarvestus: Põhikursus. 2. täiend tr.* Tallinn: Deebet.
- Avazzadehfath, F., Raiashekar, H. (2011). Decision-Making Based on Human Resource Accounting Information and Its Evaluation Method. – *Asian Journal of Finance & Accounting*, no. 1, pp. 1-13.
<http://www.macrothink.org/journal/index.php/ajfa/article/view/883> (03.05.2014)
- Bassey, B.E., Tapang, A.T. (2012). Capitalized Human Resources Cost and Its Influence on Corporate Productivity: A Study of Selected Companies in Nigeria. – *International Journal of Financial Research*, no. 2, pp. 48-59.
- Bullen, M.L., Eyler, K.-A. (2010). Human resource accounting and international developments: implications of measurement of human capital. – *Journal of International Business and Cultural Studies*, vol. 3, pp. 1-16.
<http://www.aabri.com/manuscripts/09342.pdf> (03.05.2014)
- Ebersberger, S.A. (1981). Human Resources Accounting: Can We Afford It? – *Training & Development Journal*, vol. 35, issue 8, pp. 37-40.
- Flamholtz, E. (1972). Human Resource Accounting: A Review of Theory and Research. – *Academy of Management Proceedings*, pp. 174-177.
- Fleming, M.M.K. (1977). Behavioral implications of human resource accounting: a survey of potential problems. – *Human Resource Management*, no. 2, pp. 24-29.
- Jaarat, K.J. (2013). Human Resources Accounting Between Recognition and Measurement: An Empirical Study. – *Journal of Business Studies Quarterly*, vol. 5, issue 2, pp. 15-40.
- Kallas, K. (2002). *Majandusarvestus & finantsjuhtimine: Aktuaalseid probleeme Eesti Vabariigis IV.* Tallinn: AS Atlex.
- Kallas, K., Garmider-Laur, E. (2001). *Majandusarvestus & finantsjuhtimine: Aktuaalseid probleeme Eesti Vabariigis II.* Tallinn: AS Atlex.

- Kallas, K., Garmider-Laur, E. (2001). *Majandusarvestus & finantsjuhtimine: Aktuaalseid probleeme Eesti Vabariigis III*. Tallinn: AS Atlex.
- Kashive, N. (2013). Importance of Human Resource Accounting Practices and Implications of Measuring Value of Human Capital: Case study of Successful PSUs in India. – *Journal of Case Research*, vol. 4, issue 2, pp. 113-144.
- Lee, M.H. (2010). Evaluation of annual reports on human resource disclosure using content analysis. – *UNITAR e-Journal*, vol. 6, issue 1, pp. 38-52.
- Materiaalne ja immateriaalne põhivara. (2011). RTJ 5. Tallinn: Raamatupidamise Toimkond.
- Powell, J.D., Sciallo, H.A., Mattsone, G. (1976). Human Resource Accounting: Why The Delay? – *Journal of Management*, vol. 2, issue 2, pp. 25-31.
- Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20.11.2002.a – RT I 2002, 102, 600.
- Rhode, J.G., Lawler III, E.E., Sundem, G.L. (1976). Human Resource Accounting: A Critical Assessment. – *Industrial Relations*, vol. 15, issue 1, pp. 13-25.
- Steen, A., Welch, D. (2011). Are Accounting Metrics Applicable to Human Resources? The Case of Return on Investment in Valuing International Assignments. – *Australasian Accounting Business & Finance Journal*, no. 3, pp. 57-72.
- Üksvärav, R. (2008). *Organisatsioon ja juhtimine*. 4. täiend tr. Tallinn: TTÜ Kirjastus.

SUMMARY

THE PRESENT SITUATION AND DEVELOPMENT PERSPECTIVES OF HUMAN RESOURCE ACCOUNTING: A SURVEY OF OPINIONS OF THE ACCOUNTING SPECIALISTS IN ESTONIA

Marit Metsamägi

Economic development has reached to a stage in which there are more and more organisations that are focused on rendering a service to the contrary of traditional accounting practise which has been worked out considering manufacturing companies. Managers use to say that their workforce is the most important resource for the organisation. Meanwhile everything related to this important resource are considered as costs that reduce current year profit instead of capitalising the costs and future earnings of their workers. These two are the main reasons for the choice of the subject.

Author finds that the theme of this paper is relevant because the current accounting practise does not calculate the needs of service rendering organisations which number is increasing consistently and that humans are such a important part of the productivity of companies. The aim of this work is to research the essence, necessity and implementation possibilities of human resource accounting according to the opinions of accounting specialists in Estonia and how aware of human resource accounting they are.

This paper is divided into three chapters. The first part concentrates on the concept of human resource accounting. The first chapter looks at the essence of it and the information that human resource accounting would give and what are the possibilities of measuring human resource value.

The second part looks at some researches which had been carried out by other authors before. It shows what has been the opinion of human resource accounting in the course of time, how are human resource and productivity of organisation related and how human

resource accounting impacts the return of assets indicator. Moreover, it gives an overview what are the current requirements of human resource disclosures in annual report in Estonia.

Last part of this paper is about opinions of accounting specialists in Estonia and their awareness of human resource accounting. It is based on a survey the author carried out among accounting specialists in Estonia. One question and 15 arguments were introduced in the questionnaire and were asked to evaluate in 5-ball system. The results indicate that the awareness of human resource accounting is quite low and the awareness is not related to the person's job, age, education nor work experience.

Moreover, it turned out that accountants, younger people and people having lower education and smaller work experience consider the information that human resource accounting would give more relevant than auditors, older people, people having higher education or bigger work experience think. In addition, they are more opened to human resource accounting too. The analysis shows that people are generally pessimistic about the idea of human resource accounting.

Author finds that the reason of the pessimism about human resource accounting is the low awareness of it. All in all, the paper provides us with the knowledge that the information human resource accounting gives could be relevant for investors and managers. Therefore, it should be taken into consideration. Because of the sophisticated measuring of human resource value, it would be advisable for not capitalising human resource and should be done in off-balance sheet and disclose this information in a specific appendix in annual report. Therefore the author suggests defining general requirements for doing this.

Author finds that the research has theoretical and practical value for people who would like to find out more about human resource accounting in Estonian and for people who work on the accounting standards giving them some new ideas.

LISAD

Lisa 1. Inimressursi väärtuse arvestamine vararentaabluse arvutamisel Nigeeria panga näitel

Tabel 1. Vararentaabluse näitaja protsentides inimressursi väärtuse arvestamisel kogu vara väärtuse hulgas ja ilma

Aasta	Inimressursi väärtust arvestades	Inimressursi väärtust mitteamvestades
2006	2,67	2,57
2005	2,86	2,71
2004	4,07	3,78
2003	4,59	4,34
2002	4,34	4,10

Allikas: Akintoye 2012, 571

Lisa 2. Küsimustik

Hea vastaja!

Olen Tallinna Tehnikaülikooli majandusteaduskonna äranduse eriala 3. kursuse üliõpilane Marit Metsamägi ning pöördun Teie poole palvega vastata minu poolt koostatud küsimustikule, mille teemaks on inimressursside arvestuse vajalikkus ja rakendamine Eestis raamatupidamisega kokkupuutuvate inimeste pilgu läbi. Küsimustikule vastamine on anonüümne ning võtab aega umbes 5 minutit.

Olen Teile väga tänulik, kui leiate vastamiseks aega, aidates nii kaasa minu bakalaureusetöö valmimisele.

Kui Teil tekib küsimusi, ettepanekuid või kui soovite tutvuda uuringutulemustega, palun kontakteeruda e-maili teel: marit.metsamagi@gmail.com.

Head vastamist!

Sobivaimale vastusevariandile tõmmata ring ümber.

Olen (võimalus valida mitu):

- Üliõpilane
- Raamatupidaja
- Audiitor
- Finantsjuht
- Muu

Vanus:

- ... – 25
- 26 – 30
- 31 – 40
- 41 – 50
- 51 – ...

Omandatud haridustase:

- Kesk-, keskeriharidus
- Rakenduskõrgharidus
- Bakalaureusekraad
- Magistrikraad
- Doktorikraad

Töökogemus raamatupidamisvaldkonnas aastates:

- 0 – 2
- 3 – 5
- 6 – 10
- 11 – 20
- 21+

Kuidas hindate oma teadlikkust inimressursside arvestusest?

1 – ei ole kuulnudki, 2 – vähe, 3 – nii ja naa, 4 – hea, 5 – väga hea

Väited 5-palli süsteemis: 1 – ei ole üldse nõus, 5 – nõustun täielikult, X – ei oska vastata. Sobivaima vastusevariandi tähisele tõmmata ring ümber. Soovi korral palun oma seisukohta selgitada.

Inimressursi kajastamine varana on asjakohane. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Inimressursside arvestusest saadavad kasud ei ületaks selle rakendamisega kaasnevaid täiendavaid kulusid. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Inimressursside arvestusest saadava informatsiooni põhjal saavad juhid töötajatega seoses paremini otsuseid vastu võtta. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Ettevõtte majandusnäitajad paraneksid tänu inimressursi kapitaliseerimisele. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Inimressursside arvestus teeks erinevate valdkondade ettevõtete aruanded omavahel võrreldavaks. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Inimressursside arvestus annaks investorile asjakohast informatsiooni erinevate ettevõtete kohta. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Töötaja väärtus on oluline finantsinformatsioon, mida tuleks bilansis kajastada. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Töötajate väärtust peaks hindama ettevõtteväline inimene. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Oleksin nõus töötama ettevõttes, kus töötajate väärtust puudutav informatsioon oleks avalik. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Töötaja väärtuse leidmisel tuleks arvesse võtta vaid temaga seotud kulutusi. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Töötaja väärtuse hindamisel tuleks arvestada nii tehtud kulutusi kui tema abil ettevõttele tulevikus teenitavaid tulusid. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Töötaja väärtust ettevõtte jaoks näitab juba praegu tema töötasu suurus. Järelikult pole varana kajastamine enam vajalik. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Töötaja väärtuse leidmise metoodika peaks sõltuma töötaja ametivaldkonnast. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Töötaja väärtuse leidmise metoodika peaks sõltuma ettevõtte tegevusvaldkonnast. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Kõikidel samal ametikohal töötavatel inimestel on ühesugune väärtus ettevõtte jaoks. [1-5]

Selgitus: [tekstiväli]

Arvamused ja tähelepanekud inimressursside arvestuse kohta:

[tekstiväli]