

Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto

OKM/8/500/2013

30.12.2014

1	AMMATTIKORKEAKOULUJEN TALOUSHALLINNON KOODISTO	3
2	AMMATTIKORKEAKOULUJEN TILINPÄÄTÖSRAPORTOINTI.....	4
3	AMMATTIKORKEAKOULUJEN LIIKETOIMINTA	5
3.1	Ammattikorkeakoulun julkinen tehtävä	5
3.2	Ammattikorkeakoulujen harjoittama liiketoiminta	6
3.3	Liiketoiminnan esittäminen tilinpäätöksessä	8
4	TULOSLASKELMA	9
4.1	Ammattikorkeakoulujen tilinpäätösraportoinnin tuloslaskelmakaava	9
4.2	Liikevaihto ja toiminnan muut tuotot	11
4.3	Materiaalit ja palvelut	11
4.4	Poistot	12
4.5	Henkilöstökulut	12
4.6	Toiminnan muut kulut	12
4.7	Rahoitustuotot ja –kulut	12
4.8	Satunnaiset erät ja tilinpäätössiirrot	12
	Ammattikorkeakoulujen kohdalla tilinpäätössiirrot ovat esimerkiksi rahastojen muutoksia.	13
4.9	Tuloslaskelman erityiskysymyksiä	13
4.9.1	Avustustuottojen kirjaaminen.....	13
4.9.2	Monivuotisten projektien käsittely kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä	13
4.9.3	Lahjoitustuottojen kirjanpidollinen käsittely.....	14
5	TASE	14
5.1	Sijoitusomaisuuden arvostaminen.....	16
5.2	Oman pääoman erät	17
5.2.1	Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	17
5.2.2	Omakatteisten ja sidotun pääoman rahastojen esittäminen taseessa	17
5.2.3	Muu käyttötarkoitukseltaan sidottu rahasto	19
5.3	Vapaat rahastot.....	19
6	RAHOITUSLASKELMA	20
7	TILINPÄÄTÖKSEN LIITETIEDOT	22
7.1	Liikevaihdon, toiminnan muiden tuottojen ja toiminnan muiden kulujen erittelyt liitetiedoissa 22	
7.1.1	Liikevaihdon erittely.....	22
7.1.2	Toiminnan muiden tuottojen erittely	23
7.2	Ammattikorkeakoulun toiminnot ja toimintokohtainen erittely tuotoista ja kuluista	23
7.2.1	Toiminnot	23
7.2.2	Toimintokohtaisen erittelyn kaava	25
	Tiedot liiketoiminnasta.....	27
7.3	Sijoitustoiminta	29
8	TOIMINTAKERTOMUS.....	29
9	ARVONLISÄVEROKOMPENSAATIO.....	32
9.1	Yleiset perusteet	32
9.2	Hankkeiden arvonnlisäverokompensaatiot.....	33
9.3	Liiketoiminnan arvonnlisäveromenot.....	33
10	AMMATTIKORKEAKOULUJEN TALOUSTIETOJEN TIEDONKERUU	34
11	Säädös- ja ohjeviittaukset	34
	LIITE 1 Toiminnan muut kulut -ryhmittely	36
	LIITE 2 Suorat kustannukset/vyörytykset.....	39
	LIITE 3 Ohjauksen alaluokitus taloustiedonkeruussa	41

1 AMMATTIKORKEAKOULUJEN TALOUSHALLINNON KOODISTO

Tämä koodisto ei koske Poliisiammattikorkeakoulua, joka toimii Sisäministeriön alaisuudessa valtion talousarviotaloudessa. Koodisto ei myöskään koske Högskolan på Åland, joka kuuluu Ahvenanmaan maakuntahallinnon alaisuuteen.

Lakia, asetusta tai yleisohjetta koskevat yksilöintitiedot esitetään mainittaessa viitattava lähde ensimmäisen kerran. Sivulla 34 esitetään yksilöintitiedot sisältävä luettelo käytetyistä lähteistä.

Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto sisältää ammattikorkeakoulujen ja opetus- ja kulttuuriministeriön yhdessä valmistelemat periaatteet, joiden mukaisesti ammattikorkeakoulut järjestävät taloushallintonsa sekä yhtenäiset tilinpäätösraportoinnin käytännöt ammattikorkeakoulujen rahoitusvastuun siirtyessä kokonaan valtiolle. Yhteistyössä valmisteltu koodisto myös vähentää tarpeita ohjata tiedonkeruuta asetuksin tai muulla lainsäädännöllä.

Lähtökohtana koodiston laadinnassa on pidetty sitä, että rahoitusvastuun siirtyessä valtiolle 1.1.2015 kaikki opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnonalaan kuuluvat ammattikorkeakoulut ovat osakeyhtiömuotoisia, ammattikorkeakoululaissa määriteltyjä oikeushenkilöitä, jotka noudattavat kirjanpitolakia (1336/1997) ja kirjanpitoasetusta (1339/1997).

Uudistuvien ammattikorkeakoulujen ohjaus edellyttää ohjaukseyhtymien kehittämistä erityisesti talouden seurannan osalta. Opetus- ja kulttuuriministeriön seuranta rakentuu pääosin ammattikorkeakoulujen lakisääteisen tilinpäätösraportoinnin tuottamien tietojen pohjalle. Opetus- ja kulttuuriministeriön seurannalla tuetaan ennakointiin ja riskien hallintaan perustuvaa pitkäjänteistä ja kestävästä ammattikorkeakoulujen talouden hoitoa. Opetus- ja kulttuuriministeriö seuraa myös, että opetus- ja kulttuuriministeriön ammattikorkeakoulujen toimintaan osoittama rahoitus ei kohdennu liiketoimintaan.

Ammattikorkeakoululain 45 §:n mukaan ammattikorkeakoulun tulee toimittaa opetus- ja kulttuuriministeriölle sen määräämät koulutuksen ja tutkimuksen arvioinnin, kehittämisen, tilastoinnin ja muut seurannan ja ohjauksen edellyttämät tiedot ministeriön päättämällä tavalla.

Opetus- ja kulttuuriministeriö edellyttää ammattikorkeakouluilta ohjauksen ja tilivelvollisuuden edellyttämiä tietoja osana tilinpäätösraportointia. Opetus- ja kulttuuriministeriö käyttää omien tiedonkeruidensa lisäksi seurannassa hyväksi tilastokeskuksen keräämiä tietoja (opiskelija- ja tutkintotiedonkeruut, tutkinnon suorittaneiden sijoittumistiedot sekä t&k –toiminnan tiedonkeruut), opetushallituksen toimittamia tietoja opiskelijavalinnoista sekä Cimon toimittamia tietoja opiskelijaliikkuvuudesta. Tiedot koskevat siten mm. ministeriön ja ammattikorkeakoulun välisen sopimuksen mukaisia toiminnan määrällisten tavoitteiden ja tehokkuutta kuvaavien tunnuslukujen toteutumatietoja. Vuotuisen raportoinnin kokonaisuutta kuvataan kohdassa 8. Toimintakertomus. Opetus- ja kulttuuriministeriön tiedonkeruun käsikirjasta käy yksityiskohtaisesti ilmi opetus- ja kulttuuriministeriön tiedonkeruun kokonaisuus.

Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodistolla pyritään varmistamaan ammattikorkeakoulujen taloutta kuvaavien tietojen vertailukelpoisuus luomalla yhtenevät toimintatavat ammattikorkeakoulujen tilinpäätöskäytäntöihin, sikäli kun kirjanpitolainsäädäntö tarjoaa useampia käytänteitä. Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon ja tilinpäätöslaskelmien koodisto on ammattikorkeakoulujen ja opetus- ja kulttuuriministeriön välistä ohjauksuhdetta tukeva ja läpinäkyväksi tekevä järjestelmä, jossa määritellään ammattikorkeakoulusektorille muun muassa taloudenpidon lähtökohdat ja yhtenäiset raportointimallit. Taloushallinnon koodiston kehittämisessä huomioidaan myös kytkennät korkeakoulujen tiedonkeruuseen ja tietovarastoon (Vipunen –tietokanta).

Taloushallinnon koodistossa ei oteta kantaa ammattikorkeakoulujen verotukseen liittyviin kysymyksiin, koska verotusasiat ja niiden ohjeistus kuuluvat verohallinnon tehtäviin.

Opetus- ja kulttuuriministeriö ylläpitää koodistoa ja kehittää sitä yhteistyössä ammattikorkeakoulujen kanssa.

Opetus- ja kulttuuriministeriö vahvistaa ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodiston noudatettavaksi ammattikorkeakoululain 45§:n perusteella.

2 AMMATTIKORKEAKOULUJEN TILINPÄÄTÖSRAPORTOINTI

Kirjanpitolain mukaan jokainen, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa, on tästä toiminnastaan kirjanpitovelvollinen.

Kirjanpitolain ja -asetuksen mukaisesti kirjanpitovelvollisen on laadittava tilikaudelta tilinpäätös, joka sisältää 1) tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan **taseen**, 2) tuloksen muodostumista kuvaavan **tuloslaskelman**, 3) **rahoituslaskelman** sekä 4) taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä olevat tiedot (**liitetiedot**). Tilinpäätös sisältää myös **toimintakertomuksen**, jossa annetaan tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista. Tilinpäätös ja toimintakertomus sekä luettelo kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista samoin kuin tieto niiden säilytystavoista on kirjoitettava sidottuun tai välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen sidottavaan tasekirjaan, jonka sivut tai aukeamat on numeroitava (KPL 3:8 §).

Tilinpäätökseen sisältyvässä tuloslaskelmassa kuvataan kirjanpidollisen tuloksen muodostumista. Toimintakertomuksessa käydään lyhyesti läpi ammattikorkeakoulujen toiminnan tulokseen liittyviä näkökohtia.

Ammattikorkeakoulun konsernitilinpäätöstä koskevat kirjanpitolain säännökset konsernitilinpäätöksestä ja sen laatimisesta, mikäli ammattikorkeakoululla on kirjanpitolain määrittelemä määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (kohdeyritys). Ammattikorkeakoulun konsernitilinpäätöksen laadinnassa sovelletaan Kirjanpitolautakunnan konsernitilinpäätöksen laatimisesta antamaa yleisohjetta (7.11.2006).

Tässä asiakirjassa esitetään ammattikorkeakoulujen tilinpäätöksissä käytettävät tilinpäätöslaskelmakaavat ja niitä täydentävien opetus- ja kulttuuriministeriön asettamien liitetietojen vaatimukset. Tilinpäätöslaskelmien eria käsitellään niiltä osin, kuin on katsottu kirjanpitolain ja kirjanpitoasetuksen määritelmiä täydentävän lisäinformaation olevan tarpeellista. Koodistossa esitetyt tilinpäätöslaskelmakaavat on laadittu ministeriön tiedonkeruun ja Vipunen -tietokannan näkökulmasta mahdollisimman kattavina. Ammattikorkeakoulu voi esittää tiedot sellaisella tarkkuudella, joka on ammattikorkeakoulun toiminnan laajuus huomioon ottaen tarkoituksenmukaista.

Kirjanpitolain 1 luvun 4 §:n mukaan tilikausi on 12 kuukautta. Ammattikorkeakoululaissa ei ole säädetty ammattikorkeakoulujen tilikaudesta, mutta opetus- ja kulttuuriministeriö ja ammattikorkeakoulut ovat sopineet osana taloushallinnon koodiston valmistelua, että ammattikorkeakoulujen tilikausi on kalenterivuosi. Lakisääteisen julkistamisen lisäksi ammattikorkeakoulu voi julkistaa tilinpäätöksensä ja toimintakertomuksensa haluamallaan tavalla.

Kirjanpitolain mukainen tilinpäätösraportointi liitteineen ja koodistossa määriteltyine lisäerittelyineen tuottaa opetus- ja kulttuuriministeriön seurantarapeiden kannalta varsin kattavat tiedot ammattikorkeakoulujen kannattavuuden, omavaraisuuden ja maksuvalmiuden seurantaan. Tilinpäätöstietojen lisäksi ammattikorkeakoulut toimittavat taloutta ja toimintaansa kuvaavia tietoja viranomaispyyntöjen ja opetusministeriön muun tiedonkeruun mukaisesti.

Tiedonkeruun käsikirja vahvistetaan tammikuussa 2015. Sen mukaiset tiedot kerätään keväällä 2016 koskien vuotta 2015.

Opetus- ja kulttuuriministeriö ottaa ohjauksessa ja tiedonkeruissa käyttöön uuden alaluokituksen vuodesta 2016 lähtien. Luokitus tulee korvaamaan aiemmin käytetyn opetushallinnon 2002 koulutusaluokituksen. Uusi alaluokitus vahvistetaan lopullisesti kesällä 2015. Luokituksen taustalla on kansainvälinen ISCED-koulutusaluokitus. Ammattikorkeakoulujen taloustiedonkeruissa uutta alaluokitusta tullaan käyttämään jo vuotta 2015 koskevissa tiedonkeruissa vuonna 2016 johtuen taloushallinnon koodiston uudistamisesta 2015. Alakohtaisesti kerätään tiedot kokonaiskustannuksista (=kulut toimintokohtaisessa erittelyssä) alatoiminnoittain koulutuksesta ja t&k- toiminnasta sekä toiminnon tasolla muusta yhteiskunnallisesta toiminnasta. Liitteessä 3 esitetään alaluokituksen luonnos, johon oletetaan tulevan vain vähäisiä muutoksia vahvistamisen yhteydessä.

3 AMMATTIKORKEAKOULUJEN LIIKETOIMINTA

Lähtökohtana on, että ammattikorkeakoulun julkiseen tehtävään (perustehtävä) tarkoitettua rahoitusta ei voi kohdistaa ammattikorkeakoulun liiketoimintaan. Käsitteiden selkeyttämiseksi kappaleissa 3.1. ja 3.2 pyritään määrittelemään ammattikorkeakoulujen julkisen tehtävän ja liiketoiminnan sisältöä.

3.1 Ammattikorkeakoulun julkinen tehtävä

Ammattikorkeakoulujen tehtävät on määritelty ammattikorkeakoululain 4 §:ssä. Lain 6 §:ssä on määräykset yhteistyöstä toimintaympäristön kanssa. Lain 10 §:ssä on määräykset ammattikorkeakoulun koulutustehtävistä.

4 § Ammattikorkeakoulujen tehtävät

Ammattikorkeakoulujen tehtävänä on antaa työelämän ja sen kehittämisen vaatimuksiin sekä tutkimukseen, taiteellisiin ja sivistyksellisiin lähtökohtiin perustuvaa korkeakouluopetusta ammatillisiin asiantuntijatehtäviin ja tukea opiskelijan ammatillista kasvua.

Ammattikorkeakoulun tehtävänä on lisäksi harjoittaa ammattikorkeakouluopetusta palvelevaa sekä työelämää ja aluekehitystä tukevaa ja alueen elinkeinorakennetta uudistavaa tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoimintaa sekä taiteellista toimintaa. Tehtäviään hoitaessaan ammattikorkeakoulujen tulee edistää elinikäistä oppimista.

6 § Yhteistyö toimintaympäristön kanssa

Ammattikorkeakoulun tulee tehtäviään suorittaessaan olla erityisesti omalla alueellaan yhteistyössä elinkeino- ja muun työelämän sekä suomalaisten ja ulkomaisten korkeakoulujen samoin kuin muiden oppilaitosten kanssa.

8 § 2 mom. ammatillinen opettajankoulutus

Toimiluvassa määrätään oikeudesta järjestää ammattikorkeakoulujen ja ammatillisen koulutuksen opettajille ja opettajiksi aikoville tarpeellista opettajankoulutusta ammattikorkeakoulussa (ammatillinen opettajankoulutus).

10§ Ammattikorkeakoulussa annettava opetus

Ammattikorkeakoulussa annetaan sille myönnetyn toimiluvan rajoissa korkeakoulututkintoon johtavaa opetusta ja ammatillista opettajankoulutusta. Lisäksi ammattikorkeakoulu voi järjestää tutkintojen osia sisältävää koulutusta avoimena ammattikorkeakouluopetuksena tai muutoin erillisinä opinnoina sekä ammatillisia erikoistumisopinnoita ja muuta aikuiskoulutusta. Ammattikorkeakoulu antaa todistuksia ammattikorkeakoulussa suoritetuista opinnoista. Ammattikorkeakoulun antamista todistuksista säädetään valtioneuvoston asetuksella.

Avoimena ammattikorkeakouluopetuksena tai muutoin erillisinä opintoina voidaan suorittaa ammattikorkeakoulututkintoon ja ylempään ammattikorkeakoulututkintoon kuuluvia opintoja, joiden suorittamiseen opiskelija on saanut ammattikorkeakoululta ajallisesti ja sisällöllisesti rajatun opinto-oikeuden.

Ammattikorkeakoulu voi järjestää maahanmuuttajille maksutonta koulutusta, jonka tavoitteena on antaa kielelliset ja muut tarvittavat valmiudet ammattikorkeakouluopintoja varten. Koulutuksen laajuudesta voidaan säätää valtioneuvoston asetuksella.

Edellä olevan perusteella ammattikorkeakoulun julkiseen tehtävään voidaan katsoa kuuluvaksi

- korkeakoulututkintoon johtava koulutus
- ammattikorkeakouluopetusta palveleva sekä työelämää ja aluekehitystä edistävä ja alueen elinkeinorakennetta uudistava tutkimus- ja kehitystyö (tulokset pääosin julkisia),
- ammatillinen opettajankoulutus,
- tutkintojen osat: avoin ammattikorkeakouluopetus ja erilliset opinnot (opiskelija saanut ammattikorkeakoululta ajallisesti ja sisällöllisesti rajatun opinto-oikeuden),
- maahanmuuttajien maksuton koulutus,
- toiminta, josta opiskelijoilta voidaan periä maksuasetuksen mukaisia maksuja
- ESR-rahoitteiset koulutushankkeet tai vastaavasti muut julkisesti avustetut koulutushankkeet niiltä osin, kun ulkopuolinen rahoitus ei toimintaa kata
- lakisääteisen koulutustoiminnan yhteydessä harjoitettu liiketoiminta siltä, kun tuotot eivät kata kuluja

Ammattikorkeakoulujen yhteiskunnallista vuorovaikutusta toteutetaan yllä mainittujen perustehtävien kautta, ja tehtävä on siten osa ammattikorkeakoulujen julkista tehtävää, joka rahoitetaan perusrahoituksella.

Ammattikorkeakouluilla on asetuksen perusteella oikeus periä maksuja eräistä tehtävistään (Valtioneuvoston asetus ammattikorkeakoulujen toiminnassa perittävistä maksuista 1230/2009, joka on tarkoitettu uudistaa 1.1.2015 lukien). Maksut kattavat palvelun tuottamisesta aiheutuvat kustannukset vain osittain, ja siten palvelun tuottamiseen käytetään julkisia varoja. Tämä asetuksessa määritelty palvelutoiminta katsotaan ammattikorkeakoulun perustoimintaan liittyväksi toiminnaksi, johon voidaan kohdentaa ammattikorkeakoulun perusrahoitusta. Näin ollen kyse ei ole liiketoiminnasta.

EY-tuomioistuin on katsonut julkisen koulutusjärjestelmän ylläpitämisen valtiolle kuuluvaksi koulutuspoliittiseksi velvollisuudeksi, eikä valtio esimerkiksi korkeakouluja ylläpitäessään harjoita taloudellista etua tavoittelevaa toimintaa.

3.2 Ammattikorkeakoulujen harjoittama liiketoiminta

Liiketoiminnan käsitettä käytetään tässä yhteydessä yleiskäsitteenä, joka ei ole suoraan johdettavissa arvonlisäverotusta tai tuloverotusta koskevasta lainsäädännöstä. Käsitteellä pyritään määrittelemään ammattikorkeakoulun liiketoiminta suhteessa julkisesti rahoitettuun tehtävään.

Lähtökohtana on, että ammattikorkeakoulujen taloudellisessa toiminnassa otetaan huomioon EU:n kilpailu- ja valtiontukisääntöjen periaatteet. Näihin periaatteisiin sisältyvän ristiinsubventointikiellon mukaan ammattikorkeakoulun liiketoimintaa ei voida tukea julkisin varoin. Valtion ammattikorkeakoululle antama perusrahoitus voidaan kohdistaa vain ammattikorkeakoulun julkiseen tehtävään.

Näin ollen julkiseen tehtävään sisältyvien toimintojen lisäksi (julkinen tehtävä ja maksuasetuksessa mainitut tehtävät) ammattikorkeakoulu voi myydä koulutus-, tutkimus-, konsultointi- ja muita palveluja sekä aineita ja tarvikkeita liiketaloudellisin periaattein. Tämä toiminta on ammattikorkeakoulun liiketoimintaa, jonka tappiota ei voida kattaa ammattikorkeakoululle kohdennetulla valtion rahoituk-

sella. Liiketoiminta voi olla tuloverolaisissa tarkoitettua elinkeinotoimintaa, arvonlisäverolaisissa tarkoitettua liiketoimintaa tai muuta kuin verolaisissa tarkoitettua liike- tai elinkeinotoimintaa.

Liiketaloudellisin periaattein myytävillä tutkimuspalveluilla tarkoitetaan tilaustutkimuksia, joissa tutkimustuloksiin liittyvät oikeudet jäävät ammattikorkeakoulun ulkopuoliselle taholle.

Julkiseen tehtävään kuulumattomia muita koulutuspalveluita kuten esim. täydennyskoulutuspalveluita tarjotaan markkinoilla rajoittamattomalle asiakaskunnalle voittoa tavoittelevasti tai omakustannushintaan. Tämä muiden koulutuspalveluiden myynti katsotaan aina ammattikorkeakoulun liiketoiminnaksi. Toiminta ei siten ole julkisen perusrahoituksen piiriin kuuluvaa ammattikorkeakoulun julkista tehtävää.

, josta tulee periä vähintään kustannukset kattava hinta, on ammattikorkeakoulun liiketoimintaa.

Ammattikorkeakoululain 13 §:n mukaan ammattikorkeakoulu voi järjestää opiskelijaryhmälle korkeakoulututkintoon johtavaa opetusta niin, että koulutuksen tilaa ja rahoittaa Suomen valtio, toinen valtio, kansainvälinen järjestö, suomalainen tai ulkomainen julkisyhteisö, säätiö tai yksityinen yhteisö (tilauskoulutus).

Ammattikorkeakoulun on perittävä tilauskoulutuksen järjestämisestä vähintään siitä aiheutuvat kustannukset kattava maksu. Tilauskoulutus katsotaan ammattikorkeakoulun liiketoiminnaksi.

Liiketoimintaa tarkastellaan koodistossa EU-säädösten ristiinsubventiokiellon näkökulmasta ja määrittelyn avulla pyritään erottamaan liiketoiminta valtion rahoittamasta toiminnasta. Verohallinto puolestaan tarkastelee elinkeinotoimintaa tuloverolain näkökulmasta ja liiketoimintaa arvonlisäverotuksen näkökulmasta. Huomionarvoista on lisäksi se, etteivät tuloverolain elinkeinotoiminta – käsite ja arvonlisäverolain liiketoiminta – käsite vastaa toisiaan.

Liiketoiminnan (liiketoiminta yleiskäsitteenä) tunnusmerkkejä ammattikorkeakouluissa on esimerkiksi:

- toiminta, joka ei ole ammattikorkeakouluille lakisääteistä,
- toiminta markkinoilla kilpailutilanteessa,
- toiminta, jota muutkin voivat tarjota (esim. yritykset),
- toiminta, jonka tavoitteena on voiton tuottaminen,
- toiminta, jonka tavoitteena on muunlaisen taloudellisen hyödyn tavoittelemine (myös omakustannushintainen),
- toiminta, jonka tavoitteena on arvon tuottaminen asiakkaalle ja se on vastikkeellista,

Ammattikorkeakoulujen liiketoimintaa ovat esimerkiksi:

- Yrityksille räätälöity henkilöstökoulutus,
- työvoimapolitiittinen koulutus,
- täydennyskoulutus ja muu maksullinen koulutus,
- tilauskoulutus (AMKL 13 §),
- koulutus/palvelut julkisella tuella rahoitetussa hankkeessa, jossa ammattikorkeakoulu ei ole toteuttajana vaan koulutuksen/palvelun myyjänä,
- toiselle koulutusorganisaatiolle myytävät koulutuspalvelut,
- maksulliset seminaarit,
- tilaustutkimus
- tutkimuksen tuloksena syntyneet tuotteet ja palvelut,
- konsultointi- ja asiantuntijapalvelut,
- mittaus- ym. palvelut,
- kiinteistöjen vuokraus,
- messut
- painatus-, kopiointi- ja tulostuspalvelut,

- julkaisumyynti.

Opetuksen yhteydessä tuotetut tuotteet ja palvelut tulkitaan liiketoiminnaksi, koska palveluja tuotetaan markkinoilla kilpailutilanteessa. Palvelut tuotetaan opetuksen yhteydessä, ja näin ollen niiden kokonaiskustannukset ovat korkeat eikä tuotoilla saada katetuksi kaikkia kustannuksia. Tuotot ja niitä vastaavat kulut raportoidaan liiketoiminnassa (+/- 0 €) ja ulkopuoliset tuotot ylittävät kulut perustoiminnassa.

Ammattikorkeakouluilla on erilaisia kumppanuus- ja yhteistyösopimuksia kuntien tai oppilaitosten kanssa. Ne katsotaan liiketoiminnan tuotoiksi (Muu liikevaihto), mikäli ne ovat vastikkeellisia esim. tuotetaan palveluja toiselle oppilaitokselle ja peritään niistä vähintään omakustannusarvon kattava hinta. Mikäli tuotto on luonteeltaan vastikkeeton avustus, se käsitellään tuloslaskelmassa avustuksena (Tuet ja avustukset).

Edellä esitetyt luettelot ovat esimerkinomaisia. Niiden laadinnan yhteydessä ei ole otettu kantaa verotuksellisiin näkökohtiin.

3.3 Liiketoiminnan esittäminen tilinpäätöksessä

Kirjanpitoasetuksen liikekaavaa sovellettaessa kirjanpitoasetuksessa ei anneta erikseen määräyksiä liiketoiminnan esittämisestä tilinpäätöksessä, koska liikekaavaa sovellettaessa ajatellaan yleensä olevan kyse liiketoiminnasta. Opetus- ja kulttuuriministeriön kannalta on tärkeää varmistua siitä, että julkiseen tehtävään tarkoitettua rahoitusta ei käytetä ammattikorkeakoulun tappiolliseen liiketoimintaan. Poikkeuksen tästä voivat muodostaa ESR-koulutushankkeiden omarahoitusosuudet ja opetuksen yhteydessä tuotettujen palveluiden ja tuotteiden myynnissä syntyvä tappio, joka voidaan kirjata julkisen tehtävän kuluksi.

Liiketoiminnasta tuotetaan liitetietoja alla olevin periaattein:

- ammattikorkeakoulun tuloslaskelmassa liiketoiminnan tuotot sisältyvät liikevaihtoon ja kulut asianomaisiin kulueriin.
- liiketoimintaa koskevat tiedot esitetään tilinpäätöksen liitetiedoissa kululajikohtaista tuloslaskelmamuotoa (Kirjanpitoasetus 1:1 §) noudattaen.
- toimintokohtaisissa tiedoissa esitetään liiketoiminnan tuotot ja kulut omana sarakkeenaan toiminnoittain sivulla 25 esitetyn kaavan mukaisesti.

Jos liiketoiminta on eriytetty harjoitettavaksi erillisessä juridisessä yksikössä, sisältyy tytäryrityksen tilinpäätös ammattikorkeakoulun laatimaan konsernitilinpäätökseen. Kirjanpitolain säännökset konsernitilinpäätöksestä ja sen laatimisesta koskevat myös suoraan ammattikorkeakoulun konsernitilinpäätöstä.

On suositeltavaa, että ammattikorkeakoulun tilipuitteet ja kustannuspaikkaseuranta määritellään siten, että liiketoimintaa koskevat tiedot tilinpäätöstä varten sekä tieto elinkeinotoiminnan tuotoista ja kuluista verohallinnon tarpeisiin saadaan vaivattomasti selvitettyä sekä tilinpäätösraportoinnin että verohallinnon tarpeita ajatellen. Verohallinto voi edellyttää lisäksi, että elinkeinotoiminnasta tehdään myös selvitys toimintaan sisältyvistä varoista ja veloista. Opetus- ja kulttuuriministeriö ei kerää tietoja liiketoimintaan sisältyvistä varoista ja veloista.

Jos sama ammattikorkeakoulun yksikkö harjoittaa sekä liiketoimintaa että julkisrahoitteista toimintaa, voi liiketoiminnan erottaminen muusta toiminnasta tapahtua eriyttämällä liiketoiminta laskennallisesti ammattikorkeakoulun muusta varsinaisesta toiminnasta. Näin meneteltäessä laskennalliseen tuloslaskelmaan voidaan ottaa sekä kirjanpidollisia että kustannuslaskennallisia tuottoja ja kuluja. Kustannuslaskennallisia eriä ovat mm. yhteiskustannusten vyörytyserät. Vyörytettyjen kustannusten tulee perustua kirjanpidon tietoihin. Laskentaperusteet tulee dokumentoida soveltuvassa laajuudessa.

Ammattikorkeakoulun tulee tapauskohtaisesti arvioida harjoittamansa liiketoiminnan kohdistuminen toiminnoille sen luonteen ja merkityksen mukaan ja tämän pohjalta ratkaista liiketoiminnan esitystapa. Ammattikorkeakoulu raportoi liiketoiminnan tuloksesta tarkoituksenmukaisessa laajuudessa. Päätettyä esitystapaa tulee soveltaa johdonmukaisesti vuosittain, mikäli olosuhteissa tai liiketoiminnan muodossa ei tapahdu muutoksia.

4 TULOSLASKELMA

Kirjanpitovelvollisten on laadittava tuloslaskelmansa kirjanpitoasetuksessa esitettyjen tuloslaskelmakaavojen mukaisesti.

Ammattikorkeakoulut käyttävät tuloslaskelmakaavana kirjanpitoasetuksen 1 luvun 1 §:ssä esitettyä kululajikohtaista tuloslaskelman kaavaa (ns. liikekaava).

Kirjanpitolain mukaan kustakin taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman erästä on esitettävä vastaava tieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta (vertailutieto).

4.1 Ammattikorkeakoulujen tilinpäätösraportoinnin tuloslaskelmakaava

Kirjanpitoasetuksen 1:1 §:n pohjalta sekä asetuksen 11 §:n mukaisesti yksittäisiä erä uudelleen nimeämällä ammattikorkeakoulut käyttävät sivulla 9 esitettyä tuloslaskelmakaavaa.

Tuloslaskelma laaditaan ammattikorkeakoulun toiminta ja toiminnan laajuus huomioiden siten, että tuloslaskelma on informatiivinen ja antaa oikean kuvan ammattikorkeakoulun toiminnasta.

Mikäli yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, tulee se jättää pois tuloslaskelmasta. Jos yksittäisten nimikkeiden luvut ovat kokonaisuuden kannalta epäolennaisia, voidaan ne yhdistää esim. Muut tuotot /kulut -rivillä.

Kaava 1: Ammattikorkeakoulujen tuloslaskelmakaava
Kululajikohtainen tuloslaskelma
(KPA 1339/1997 1:1§)

	(Tilikausi)		(Ed. tilikausi)	
LIKEVAIHTO		0,00		0,00
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)		+/-0,00		+/-0,00
Valmistus omaan käyttöön (+)		0,00		0,00
Toiminnan muut tuotot		0,00		0,00
Materiaalit ja palvelut				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana	0,00		0,00	
Varastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	+/-0,00		+/-0,00	
Ulkopuoliset palvelut	<u>0,00</u>	-0,00	<u>0,00</u>	-0,00
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	0,00		0,00	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	0,00		0,00	
Muut henkilösivukulut	<u>0,00</u>	-0,00	<u>0,00</u>	-0,00
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	0,00		0,00	
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä	0,00		0,00	
Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset	<u>0,00</u>	-0,00	<u>0,00</u>	-0,00
Toiminnan muut kulut				
LIKEVOITTO (-TAPPIO)		0,00		0,00
Rahoitustuotot ja -kulut				
Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
Tuotot osuuksista omistusyhteisyhteisöissä	0,00		0,00	
Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista				
Saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Muilta	0,00		0,00	
Muut korko- ja rahoitustuotot				
Saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Muilta	0,00		0,00	
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista	-0,00		-0,00	
Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopape- reista	-0,00		-0,00	
Korkokulut ja muut rahoituskulut				
Saman konsernin yrityksille	-0,00		-0,00	
Muille	<u>-0,00</u>	+/-0,00	<u>-0,00</u>	+/-0,00
VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ		0,00		0,00
Satunnaiset erät				
Satunnaiset tuotot	0,00		0,00	
Satunnaiset kulut	<u>-0,00</u>	+/-0,00	<u>-0,00</u>	+/-0,00
VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA		0,00		0,00
Tilinpäätössiirrot				
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)	+/-0,00		+/-0,00	
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)	<u>+/-0,00</u>	+/-0,00	<u>+/-0,00</u>	+/-0,00
Rahastosiirot	<u>+/-0,00</u>	+/-0,00	<u>+/-0,00</u>	+/-0,00
Tuloverot		-0,00		-0,00
Muut välittömät verot		<u>-0,00</u>		<u>-0,00</u>
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

4.2 Liikevaihto ja toiminnan muut tuotot

Kirjanpitoasetuksen mukaisesti liikevaihtoon luetaan kirjanpitovelvollisen varsinaisen toiminnan (=yhtiöjärjestyksen mukaiset) myyntituotot, joista on vähennetty myönnetty alennukset sekä arvonalisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot.

Ammattikorkeakoulujen tehtävät on määritelty ammattikorkeakoululain 4§:ssä. Lain 5 §:ssä on määräykset yhteistyöstä toimintaympäristön kanssa. Varsinaisen toiminnan sisältö määritellään tulkitsemalla edellä mainittuja lainkohtia. Nyt esillä olevassa koodistoehdotuksessa varsinainen toiminta on tulkittu laajasti ja siten pääosa tuotoista määritellään kuuluvaksi liikevaihtoon jäljempänä esitetyllä tavalla.

Liikevaihto sisältää seuraavat erät:

- **OKM:n perusrahoitus.** Erä sisältää OKM:n ammattikorkeakoulujen toimintaan osoittaman perusrahoituksen ja strategiarahoituksen.
- **Tuet ja avustukset.** Erä sisältää kohdennetut valtionavustukset sekä hankerahoituksen EU:lta ja muilta yhteisöiltä (esim. Tekesin ja Suomen Akatemian rahoitus, EU-rahoitus, projektikohtaisen rahoituksen muilta rahoittajilta sekä käyttökohdesidonnaiset lahjoitukset [esim. monivuotiset lahjoitusvaroin rahoitettavat toimet]) ja kuntien avustukset.
- **Maksut ja korvaukset.** Erä sisältää maksuasetuksen perusteella perittävät maksut.
- **Muu liikevaihto.** Erä sisältää tavaroiden ja palveluiden myynnistä saadut tuotot esim. koulutus-, konsultointi- ja tutkimuspalveluista saadut tuotot sekä opetuksen yhteydessä tuotettujen tuotteiden ja palvelujen tuotot.

Toiminnan muut tuotot sisältävät seuraavat erät:

”Liiketoiminnan muut tuotot” –erä (rivi 4) nimetään ammattikorkeakoulujen tilinpäätöksissä kirjanpitoasetuksen 11 §:n perusteella eräksi ”Toiminnan muut tuotot”. Kyseinen erä sisältää tuotot, joilla on yhteys ammattikorkeakoulun varsinaiseen toimintaan niiden kuulumatta kuitenkaan sen liikevaihtoon. Eriä ovat mm. tilojen ulosvuokraus, vakuutuskorvaukset, käyttöomaisuuden myyntivoitot, tutkimuslaitteiden käyttökorvaukset, käytettyjen tavaroiden myynti ja varainhankinta.

Vuokratuottojen verotuksessa on olennaista, että selvitetään erikseen muuhun kuin yleiseen tarkoitukseen käytettyjen kiinteistöjen tuottamat vuokratulot vähennettynä niihin kohdistuvilla kuluilla, jotka ovat ammattikorkeakoululle tuloverotuksessa veronalaista tuloa vain siinä tapauksessa, että kyse on tuloverolain 6 §:ssä tarkoitetun kiinteistön tai sen osan perusteella saadusta tulosta.

4.3 Materiaalit ja palvelut

Materiaalit ja palvelut ovat luonteeltaan muuttuvia kustannuksia, jotka reagoivat toiminnan muutokseen nopeasti. Ne ovat ammattikorkeakoulussa perustehtäviin ja liiketoimintaan liittyviä kuluja sekä edellisiä toimintoja kiinteästi tukevia palveluita (esim. kirjallisuus). Näiden kustannusten osuus jää melko pieneksi suhteessa toiminnan muihin kuluihin (kohta 4.6)

Esimerkkejä materiaaleihin ja palveluihin kirjattavista kustannuksista ovat:

- ostetut opetuspalvelut
- tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan-palvelut
- harjoittelupalvelut
- kirjallisuus
- materiaalit perustehtäviin ja liiketoimintaan
- opetuksen yhteydessä tuotettujen tuotteiden ja palveluiden ostoihin liittyvät kulut

4.4 Poistot

Suunnitelman mukaisilla poistoilla tarkoitetaan pysyviin vastaaviin kuuluvien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenojen kirjaamista kuluksi järjestelmällisesti niiden taloudellisen vaikutusajan kuluessa. Pysyviin vastaaviin kuuluvien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenot tulee poistaa vaikutusaikanaan.

Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista (16.10.2007).

OKM ei anna aktivointirajan eikä poistolaskennan osalta erillistä ohjetta, vaan edellyttää, että pysyviin vastaaviin kuuluvien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenojen jaksottamisessa noudatetaan kirjanpitolautakunnan yleisohjetta.

4.5 Henkilöstökulut

Henkilöstökulut sisältävät kaikki maksettavat palkat sivukuluineen sekä henkilöstökorvaukset (esim. sairausvakuutus- ja tapaturmakorvaukset). Henkilöstökuluja voidaan seurata lisäksi ammattikorkeakoulun omien seurantarpeiden mukaisin erittelyin. Ammattikorkeakoulun tilien perustamisessa voidaan huomioida eri henkilöstöryhmien palkat, kuten opettajien palkat, tuntiopettajien palkat, luennoitsijoiden palkkiot, muun henkilöstön palkat, hallituksen ja toimitusjohtajan palkat ja palkkiot. Lisäksi henkilöstökulut sisältävät esim. lomarahat, lomapalkkavelat, ylityökorvaukset, erillislisät jne.

4.6 Toiminnan muut kulut

Toiminnan muihin kuluihin kirjataan tyypillisesti varsinaiseen toimintaan liittyviä kuluja, jotka ovat luonteeltaan suhteellisen kiinteitä varsinaiseen toimintaan nähden ja reagoivat hitaasti toiminnan muutoksiin. Tiloihin liittyvät kulut kirjataan toiminnan muihin kuluihin. Toiminnan muut kulut voivat sisältää siten myös aineita ja tarvikkeita sekä ulkopuolisten palveluiden ostoja.

Toiminnan muut kulut ovat ammattikorkeakoulun ns. kiinteitä kuluja, mutta etenkin yhteisten toimintojen kuluja ja kaikille yhteisiä kuluja. Ne sisältävät muut, kuin materiaalien ja palvelujen kaltaiset erät, kuten vuokrat, jäsenmaksut, koneet ja laitteet sekä avustukset jne. Toiminnan muiden kulujen ryhmään "matkakulut" kirjataan myös opiskelijoiden kansainväliset matka-avustukset sekä opiskelijoiden kansainvälinen harjoittelu. Mahdolliset henkilökunnan tai opiskelijoiden maksamat omat osuudet kv-matkoissa tulee kirjata menon oikaisuna.

Toiminnan muiden kulujen pääryhmittely ja esimerkit ryhmiin sisältyvistä kuluista on esitetty liitteessä 1. Toiminnan muiden kulujen pääryhmittely on luonteeltaan suositus. Liitteessä mainitut pääryhmiin sisältyvät kulut ovat esimerkkejä, joita voidaan täydentää ammattikorkeakouluissa. Tilakulut tulee seurata omilla tileillään, jotta tiedonkeruussa saadaan helposti raportoitua toimitilakulut eriteltynä tilavuokriin ja muihin kiinteistökuluihin.

4.7 Rahoitustuotot ja -kulut

Rahoitustuotot ja -kulut sisältävät sivulla 9 tuloslaskelmakaavassa esitetyt erät.

4.8 Satunnaiset erät ja tilinpäätössiirrot

Satunnaiset erät määritellään kirjanpitolaissa (4, 2 §). Satunnaisiksi katsotaan sellaiset tuotot ja kulut, jotka perustuvat kirjanpitovelvollisen tavanomaisesta toiminnasta poikkeaviin, kertaluonteisiin ja olennaisiin tapahtumiin. Satunnaisen erän tulee täyttää kaikki edellä mainitut tunnusmerkit (tavanomaisesta poikkeava tapahtuma, kertaluonteinen ja määrältään olennainen.) Lähtökohtana on,

että vain harvoin tuotto tai kulu luokitellaan satunnaiseksi. Epäselvissä tapauksissa tulee katsoa, että tuotto ja kulu liittyvät tavanomaiseen toimintaan.

Ammattikorkeakoulujen kohdalla tilinpäätössiirrot ovat esimerkiksi rahastojen muutoksia.

4.9 Tuloslaskelman erityiskysymyksiä

4.9.1 Avustustuottojen kirjaaminen

Kirjanpitolautakunnan suosituksen mukaisesti myönnettyt yleis- ja toiminta-avustukset kirjataan tulona sen tilikauden tuotoksi, jonka aikana avustukset on saatu lopullisesti. Jos yleisavustuksen saamiseen sisältyy palautusehto, kirjataan yhteisölle maksettu, mutta avustusehtojen mukaisesti käyttämättä jäänyt avustus tai sen osa velkoihin. Mikäli tuotoksi kirjattua yleisavustusta joudutaan myöhemmin palauttamaan avustuksen antajalle, merkitään palautus kirjanpitoon tulonoikaisueränä. Tämä oikaisuerä pienentää tilinpäätöksessä tuotoiksi kirjattavia yleisavustuksia. Tiettyjen menojen kattamiseen saadut projekti- ja erityisavustukset tuloutetaan vasta, kun vastaava meno kirjataan kuluksi.

Hankekohtaiselle avustukselle on tyypillisesti määritelty käyttöaika. Mikäli avustusta on vielä käyttämättä määräjän päättyessä, haetaan hankkeelle usein käyttöajan pidennystä. Mikäli käyttöajan pidennystä ei saada, käyttämättä jäänyt avustus on velkaa, ja se tulee palauttaa avustuksen myöntäjälle.

Toisinaan avustus saadaan jälkikäteen vasta hankekustannusten toteutumisen jälkeen. Mikäli avustuksen saamisesta on täysi varmuus, kirjataan tuloslaskelmaan kustannuksia vastaava määrä avustustuottoja per siirtosaamiset an avustustuotot.

Hankkeiden pää- ja osatoteuttajat kirjaavat kirjanpitoonsa ja tilastoihinsa ainoastaan oman toimintansa kustannukset ja sitä vastaavan rahoituksen. Tämän mukaan päätoteuttaja ei voi kirjata hankkeissa koko hankkeen kustannuksia ja rahoitusta omaan kirjanpitoonsa. Tämän periaatteen noudattaminen on erityisen tärkeää siitä syystä, että tutkimus- ja kehitystoiminnan ulkopuolisen rahoituksen määrä on osa ammattikorkeakoulujen rahoituksen perusteena olevista mittareista.

4.9.2 Monivuotisten projektien käsittely kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä

Monivuotiset tutkimus- ja kehittämisprojektit ovat luonteensa mukaisesti jaettavissa kahteen pääryhmään:

- Avustustuotoilla ja/tai omarahoituksella rahoitettu monivuotinen projekti (katso luku 4.9.2.1)
- Liiketoiminnallisin periaattein toteutettu projekti; esim. asiakkaan tilaama tutkimushanke, jonka tulokset luovutetaan sovittuun hintaan tilaajalle (katso luku 4.9.2.2).

Monivuotisten projektien kirjaamisessa on hyvä noudattaa Kirjanpitolain 1 luvun 3 §:ssä tarkoitettua olennaisuuden periaatetta. Informaation tulee tukea ammattikorkeakoulun johtamista – sen on oltava olennaista informaation käyttäjän päätöksenteon kannalta. Toisaalta olennaisuus merkitsee sitä, että informaation kannalta epäolennaisia eriä ei tarvitse käsitellä ehdottoman tarkalla tavalla. Monivuotisten projektien tulouttamisessa tulee kuitenkin huomioida, että mikäli projekti ennustetaan tappiolliseksi, on tappio kirjattava sille tilikaudelle, jolloin asia on havaittu.

4.9.2.1 Avustusvaroin toteutettu projekti

Tilinpäätöksessä ko. projektiin myönnettyt avustustuotot tuloutetaan projektille kertyneiden kulujen suhteessa. Ennakoon saadut avustukset kirjataan tilinpäätöksessä taseen saatuihin ennakkoihin siltä osin, kuin ne ylittävät kertyneet kulut.

4.9.2.2 Liiketoiminnallisin periaattein toteutettu projekti

Liiketoiminnallisin periaattein toteutettu projekti käsitellään kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä siten, että projektin myyntituotto tuloutetaan projektin valmiusasteen perusteella

- Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen (30.9.2008) ja hyvää kirjanpitotapaa noudattaen pitkän valmistusajan vaativasta suoritteesta syntyvä tulo saadaan kirjata tuotoksi valmistusasteen perusteella.

4.9.3 Lahjoitustuottojen kirjanpidollinen käsittely

Kirjanpitolautakunnan päätösten mukaisesti vastikkeetta saadut lahjoitukset kirjataan tuloslaskelman kautta lahjoituksen todennäköistä luovutushintaa vastaavaan arvoon.

Ammattikorkeakoulujen saamat kohdistamattomat kertaluontoiset lahjoitukset kirjataan lahjoitustuottoihin/liikevaihtoon. Lahjoitusvaroin palkattu opetus- tai t&k-henkilöstö on yleensä useamman vuoden mittaisiin lahjoituksiin perustuvaa, jolloin ammattikorkeakoulu saa myös tuottoa useampana vuonna. Tällaisten lahjoitustuottojen voidaan katsoa olevan liikevaihtoon kirjattavia eriä.

Muut kuin rahamääräiset lahjoitukset arvostetaan käypään arvoon, jonka selvittämisessä käytetään tarvittaessa ulkopuolisen asiantuntijan apua. Käytännössä erityisesti lahjoituksena saadun museoesineen arvostus voi olla varsin monitahoinen kysymys. Käyvän arvon määrittäminen on ongelmallista myös silloin, kun esine ei käytännössä ole myytävänä. Jos lahjoituksena saadulle hyödykkeelle ei ole määriteltävissä luovutushintaa, lisätään saatu hyödyke ainoastaan ammattikorkeakoulun kalustoluetteloon tai muuhun kirjanpidon ulkopuoliseen erillisseurantaan. Olennaisista kirjanpitoon kirjaamattomista lahjoituksista on hyvä antaa selostus tilinpäätöksen liitetiedoissa.

5 TASE

Ammattikorkeakoulut käyttävät sivuilla 15 ja 16 esitettyä kirjanpitoasetuksen 1:6 §:n mukaista tasekaavaa tilinpäätösraportoinnissaan. Sisennettyjä rivejä voi tarvittaessa lisätä/jättää pois taseesta ammattikorkeakoulukohtaisesti. Jos yksittäisen nimikkeen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta ja edeltävältä tilikaudelta, se tulee jättää pois taseesta.

Taseessa alv-kompensaatiot käsitellään lyhyt-/pitkäaikaisissa veloissa ja -saatavissa.

Kaava 2: Ammattikorkeakoulun tase

	(Tilikauden päättymis- päivä)		(Edell. tilikauden päät- tymispäivä)	
	____		____	
V a s t a a v a a				
PYSYVÄT VASTAAVAT				
Aineettomat hyödykkeet				
Kehittämismenot	0,00		0,00	
Aineettomat oikeudet	0,00		0,00	
Liikearvo	0,00		0,00	
Muut pitkävaikutteiset menot	0,00		0,00	
Ennakkomaksut	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Aineelliset hyödykkeet				
Maa- ja vesialueet	0,00		0,00	
Rakennukset ja rakennelmat	0,00		0,00	
Koneet ja kalusto	0,00		0,00	
Muut aineelliset hyödykkeet	0,00		0,00	
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Sijoitukset				
Osuudet saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Osuudet omistusyhteisyhteisöissä	0,00		0,00	
Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä	0,00		0,00	
Muut osakkeet ja osuudet	0,00		0,00	
Muut saamiset				
Omakatteisten sijoitusten varat	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
VAIHTUVAT VASTAAVAT				
Vaihto-omaisuus				
Aineet ja tarvikkeet	0,00		0,00	
Keskeneräiset tuotteet	0,00		0,00	
Valmiit tuotteet/Tavarat	0,00		0,00	
Muu vaihto-omaisuus	0,00		0,00	
Ennakkomaksut	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Saamiset				
Pitkäaikaiset saamiset				
Myyntisaamiset	0,00		0,00	
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä	0,00		0,00	
Lainasaamiset	0,00		0,00	
Laskennalliset verosaamiset	0,00		0,00	
Muut saamiset	0,00		0,00	
Siirtosaamiset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Lyhytaikaiset saamiset				
Myyntisaamiset	0,00		0,00	
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä	0,00		0,00	
Lainasaamiset	0,00		0,00	
Laskennalliset verosaamiset	0,00		0,00	
Muut saamiset	0,00		0,00	
Siirtosaamiset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Rahoitusarvopaperit				
Osuudet saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
Muut osakkeet ja osuudet	0,00		0,00	
Muut arvopaperit	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Rahat ja pankkisaamiset		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>
Vastaavaa yhteensä		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

Vastattavaa**OMA PÄÄOMA**

Osakepääoma	0,00		0,00	
Arvonkorotusrahasto	0,00		0,00	
Käyvän arvon rahasto				
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto				
Omakatteiset rahastot	0,00		0,00	
Muut sidotut rahastot				
Vapaat rahastot	0,00		0,00	
		0,00		0,00
		0,00		0,00
Edellisten tilikausien voitto (tappio)	0,00		0,00	
Tilikauden voitto (tappio)	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Oma pääoma yhteensä		0,00		0,00

TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ

Poistoero		0,00		0,00
PAKOLLISET VARAUKSET				
Eläkevaraukset	0,00		0,00	
Verovaraukset	0,00		0,00	
Muut pakolliset varaukset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00

VIERAS PÄÄOMA**Pitkäaikainen**

Pääomalainat	0,00		0,00	
Joukkovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Vaihtovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Lainat rahoituslaitoksilta	0,00		0,00	
Eläkelainat	0,00		0,00	
Saadut ennakot	0,00		0,00	
Ostovelat	0,00		0,00	
Rahoitusvekselit	0,00		0,00	
Velat saman konsernin yrityksille	0,00		0,00	
Velat omistusyhteisyriyksille	0,00		0,00	
Laskennalliset verovelat	0,00		0,00	
Muut velat	0,00		0,00	
Siirtovelat	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00

Lyhytaikainen

Pääomalainat	0,00		0,00	
Joukkovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Vaihtovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Lainat rahoituslaitoksilta	0,00		0,00	
Eläkelainat	0,00		0,00	
Saadut ennakot	0,00		0,00	
Ostovelat	0,00		0,00	
Rahoitusvekselit	0,00		0,00	
Velat saman konsernin yrityksille	0,00		0,00	
Velat omistusyhteisyriyksille	0,00		0,00	
Laskennalliset verovelat	0,00		0,00	
Muut velat	0,00		0,00	
Siirtovelat	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>

Vastattavaa yhteensä

0,00 **0,00** **0,00** **0,00**

5.1 Sijoitusomaisuuden arvostaminen

Sijoitusomaisuus arvostetaan erillisperiaatteen mukaisesti eli sijoitusinstrumenttikohtaisesti. Jos yksittäisen sijoitusinstrumentin / kohteen käypä arvo alittaa kirjanpitoarvon, on tämä erotus suositeltavaa kirjata kuukausittain/ neljännesvuosittain/ tilinpäätöksessä realisoitumattomana ar-

vonalennuksena sijoitus- ja rahoitustoiminnan kuluihin. Arvostus tulee päivittää viimeistään tilinpäätöksen yhteydessä suhteessa edelliseen tilinpäätökseen.

Sijoituksen käyvän arvon noustessa aikaisemmin kirjattu arvonalennus tulee palauttaa. Sijoitusinstrumentin/kohteen alkuperäinen hankintahinta on kuitenkin aina kirjanpidollinen enimmäisarvo. Arvonalennuksen palautus esitetään sijoitus- ja rahoitustoiminnan tuotoissa.

Hyvä kirjanpitolain muodostuu kirjanpitolaikun ja asetuksen säännöksistä, kirjanpitolaikun ohjeista ja lausunnoista sekä kirjanpidossa yleisesti sovellettavista käytännöistä. Pysyviin vastaviin sisältyvien sijoitusten arvonalennuskirjaus on suositeltavaa tehdä, jos sijoitusinstrumentin/kohteen käypä arvo alittaa 20 % tai tätä enemmän sijoituksen kirjanpitoarvon tai jos arvonalentuminen on yksittäisenä summana kokonaisuuden kannalta olennainen vaikkakin vähemmän kuin 20 %. Edellä esitetty vastaa yleisesti sovellettua kirjanpitoikäntä.

Taseen vaihtuviin vastaaviin sisältyvät rahoitusarvopaperit ja muut sijoitukset arvostetaan kirjanpitolaikun säännösten mukaisesti aina hankintahintaan tai tätä alempaan käypään arvoon.

Edellä mainitusta pääsäännöstä poiketen ammattikorkeakoulu voi arvostaa rahoitusvälineet kirjanpitolaikun 5:2a §:n mukaisesti käypään arvoon ja merkitä käyvän arvon muutokset joko tuloslaskelmaan tai taseen omaan pääomaan sisältyvään käyvän arvon rahastoon KTM:n (nyk. TEM) asetuksen säännösten mukaisesti (Asetus rahoitusvälinen arvostamisesta sekä merkitsemisestä tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen 1315/2004).

5.2 Oman pääoman erät

Oma pääoma sisältää sivulla 15 esitetyn taseen mukaiset erät, joista käsitellään jäljempänä tarkemmin omakatteisia ja sidottuja rahastoja sekä sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoa.

5.2.1 Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto

Sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon (SVOP) kirjataan mahdolliset valtion finanssisijoitukset, jotka esitetään omana rivinä sijoitetun vapaan pääoman rahastossa.

5.2.2 Omakatteisten ja sidotun pääoman rahastojen esittäminen taseessa

Kirjanpitolaikun lausuntojen perusteella voidaan todeta seuraavat periaatteet omakatteisen rahaston ja sidotun rahaston pääoman ja varojen esittämisestä taseesta:

- Omakatteisen rahaston varat ja oma pääoma on esitettävä erillisinä riveinä taseen vastaavaa ja vastattavaa puolilla
- Omakatteisten rahastojen varat ilmoitetaan taseessa erikseen pääryhmän 'Sijoitukset' jälkeen. Vastaava tieto voidaan esittää taseen liitteessä.
- Omakatteisten rahastojen pääoma esitetään taseessa oman pääoman ryhmässä osakepääoman jälkeen mainituissa rahastoissa.
- Sidotun rahaston varat sisältyvät ammattikorkeakoulun vastaavien tasevaroihin ja rahaston pääoma esitetään taseen vastattavissa kohdassa sidotut rahastot.

Kirjanpitolaikun lausunnossa (Sidottujen rahastojen käsittely säätiön tilinpäätöksessä ja konsernitilinpäätöksessä 1884/13.3.2012) Lausunnossa todetaan:

"Siten sidotun rahaston ja säätiön väliset keskinäiset tapahtumat voidaan eliminoida säätiön erillistilinpäätöstä laadittaessa. Vaihtoehtoinen tapa on esittää säätiön tuloslaskelmakaavan mukaisiin ryhmiin kuuluvat erät eriteltyinä siten, että sidottuihin rahastoihin kohdistuva osa esitetään erikseen KPA 1:3.3 §:n nojalla. Tällöin vastaavasti sidotun rahaston ja säätiön väliset keskinäiset erät sisällytetään myös erikseen ilmoitettaviin eriin säätiön taseessa KPA 1:6 §:n 4 ja 5 momentin nojalla. "

"Siinä tapauksessa, että sidottuja rahastoja on useita, kirjanpitolaikunta suosittelee, että sidotun rahaston ja säätiön väliset keskinäiset tapahtumat eliminoidaan säätiön erillistilinpäätöksessä.

Se tarkoittaa, ettei tuloslaskelmaan tällöin sisällytetä sidotun rahaston ja säätiön välisiä tapahtumia eikä siten niihin mahdollisesti sisältyviä sisäisiä katteita. Sidotun rahaston kuluihin mahdollisesti sisältyvä säätiön veloittama sisäinen kate eliminoidaan samoin sidotun rahaston kuluista ja **säätiön tuotoista. Niin ikään sidotun rahaston säätiölle mahdollisesti myöntämä, rahaston määräysten** ja tarkoituksen sallima, tuki taikka avustus käsitellään suoriteperiaatteen mukaisesti ja eliminoidaan tuloslaskelmassa määrältään vastakkaissuuruisina erinä. Vastaavasti tällöin myös sidotun rahaston ja säätiön väliset saamiset ja velat eliminoidaan säätiön erillistilinpäätöksessä, pois lukien sellaiset keskinäiset saatava- ja velkaerät, jotka tulee sisällyttää erikseen ilmoitettaviin eriin säätiön taseessa KPA 1:6 §:n 4 ja 5 momentin nojalla. Keskinäisten erien päällekkäisyyden poistamisessa käytetään konsernitilinpäätöksen laatimisessa sovellettavia eliminointi- ja oikaisutekniikoita.”

Ammattikorkeakoulun ja omakatteisen/omakatteisten rahastojen väliset erät eliminoidaan tilinpäätöksessä yllä olevia kirjanpitolautakunnan lausuntoja ammattikorkeakoulukohtaisesti soveltaen.

5.2.2.1 Omakatteinen rahasto

Omakatteinen rahasto, eli ns. epäitsenäinen säätiö, on useimmiten lahjoitus-, testamentti- yms. tuloista muodostettu rahasto. Rahaston pääoman tai pääoman tuoton käytöstä on yleensä rajoitettavia erityismääräyksiä ja rahaston varat on lahjoittajan tai testamentinantajan toivomuksesta pidettävä erillään ammattikorkeakoulun muista varoista.

Ammattikorkeakoulun taseeseen voi sisältyä erillisiä omakatteisia rahastoja, jotka yhdessä voivat muodostaa huomattavan omaisuuserän, mutta voivat erillisinä olla varsin pieniä. Näissä tilanteissa voi olla tarkoituksenmukaista sijoittaa kaikkien rahastojen varat esim. yhteiseen sijoitussalkkuun, jonka varallisuus ja vuosituotto jaetaan matemaattisesti kullekin rahastolle vähintään kerran vuodessa tilinpäätöksen laadinnan yhteydessä. Näin menetellen varallisuudelle saadaan parempi tuotto, ja rahastojen hallinnointi tehostuu huomattavasti. Yhdistettäessä omakatteisten rahastojen varallisuus yhdeksi sijoituskokonaisuudeksi on kuitenkin pidettävä huolellista erilliskirjanpitoa kunkin rahaston erilliskuluista ja -tuotoista, jotta yhteisen sijoituskokonaisuuden matemaattinen jako toteutuu oikein. Rahastoille syntyy erilliskuluja lähinnä siten, että ko. rahastoa käytetään alkupe- räisen lahjoittajan tarkoittamaan tarkoitukseen esim. jakamalla stipendejä tai apurahoja.

Erillistuoitoja voi syntyä lisälahjoitusten kautta tai esim. siten, että yksittäisen rahaston kaikkea varallisuutta ei ole siirretty yhteiseen sijoitussalkkuun, vaan rahastolla voi olla lisäksi oma osakehuoneisto, josta sille tulee vuokratuottoja. Rahastokohtaiset erillistuotot ja -kulut muuttavat kunkin rahaston matemaattista osuutta yhteisessä sijoitusomaisuudessa, ja näitä muutoksia tulee seurata erilliskirjanpidolla.

5.2.2.1.1 Omakatteisten rahastojen esittäminen tuloslaskelmassa

Kirjanpitolautakunnan lausuntojen perusteella voidaan todeta seuraavat periaatteet omakatteisen rahaston tuottojen ja kulujen esittämisestä tuloslaskelmassa:

- Saatu lahjoitus tai testamentti kirjataan todennäköisen luovutushinnan määräisenä ja kirjataan tuloslaskelmassa kohtaan Tuet ja avustukset.
- Omakatteisen rahaston omaisuudesta syntyvät tuotot ja kulut merkitään luonteensa mukaiseen tuloslaskelmaerään.
- Omakatteisen rahaston rahastosiirot tehdään tuloslaskelmassa ennen Tilikauden tulos -erää.

Rahastosiiroilla tarkoitetaan siirtoja rahastoihin ja rahastoista, esim.:

- Saadun lahjoituksen tai sen tuottojen siirto tuloslaskelmasta rahastoon. Saatu lahjoitus kirjataan tuottoihin (kredit-vientinä) ja rahastosiirotiin (debet-vientinä), jolloin tulosvaikutus on nolla.
- Rahaston käytön veloitus rahastosta tuloslaskelmaan esim. silloin kun rahaston varoista myönnetään apurahoja. Apurahat kirjataan tuloslaskelman toiminnan kuluihin (debet-vientinä) ja rahastosiirotiin (kredit-vientinä), jolloin tulosvaikutus on nolla.

- Omakatteisen rahaston rahastosiirrot kirjataan ennen tilikauden tulosta sen vuoksi, että ko. siirrot eivät ole kirjanpitovelvollisen vapaasti päätettävissä, vaan ne perustuvat omakatteisen rahaston sääntöihin. Näin ollen rahastosiirrot eivät ole luonteeltaan kirjanpitovelvollisen päätettävissä olevia tilinpäätössiirtoja.

5.2.3 Muu käyttötarkoitukseltaan sidottu rahasto

Muu käyttötarkoitukseltaan sidottu rahasto (ei omakatteinen rahasto) voi perustua lahjoitus- tai testamenttivaroihin tai voi olla ammattikorkeakoulun itse perustama. Rahasto on luonteeltaan sidottu, jos pääoman tai pääoman tuoton käytöstä on voimassa rajoittavia erityismääräyksiä. Rahaston varoja ei kuitenkaan pidetä erillään muista varoista, vaan ne voidaan pitää ja sijoittaa yhdessä ammattikorkeakoulun muiden varojen kanssa. Erona omakatteisiin rahastoihin on se, että rahaston erilläänpidosta ei ole määrätty.

Vaikka sidotun rahaston pääoma ei ole erillään pidettävää omaisuutta, voidaan rahastolle kuitenkin tilinpäätöksen laadinnan yhteydessä hyvittää laskennallinen osuus sen pääomaa vastaavan varallisuuden laskennallisesta tuotosta rahaston pääoman reaaliarvon varmistamiseksi.

Jos ammattikorkeakoululla on useita sidottuja rahastoja, voidaan ne esittää yhtenä saldona taseessa. Tällöin on suositeltavaa, että rahastot ja mahdollisesti myös niiden saldoissa tapahtuneet muutokset eritellään tilinpäätöksen liitetiedoissa rahastokohtaisesti.

Käyttötarkoitukseltaan sidottujen rahastojen osalta noudatetaan tuloslaskelmassa samoja periaatteita kuin omakatteisissa rahastoissa (kohta 5.2.2.1.1).

5.3 Vapaat rahastot

Vapaat rahastot ovat ammattikorkeakoulujen omien hallintoelinten päätöksellä muodostettuja rahastoja, jotka ovat vapaasti hallintoelinten päätösten mukaisesti käytettävissä. Myös nimikko- tai muistorahastot voivat käytännössä olla vapaita rahastoja, jos lahjoittajalla ei ole ollut muita kuin rahaston nimeen liittyviä toivomuksia.

Vapaat rahastot ovat käytännössä osa ammattikorkeakoulun ylijäämän kautta muodostunutta omaa pääomaa. Tilikauden voiton tai tappion järjesteleminen vapaaehtoisilla rahastosiirroilla ei ole hyvän kirjanpitotavan mukaista.

Vapaiden rahastojen siirrot tulee kirjata ainoastaan taseen kautta. Mikäli tilivuoden ylijäämä halutaan siirtää kokonaan tai osittain taseen vapaaseen rahastoon, kirjataan se vasta vuosittain päätöksen vahvistamisen jälkeen taseen ylijäämiä veloittaen ja rahastoa hyvittäen.

Vapaan rahaston käyttö kirjataan vastaavalla tavalla kuin rahaston kerryttäminen. Mikäli tietyt tilikauden kulut halutaan kattaa vapaasta rahastosta, annetaan näiden kulujen ensin jäädä vaikuttamaan tilikaudelta vahvistettavaan tappioon/voittoon ja tilinpäätöksen vahvistamisen jälkeen voidaan tehdä rahastosiirto rahastoa veloittaen ja tasetta hyvittäen.

6 RAHOITUSLASKELMA

Rahoituslaskelma kuvaa ammattikorkeakoulun rahoituksellista asemaa, ja siitä käy selville varojen hankinta ja varojen käyttö. Rahoituslaskelman rakenne on kolmiosainen sisältäen toiminnan rahavirran, investointien rahavirran ja rahoituksen rahavirran. Toiminnan rahavirtojen esittämistä varten on olemassa kaksi vaihtoehtoista laskelmamuotoa: suora rahoituslaskelma ja epäsuora rahoituslaskelma. Nimikkeet kuvaavat laskelman esittämistapaa. Suora laskelma on bruttoperusteinen, kun taas epäsuora nettoperusteinen laskelma lähtee tuloslaskelman välituloksesta, johon tehdään oikaisuja toiminnan rahavirran (netto) selvittämiseksi. Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen rahoituslaskelman laatimisesta (30.1.2007).

Koska käytännössä epäsuora rahoituslaskelma on Suomessa yleisimmin käytetty rahoituslaskelman muoto, käytetään sitä myös ammattikorkeakouluissa.

Seuraavalla sivulla esitetään rahoituslaskelmamalli. Kukin ammattikorkeakoulu voi tarvittaessa jättää pois tai lisätä rivejä mallista siten, että rahoituslaskelma kuvaa parhaalla mahdollisella tavalla ammattikorkeakoulun rahavirtoja.

Kaava 3: Ammattikorkeakoulun rahoituslaskelmamalli

Epäsuora rahoituslaskelma

	1.1.- 31.12.20XX	1.1.-31.12.20XX-1
Toiminnan rahavirta		
Voitto/tappio ennen satunnaisia eriä	0	0
Oikaisut:	0	0
Suunnitelman mukaiset poistot		
Realisoitumattomat kurssivoitot ja –tappiot	0	0
Muut tuotot ja kulut, joihin ei liity maksua	0	0
Rahoitustuotot ja –kulut	0	0
Muut oikaisut	0	0
Rahavirta ennen käyttö pääoman muutosta	0	0
Käyttöpääoman muutos:	0	0
Lyhytaikaisten korottomien liikesaamisten -/+	0	0
Vaihto-omaisuuden lisäys/vähennys	0	0
Lyhytaikaisten korottomien velkojen lisäys/väh.	0	0
Toiminnan rahavirta ennen rahoituseriä ja veroja	0	0
Investointien rahavirta*		
Investoinnit aineellisiin ja aineettomiin hyödykkeisiin (-)	0	0
Aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden luovutustulot	0	0
Myönnettyt lainat (-)	0	0
Investoinnit muihin sijoituksiin	0	0
Lainasaamisten takaisinmaksut		
Luovutustulot muista sijoituksista	0	0
Saadut korot investoinneista	0	0
Saadut osingot investoinneista	0	0
Maksetut välittömät verot (-)	0	0
Investointien rahavirta (B)	0	0
Rahoituksen rahavirta		
Maksullinen oman pääoman lisäys ml SVOP-sijoitus	0	0
Omien osakkeiden hankkiminen (-)	0	0
Omien osakkeiden myynti	0	0
Lyhytaikaisten lainojen nostot	0	0
Lyhytaikaisten lainojen takaisinmaksut	0	0
Pitkäaikaisten lainojen nostot	0	0
Pitkäaikaisten lainojen takaisinmaksut	0	0
Maksetut korot ja maksut rahoituskuluista	0	0
Maksetut osingot ja muu voitonjako	0	0
Maksetut välittömät verot		
Muu rahoitus	0	0
Rahoituksen rahavirta (C)	0	0
Rahavarojen muutos (A+B+C) lisäys (+) / vähennys (-)	0	0
Rahavarat tilikauden alussa	0	0
Rahavarat tilikauden lopussa	0	0

7 TILINPÄÄTÖKSEN LIITETIEDOT

Tilinpäätöksen liitetiedot liittyvät taseeseen, tuloslaskelmaan ja rahoituslaskelmaan. Liitetietovaatimuksista määrätään kirjanpito-laissa ja -asetuksessa, kirjanpitolakiin liittyvissä kauppaja teollisuusministeriön (nyk. työ- ja elinkeinoministeriön) päätöksissä ja asetuksissa sekä erityislainsäädännössä.

Kirjanpito-laissa säädetty liitetiedot liittyvät oikean ja riittävän kuvan antamiseen kirjanpito-velvollisen toiminnasta sekä yleisistä tilinpäätösperiaatteista poikkeamiseen. Kirjanpito-asetuksessa säädetään yleisistä liitetietovaatimuksista sekä konsernitilinpäätöksen liitetietovaatimuksista. Lisäksi tilinpäätösraportointia käsitellään Kirjanpitolautakunnan toimintakertomuksen laatimista koskevassa yleisohjeessa (12.9.2006).

Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot on määritelty Kirjanpito-asetuksen 2. luvun 2 §:ssä, jonka mukaan liitetietona on esitettävä mm. tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät.

Ammattikorkeakoulujen tulee tuottaa edellä mainittujen määräysten mukaiset tilinpäätöksen liitetiedot toiminnastaan.

Kappaleissa 7.1 ja 7.2 esitetään yksityiskohtaiset ammattikorkeakoulujen ja opetus- ja kulttuuriministeriön yhdessä sopimat liitetietoihin sisällytettävät erittelyt.

7.1 Liikevaihdon, toiminnan muiden tuottojen ja toiminnan muiden kulujen erittelyt liitetiedoissa

Koska Kirjanpito-asetuksessa määritelty kululajikohtainen tuloslaskelma on ammattikorkeakoulu-toiminnan luonne huomioiden alaotsikoiltaan melko suppea, tulee ammattikorkeakoulujen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden selventämiseksi esittää tuloslaskelmaa koskevin liitetietoina liikevaihdon, toiminnan muiden tuottojen ja toiminnan muiden kulujen erittelyn alla kuvatulla rakenteella.

7.1.1 Liikevaihdon erittely

Liikevaihto eritellään liitetiedoissa seuraavasti:

- OKM:n perusrahoitus
- Tuet ja avustukset. Erä sisältää kohdennetut valtionavustukset sekä hankerahoituksen EU:lta ja muilta yhteisöiltä (esim. Tekesin ja Suomen Akatemian rahoitus, EU-rahoitus, projektikohtaisen rahoituksen muilta rahoittajilta sekä käyttökohdesidonnaiset lahjoitukset [esim. monivuotiset lahjoitusvirat]), kuntien avustukset ja tulossopimuksessa osoitetun OKM:n hankerahoituksen.
- Maksut ja korvaukset: maksuasetuksen perusteella perityt maksut
- Muu liikevaihto: Erä sisältää tavaroiden ja palveluiden myynnistä saadut tuotot esim. koulutus-, konsultointi- ja tutkimuspalveluista saadut tuotot

Kohta tuet ja avustukset tulisi eritellä Tilastokeskuksen tarpeita varten jaottelulla valtio, kunnat ja kuntayhtymät, sosiaaliturvarahastot ja EU.

7.1.2 Toiminnan muiden tuottojen erittely

Toiminnan muut tuotot eritellään liitetiedoissa olennaisuuden periaatetta noudattaen.

7.2 Ammattikorkeakoulun toiminnot ja toimintokohtainen erittely tuotoista ja kuluista

Ammattikorkeakoulujen tulee laatia toiminto-/alatoimintokohtainen erittely, joka täsmää tilikauden tulokseen. Erittely esitetään tilinpäätöksen liitetietona. Erittely tehdään erikseen perustoiminnan ja liiketoiminnan osalta tuloslaskelman rakenteella. Toimintokohtaisia tietoja käytetään ammattikorkeakoulujen toiminnan seuraamiseen korkeakoulujärjestelmän näkökulmasta, jolloin toimintojen määrittelyn peruslähtökohta on ammattikorkeakouluille ammattikorkeakoululaissa määritellyt tehtävät.

Toiminnoittaiset tiedot voidaan tuottaa laskennallisuutta hyväksikäyttäen. Laskentaperusteista tulee olla olemassa kuvaus.

7.2.1 Toiminnot

Ammattikorkeakoulun toiminnot määritellään toimintokohtaisessa raportoinnissa seuraavasti:

- koulutus
- tutkimus- ja kehitystoiminta (t&k-toiminta) ja tutkimukseen rinnastettava taiteellinen toiminta, ks. jäljempänä innovaatiotoiminta kohta 7.2.1.2
- muu yhteiskunnallinen toiminta

Sivulla 5 kappaleessa 3.1 Ammattikorkeakoulujen julkinen tehtävä tarkastellaan toimintoja suhteessa liiketoimintaan, ja siksi tarkastelussa käytetyt termit poikkeavat yllä esitetystä.

Varsinaisia toimintojen pääluokkia on toimintokohtaisessa raportoinnissa kolme. Luvuissa 7.2.1.1-7.2.1.3 kuvataan tarkemmin, mistä eri alatoiminnoista nämä toiminnot muodostuvat. Tavoitteena on, että ammattikorkeakoulun toiminnot määritellään pääasiassa koulutukseksi ja t&k-toiminnaksi. Tilinpäätöksessä ja sen liitetiedoissa esitettyjen tietojen lisäksi tullaan ammattikorkeakoulujen tiedonkeruussa keräämään alatoimintokohtaisia tietoja koulutuksen ja t&k -toiminnon osalta. Muun yhteiskunnallisen toiminnan osalta tiedot kerätään yhtenä kokonaisuutena toiminnon tasolla. Tiedonkeruun kokonaisuus määritellään tiedonkeruun käsikirjassa.

Kaikissa toiminnoissa voi olla myös liiketoimintaa.

7.2.1.1 Koulutus

Koulutus-toiminto muodostuu seuraavista alatoiminnoista:

- Tutkintokoulutus

Ammattikorkeakoulun ammattikorkeakoulututkintoon tähtäävä koulutus.

- Perustutkintojen osat

Perustutkintojen osat: erilliset opinnot (erilliset opinto-oikeudet) sekä avoimessa ammattikorkeakouluopetuksessa suoritettavat opinnot. Perustutkintojen osia suorittaviksi katsotaan vain ne henkilöt, joilla ei ole tutkinnon suoritusoikeutta kyseisessä ammattikorkeakoulussa.

- Ammatillinen opettajankoulutus

- Muu koulutus

Muu koulutus sisältää kaiken edellisiin ryhmiin sisällyttömän ammattikorkeakoulun tarjoaman koulutuksen (pl. ylemmät amk-tutkinnot), esim. tietyn kohderyhmän tarpeisiin suunniteltu muu kuin tutkintoon johtava tilauskoulutus, täydennyskoulutus (ml. oppisopimustyyppinen täydennyskoulutus korkeakoulutetuille).

7.2.1.2 T&k -toiminta

T&k-toiminta –toiminto muodostuu seuraavista alatoiminnoista: Ylempi ammattikorkeakoulututkintokoulutus ja t&k-toiminta. Sekä kansainvälisten että kansallisten t & k- määritelmien mukaan innovaatiotoimintaa ei sisällytetä t&k- toimintaan, vaan se tilastoidaan ainoastaan yritysten osalta erikseen. Ammattikorkeakoulussa tapahtuvan T&K-toimintaan liittyvän innovaatiotoiminnan kustannukset merkitään Muun yhteiskunnallisen toiminnan alle yhteiskunnallisiin palveluihin (7.2.1.3.1). Ammattikorkeakoulussa innovaatiotoiminnalla tarkoitetaan muiden yhteisöjen innovaatiotoimintaa tukevaa toimintaa.

Ylempi ammattikorkeakoulututkintokoulutus: tutkintotavoitteiset ammattikorkeakoulujen jatko-opinnot (ylempi ammattikorkeakoulututkinto) ja niihin liittyvä t&k-toiminta ja taiteellinen toiminta. Ylemmän ammattikorkeakoulututkintokoulutuksen sijoittaminen t&k-toimintaan perustuu siihen, että ylemmät ammattikorkeakoulututkinnot ovat sisällöltään työelämälähtöisiä ja palvelevat useissa tapauksissa työelämän tarpeita.

T&k-toiminta: perustutkimus, soveltava tutkimus sekä kehittämistyö. Määrittely vastaa Tilastokeskuksen määritelmää.

7.2.1.3 Muu yhteiskunnallinen toiminta

Muun yhteiskunnallisen toiminnan tuotot ja kustannukset esitetään raportoinnissa yhtenä toimintona joko perustoiminnassa tai liiketoiminnassa. Jäljempänä olevan kuvauksen on tarkoitus täsmentää, millaiset palvelut/toiminnot kuuluvat muuhun yhteiskunnalliseen toimintaan.

Muu yhteiskunnallinen toiminta on itsenäistä toimintaa, jota ei voida vyöryttää koulutukselle tai t&k-toiminnalle. Muu yhteiskunnallinen toiminta voi sisältää yhteiskunnallisia palveluita, yleistoiminnoita ja taiteellista toimintaa.

Yhteiskunnalliset palvelut ovat ammattikorkeakoulun tuottamia palveluita, joita tarjotaan ulkopuolisille tahoille yleensä korvausta vastaan ja joiden tuottamiseen käytetään yleensä opetushenkilökunnan ja tk-toiminnan henkilökunnan työpanosta, mutta jotka eivät kuulu määriteltyihin koulutus tai t & k-toimintoihin. Esimerkkeinä voidaan mainita taiteellinen toiminta, testaus- ja arviointipalvelut (esim. vaakojen taaraus), konsulttipalvelut, muiden yhteisöjen innovaatiotoiminnan tukeminen, laboratoriopalvelut ja tutkimustiedon välittämiseen suurelle yleisölle liittyvät tapahtumat. Toiminta voi olla ammattikorkeakoulun liiketoimintaa.

Yleistoiminnot ovat toimintaa, joka eivät suoraan liity ammattikorkeakoulun koulutukseen ja tutkimus- ja kehittämistoimintaan. Yleistoiminnot ovat tyypillisesti palveluita, joita tuotetaan muun kuin opetushenkilökunnan ja TK-toiminnan henkilökunnan toimesta ja joita tarjotaan ulkopuolisille korvausta vastaan.

Siltä osin kun ammattikorkeakoulu itse käyttää palvelua, se jyvitetään käytön mukaan toiminnoittain ja koulutusaloittain. Jos yleistoiminto palvelee ainoastaan ammattikorkeakoulun omaa toimintaa, se kohdennetaan kokonaisuudessaan toiminnoittain. Muilta osin yleistoimintojen kustannuksia ei jaeta perustoiminnoille, vaan ne jäävät muun yhteiskunnallisen toiminnan kustannuksiksi.

Esimerkkeinä yleistoiminnoista voidaan mainita

- muille organisaatioille myytävät palvelut kuten kirjastopalvelut, kiinteistö- ja korjauspalvelut ja liikuntapalvelut
- alumnitoiminta
- tilavuokraus ulkopuolisille toimijoille
- julkaisujen myynti, kustannus- ja painotoiminta sekä kirjakaupat
- museotoiminta.

Taiteellisella toiminnalla tarkoitetaan tässä sellaista taiteellista toimintaa, joka ei liity suoraan ammattikorkeakoulun koulutustoimintaan. Tällaista taiteellista toimintaa on esimerkiksi taiteellisin kriteerein rekrytoidun opetushenkilöstön harjoittama työsuunnitelmaan kuuluva taiteellinen toiminta, näyttelytoiminta tms.

7.2.2 Toimintokohtaisen erittelyn kaava

Toimintokohtaiset tiedot esitetään tuloslaskelman liitetiedoissa edellä kuvattujen pääluokkien tarkkuudella: koulutus, t & k-toiminta ja muu yhteiskunnallinen toiminta. Toiminnoittainen tuloslaskelma esitetään erikseen perustehtävästä ja erikseen liiketoiminnasta.

Yhteiskulut ovat kaikille toiminnoille yhteisiä kuluja, eikä niitä voida välittömästi kohdistaa millekään toiminnanalalle yksinään, vaan ne vyörytetään laskennallisina erinä toiminnoille. Toiminnolle kohdistettu yhteiskulu tulee esittää kunkin toiminnon kohdalla omana eränään rivillä 'Osuus yhteisistä kuluista'. Vyörytyksessä tulee pyrkiä mahdollisimman hyvin aiheuttamisperiaatteeseen. Opetus- ja kulttuuriministeriö ei anna sitovia määräyksiä vyörytysperiaatteista. Vyörytys voidaan tehdä laskennallisesti tai suoraan toiminnoille kulueriä kohdentaen.

Vyörytykseen liittyvät suositukset esitetään liitteessä 2.

Perusrahoitus kohdistetaan toiminnoittaisiin tuottoihin ammattikorkeakoulun sisäisen rahoitusjaon mukaisesti ja näin ollen laskelman tulee päätyä tuloslaskelman liikevoittoon/-tappioon. Liikevoiton jälkeiset erät raportoidaan yhtenä kokonaisuutena.

Yhteisen toimintojen tuotot kohdistetaan toimintojen tuottoeriin, esim. yhteisten tuottojen perusrahoitus koulutus-toiminnon perusrahoitukseen. Osuus yhteisistä kuluista merkitään omalle rivilleen toiminnon kohdalle.

Kaava 5: Toimintokohtainen erittely toiminnan tuotoista ja kuluista

Erittely toiminnan tuotoista ja kuluista 1000 € (toimintokohtainen tuloslaskelma)

	Perustehtävä	Liiketoiminta	Kaikki yhteensä
Koulutustoiminta			
Tuotot			
Perusrahoitus			
Tuet ja avustukset	0,00	0,00	0,00
Maksut ja korvaukset	0,00	0,00	0,00
Muu liikevaihto			
Toiminnan muut tuotot	0,00	0,00	0,00
Kulut			
Materiaalit ja palvelut			
Henkilöstökulut	0,00	0,00	0,00
Poistot	0,00	0,00	0,00
Muut toimintakulut	0,00	0,00	0,00
Osuus yhteisistä kuluista	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Koulutustoiminta yhteensä	0,00	0,00	0,00
T&k-toiminta			
Tuotot			
Perusrahoitus			

Tuet ja avustukset			
Maksut ja korvaukset			
Muu liikevaihto			
Toiminnan muut tuotot	0,00	0,00	0,00
Kulut			
Materiaalit ja palvelut			
Henkilöstökulut	0,00	0,00	0,00
Muut toimintakulut			
Poistot	0,00	0,00	0,00
Osuus yhteisistä kuluista	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
T&k-toiminta yhteensä	0,00	0,00	0,00
Muu yhteiskunnallinen toiminta			
Tuotot			
Perusrahoitus			
Tuet ja avustukset			
Maksut ja korvaukset			
Muu liikevaihto			
Toiminnan muut tuotot	0,00	0,00	0,00
Kulut			
Materiaalit ja palvelut			
Henkilöstökulut	0,00	0,00	0,00
Muut toimintakulut			
Poistot	0,00	0,00	0,00
Osuus yhteisistä kuluista	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Muu yhteiskunnallinen toiminta yhteensä	0,00	0,00	0,00
Tuloslaskelman liikevoitto/-tappio			
Liikevoiton/-tappion jälkeiset erät (yhtenä eränä)	0,00	0,00	0,00
Rahoitustuotot/-kulut			
Satunnaiset erät			
Tilinpäätössiirrot			
Tuloverot			
Välittömät verot			
Tilikauden voitto/tappio	0,00	0,00	0,00

Yhteisten toimintojen tuotot ja kulut

Tuotot	
Perusrahoitus	0,00
Tuet ja avustukset	0,00
Maksut ja korvaukset	0,00
Muu liikevaihto	0,00
Toiminnan muut tuotot	0,00
– siirretty toiminnoille	-0,00
Kulut	
Materiaalit ja palvelut	
Henkilöstökulut	0,00
Muut toimintakulut	0,00
Poistot	0,00
– siirretty toiminnoille	<u>-0,00</u>

Tiedot liiketoiminnasta

Siitä huolimatta, että kirjanpitoasetuksen liikekaavaa käytettäessä asetuksessa ei edellytetä erillistä tuloslaskelmaa liiketoiminnassa, ammattikorkeakoulut laativat liiketoiminnasta kululajikohtaisen tuloslaskelman vuodesta 2015 alkaen.

Kaava 6: Liiketoiminnan tuloslaskelma kululajeittain

TILINPÄÄTÖKSEN LIITETIEDOISSA ESITETTÄVÄ KULULAJIKOHTAINEN TULOSLASKELMAMUOTO

(KPA 1339/1997 1:1§)

(Tilikausi)

(Ed. tilikausi)

LIKEVAIHTO		0,00		0,00
Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen				
lisäys (+) tai vähennys (-)		+/-0,00		+/-0,00
Valmistus omaan käyttöön (+)		0,00		0,00
Liiketoiminnan muut tuotot		0,00		0,00
Materiaalit ja palvelut				
Aineet, tarvikkeet ja tavarat				
Ostot tilikauden aikana	0,00		0,00	
Varastojen lisäys (-) tai vähennys (+)	+/-0,00		+/-0,00	
Ulkopuoliset palvelut	<u>0,00</u>	-0,00	<u>0,00</u>	-0,00
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	0,00		0,00	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	0,00		0,00	
Muut henkilösivukulut	<u>0,00</u>	-0,00	<u>0,00</u>	-0,00
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	0,00		0,00	
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä	0,00		0,00	
Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentu				
miset	<u>0,00</u>	-0,00	<u>0,00</u>	-0,00
Liiketoiminnan muut kulut		<u>-0,00</u>		<u>-0,00</u>
LIKEVOITTO (-TAPPIO)		0,00		0,00
Rahoitustuotot ja -kulut				
Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
Tuotot osuuksista omistusyhteisyriyksissä	0,00		0,00	
Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista				
Samam konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Muilta	0,00		0,00	
Muut korko- ja rahoitustuotot				
Samam konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Muilta	0,00		0,00	
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista	-0,00		-0,00	
Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusar				
vopapereista	-0,00		-0,00	
Korkokulut ja muut rahoituskulut				
Samam konsernin yrityksille	-0,00		-0,00	
Muille	<u>-0,00</u>	+/-0,00	<u>-0,00</u>	+/-0,00
VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ		0,00		0,00
Satunnaiset erät				
Satunnaiset tuotot	0,00		0,00	
Satunnaiset kulut	<u>-0,00</u>	+/-0,00	<u>-0,00</u>	+/-0,00
VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA		0,00		0,00
Tilinpäätössiirrot				
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)	+/-0,00		+/-0,00	
Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)	<u>+/-0,00</u>	+/-0,00	<u>+/-0,00</u>	+/-0,00
Tuloverot		-0,00		-0,00
Muut välittömät verot		<u>-0,00</u>		<u>-0,00</u>
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

7.3 Sijoitustoiminta

Ammattikorkeakoulu-uudistuksen toisessa vaiheessa ylläpitäjää ja ammattikorkeakoulua ei enää eriytetä toisistaan. Tästä syystä tavoitteena on, että julkisuuslaki ohjaa uusimuotoisina oikeushenkilöinä toimivien ammattikorkeakoulujen toimintaa samalla tavalla kuin yliopistojakin eli, että ammattikorkeakoulujen kaikki toiminta on julkisuuslainsäädännön alaista.

Ammattikorkeakoulujen tulee esittää sijoittamisen yleiset periaatteet ja eritellä sijoitussitoumusten sisältö riittävässä laajuudessa joko tilinpäätöksen liitetiedoissa tai toimintakertomuksessa.

8 TOIMINTAKERTOMUS

Ammattikorkeakoulujen julkisrahoitteisen toiminnan tilivelvollisuuden toteutumisen seuranta perustuu riittävän yhdenmukaiseen toiminnallista tuloksellisuutta kuvaavaan tilinpäätösraportointiin erityisesti valtionrahoituksen käytöstä. Opetus- ja kulttuuriministeriön ja ammattikorkeakoulun väliseen sopimukseen perustuvien määrällisten tavoitteiden ja tunnuslukutavoitteiden seurannan sisällyttämisellä toimintakertomukseen vahvistetaan niiden kuuluminen tilintarkastuksen kohteisiin ja näin varmistetaan tietojen oikeellisuus ja riittävyys.

Toimintakertomus on tilinpäätökseen liitettävä asiakirja, jonka tehtävänä on antaa tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista. Toimintakertomus tulee laatia hyvän kirjanpitotavan mukaisesti ja siinä tulee arvioida mm. merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä, ympäristötekijöitä, toiminnallista ja taloudellista tulosta ja asemaa sekä muita kirjanpitovelvollisen toimintaan vaikuttavia seikkoja.

Kirjanpitolautakunta on laatinut kattavan yleisohjeen toimintakertomuksen laatimisesta (12.9.2006), minkä vuoksi tässä koodistossa ei ole katsottu tarpeelliseksi käsitellä aihetta yksityiskohtaisesti.

Kirjanpitolain 3.1.5 § mukaisesti 1) toimintakertomuksessa on arvioitava kirjanpitovelvollisen toiminnan laajuuteen ja rakenteeseen nähden tasapuolisesti ja kattavasti merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä sekä muita kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan kehittymiseen vaikuttavia seikkoja samoin kuin sen taloudellista asemaa ja tulosta. 2) Arvion tulee sisältää keskeisimmät tunnusluvut kirjanpitovelvollisen liiketoiminnan sekä taloudellisen aseman ja tuloksen ymmärtämiseksi. 3) Tässä tarkoituksessa on myös esitettävä tunnusluvut ja muut tiedot henkilöstöstä ja ympäristötekijöistä sekä muista mahdollisista kirjanpitovelvollisen liiketoiminnassa merkityksellisistä seikoista. 4) Tarvittaessa arvioissa on esitettävä täydentävää tietoa ja lisäselvityksiä tilinpäätöksessä ilmoitetuista luvuista.

Tässä yhteydessä liiketoiminnalla tarkoitetaan erityisesti ammattikorkeakoulun valtionrahoitteista perustoimintaa ja sen tuloksia (määrälliset tavoitteet, tunnuslukutavoitteet, laatu ja vaikuttavuus). Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaisesti muiden kuin taloudellisten tietojen merkitys toimintakertomukselle tulee arvioida sen mukaan, mikä vaikutus niillä on oikean ja riittävän kuvan saamiseksi toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Muiden kuin taloudellisten tietojen merkitys on ammattikorkeakouluissa erittäin merkittävä oikean ja riittävän kuvan saamiseksi tuloksesta.

Ammattikorkeakoulujen toimintakertomuksen tuloksellisuutta koskeva osa laaditaan valtion rahoituksen perusteina olevien toimintojen mukaisesti: koulutus, tutkimus- ja kehitystoiminta ja muu yhteiskunnallinen toiminta. Toimintoista tietojen tulee sisältää keskeiset tiedot määrällisistä tuloksista, tuottavuudesta, laadusta ja vaikuttavuudesta. Opetus- ja kulttuuriministeriön ja ammattikorkeakoulun välisessä sopimuksessa sovittujen määrällisten tavoitteiden ja tuottavuutta kuvaavien tunnuslukutavoitteiden toteutuminen esitetään toimintakertomuksessa raportoitavalta vuodelta ja mahdollisuuksien mukaan vähintään kahdelta edeltävältä vuodelta. Edellä mainittujen toteutumatiemien tulee olla tilintarkastuksen kohteena osana toimintakertomuksen tarkastusta. Laadulliset arvioinnit eivät luonteensa vuoksi voi olla tilintarkastuksen kohteena.

Vuosia 2013 - 2016 koskevissa sopimuksissa on sovittu alla kuvatut kaikille ammattikorkeakouluille yhteiset ammattikorkeakoulukohtaisesti sovitut määrälliset tavoitteet ja tunnuslukutavoitteet. Fuusiotilanteessa kausi voi olla 2014-2016.

Määrälliset tavoitteet:

Ammattikorkeakoulututkinnot koulutusaloittain

Ylemmät ammattikorkeakoulututkinnot yhteensä

Ammatillisen opettajankoulutuksen suorittaneiden määrä

Ulkomaalaisten tutkinto-opiskelijoiden määrä

Suomesta lähteneiden tai Suomeen saapuneiden vaihto-opiskelijoiden määrä (vaihdon kesto yli 3 kk)

Tunnuslukutavoitteet (tavoitteet asetettu vuodelle 2016)

Ammattikorkeakoulututkinnot/opetus- ja t&k- henkilökunta

Vähintään 55 op. suorittaneiden osuus

T&k- hankkeissa suoritettut opintopisteet/läsnä olevat opiskelijat

Julkaistut ja audiovisuaaliset aineistot ja tieto- ja viestintätekniset ohjelmat/opetus- ja t&k- henkilökunta

Henkilökunnan kv-liikkuvuus/opetus- ja t&k-henkilökunta

Maksullinen palvelutoiminta/kokonaisrahoitus

Ulkopuolinen t&k-rahoitus/kokonaisrahoitus

Näiden lisäksi on ammattikorkeakoulujen toimintakertomuksessa esitetään seuraavat tunnusluvut:

Liikevoitto%

$\frac{\text{Liikevoitto}}{\text{Liikevaihto}} \times 100$

Oman pääoman tuotto-%

$\frac{\text{Tulos ennen satunnaisia eriä} - \text{verot}}{\text{Oma pääoma} + \text{vähemmistöosuus}} \times 100$

Sijoitetun pääoman tuotto-%

$\frac{\text{Voitto/tappio} + \text{rahoituskulut}}{\text{Oma pääoma} + \text{korolliset rahoitusvelat}} \times 100$

Omavaraisuusaste

$$\frac{\text{Oma pääoma + vähemmistöosuus}}{\text{Taseen loppusumma - saadut ennakot}} \times 100$$

Quick ratio

$$\frac{\text{Rahoitusomaisuus}}{\text{Lyhytaikainen vieras pääoma - vastattavien ennakkomaksut}}$$

Kirjanpitolain 3:1.6 §:n mukaisesti toimintakertomuksessa tulee esittää tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen ja arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä.

Opetus- ja kulttuuriministeriön määrittelemänä tunnuslukuina henkilöstöstä tulee toimintakertomuksessa esittää

- henkilöstön keskimääräinen lukumäärä tilikauden aikana
- palkkojen ja palkkioiden kokonaissumma tilikaudella

Lisäksi opetus- ja kulttuuriministeriö suosittaa, että em. kokonaissumman lisäksi ilmoitetaan palkkatiedot ja henkilötyövuosimäärä henkilöstöryhmittäin vähintään ammattikorkeakoulutasolla.

9 ARVONLISÄVEROKOMPENSAATIO

9.1 Yleiset perusteet

Tässä yhteydessä arvonnalisäverokompensaatiolla tarkoitetaan julkiseen tehtävään liittyviä arvonnalisäverokompensaatioita. Julkisella tehtävällä tarkoitetaan ammattikorkeakoulun lakisääteistä perustehtävää, jonka valtio suoraan rahoittaa (perusrahoitus ja strategiarahoitus).

Ammattikorkeakoululain 43 §:n 4 momentin mukaan: ”ammattikorkeakouluille korvataan arvonnalisäverolain (1501/1993) 39 ja 40 §:ssä tarkoitettuihin koulutuspalveluihin sekä ammattikorkeakoulujen muuhun kuin liiketaloudelliseen toimintaan liittyviin hankintoihin (lyhyt- ja pitkävaikutteiset) ja toimitilavuokriin sisältyvien arvonnalisäverojen osuus ammattikorkeakouluille aiheutuneista kustannuksista. Korvaus perustuu viimeksi toteutuneen vahvistetun tilinpäätöksen tietoihin.”

Korvaus perustuu ammattikorkeakoulukohtaisesti toteutettavaan euro- eurosta periaatteeseen aiemman keskimääräisen kompensaatiomenettelyn sijasta.

Ammattikorkeakoululain 68 §:n siirtymäsäännöksen mukaan opetus- ja kulttuuriministeriö myöntää hakemuksesta vuosina 2015 ja 2016 ammattikorkeakouluille rahoitusta arvonnalisäverolain 30 §:ssä mainittujen arvonnalisäverojen kattamiseen (tilavuokrien arvonnalisäverot). Arvonnalisäverokompensaation mitoitustavasta johtuen siirtymävaiheessa vuosina 2015 ja 2016 tarvitaan menettely, joka ottaa huomioon arvonnalisäverolain 30 §:n muutoksesta ammattikorkeakouluille aiheutuvat vuokrasopimusten arvonnalisäverovelvoitteet vuosina 2014—2016. Valtion ehdotetaan varautuvan vuosien 2015 ja 2016 lisätalousarvioissa kyseisiin menoihin lisämäärärahalla, joka kohdennetaan ammattikorkeakouluille tilinpäätöstietoihin perustuvan hakemusten perusteella.

Vuoden 2014 toteutuneet investointien arvonnalisäverot korvataan vuoden 2016 rahoituspäätöksen yhteydessä vuodelle 2016 mitoitettavan (2014 perusteella) alv-kompensaation lisäksi.

Ammattikorkeakouluille perusrahoituksen yhteydessä maksettavan alv-kompensaation määrä perustuu vahvistetun tilinpäätöksen tietoihin tai siirtymävaiheessa tilavuokrien arvonnalisäveromenojen osalta erilliseen hakemukseen. Näiden tietojen perusteella määritellään alv-kompensaation määrä kaksi vuotta varainhoitovuoden jälkeen olevaan valtion talousarvioon. Esimerkiksi vuoden 2015 tilinpäätöksessä esitettyä alv-kulujen toteutumaa käytetään mitoituspäätöksenä vuoden 2017 talousarvion alv-kompensaatorahoitukselle. Vuoden 2017 talousarvion rahoitus korvaa periaatteessa vuoden 2017 arvonnalisäveromenoja. Korvauksen määrää ei erikseen jälkikäteen täsmäytetä, vaan toteutuman mukainen taso otetaan huomioon rahoituksessa aina kaksi vuotta tilinpäätösvuoden jälkeen.

Opetus- ja kulttuuriministeriön ammattikorkeakouluille kuukausittain ammattikorkeakoulujen toiminnan rahoituksen osana maksama alv-kompensaatio kirjataan taseen ”saadut alv-kompensaatiot” -tilille. Kompensoitava arvonnalisävero kirjataan tätä tiliä hyvittäen. Toteutuneiden arvonnalisäverojen määrä ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa. Ammattikorkeakouluille korvattava arvonnalisävero käsitellään kirjanpidossa nettomenetelmän mukaisena, jota kirjanpitolautakunnan lausunnon (1860/2010) mukaan voidaan pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena menettelyinä.

Nettomenetelmän mukaisessa käsittelyssä hankinnat ja tilavuokrat kirjataan ao. kulu- tai investointitileille nettomääräisenä ja niihin sisältyvä kompensoitava arvonnalisävero kirjataan tasetiliä (saadut alv-kompensaatiot) hyvittäen. Tarvittaessa ammattikorkeakoulu voi sisällyttää kirjausketjuun väli-/selvittelytilejä alv-kompensaation käsittelyn oikeellisuuden varmistamiseksi. Tilinpäätöshetken alv-kompensaationsaaminen/-velka kirjataan pitkäaikaisiin/lyhytaikaisiin saamisiin/velkoihin.

Kompensoitava arvonnalisävero kirjataan kokonaisuudessa sille vuodelle, jona lasku maksetaan, vaikka kyse olisi muutoin useammalle vuodelle jakotettavasta menosta.

On huomattava, että opetus- ja kulttuuriministeriö ei oikaise alv-kompensaatioon perustuvia maksatuksia, vaan saatava-/velkaseuranta tehdään ainoastaan ammattikorkeakoulun kirjanpidossa.

Siirtymävaiheen erityisjärjestelyt päättyvät vuonna 2016.

Esimerkki vuoden 2017 jälkeisestä menettelystä:

1. Rahoitus mitoitetaan ja maksetaan vuoden 2015 tilinpäätöksen mukaisten tilavuokrien ja hankintojen arvonlisäverojen toteutumien mukaan. Erä kirjataan saatuihin alv-kompensatioennakoihin. Vuoden 2017 kaikki toteutuneet perustoiminnan arvonlisäverot kirjataan tätä tasetiliä hyvittäen.
2. Edellä mainittua tiliä hyvittäen kirjataan myös vuoden 2015 lyhytaikaisissa saata-
vissa oleva alv saatava/-velka.
3. Tilinpäätöshetken alv-kompensaatioosaaminen/-velka kirjataan pitkäaikaisiin saami-
siin/velkoihin. Tämä saaminen/velka koostuu vuoden 2017 aikana toteutuneiden ar-
vonlisäverojen ja saatujen ennakoiden välisestä erotuksesta.
4. Vuoden 2016 tilinpäätöksen mukainen pitkäaikainen saatava siirretään lyhytaikai-
seksi saatavaksi.

9.2 Hankkeiden arvonlisäverokompensaatiot

Pääsääntönä on, että ainoastaan julkiseen tehtävään (perusrahoituksella rahoitettavat) liittyvien hankkeiden omavastuuosuuksiin sisältyvät arvonlisäverot kompensoidaan. Muilta osin arvonlisäve-
rot ovat ammattikorkeakoulun lopullisia menoja ja siten rahoittajasta riippuen tukikelpoisia menoja.

Käytännössä kirjanpito voidaan toteuttaa niin, että tilikauden päättyessä tehdään yksi kirjaus, jolla siirretään kaikkien omarahoitusosuuksien arvonlisäverot alv-saamiseksi opetus- ja kulttuuriministe-
riöltä. Samaan lopputulokseen voidaan päästä jollakin muullakin ammattikorkeakoulukohtaisella
menettelyllä.

Laskentaa varten on hyvä luoda rahoituspäätökseen perustuen ja mahdollisesti muilla tiedoilla päi-
vitetty tieto rahoitusosuudesta projektin taustatiedoksi.

Opetus- ja kulttuuriministeriön myöntämän hanke- ja strategiarahoituksen arvonlisäverot kuuluvat
kompensaation piiriin (myöntö yleensä 2-alkuiselta momentilta). Erityisavustuksien arvonlisäveroja
ei voi kirjata kompensatioon, vaan niiden osalta menetellään avustuspäätöksessä ilmoitetulla ta-
valla arvonlisäverojen kirjaamisessa (yleensä muita kuin 2-alkuisia momenteja). Esim. UUSI
AMK-TYÖ, erityisavustus, maksetaan määrärahasta 29.40.30.5.2. Tässä lukusarjassa kertoo mo-
mentin. Pääsääntöisesti muissa kuin 2-alkuisissa momenteissa arvonlisäverot kirjataan hankkeen
kuluiksi.

9.3 Liiketoiminnan arvonlisäveromenot

Ammattikorkeakoulut ovat liiketoiminnastaan arvonlisäverovelvollisia arvonlisäverolain 1 §:n perus-
teella. Liiketoiminnan arvonlisäveroja ei kompensoida osana perusrahoitusta siinäkään tapaukses-
sa, että liiketoiminta olisi erillisten verosäädösten perusteella arvonlisäverotonta.

Siirtymävaiheen (vuonna 2015 ja 2016) kompensatioiden mitoituksesta ja maksatuksesta opetus-
ja kulttuuriministeriö antaa erillisen ohjeen.

10 AMMATTIKORKEAKOULUJEN TALOUSTIETOJEN TIEDONKERUU

Ammattikorkeakoulujen talousseuranta rakentuu pääosin lakisääteisen tilinpäätösraportoinnin tuottamien tietojen pohjalle. Tilinpäätös ja sen liitetiedot (tasekirja) muodostavat tiedonkeruun perustan, jonka lisäksi kerätään tietoja tiedonkeruun käsikirjassa määritellyllä tarkemmalla tasolla. Tiedot tuotetaan ammattikorkeakoulujen operatiivisista järjestelmistä ja toimitetaan Vipunen-tietovarastoon erikseen annettavan vuosittaisen tiedonkeruuohjeistuksen mukaisesti.

Taloustiedonkeruulomakkeita on yhteensä kuusi:

Tilinpäätöksen liitetietona:

- 1) Tuloslaskelma ja sitä täydentävät tiedot kuten esimerkiksi liikevaihdon erittely
- 2) Tase ja sitä täydentävät erittelyt kuten esimerkiksi alv-saatavien erittelyt
- 3) Toimintokohtaiset tuloslaskelmatiedot (amk)
- 4) Liiketoiminnan tuloslaskelma

Tiedonkeruun yhteydessä:

- 5) Tutkimusrahoituksen erittelyt (rahoituslähteittäin/koulutusaloittain)
- 6) Alatoimintokohtaiset ja koulutusaloittaiset kustannustiedot (summataso).

Alatoimintokohtaisissa ja koulutusaloittaisissa kustannustietojen tuottamisessa noudatetaan aiheuttamisperiaatetta olennaisuus huomioon ottaen. Koulutusaloittaisten tietojen luokittelu tulee perustumaan uudistettuun ISCED-luokitukseen. ISCED-luokituksen rakenne esitetään liitteessä. Ensimmäiset uuden luokituksen mukaiset koulutusaloittaiset tiedot tullaan keräämään vuonna 2016 koskien vuotta 2015.

Tuloslaskelman ja taseen tiedot toimitetaan myös ammattikorkeakoulukonsernista, mikäli ammattikorkeakoulu on velvollinen laatimaan konsernitilinpäätöksen.

Ammattikorkeakoulujen tulee varautua siihen, että koodiston mukaista tiedonkeruuta jatketaan koskien vuotta 2014 toimilupakierroksessa käytetyn taloustaulukon tasolla ja sitä tarkemmalla tasolla koskien vuoden 2014 tilinpäätöksen tietoja.

11 Säädös- ja ohjeviittaukset

Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodiston säädös- ja ohjeviittaukset:

- Ammattikorkeakoululaki 932/2014
- Asetus **rahoitusvälinen arvostamisesta sekä merkitsemisestä** tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen (1315/2004)
- Kirjanpitoasetus (1339/1997)
- Kirjanpitolaki (1336/1997)
- Kirjanpitolautakunnan yleisohje **investointiavustuksen kirjanpidollisesta käsittelystä**(16.10.2007)
- Kirjanpitolautakunnan yleisohje **konsernitilinpäätöksen laatimisesta** (7.11.2006)

- Kirjanpitolautakunnan yleisohje **rahoituslaskelman** laatimisesta 30.1.2007
- Kirjanpitolautakunnan yleisohje **suunnitelmanmukaisista poistoista** (16.10.2007)
- Kirjanpitolautakunnan yleisohje **toimintakertomuksen** laatimisesta (12.9.2006)
- Kirjanpitolautakunnan yleisohje **tulon kirjaamisesta tuotoksi valmiusasteen perusteella** (30.9.2008)
- Laki ammatillisesta opettajankoulutuksesta 356/2003
- Valtioneuvoston asetus ammatillisesta opettajankoulutuksesta 357/2003
- Valtioneuvoston asetus ammattikorkeakoulujen toiminnassa perittävistä maksuista on hyväksytty valtioneuvostossa 30.12.2014.

LIITE 1 Toiminnan muut kulut -ryhmittely

- Vapaaehtoiset henkilöstökulut
 - Työterveyshuolto
 - Saadut työterveyshuoltokorvaukset
 - Työvaatteet
 - Henkilökunnan ruokailu
 - Saadut ruokakorvaukset
 - Työmatkasetelit
 - Henkilökunnan koulutus
 - Henkilökunnan virkistys ja harrastus
 - Henkilökuntatilaisuudet
 - Henkilökunnan lahjat
 - Muut vapaaehtoiset henkilöstökulut
- Toimitila- ja kiinteistökulut
 - **Toimitilojen vuokrat**
 - **Toimitilojen vastikkeet**
 - Muut vuokratulut
 - Lämmitys
 - Sähköenergia
 - Sähkön siirto
 - Kaasu
 - Vesi ja jätevesi
 - Puhtaanapito
 - Siivouksen ostopalvelut
 - Vahtimestarien ostopalvelut
 - Vartiointi
 - Toimitilojen käyttö ja huolto
 - Toimitilojen vakuutukset
 - Kiinteistövero
 - Toimitilojen korjaukset
 - Toimitilojen saadut vakuutuskorvaukset
 - Muutto- ja kuljetuspalvelut
 - Muut toimitilakulut
- Kone-, laite- ja kalustokulut
 - Laitevuokrat
 - Koneiden käyttö ja huolto
 - Koneiden ja laitteiden kunnossapito
 - Koneet ja kalusto (alle 3v)
 - Pientarvikkeet
 - Kulunvalvonta
 - Kuljetus- ja huolintakulut
 - Muut kone-, laite- ja kalustokulut
- IT-kulut
 - IT-laitteet
 - IT-tarvikkeet
 - IT-pienohjelmistot
 - IT-vuokrat
 - IT-järjestelmä- ja ohjelmistopalvelut
 - IT-laitteiden ylläpitoveloitukset
 - IT-käyttöpalvelut

- Tietoliikennemaksut
- Tulostuspalvelut
- IT-käyttöoikeudet
- Muut IT-kulut
- Asiantuntijapalvelut
 - Kirjanpito- ja tilintarkastuspalvelut
 - Tilintarkastuspalvelut
 - Juridiset palvelut
 - Perintäpalvelut
 - Konsulttipalvelut
 - Muut asiantuntijapalvelut
- Matkakulut
 - Matkaliput ja taksi
 - Taksikortit
 - Ajoneuvokulut
 - Majoitus
 - Muut matkakulut
 - Päivärahat
 - Kilometrikorvaukset
 - Maksetut muut matkakorvaukset
 - Toimitusmaksut
 - Kansainväliset matka-avustukset opiskelijoille
 - Opiskelijoiden kansainvälinen harjoittelu
- Markkinointi ja viestintä
 - Liike- ja mainoslahjat
 - Esitteet
 - Muut painotyöt
 - Ilmoitukset
 - Messut, tapahtumat, tilaisuudet
 - Julkaisut (amk:n omaan toimintaan liittyvät)
 - Muut markkinointikulut
 - Edustuslahjat
 - Edustuskulut
- Yleiskulut
 - Posti
 - Puhelin
 - Pankkikulut
 - Vahinkovakuutukset
 - Vastuuvakuutukset
 - Toimistotarvikkeet
 - Kokous- ja neuvottelukulut
 - Viranomaismaksut
 - Ammattikirjallisuus
 - Muut yleiskulut
- Muut toimintakulut
 - Luottotappiot
 - Avustukset (esim. opiskelijakunta)

- Jäsenmaksut
- Lahjoitukset
- Rangaistusmaksut
- Pyöritysero

LIITE 2 Suorat kustannukset/vyörytykset

SUORAAN TOIMINNOILLE KOHDISTETTAVAT KULUT

- Koulutus
 - Varsinainen opetus
 - Opetuksen poistot
 - Opintoasianpalvelut
 - Hakutoimisto
 - Opintotoimisto
 - Koulutus johtajat/-päälliköt
 - Koulutussuunnittelijat/-sihteerit/-assistentit
 - Opinto-ohjaajat
 - Opetuksen julkaisut ym.
 - Opetuksen kv
 - Kieliopinnot (esim. keskitetyt palvelujen kielten opinnoissa)
 - Opetuksen tilat

- T&k
 - Varsinainen tk-toiminta
 - T&k:n poistot
 - T&k:n kv-toiminta
 - T&k-tukipalvelut
 - T&k-johto
 - Hankevalmistelu
 - Yamk-opinnot
 - T&k:n julkaisut
 - T&k:n tilat

- MUU YHTEISKUNNALLINEN TOIMINTA
 - Muun yhteiskunnallisen toiminnan määritelmään sisältyvät kustannukset
 - Ulkopuolisille tuottavien palveluiden osuus
 - Alumnitoiminta
 - Ulkopuolisille vuokrattavat tilat
 - Innovaatiotoiminta

VYÖRYTETTÄVÄT YHTEISET KULUT

- Kirjasto
- It ja tietoturva
- Talous- ja hallinto
- Henkilöstöhallinto
- Yleisjohto
- Yleishallinto (rehtori, vararehtori, johtajat suoraan toiminnolle, johon työ liittyy)
- Kiinteistöt (osa suoraan)
- Markkinointi ja viestintä
- Strategia
- Juridiset palvelut
- Laatu ja auditointi
- Arkisto
- Diaari

- Hankinta
- Tila- ja turvallisuuspalvelut
- Muut kaikkia toimintoja palvelevat palvelut
- It-perusinfra
- Muu kv-toiminta
- Tilintarkastus
- Tukipalveluiden poistot

Esimerkkejä vyörytyksistä:

Kiinteistökulujen vyörytys:

Kiinteistökulut vyörytetään toiminnoille siinä prosentuaalisessa suhteessa, mikä on toteutunut ammattikorkeakoulun kustannusten kohdistamisessa. Muussa tilastoinnissa voidaan kustannukset vyöryttää koulutusvastuille esim. fte-luvun tai käytettyjen neliöiden suhteessa. Kiinteistökuiluissa voi käyttää keskiarvoista neliöhintaa, jos aiheuttamisperiaate ei ole mahdollinen

Muiden yhteisten kulujen vyörytys:

Henkilöstöpalveluiden kustannukset vyörytetään toiminnoille esim. htv-määrän mukaisesti.

Muut yhteiset kulut vyörytetään käyttäen fte-lukua ja tarvittaessa opintopistemääriä. Opintopisteitä käytetään esim. koulutuksen kustannusten jakamisessa alatoimintoihin.

LIITE 3 Ohjauksen alaluokitus taloustiedonkeruussa (luonnos)

- 1 Kasvatusalat
- 2 Taiteet ja kulttuurialat
- 3 Humanistiset alat
- 4 Yhteiskuntatieteet
- 5 Liiketalous, hallinto ja oikeustieteet
- 6 Luonnontieteet
- 7 Tietojenkäsittely ja tietoliikenneliikenne
- 8 Tekniikan alat
- 9 Maatalous- ja metsätieteelliset alat
- 10 Lääketieteet
- 11 Terveys- ja hyvinvointialat
- 12 Palvelualat