

**Korkeakoulujen taloushallinnon koodisto**

**OKM/2/500/2018**

**30.11.2020**

1	YLEISTÄ.....	4
1.1	Korkeakoulujen taloushallinnon koodisto .....	4
1.2	Korkeakoulujen tilinpäätösraportointi .....	5
2	TULOSLASKELMA.....	5
2.1	Korkeakoulujen tuloslaskelmakaava .....	5
2.2	Liikevaihto.....	7
2.3	Kulut.....	7
2.3.1	Henkilöstökulut.....	7
2.3.2	Poistot ja arvonalentumiset .....	8
2.3.3	Muut kulut.....	8
2.4	Varainhankinta-, sijoitus- ja rahoitustuotot ja -kulut.....	8
2.5	Tilinpäätössiirrot.....	11
2.6	Tuloslaskelman erityiskysymyksiä .....	11
2.6.1	Avustustuottojen kirjaaminen .....	11
2.6.2	Monivuotisten projektien käsittely kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä.....	11
2.6.3	Lahjoitustuottojen kirjanpidollinen käsittely.....	12
3	TASE .....	12
3.1	Pysyvien vastaavien sijoitukset.....	15
3.2	Rahoitusvarojen ja -velkojen luokittelu ja arvostus tilinpäätöksessä .....	15
3.3	Oma pääoma .....	16
3.3.1	Yliopistot/peruspääoma ja toimintapääoma.....	16
3.3.2	Ammattikorkeakoulut/osakepääoma .....	17
3.3.3	Arvonkorotusrahasto.....	17
3.3.4	Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto.....	17
3.3.5	Yliopistojen perustamisen yhteydessä muodostuneet rahastot .....	17
3.3.6	Omakatteiset rahastot .....	18
3.3.7	Muut käyttötarkoitukseltaan sidotut rahastot .....	19
3.3.8	Vapaat rahastot.....	20
3.4	Pakolliset varaukset.....	20
4	RAHOITUSLASKELMA .....	21
5	TILINPÄÄTÖKSEN LIITETIEDOT .....	23
5.1	Liikevaihdon, toiminnan muiden tuottojen ja kulujen sekä alv-kompensaation erittelyt liitetiedoissa .....	23
5.2	Sijoitustoiminta.....	23
5.3	Korkeakoulun toiminnot ja toimintokohtainen erittely tuotoista ja kuluista.....	24
5.3.1	Toiminnot .....	24
5.3.2	Toimintokohtaisen erittelyn kaava .....	24
5.4	Tiedot liiketoiminnasta .....	25
6	KORKEAKOULUJEN LIIKETOIMINTA.....	26
6.1	Korkeakoulun lakisääteinen tehtävä .....	26
6.1.1	Yliopistot.....	27
6.1.2	Ammattikorkeakoulut.....	27
6.2	Korkeakoulujen harjoittama liiketoiminta.....	28
6.3	Liiketoiminnan esittäminen tilinpäätöksessä .....	30
7	TOIMINTAKERTOMUS .....	30
8	ARVONLISÄVEROKOMPENSAATIO .....	33
8.1	Yleiset perusteet .....	33
8.2	Hankkeiden arvonlisäverokompensaatiot .....	33
8.3	Liiketoiminnan arvonlisäveromenot.....	34
9	KOKONAISKUSTANNUSTEN LASKENTAMENETTELY.....	35
9.1	Yleistä .....	35
9.2	Laskennan tausta.....	35

9.3	Työajan kohdentaminen.....	36
9.4	Henkilösivukulukerroin .....	36
9.5	Yleiskustannuskerroin.....	38
10	Säädös- ja ohjeviittaukset.....	39
LIITE 1	Toiminnan muut kulut –ryhmittely.....	39
	(liittyy kohtaan 2.3.3).....	39
LIITE 2	Suorat kustannukset/vyörytykset.....	43
	(liittyy kohtaan 9).....	43

# 1 YLEISTÄ

## 1.1 Korkeakoulujen taloushallinnon koodisto

Tätä koodistoa noudattavat yliopistolaissa (558/2009) määritetyt yliopistot ja ammattikorkeakoululaissa (932/2014) määritetyt ammattikorkeakoulut. Koodisto ei koske Poliisiammattikorkeakoulua, joka toimii Sisäministeriön alaisuudessa valtion talousarviotaloudessa. Koodisto ei myöskään koske Högskolan på Åland:ia, joka kuuluu Ahvenanmaan maakuntahallinnon alaisuuteen.

Yliopistolain 61 §:n mukaan yliopiston kirjanpitoon sovelletaan kirjanpitolakia (1336/1997). Näin ollen kirjanpitolaki ja -asetus toimivat kirjanpidon ja tilinpäätöksen menettelyjen lainsäädännöllisenä lähtökohtana. Taloushallinnon koodistolla täsmennetään ja yhtenäistetään kirjanpidon sekä tilinpäätösraportoinnin käytänteitä.

Yliopistolain 51 §:n mukaan ja ammattikorkeakoululain 45 §:n mukaan korkeakoulun tulee toimittaa opetus- ja kulttuuriministeriölle sen määräämät koulutuksen ja tutkimuksen arvioinnin, kehittämisen, tilastoinnin ja muut seurannan edellyttämät tiedot ministeriön päättämällä tavalla.

Ammattikorkeakoulujen osalta lähtökohtana koodiston laadinnassa on pidetty sitä, että kaikki opetus- ja kulttuuriministeriön hallinnonalaan kuuluvat ammattikorkeakoulut ovat osakeyhtiömuotoisia, ammattikorkeakoululaissa määritellyjä oikeushenkilöitä, jotka noudattavat kirjanpitolakia (1336/1997) ja kirjanpitoasetusta (1339/1997).

Opetus- ja kulttuuriministeriön talousseuranta rakentuu pääosin korkeakoulujen lakisääteisen tilinpäätösraportoinnin tuottamien tietojen pohjalle. Opetus- ja kulttuuriministeriön seurannalla tuetaan ennakointiin ja riskien hallintaan perustuvaa pitkäjänteistä ja kestävää korkeakoulujen talouden hoitoa. Opetus- ja kulttuuriministeriö seuraa myös sitä, että sen korkeakoulujen toimintaan osoittama rahoitus ei kohdennu liiketoimintaan. Opetus- ja kulttuuriministeriön tiedonkeruun käsikirjasta käy yksityiskohtaisesti ilmi opetus- ja kulttuuriministeriön tiedonkeruun kokonaisuus.

Korkeakoulujen taloushallinnon koodistolla pyritään varmistamaan korkeakoulujen taloutta kuvaavien tietojen vertailukelpoisuus luomalla yhtenevät toimintatavat korkeakoulujen tilinpäätöskäytäntöihin, silloin kun kirjanpitolainsäädäntö tarjoaa useampia laadintaperiaatteita. Korkeakoulujen taloushallinnon koodisto on korkeakoulujen ja opetus- ja kulttuuriministeriön välistä ohjaussuhdetta tukeva ja läpinäkyväksi tekevä järjestelmä, jossa määritellään korkeakoulusektorille muun muassa yhtenäiset raportointimallit. Taloushallinnon koodiston kehittämisessä huomioidaan myös kytkennät korkeakoulujen tiedonkeruuseen ja tietovarastoon (Vipunen –tietokanta).

Taloushallinnon koodistossa ei oteta kantaa korkeakoulujen verotusta koskeviin kysymyksiin, koska verotusasiat ja niiden ohjeistus kuuluvat verohallinnon tehtäviin. Verohallinto on antanut korkeakoulujen verotusohjeen (A15/200/2015) sekä ohjeen koulutuspalveluiden arvonlisäverotuksesta (A123/200/2018).

Opetus- ja kulttuuriministeriö ylläpitää koodistoa ja kehittää sitä yhteistyössä korkeakoulujen kanssa. Muutokset perustuvat korkeakoulujen, niiden tilintarkastajien ja opetus- ja kulttuuriministeriön asiantuntijoiden muutos- ja täydennysehdotuksiin.

Opetus- ja kulttuuriministeriö vahvistaa korkeakoulujen taloushallinnon koodiston noudatettavaksi yliopistolain 51 §:n ja ammattikorkeakoululain 45 §:n perusteella. Koodisto tulee voimaan 1.1.2019 alkaen lukuunottamatta yliopistojen sijoitusomaisuuden kirjauskäytännön muutosta, joka tulee voimaan takautuvasti 1.1.2018 alkaen. Ammattikorkeakoulujen osalta muutos tulee kokonaisuudessaan voimaan vasta 1.1.2019 alkaen.

Vahvistettu koodisto korvaa opetus- ja kulttuuriministeriön 11.6.2013 vahvistaman yliopistojen koodiston (OKM/1/500/2013) ja 30.12.2014 vahvistaman ammattikorkeakoulujen koodiston (OKM/8/500/2013).

## 1.2 Korkeakoulujen tilinpäätösraportointi

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**). Tilinpäätökseen liitetään **toimintakertomus**, jossa annetaan tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista. Tilinpäätös, toimintakertomus, kirjanpidot, tililuettelo sekä luettelo kirjanpidoista ja aineistoista on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä siten, että kirjanpitolain toisen luvun 6, 7 ja 9 §:n vaatimukset täyttyvät (KPL 2:10).

Korkeakoulun konsernitilinpäätöstä koskevat lisäksi kirjanpitolain säännökset konsernitilinpäätöksestä ja sen laatimisesta, mikäli korkeakoululla on kirjanpitolain määrittelemä määräysvalta toisessa kirjanpitovelvollisessa tai siihen verrattavassa ulkomaisessa yrityksessä (kohdeyritys). Korkeakoulun konsernitilinpäätöksen laadinnassa sovelletaan Kirjanpitolautakunnan konsernitilinpäätöksen laatimisesta antamaa yleisohjetta (28.3.2017).

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta koskevia säännöksiä on myös säätölaissa (487/2015) ja osakeyhtiölaissa (624/2006).

Tässä asiakirjassa esitetään korkeakoulujen tilinpäätöksissä käytettävät tilinpäätöslaskelmakaavat ja niitä täydentävien opetus- ja kulttuuriministeriön asettamien liitetietojen vaatimukset. Tilinpäätöslaskelmien yksittäisiä eriä käsitellään siltä osin, kuin on katsottu kirjanpitolain ja kirjanpitoasetuksen määritelmiä täydentävän lisäinformaation olevan tarpeellista. Koodistossa esitetyt tilinpäätöslaskelmakaavat on laadittu minimikaavoina. Korkeakoulu voi esittää tiedot sellaisella tarkkuudella, joka on korkeakoulun toiminnan laajuus huomioon ottaen tarkoituksenmukaista.

Kirjanpitolain 1 luvun 4 §:n mukaan tilikausi on 12 kuukautta. Yliopistolain 61 §:ssä on säädetty, että yliopistojen tilikausi on kalenterivuosi. Ammattikorkeakoululaissa ei ole säädetty ammattikorkeakoulujen tilikaudesta, mutta opetus- ja kulttuuriministeriö ja ammattikorkeakoulut ovat sopineet osana taloushallinnon koodiston valmistelua, että ammattikorkeakoulujen tilikausi on kalenterivuosi.

Kirjanpitolain mukainen tilinpäätösraportointi liitteineen ja koodistossa määriteltyine lisäerittelyineen tuottaa opetus- ja kulttuuriministeriön seurantarpeiden kannalta varsin kattavat tiedot korkeakoulujen kannattavuuden, omavaraisuuden ja maksuvalmiuden seurantaan. Tilinpäätöstietojen lisäksi korkeakoulut toimittavat taloutta ja toimintaansa kuvaavia tietoja viranomaispyyntöjen ja opetusministeriön muun tiedonkeruun mukaisesti (mm. Tiedonkeruun käsikirja). Tiedonkeruun käsikirja vahvistetaan vuosittain tammikuussa ja sen mukaiset tiedot kerätään keväällä.

## 2 TULOSLASKELMA

Korkeakoulut käyttävät tuloslaskelmakaavana tässä asiakirjassa esitetyt tuloslaskelma- ja tasekaavoja.

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

### 2.1 Korkeakoulujen tuloslaskelmakaava

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

Tuloslaskelman kaava esitetään seuraavassa minimikaavana. Yksityiskohtaisempi tuloslaskelman kaava on mahdollinen, mutta rakenne pysyy samana.

**Kaava 1: Korkeakoulujen tuloslaskelmakaava**

***Tuloslaskelma*** 1)

(Tilikausi)

(Ed. tilikausi)

**Liikevaihto**

Korkeakoulujen valtionrahoitus 2)

Avustustuotot 3)

Liiketoiminnan tuotot 4)

Muut tuotot 5)

**LIIKEVAIHTO**

**Kulut**

Henkilöstökulut

Poistot ja arvonalentumiset

Muut kulut 6)

**KULUT**

**LIIKEVOITTO (-TAPPIO)**

**Varainhankinta-, sijoitus- ja rahoitustuotot ja -kulut 7)**

Varainhankinnan tuotot ja -kulut

Sijoitustoiminnan tuotot ja -kulut

Muut korko- ja rahoitustuotot- ja kulut

**VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA**

**Tilinpäätössiirrot 8)**

Sidottujen rahastojen muutos

Omakatteisten rahastojen muutos

Tuloverot

**TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)**

## 2.2 Liikevaihto

Kirjanpitolain mukaisesti liikevaihtoon luetaan tuotteiden ja palveluiden myynnistä saadut tuotot, joista on vähennetty myönnetty alennukset, sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot.

Alla oleva numerointi erien edessä viittaa tuloslaskelman riveillä esitettyyn numerointiin.

Tuloslaskelma

- 1) Kaikki tuotot ja kulut on eriteltävä tuloslaskelmassa tai tuloslaskelmaa koskevissa liitetiedoissa kirjanpitoasetuksen edellyttämällä tavalla.

Liikevaihto sisältää seuraavat erät:

- 2) Yliopisto- ja ammattikorkeakoululakien mukainen valtionrahoitus
  - Sisältää OKM:n korkeakoulujen toimintaan osoittaman perusrahoituksen valtion talousarvion momentilta 29.40.50 (kalenterivuosi)
  - Perusrahoitukseen sisältyvä alv-kompensaatio kirjataan taseen erään ”Saadut alv-ennakot”
- 3) Avustustuotot
  - Sisältää kohdennetut valtionavustukset sekä hankerahoituksen EU:lta ja muilta yhteisöiltä esim. Business Finlandin ja Suomen Akatemian rahoitus, EU-rahoitus, projektikohtainen rahoitus muilta rahoittajilta, kuntien avustukset sekä VM:n osuus harjoittelukoulujen valtionrahoituksesta.
  - Saadut investointiavustukset
  - Avustustuottojen tuloutuskäytäntöjä käsitellään yksityiskohtaisesti kohdassa 2.6 Tuloslaskelman erityiskysymyksiä.
- 4) Liiketoiminnan tuotot
  - Varsinaiseen toimintaan liittyvästä liiketoiminnasta kertyvä liikevaihto
  - Liiketoiminnan muodossa tapahtuvat koulutus- (tilauskoulutus, täydennyskoulutus), konsultointi- ja tutkimuspalvelut sekä opetuksen yhteydessä tuotettujen tuotteiden ja palvelujen tuotot; tilojen ulosvuokraus, (jos liiketoimintaa)
  - Toiminta, johon ei saa käyttää valtionrahoitusta ja josta tulee laatia erillinen tuloslaskelma.
  - Vertaa liiketoimintaa elinkeinotoimintaan. Elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan elinkeinoverolain mukaista liiketoimintaa, josta tarkemmat ohjeet antaa verohallinto.
- 5) Muut tuotot
  - Kaikki muut tuotot, joita ei eritellä jossain muualla tuloslaskelmassa, kuten maksuasetuksen perusteella perittävät maksut (esim. avoin yliopisto-opetus), lukukausimaksut ja muut tuotot, satunnainen tilojen ulosvuokraus, vakuutuskorvaukset, käyttöomaisuuden myyntivoitot, tutkimuslaitteiden käyttökorvaukset ja käytettyjen tavaroiden myynti.
  - Pysyväisluontoinen yhteistyö koulutuksen tukitoimintojen järjestämisessä kahden verotonta koulutusta antavan oppilaitoksen välillä
  - Lukukausimaksut jaksotetaan suoriteperiaatteen mukaisesti.

## 2.3 Kulut

### 2.3.1 Henkilöstökulut

Henkilöstökulut sisältävät kaikki maksettavat palkat, palkkiot, eläkekulut ja muut henkilösivukulut sekä lomarahat, lomapalkkavelat, ylityökorvaukset, erillislisät jne.

### 2.3.2 Poistot ja arvonalentumiset

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

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.

### 2.3.3 Muut kulut

- 6) Kaikki muut toiminnan kulut, joita ei eritellä jossain muualla tuloslaskelmassa.

Toiminnan muihin kuluihin kirjataan tyyppillisesti varsinaiseen toimintaan liittyviä kuluja, jotka ovat luonteeltaan suhteellisen kiinteitä varsinaiseen toimintaan nähden ja reagoivat hitaasti toiminnan muutoksiin. Tiloihin liittyvät kulut kirjataan toiminnan muihin kuluihin. Materiaalien ja palvelujen kaltaiset erät, kuten vuokrat, jäsenmaksut, koneet ja laitteet, avustukset, aineet ja tarvikkeet sekä ulkopuolisten palveluiden ostot ovat toiminnan muita kuluja. Toiminnan muiden kulujen ryhmään kirjataan myös opiskelijoiden kansainväliset matka-avustukset sekä opiskelijoiden kansainvälinen harjoittelu. Tuloslaskelmassa tuotot ja kulut tulee esittää täydestä määrästäan niitä toisistaan vähentämättä, jollei yhdisteleminen ole tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi (*netottamiskielto*).

Toiminnan muiden kulujen pääryhmittely ja esimerkit ryhmiin sisältyvistä kuluista on esitetty liitteessä 1. Toiminnan muiden kulujen pääryhmittely (liite 1) on luonteeltaan **suositus**. Liitteessä mainitut pääryhmiin sisältyvät kulut ovat **esimerkkejä**, joita voidaan täydentää korkeakouluissa.

Toiminnan muut kulut sisältävät muun muassa:

#### Toimitilakulut

- Kaikki toimitiloihin liittyvät kulut paitsi varsinaisen sijoitustoiminnan sijoituskiinteistöjen pääomakulut ja –vastikkeet.
- Esim. vuokratulot ja vastikkeet, toimitilojen huolto-, korjaus-, siivous-, energia- ja muut vastaavat kulut.
- Tilakulut tulee seurata omilla tileillään, jotta tiedonkeruussa saadaan helposti raportoitua toimitilakulut eriteltynä tilavuokriin ja muihin kiinteistökuluihin.

#### Materiaalit ja palvelut

- Aineet, tarvikkeet ja tavarat
- Ostot tilikauden aikana
- Varastojen muutos
- Ulkopuoliset palvelut
- Tutkimus-, kehittämis- ja innovaatiotoiminnan palvelut
- Harjoittelupalvelut
- Kirjastojen hankinnat
- Materiaalit perustehtäviin ja liiketoimintaan
- Opetuksen yhteydessä tuotettujen tuotteiden ja palveluiden ostoihin liittyvät kulut

Muiden kulujen jälkeen esitetään välisumma liikevoitto/liiketappio, joka kertoo varsinaisen toiminnan tuloksen.

### 2.4 Varainhankinta-, sijoitus- ja rahoitustuotot ja -kulut

Varainhankinta-, sijoitus- ja rahoitustuotot ja –kulut tulee eritellä tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa. Erittelytoiminnoittan on seuraava:



## **Varainhankinta-, sijoitus- ja rahoitustuotot ja –kulut**

### **Varainhankinta 71)**

- Varainhankinnan tuotot
  - Keräysten ja lahjoitusten tuotot
  - Liiketoiminnan tuotot
  - Muut varainhankinnan tuotot
- Varainhankinnan kulut
  - Keräysten ja lahjoitusten kulut
  - Liiketoiminnan kulut
  - Muut varainhankinnan kulut

### **Varainhankinnan tuotto**

### **Sijoitustoiminta 72)**

- Varsinaisen sijoitustoiminnan tuotot
  - Osinkotuotot
  - Korkotuotot
  - Myyntivoitot
  - Vuokratuotot
  - Muut tuotot
- Varsinaisen sijoitustoiminnan kulut
  - Korkokulut
  - Vuokrakulut (vastikkeet)
  - Myyntitappiot
  - Muut kulut
- Käyvän arvon muutos

### **Varsinaisen sijoitustoiminnan tuotto**

### **Rahoitustoiminta 73)**

- Rahoitustuotot
  - Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä
  - Tuotot osuuksista omistusyhteisyriksissä
  - Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista
  - Muut korko- ja rahoitustuotot
  - Arvon alentumisten palautukset

### **Rahoitustuotot yhteensä**

- Rahoituskulut
  - Arvon alentumiset muiden pysyvien vastaavien sijoituksista
  - Arvon alentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
  - Korkokulut ja muut rahoituskulut
  - Korkokulut ja rahoituskulut saman konsernin yrityksille

### **Rahoituskulut yhteensä**

### **Rahoitustuotot ja –kulut (netto)**

#### 71) Varainhankinta

Toiminta, jonka tarkoituksena on varojen hankkiminen korkeakoulujen varsinaisen toiminnan kulujen kattamiseksi, esitetään tuloslaskelman varainhankinnassa. Tuloslaskelmassa varainhankinnan tuotot ja kulut eritellään tulo- ja menolajeittain olennaisuuden periaatetta noudattaen.

Varainhankinnan tuotoissa esitetään seuraavat erät:

- Keräysten tuotot
- Saadut lahjoitukset (sisältävät myös testamenttilahjoitukset ja lahjoitukset)

stipendirahastoihin)  
Muut tuotot

Muut kuin rahamääräiset vastikkeetta saadut lahjoitukset kirjataan lahjoituksen todennäköistä luovutushintaa vastaavaan arvoon. Toisin sanoen lahjoitus arvostetaan käypään arvoon, jonka selvittämisessä käytetään tarvittaessa ulkopuolisen asiantuntijan apua. Esim. lahjoituksena saatu tutkimuslaite kirjataan laitteen todennäköiseen luovutusarvoon tuloslaskelman varainhankinnan tuottoihin ja taseen pysyvien vastaavien koneisiin ja laitteisiin. Mikäli lahjoitettu omaisuus tuottaa tuloa useampana vuotena, tehdään lahjoitetun omaisuuden kirjanpitoarvosta poistot sen taloudellisena vaikutusaikana.

Varainhankinnan kuluissa esitetään seuraavat erät:

Keräysten kulut  
Lahjoituksiin liittyvät kulut  
Muut kulut

## 72) Sijoitustoiminta

Sijoitustoiminta sisältää **korkeakoulun hallituksen määrittelemän varsinaisen sijoitustoiminnan** (sijoitussalkun) realisoituneet tuotot ja kulut sekä käyvän arvon muutoksen.

Sijoitustoiminnan tuotoissa esitetään seuraavat erät:

Osinkotuotot  
Korkotuotot  
Myyntivoitot  
Muut tuotot  
Vuokratuotot (sijoitusomaisuuteen kuuluvista tiloista saadut vuokratuotot)

Sijoitustoiminnan kuluissa esitetään seuraavat erät:

Korkokulut  
Myyntitappiot  
Muut kulut  
Osakkeiden hoitokulut  
Yhtiövastikkeet (sijoitusomaisuuteen kuuluvista tiloista maksetut vastikkeet ml. kiinteistön hoitokulut)

Sijoitusten käyvän arvon muutos esitetään omana eränään.

Kuluina vähennetään sijoitusomaisuudesta aiheutuneet erilliskulut, joita syntyy lähinnä ko. omaisuuserien hankkimisesta ja hoitamisesta.

## 73) Rahoitustoiminta

Korkeakoulun muussa rahoitustoiminnassa esitetään tuotot ja kulut **muista sijoituksista kuin varsinaiseksi sijoitustoiminnaksi määritellyistä** eristä; esim. tytäryhtiöosingot tai vaihtuviin vastaaviin sisältyvien rahoitusarvopapereiden tuotot esitetään tässä.

Arvonalentuminen ja arvonalentumisen palautus koskee **hankintamenoa kirjattuja tase-eriä**. Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavista rahoitusvaroista arvonalentumiset ja niiden palautukset sisältyvät käyvän arvon muutokseen.

Rahoitustoiminnan tuotoissa esitetään seuraavat erät:

Tuotot osuuksista saman konsernin yritysissä

Tuotot osuuksista omistusyhteisyrityksissä  
Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista  
Muut korko- ja rahoitustuotot  
Arvonalentumisten palautukset

Rahoitustoiminnan kuluissa esitetään seuraavat erät:

Arvonalentumiset muiden pysyvien vastaavien sijoituksista  
Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista  
Korkokulut ja muut rahoituskulut

## 2.5 Tilinpäätössiirrot

Tilinpäätössiirroissa (8) esitetään rahastosiirot. Siirrot sidottuihin ja omakatteisiin rahastoihin esitetään omina riveinään.

## 2.6 Tuloslaskelman erityiskysymyksiä

### 2.6.1 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 seuraavilla tilikausilla palauttamaan avustuksen antajalle, merkitään palautus kirjanpitoon kulueränä. 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 määrääjän 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 (tai myyntisaamiset, jos laskutetaan) 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 korkeakoulujen rahoituksen perusteena olevista mittareista.

Investointimenojen kattamiseen saatu investointiavustus esitetään avustustuotoissa. Lisäksi investointiavustus kirjataan avustusten ryhmästä menonsiirtona investoinnin hankintamenon vähennykseksi. Näin ollen kirjaus ei vaikuta tilikauden tulokseen.

### 2.6.2 Monivuotisten projektien käsittely kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä

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

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

Monivuotisten projektien kirjaamisessa on hyvä noudattaa kirjanpitolaissa tarkoitettua olennaisuuden periaatetta. Informaation tulee tukea korkeakoulun johtamista – sen on oltava olennaista informaation käyttäjän päätöksenteon kannalta. Toisaalta olennaisuus merkitsee sitä, että informaation kannalta epäolennaisia eräiä ei tarvitse käsitellä ehdottoman tarkalla tavalla. Monivuotisten projektien tulouttamisessa tulee kuitenkin huomioida, että mikäli projekti ennustetaan tappiolliseksi, on tappio kirjattava kuluksi ja pakolliseksi varaukseksi sille tilikaudelle, jolloin projektin tila on havaittavissa.

#### **2.6.2.1 Avustusvaroin toteutettu projekti**

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

#### **2.6.2.2 Liiketoiminnallisin periaattein toteutettu projekti**

Liiketoiminnallisin periaattein toteutetun projektin tuotot kirjataan liiketoiminnan tuottoihin. Liiketoiminnallisin periaattein toteutettu projekti käsitellään kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä siten, että projektin myyntituotto jaksotetaan toteutuneiden kulujen suhteessa.

Kappaleessa 6 on esitetty korkeakoulujen liiketoiminnan kirjaamis- ja esittämisperiaatteita.

#### **2.6.3 Lahjoitustuottojen kirjanpidollinen käsittely**

Rahamääräiset lahjoitukset, jotka on tarkoitus käyttää usean vuoden kuluessa, kirjataan tuloslaskelman kautta joko taseen omakatteisiin rahastoihin tai sidottuihin rahastoihin. Kohdissa 3.3.6 ja 3.3.7 on kuvattu tarkemmin näiden lahjoitusrahastojen kirjanpitoa. Lahjoitukset kirjataan ensin Varainhankinnan tuottoihin ja tuloslaskelmassa ennen tilikauden tulos –erää tehdään siirto joko omakatteiseen rahastoon tai muuhun käyttötarkoitukseltaan sidottuun rahastoon.

Rahamääräistä lahjoitusta, joka käytetään samana vuonna, kuin se on saatu, ei rahastoida.

Kirjanpitolautakunnan päätösten mukaisesti vastikkeetta saadut lahjoitukset kirjataan tuloslaskelman kautta lahjoituksen todennäköistä luovutushintaa vastaavaan arvoon. 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 korkeakoulun kalustoluetteloon tai muuhun kirjanpidon ulkopuoliseen erillisseurantaan. Olennaisista kirjanpitoon kirjaamattomista lahjoituksista on hyvä antaa selostus tilinpäätöksen liitetiedoissa.

### **3 TASE**

Korkeakoulut käyttävät alla esitettyä tasekaavaa tilinpäätösraportoinnissaan:

#### **Kaava 2. Korkeakoulun tase**

V a s t a a v a a

##### **A PYSYVÄT VASTAAVAT**

##### **I Aineettomat hyödykkeet**

1. Kehittämismenot
2. Aineettomat oikeudet
3. Liikearvo
4. Muut aineettomat hyödykkeet
5. Ennakkomaksut

##### **II Aineelliset hyödykkeet**

1. Maa- ja vesialueet
2. Rakennukset ja rakennelmat

3. Koneet ja kalusto
4. Muut aineelliset hyödykkeet
5. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

#### III Sijoitukset

1. Osuudet saman konsernin yrityksissä
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä
3. Osuudet omistusyhteisyhteisöissä
4. Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä
5. Muut osakkeet ja osuudet
6. Muut saamiset

#### OMAKATTEISTEN RAHASTOJEN VARAT

##### B VAIHTUVAT VASTAAVAT

###### I Vaihto-omaisuus

1. Aineet ja tarvikkeet
2. Keskeneräiset tuotteet
3. Valmiit tuotteet/tavarat
4. Muu vaihto-omaisuus
5. Ennakkomaksut

###### II Saamiset

1. Myyntisaamiset
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä
3. Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä
4. Lainasaamiset
5. Muut saamiset
6. Maksamattomat osakkeet/osuudet
7. Siirtosaamiset

###### III Rahoitusarvopaperit

1. Osuudet saman konsernin yrityksissä
2. Muut osakkeet ja osuudet
3. Muut arvopaperit

###### IV Rahat ja pankkisaamiset

## V a s t a t t a v a a

### A OMA PÄÄOMA

- I Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma  
/ Peruspääoma
- II Ylikurssirahasto
- III Arvonkorotusrahasto
- IV Muut rahastot
  - 1. Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto
  - 2. Vararahasto
  - 3. Yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaiset rahastot
  - 4. Muut rahastot
    - Omakatteiset rahastot
    - Muut sidotut rahastot
    - Toimintapääoma
    - Muut vapaat rahastot (esim. sijoitusrahasto)
- V Edellisten tilikausien voitto (tappio)
- VI Tilikauden voitto (tappio)

### B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ

- 1. Poistoero
- 2. Verotusperäiset varaukset

### C PAKOLLISET VARAUKSET

- 1. Eläkevaraukset
- 2. Verovaraukset
- 3. Muut pakolliset varaukset

### D VIERAS PÄÄOMA

- 1. Joukkovelkakirjalainat
- 2. Vaihtovelkakirjalainat
- 3. Lainat rahoituslaitoksilta
- 4. Takaisinlainat työeläkevakuutuslaitoksilta
- 5. Saadut ennakot
- 6. Ostovelat
- 7. Rahoitusvekselit
- 8. Velat saman konsernin yrityksille
- 9. Velat omistusyhteisyriksille
- 10. Muut velat
- 11. Siirtovelat

Edellä taseen Vastaavaa kaavan B.II (Saamiset) kohdassa ja kohdan 1–7 alakohdissa sekä Vastattavaa D (Vieras pääoma) kohdassa ja tämän kohdan 1–11 alakohdissa tarkoitettua erästä on merkittävä taseeseen erikseen pitkäaikaisten saamisten/ velkojen määrä.

## VASTAAVAA

### 3.1 Pysyvien vastaavien sijoitukset

Korkeakoulujen tulee esittää pysyvissä vastaavissa sijoitusomaisuus, jota ei ole tarkoitus käyttää juoksevan toiminnan rahoittamiseen seuraavan vuoden sisällä siitä huolimatta, että yksittäiset sijoitukset vaihtavat muotoaan tilikauden aikana.

Korkeakoulujen pysyvien vastaavien sijoitukset jaetaan seuraavasti:

#### III Sijoitukset

1. Osuudet saman konsernin yrityksissä
2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä
3. Osuudet omistusyhteisyhteisöissä
4. Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä
5. Muut osakkeet ja osuudet
6. Muut saamiset

### 3.2 Rahoitusvarojen ja -velkojen luokittelu ja arvostus tilinpäätöksessä

Korkeakoulut arvostavat rahoitusvarat kirjanpitolain 5:2a §:n mukaisesti käypään arvoon ja merkitsevät käyvän arvon muutokset tuloslaskelmaan.

**Korkeakoulun hallitus päättää**, mitkä instrumentit kuuluvat korkeakoulun sijoitusomaisuuteen ja siten arvostetaan käypään arvoon tulosvaikutteisesti ja mitkä taas arvostetaan hankintahintaan. Kaikkia instrumentteja ei siis käsitellä samalla tavalla tai kirjata käypään arvoon. Rahoitusvälineet arvostetaan instrumenttikohtaisesti. Esimerkiksi muihin osakkeisiin kuuluvat noteeraamattomat osakkeet, kuten kiinteistöyhtiön osakkeet, voidaan kirjata hankintahintaan jatkossakin luotettavan käyvän arvon puuttuessa.

Käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavia tase-eriä ovat ainakin

- 1) johdannaissopimukset sekä velat, joihin liittyvää korko- tai valuuttariskiä on suojattu johdannaissopimuksilla.
- 2) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi määritellyt erät (lähinnä pysyvien vastaavien sijoitukseen kuuluva varsinainen sijoitusomaisuus, sijoitussalkut)

Tällaisessa merkitsemisessä ja esittämisessä tilinpäätöksessä noudatetaan IAS-asetuksella hyväksytyjä kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja, joista erityisesti IFRS7 ja IFRS9 – standardit vaikuttavat rahoitusvarojen raportointiin tilinpäätöksessä. IFRS7 koskee rahoitusinstrumenttien liitetietovaatimuksia ja IFRS9 rahoitusinstrumenttien luokittelua ja arvostusta.

KPA 5 a§:n mukaan **käypään arvoon merkityistä omaisuuseristä** on esitettävä taseen liitetietona mm.:

- 1) arvonmääritysmallien ja –menettelyjen keskeiset oletukset;
- 2) kustakin rahoitusväline- tai muusta omaisuuslajista yhteenlaskettu käypä arvo;
- 3) edellä 2 kohdassa tarkoitetun lajin arvonmuutoksesta tuloslaskelmaan merkitty määrä;
- 4) kustakin johdannaissopimuslajista tieto niiden käytön laajuudesta;
- 5) edellä 4 kohdassa tarkoitetun lajin luonne sekä sellaiset olennaiset ehdot, jotka voivat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja varmuuteen;

Käypään arvoon arvostetut rahoitusvarat ja –velat jaetaan arvonmääritysmallissa (edellä kohta 1) kolmeen hierarkiatasoon.

Taso 1: Käyvät arvot perustuvat täysin samanlaisten omaisuuserien tai velkojen noteerattuihin hintoihin toimivilla markkinoilla. Tämä on sijoitusomaisuudessa yleisin luokka.

Taso 2: Käyvät arvot perustuvat merkittävältä osin muihin tietoihin kuin tasoon 1 sisältyviin noteerattuihin hintoihin, mutta kuitenkin tietoihin, jotka kyseiselle omaisuuserälle tai velalle ovat todennettavissa, joko suoraan tai epäsuorasti tai käypä arvo on laskettavissa markkinoilta saatavien hintakomponenttien perusteella.

Taso 3: Käyvät arvot perustuvat omaisuuserää tai velkaa koskeviin tietoihin, jotka eivät perustu todennettavissa olevaan markkinatietoon. Tähän luokkaan tulevat usein noteeraamattomat osakkeet ja osuudet, mm. pääomarahastosijoitukset.

Jolleivat edellä tarkoitetut kansainväliset tilinpäätösstandardit edellytä vastaavien seikkojen ilmoittamista liitetietona, toimintakertomuksessa tulee esittää käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä tiedot:

1) rahoitusriskien hallinnan tavoitteista ja menettelytavoista, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakoitun liiketoimen päälain suojausmenettely, johon sovelletaan suojauslaskentaa; ja

2) hinta-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirtariskeistä, jos nämä tiedot ovat olennaisia kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman tai tuloksen arvioimiseksi.

Emoyrityksen toimintakertomuksessa tai sen liitetiedoissa on esitettävä edellä tarkoitetut tiedot myös konsernista.

## VASTATTAVAA

### 3.3 Oma pääoma

Oma pääoma sisältää sivulla 14 esitetyn taseen mukaiset erät.

Korkeakoulun toiminta ei ole voitontavoittelua vaan pitkäjänteistä korkeakoulutoiminnan ylläpitämistä ja laiskäiteisen yhteiskunnallisen tehtävän hoitamista. Korkeakoulu voi tehdä negatiivisen talousarvion, mikäli sille on kertynyt omaan pääomaan aikaisempien vuosien voittovaroja.

#### 3.3.1 Yliopistot/peruspääoma ja toimintapääoma

Yliopistolain 60 §:n mukaan: ”Julkisoikeudellisella yliopistolla on oma pääoma, joka muodostuu peruspääomasta, muusta omasta pääomasta ja arvonkorotusrahastosta.

Säätiöyliopiston perustamisen yhteydessä säätiölle lahjoitetaan peruspääoma, joka kirjataan suoraan taseeseen kohtaan 'peruspääoma'.

Säätiö- tai julkisoikeudellinen yliopisto esittää peruspääoman oman pääoman ensimmäisenä eränä. Peruspääoma on säätiö- tai julkisoikeudellisessa yliopistossa ammattikorkeakouluosakeyhtiön osakepääomaan rinnastettavissa oleva OKM:n vahvistama sidottu erä. Peruspääomaan merkittiin yliopistolain voimaan tullessa yliopistolle luovutettujen yliopistokiinteistöosakeyhtiöiden osakkeiden luovutushetken arvo (OKM päätös 17.6.2010). Peruspääomaan voi sisältyä perustamisvaiheen jälkeen siihen kerrytettyä pääomaa ja muista oman pääoman eristä siirrettyä pääomaa. Peruspääoma on yliopistoon pysyvästi sijoitettua pääomaa, jonka tuottoa yliopisto voi käyttää päätöstensä mukaisesti toimintaansa. Peruspääoma on luonteeltaan pysyväksi tarkoitettua pääomaa, jota ei voi lähtökohtaisesti käyttää mahdollisen tappiollisen toiminnan kattamiseksi.

Yliopistojen muuta omaa pääomaa on toimintapääoma, joka on syntynyt yliopistojen perustamisvaiheessa vuonna 2010.

Tarvittaessa tilivuoden alijäämän voi kattaa toimintapääomasta oman pääoman erien välisenä siirtokirjauksena. Yliopistolain mukaan yliopiston hallituksen on tehtävä tilinpäätöksen antamisen



yhteydessä esitys talouden tasapainottamista koskevista toimenpiteistä. Jos tilikauden tulos on tappiollinen eikä taseessa ole edellisten tilikausien ylijäämää sen kattamiseen, hallituksen tulee tehdä suunnitelma siitä, millä toimenpiteillä taloutta korjataan.

### 3.3.2 Ammattikorkeakoulut/osakepääoma

Ammattikorkeakoulujen osakepääomaa säätelee osakeyhtiölaki.

Oman pääoman määrää laskettaessa luetaan pääomalaina ja SVOP omaksi pääomaksi. Lisäksi yhtiön omaisuudesta tehtyjen ja suunnitelman mukaisten poistojen kertynyt erotus (*poistoero*) ja yhtiön tekemät vapaaehtoiset varaukset otetaan huomioon oman pääoman lisäyksiä. Jos yhtiön omaisuuden todennäköinen luovutushinta on muuten kuin tilapäisesti sen kirjanpitoarvoa olennaisesti suurempi, saadaan myös todennäköisen luovutushinnan ja kirjanpitoarvon erotus ottaa huomioon oman pääoman lisäyksenä erityistä varovaisuutta noudattaen.

Ammattikorkeakouluja osakeyhtiöinä koskee osakeyhtiölain yhtiön varojen vähentymistä koskevat säännökset. Jos ammattikorkeakoulun hallitus havaitsee, että sen oma pääoma on negatiivinen, hallituksen on viipymättä tehtävä osakepääoman menettämistä rekisteri-ilmoitus. Osakepääoman menettämistä koskeva rekisterimerkintä voidaan poistaa yhtiön tekemän rekisteri-ilmoituksen perusteella, jos yhtiön oma pääoma on noussut yli puoleen osakepääomasta.

### 3.3.3 Arvonkorotusrahasto

Arvonkorotusrahasto osoittaa määrää, jolla pysyvien vastaavien arvoa on laskennallisesti korotettu. Arvonkorotusten tekemisessä noudatetaan kirjanpitolaista säännöksiä. Arvonkorotus voidaan tehdä ainoastaan maa- tai vesialueisiin sekä pysyvien vastaavien sijoituksiin (jos ne on kirjattu hankintameno). Arvonkorotusrahastosta ei voi tehdä siirtoja peruspääomaan tai osakepääomaan.

Arvonkorotus kirjataan: per arvonkorotuksen kohde (esim. arvopaperi) an arvonkorotusrahasto

Arvonkorotuksen perusteista on annettava vuosittain selvitys tilinpäätöksen liitetiedoissa.

**Muut rahastot (IV)** silloin kun niitä on, esitetään tasekaavan mukaisesti eriteltynä. Liitetiedoissa esitetään jokaisen rahaston muutos bruttoperiaatteella. Korkeakoulun taseessa on ilmoitettava erikseen sellainen pääoma, jonka käyttöä on rajoitettu erityismääräyksin (omakatteinen rahasto tai muu sidottu rahasto). Liitetietona tulee esittää sidotun rahaston pääoman katteena olevien varojen käyttö sekä rahaston tuotot, kulut, varat ja velat samoin kuin tiedot rahaston pääomasta ja sen muutoksista, jolleivät ne käy ilmi tuloslaskelmasta tai taseesta. Jos sidottuja rahastoja on lukuisia, saadaan edellä tarkoitettut tiedot, rahastojen pääomamääriä lukuun ottamatta, esittää koostettuina tavalla, jossa olennaiset seikat käyvät ilmi koostamisesta huolimatta. Erillään hoidettavat varat on ilmoitettava omana ryhmänä taseessa.

### 3.3.4 Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto

Ammattikorkeakoulujen sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon (SVOP) kirjataan mahdolliset valtion finanssisijoitukset sekä osakeyhtiölain tarkoittamat pääomasijoitukset.

### 3.3.5 Yliopistojen perustamisen yhteydessä muodostuneet rahastot

Yliopistojen toimintaympäristöön sisältyy myös vanhan yliopistolain 39 §:n mukaisia yliopistorahastoja. Näistä rahastoista säädetään yliopistojen voimaantulolaissa (559/2009) seuraavaa:

*”Vanhan yliopistolain 39 §:n mukaisten yliopistorahastojen omaisuus siirtyy kokonaisuudessaan asianomaisen yliopiston toimintaa jatkavalle uudelle yliopistolle 1 päivänä tammikuuta 2010.”*

Muutos tarkoittaa käytännössä sitä, että rahastojen varallisuus siirtyi vuoden 2010 alusta lukien osaksi yliopiston tasevarallisuutta. Alkuperäisen rahaston luonne ja syntyhistoria huomioiden yliopistossa tulee tehdä päätös siirtyvän varallisuuden käsittelystä niin toiminnallisesti kuin kirjanpidollisesti. Siirtyvästä varallisuudesta voidaan perustaa tiettyä käyttötarkoitusta palveleva rahasto yliopiston taseeseen tai vaihtoehtoisesti siirtyvä varallisuus voi olla käyttötarkoitukseltaan vapaata, jolloin se kasvattaa esim. yliopiston perustamisvaiheessa kirjattavaa toimintapääomaa.

Edellä sanotusta poiketen yliopistolaissa säädetään erikseen Helsingin yliopiston ja Åbo Akademin rahastoista.

### **3.3.5.1 Helsingin yliopiston rahastot**

Yliopistolain 75 § Helsingin yliopiston oikeudet ja omaisuus:

*”Helsingin yliopistolla on oikeus yhden apteekin pitämiseen Helsingin kaupungissa. Yliopistolla on edelleen myös ne muut oikeudet, etuudet ja vapaudet sekä se omaisuus ja ne tulot, jotka sillä on tämän lain voimaan tullessa. Yliopiston 1 momentissa tarkoitettuja varoja sekä lahjoitus- ja testamenttivaroja hoidetaan erillään yliopiston muusta kirjanpidosta. Varojen hoidosta päättää hallitus.”*

Edelleen hallituksen esityksessä todetaan Helsingin yliopiston rahastoista seuraavaa: *”Helsingin yliopistolla olisi jatkossakin oma rahasto, joka hoitaa yliopistolain mukaisia privilegioita itsenäisenä oikeushenkilönä.”*

Helsingin yliopiston rahastot toimivat erillisenä kirjanpitoyksikkönä, joka laatii oman tilinpäätöksensä ja konsernitaseensa, joka kuuluu Helsingin yliopisto –konserniin.

### **3.3.5.2 Åbo Akademin rahastot**

Yliopistolain 80 § Åbo Akademin omaisuus

*”Akatemian 1 momentissa tarkoitettuja varoja sekä lahjoitus- ja testamenttivaroja hoidetaan erillään yliopiston muusta kirjanpidosta. Varojen hoidosta päättää akatemian hallitus.”*

Edelleen hallituksen esityksessä todetaan Åbo Akademin omaisuudesta seuraavaa:

*”Akatemian erillisestä omaisuudesta säädettäisiin samoin kuin nykyään, vaikka Akatemialle tuleeikin itsenäisen oikeushenkilön asema tilivirastoaseman sijaan.”*

Åbo Akademin rahastot toimivat erillisenä kirjanpitoyksikkönä, joka laatii oman tilinpäätöksensä ja mahdollisen konsernitaseensa, joka kuuluu Åbo Akademi –konserniin.

### **3.3.6 Omakatteiset rahastot**

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

Kirjanpitolautakunnan lausuntojen mukaan noudatetaan seuraavia periaatteita 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/peruspääoman jälkeen mainituissa rahastoissa.

Korkeakoulun 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 alkuperäisen 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 erillistuoitot ja -kulut muuttavat kunkin rahaston matemaattista osuutta yhteisessä sijoitusomaisuudessa, ja näitä muutoksia tulee seurata erilliskirjanpidolla

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 varainhankinnan tuotot.
- Omakatteisen rahaston omaisuudesta syntyvät tuotot ja kulut merkitään luonteensa mukaiseen tuloslaskelmaerään.
- Omakatteisen rahaston rahastosiirrot tehdään tuloslaskelmassa ennen tilikauden tulos -erää.

Rahastosiirroilla tarkoitetaan siirtoja rahastoihin ja rahastoista, esim.:

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

### 3.3.7 Muut käyttötarkoitukseltaan sidotut rahastot

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

### 3.3.8 Vapaat rahastot

Vapaat rahastot ovat korkeakoulujen 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 korkeakoulun 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 vuositilinpäätöksen 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.

**Sijoitusrahasto** on mahdollista muodostaa edellä kuvatulla tavalla tilikauden ylijäämään sisältyvästä sijoitustoiminnan ylijäämästä.

### 3.4 Pakolliset varaukset

Tuloslaskelmassa on vähennettävä velvoitteista vastaisuudessa aiheutuvat menot ja menetykset, jos (KPL 5:14 §):

- 1) ne kohdistuvat päättyneeseen tai aikaisempaan tilikauteen;
- 2) niiden toteutumista on tilinpäätöstä laadittaessa pidettävä varmana tai todennäköisenä;
- 3) niitä vastaava tulo ei ole varma eikä todennäköinen; sekä
- 4) ne perustuvat lakiin tai kirjanpitovelvollisen sitoumukseen sivullista kohtaan.

Mainitun säännöksen kaikkien kohtien tulee täyttyä, jotta kyseinen meno tai menetys voidaan kirjata. Esimerkiksi pitkällä vuokrasopimuksella vuokrattujen tilojen jäädessä tyhjilleen, tulee arvioitavaksi pakollisen varauksen kirjaaminen. Mikäli kyseessä on omassa omistuksessa olevat tilat, tulee arvioitavaksi tilojen jäljellä olevan pysyviin vastaaviin kirjatun hankintamenon kokonaan tai osittainen arvonalentumiskirjaus.

## 4 RAHOITUSLASKELMA

Rahoituslaskelma kuvaa korkeakoulun 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 korkeakouluissa.

Korkeakoulut laativat rahoituslaskelman osana tilinpäätösinformaatiotaan huolimatta siitä, onko kirjanpitolain mukaan rahoituslaskelman laatiminen pakollista vai ei. Rahoituslaskelma laaditaan epäsuoran laskelman muodossa.

Seuraavalla sivulla esitetään rahoituslaskelmamalli. Kukin korkeakoulu voi tarvittaessa jättää pois tai lisätä rivejä mallista siten, että rahoituslaskelma kuvaa parhaalla mahdollisella tavalla korkeakoulun rahavirtoja. Omakatteisten rahastojen rahavirrat ilmoitetaan erikseen.

### Kaava 3: Korkeakoulun rahoituslaskelmamalli

#### ***Korkeakoulun rahoituslaskelma***

##### **Toiminnan rahavirta**

Voitto/tappio ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja

##### **Oikaistaan:**

Poistot ja arvonalentumiset  
Realisoitumattomat kurssivoitot ja –tappiot  
Muut tuotot ja kulut, joihin ei liity maksua  
Käyvän arvon muutos  
Rahoitustuotot ja –kulut  
Käyttöpääoman muutos  
Maksetut korko- ja muut rahoituskulut  
Saadut korko- ja muut rahoitustuotot  
Maksetut välittömät verot

##### **Toiminnan rahavirta (A)**

##### **Investointien rahavirta**

Investoinnit aineellisiin ja aineettomiin hyödykkeisiin (-)  
Aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden luovutustulot  
Saadut investointiavustukset  
Myönnettyt lainat (-)  
Lainasaamisten takaisinmaksut  
Investoinnit sijoituksiin  
Luovutustulot sijoituksista  
Sijoitusten muut nettotuotot  
Maksetut välittömät verot

##### **Investointien rahavirta (B)**

##### **Rahoituksen rahavirta**

Oman pääoman muutokset  
Lyhytaikaisten lainojen nostot  
Lyhytaikaisten lainojen takaisinmaksut  
Pitkäaikaisten lainojen nostot  
Pitkäaikaisten lainojen takaisinmaksut  
Maksetut korot ja maksut rahoituskuluista  
Maksetut osingot ja muu voitonjako  
Maksetut välittömät verot  
Omakatteisten rahastojen rahoituksen rahavirta

##### **Rahoituksen rahavirta (C)**

**Rahavarojen muutos (A+B+C) lisäys (+) / vähennys (-)**

**Rahavarat tilikauden alussa**

**Rahavarat tilikauden lopussa**

**Omakatteisten rahastojen rahavarat tilikauden alussa**

**Omakatteisten rahastojen rahavarat tilikauden lopussa**

## 5 TILINPÄÄTÖKSEN LIITETIEDOT

Tilinpäätöksen liitetiedot liittyvät taseeseen, tuloslaskelmaan ja rahoituslaskelmaan. Liitetietovaatimuksista määrätään kirjanpito-laissa ja -asetuksessa sekä erityislainsäädännössä.

Kirjanpito-laissa säädetyt 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 luvussa, jonka mukaan liitetietona on esitettävä mm. tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät.

Korkeakoulujen tulee tuottaa edellä mainittujen määräysten (kirjanpitolaki ja -asetus, toimintakertomusta koskeva yleisohje ja erityislait) mukaiset tilinpäätöksen liitetiedot toiminnastaan. Lisäksi tulee esittää seuraavat korkeakoulujen ja opetus- ja kulttuuriministeriön yhdessä sopimat liitetietoihin sisällytettävät erittelyt.

### 5.1 Liikevaihdon, toiminnan muiden tuottojen ja kulujen sekä alv-kompensaa-tion erittelyt liitetiedoissa

Koska korkeakoulujen tuloslaskelmakaava on toiminnan luonne huomioiden alaotsikoiltaan melko suppea, tulee korkeakoulujen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden selventämiseksi esittää tuloslaskelmaa koskevana liitetietoina **liikevaihdon, liiketoiminnan tuottojen, toiminnan muiden tuottojen ja toiminnan muiden kulujen erittely olennaisuuden periaatetta noudattaen**. Korkeakoulut voivat siis itse päättää, millä tasolla esittävät nämä erittelyt.

Alv-kompensatioon liittyvä kirjanpito- ja tilinpäätöskäytäntö tulee selostaa liitetiedoissa tilinpäätöksen laadintaperiaatteiden yhteydessä. Lisäksi tuloslaskelman liitetiedoista tulee käydä ilmi niiden arvonlisäverojen määrä tilikaudelta, joka on opetus- ja kulttuuriministeriön maksaman arvonlisäverokompensaation alaista kyseisenä tilivuonna. Opetus- ja kulttuuriministeriön korkeakouluille maksama arvonlisäverokompensatio tulee käsitellä taseen liitetiedoissa Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1860/2010 mukaisesti.

### 5.2 Sijoitustoiminta

Korkeakoulujen tulee esittää pysyvissä vastaavissa sijoitusomaisuus, jota ei ole tarkoitus käyttää juoksevan toiminnan rahoittamiseen seuraavan vuoden sisällä siitä huolimatta, että yksittäiset sijoitukset vaihtavat muotoaan tilikauden aikana.

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

KPA 5 a§:n mukaan käypään arvoon merkityistä omaisuuseristä on esitettävä taseen liitetietona mm.:

- 1) arvonmäärittämissä ja -menettelyjen keskeiset oletukset;
- 2) kustakin rahoitusväline- tai muusta omaisuuslajista yhteenlaskettu käypä arvo;
- 3) edellä 2 kohdassa tarkoitettujen lajien arvonmuutoksesta tuloslaskelmaan merkitty määrä;
- 4) kustakin johdannaissopimuslajista tieto niiden käytön laajuudesta;
- 5) edellä 4 kohdassa tarkoitettujen lajien luonne sekä sellaiset olennaiset ehdot, jotka voivat vaikuttaa vastaisten rahavirtojen määrään, ajoitukseen ja varmuuteen;

Käypään arvoon merkityistä rahoitusvälineistä tulee esittää tiedot joko liitetiedoissa tai toimintakertomuksessa:

1) rahoitusriskien hallinnan tavoitteista ja menettelytavoista, mukaan luettuna kunkin sellaisen ennakoitun liiketoimen päälajin suojausmenettely, johon sovelletaan suojauslaskentaa; ja

2) hinta-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirtariskeistä, jos nämä tiedot ovat olennaisia kirjanpitovelvollisen taloudellisen aseman tai tuloksen arvioimiseksi.

Emoyrityksen toimintakertomuksessa tai sen liitetiedoissa on esitettävä edellä tarkoitettut tiedot myös konsernista.

## 5.3 Korkeakoulun toiminnot ja toimintokohtainen erittely tuotoista ja kuluista

Korkeakoulujen tulee laatia toimintokohtainen erittely, joka täsmää tilikauden tulokseen. Erittely esitetään tilinpäätöksen liitetietona. Toimintokohtaisia tietoja käytetään korkeakoulujen toiminnan seuraamiseen korkeakoulujärjestelmän näkökulmasta, jolloin toimintojen määrittelyn peruslähtökohta on korkeakouluille yliopisto- ja ammattikorkeakoululaissa määritellyt tehtävät.

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

### 5.3.1 Toiminnot

Korkeakoulun toiminnot määritellään toimintokohtaisessa raportoinnissa seuraavasti:

- koulutus
- tutkimus/tutkimus- ja kehitystoiminta (t&k-toiminta) ja tutkimukseen rinnastettava taiteellinen toiminta
- muu yhteiskunnallinen toiminta

Varsinaisia toimintojen pääluokkia on toimintokohtaisessa raportoinnissa kolme. Kaikissa toiminnoissa voi olla myös liiketoimintaa. Liikevoittoon/tappioon (varsinainen toiminta) sisältyvät tuotot ja kustannukset kohdennetaan näille kolmelle toiminnolle.

### 5.3.2 Toimintokohtaisen erittelyn kaava

Toimintokohtaiset tiedot esitetään tuloslaskelman liitetiedoissa edellä kuvattujen pääluokkien tarkkuudella: 1) koulutus, 2) tutkimus/t & k-toiminta ja tutkimukseen rinnastettava taiteellinen toiminta sekä 3) muu yhteiskunnallinen toiminta. Yliopistoilla on lisäksi käytössä toiminnot: harjoittelukoulut ja kansalliskirjasto.

Opetus- ja kulttuuriministeriön tiedonkeruun käsikirjassa on ohjeistettu korkeakoulun liikevoittoon/tappioon (varsinainen toiminta) sisältyvien tuottojen ja kustannusten esittäminen toiminnon alakohdittain ja ohjauksen aloittain OKM:n tiedonkeruuta varten (tiedonkeruun lomakkeet 3 ja 5). Koulutuksen alatoimintoja ovat: perustutkintokoulutus, tutkintojen osat (maksuasetuksen mukaiset; avoin yliopisto ja erilliset opinto-oikeudet), muut tutkintojen osat ja tilauskoulutus (täydennyskoulutus, tilauskoulutus), erikoistumiskoulutus ja muu täydennyskoulutus. Ammattikorkeakouluilla lisäksi ammatillinen aikuiskoulutus on oma alatoimintonsa.

Tutkimuksen alatoiminnot ovat 1) tieteellinen jatkotutkimuskoulutus/ylempi ammattikorkeakoulututkintokoulutus, 2) tieteellinen tutkimus/t & k –toiminta ja 3) taiteellinen toiminta.

Muu yhteiskunnallinen toiminta kattaa 1) erillislakien mukaiset julkisoikeudelliset suoritteet (esim. oikeuskeimalliset ja –hammaslääketieteelliset tutkimukset) sekä 2) tehtävät, jotka liittyvät ensisijaisesti



vuorovaikutukseen ympäröivän yhteiskunnan kanssa, alumnitoiminta, tutkimustulosten kaupallistaminen sekä tiedon siirto/vaihto (muut yleistoiminnot).

Toiminnoille kohdistetaan **tuotot** tuloslaskelman mukaisen jaottelun mukaisesti. Tuottojen kohdentamisessa voi hyödyntää esimerkiksi kokonaiskustannusten laskentaa varten kerättyä työajan kohdentamistietoa ja opetus- ja tutkimushenkilökunnan työsuunnitelmien tietoa. Toiminnoille kohdistetut **kulut** esitetään yhdellä rivillä (toiminnolle suoraan kohdistuvat ja vyörytetyt kulut yhteensä).

Tiedonkeruussa pyydetään lisäksi erikseen päätoiminnoittain tietoa siitä, kuinka paljon toiminnon kuluista on katettu omakatteisista rahastoista tai sidotuista rahastoista.

Tuloslaskelma –kaavan liikevoiton/tappion jälkeisiä eräiä ei jaeta toimintokohtaisessa erittelyssä toiminnoille. Ne esitetään yhtenä eränä, jotta toimintokohtainen erittely täsmää tuloslaskelmaan.

#### **Kaava 4: Toimintokohtainen erittely toiminnan tuotoista ja kuluista**

##### ***Koulutustoiminta***

###### ***Tuotot:***

Korkeakoulun valtionrahoitus

Avustustuotot

Liiketoiminnan tuotot

Muut tuotot

###### ***Kulut:***

Kulut yhteensä

*Koulutustoiminta yhteensä*

##### ***Tutkimus/T&k-toiminta***

###### ***Tuotot:***

Korkeakoulun valtionrahoitus

Avustustuotot

Liiketoiminnan tuotot

Muut tuotot

###### ***Kulut:***

Kulut yhteensä

*T&k-toiminta yhteensä*

##### ***Muu yhteiskunnallinen toiminta***

###### ***Tuotot:***

Korkeakoulun valtionrahoitus

Avustustuotot

Liiketoiminnan tuotot

Muut tuotot

###### ***Kulut:***

Kulut yhteensä

*Muu yhteiskunnallinen toiminta yhteensä*

##### ***Liikevoitto/-tappio***

Varainhankinta, sijoitus- ja rahoitustoiminta (yhtenä eränä)

Tilinpäättösiirrot

Tuloverot

**Tilikauden voitto/tappio**

## **5.4 Tiedot liiketoiminnasta**

Korkeakoulut laativat liiketoiminnasta kululajikohtaisen tuloslaskelman. Laskelmasta voi jättää pois rivit, jotka eivät ole yksittäisen korkeakoulun näkökulmasta tarpeellisia (esim. varastojen muutos tai valmistus omaan käyttöön). Liiketoiminnalla tarkoitetaan tässä kaikkea liiketoiminnaksi määriteltyä toimintaa. Määritelmä on siis laajempi kuin pelkkä elinkeinotoiminta.

## **Kaava 5: Liiketoiminnan tuloslaskelma kululajeittain**

### **1. LIIKEVAIHTO**

2. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos

3. Valmistus omaan käyttöön

4. Liiketoiminnan muut tuotot

5. Henkilöstökulut

6. Poistot ja arvonalentumiset

7. Liiketoiminnan muut kulut

### **8. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)**

9. Rahoitustuotot ja –kulut

### **10. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA**

11. Tilinpäätössiirrot

12. Tuloverot

13. Muut välittömät verot

### **14. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)**

[\(30.12.2015/1752\)](#)

Kaavan mukaisessa tuloslaskelmassa on 9 kohdassa esitettävä erikseen tuotot, jotka on saatu saman konsernin yrityksiltä. Vastaavalla tavalla on esitettävä mainitussa kohdassa korkokulut ja muut rahoituskulut saman konsernin yrityksille.

## **6 KORKEAKOULUJEN LIIKETOIMINTA**

### **6.1 Korkeakoulun lakisääteinen tehtävä**

Korkeakoulujen tehtävät on määritelty yliopistolaissa ja ammattikorkeakoululaissa.

## 6.1.1 Yliopistot

Yliopistolain 2 §:n mukaan ”Yliopistojen tehtävänä on edistää vapaata tutkimusta sekä tieteellistä ja taiteellista sivistystä, antaa tutkimukseen perustuvaa ylintä opetusta sekä kasvattaa opiskelijoita palvelemaan isänmaata ja ihmiskuntaa. Tehtäviään hoitaessaan yliopistojen tulee tarjota mahdollisuuksia jatkuvaan oppimiseen, toimia vuorovaikutuksessa muun yhteiskunnan kanssa sekä edistää tutkimustulosten ja taiteellisen toiminnan yhteiskunnallista vaikuttavuutta.”

Lakisääteiset tehtävät ovat:

- tutkintokoulutus, erilliset opinto-oikeudet ja avoin yliopistokoulutus
- yliopistojen tutkinnoista annetun asetuksen mukainen alemman korkeakoulututkinnon pohjalta suoritettava erikoistumiskoulutus
- tutkimus, jonka tulokset ovat julkisuus- ja salassapitolainsäädännön tai sopimusehdon estämättä julkisia ja yleisesti taloudellisesti hyödynnettävissä.
- taiteellinen toiminta, joka on luonteeltaan rinnastettavissa tutkimukseen.

Yliopistojen yhteiskunnallista palvelutehtävää toteutetaan yllä mainittujen perustehtävien kautta, ja tehtävä on siten osa yliopistojen lakisääteistä tehtävää.

Yliopistoilla on asetuksen perusteella oikeus periä maksuja eräistä tehtävistään (Valtioneuvoston asetus yliopistojen toiminnassa perittävistä maksuista 1082/2009). Maksut kattavat palvelun tuottamisesta aiheutuvat kustannukset vain osittain, ja siten palvelun tuottamiseen käytetään julkisia varoja. Tämä asetuksessa määritelty palvelutoiminta katsotaan yliopiston lakisääteiseen toimintaan liittyväksi toiminnaksi.

Täydennyskoulutus ei kuulu yliopiston lakisääteiseen tehtävään.

## 6.1.2 Ammattikorkeakoulut

Ammattikorkeakoulujen tehtävät on määritelty ammattikorkeakoululain 4§:ssä ja 10 §:ssä:

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 innovaatio-toimintaa sekä taiteellista toimintaa. Tehtäviään hoitaessaan ammattikorkeakoulujen tulee tarjota mahdollisuuksia jatkuvaan oppimiseen.

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 opintoina sekä ammatillisia erikoistumisopintoja 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 lakisääteiseen 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 osin, kun tuotot eivät kata kuluja

Ammattikorkeakoulujen yhteiskunnallista vuorovaikutusta toteutetaan yllä mainittujen perustehtävien kautta, ja tehtävä on siten osa ammattikorkeakoulujen lakisääteistä tehtävää.

Ammattikorkeakouluilla on asetuksen perusteella oikeus periä maksuja eräistä tehtävistään. Maksut kattavat palvelun tuottamisesta aiheutuvat kustannukset vain osittain, ja siten palvelun tuottamiseen käytetään julkisia varoja. Tämä asetuksessa määritelty palvelutoiminta katsotaan ammattikorkeakoulun lakisääteiseen tehtävään 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.

## 6.2 Korkeakoulujen harjoittama liiketoiminta

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

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

Yliopistolain 7 §:n mukaan: ”Yliopistoissa voidaan suorittaa alempia ja ylempiä korkeakoulututkintoja sekä tieteellisiä, taiteellisia ja ammatillisia jatkotutkintoja. Yliopistot voivat järjestää myös erikoistumiskoulutusta, tutkintojen osia sisältävää koulutusta täydennyskoulutuksena, avoimena yliopisto-opetuksena tai muutoin erillisinä opintoina sekä muuta täydennyskoulutusta.”

Yliopistolain 5 §:n mukaan: ”Yliopisto voi harjoittaa liiketoimintaa, joka tukee sen 2 §:ssä säädettyjen tehtävien toteuttamista.”

Yliopistolain 9 §:n ja ammattikorkeakoululain 13 §:n mukaan korkeakoulu 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). Korkeakoulun on perittävä tilauskoulutuksen järjestämisestä vähintään siitä aiheutuvat kustannukset kattava maksu. Tilauskoulutus katsotaan korkeakoulun liiketoiminnaksi.

Julkiseen tehtävään kuulumattomia muita **koulutuspalveluita**, kuten täydennyskoulutuspalveluita, tarjotaan markkinoilla rajoittamattomalle asiakaskunnalle voittoa tavoittelevasti tai omakustannushintaan. Tämä

muiden koulutuspalveluiden myynti katsotaan aina korkeakoulun liiketoiminnaksi. Toiminta ei siten ole julkisen perusrahoituksen piiriin kuuluvaa korkeakoulun julkista tehtävää.

Näin ollen julkiseen tehtävään sisältyvien toimintojen lisäksi (julkinen tehtävä ja maksuasetuksessa mainitut tehtävät) korkeakoulu voi myydä koulutus-, tutkimus-, konsultointi- ja muita palveluja sekä aineita ja tarvikkeita liiketaloudellisin periaattein. Tämä toiminta on korkeakoulun liiketoimintaa, jonka tappiota ei voida katata korkeakoululle kohdennetulla valtion rahoituksella. Liiketoiminta voi olla tuloverolaissa tarkoitettua elinkeinotoimintaa, arvonlisäverolaissa tarkoitettua liiketoimintaa tai muuta kuin verolaissa tarkoitettua liike- tai elinkeinotoimintaa.

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

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 korkeakouluissa on esimerkiksi:

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

Korkeakoulujen liiketoimintaa ovat esimerkiksi:

- yrityksille räätälöity henkilöstökoulutus,
- työvoimapolitiittinen koulutus,
- täydennyskoulutus ja muu maksullinen koulutus,
- tilauskoulutus (YoL 9 §, AMKL 13 §),
- koulutus/palvelut julkisella tuella rahoitetussa hankkeessa, jossa korkeakoulu ei ole toteuttajana vaan koulutuksen/palvelun myyjänä,
- toiselle koulutusorganisaatiolle myytävät koulutuspalvelut,
- maksulliset seminaarit (kaikki seminaarit eivät ole liiketoimintaa)
- 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.

Korkeakouluilla on erilaisia kumppanuus- ja yhteistyösopimuksia yritysten, kuntien, muiden oppilaitosten tai muiden yhteiskunnallisten toimijoiden kanssa. Ne katsotaan liiketoiminnan tuotoiksi (Liiketoiminnan tuotot),

mikäli ne ovat vastikkeellisia esim. tuotetaan palveluja toiselle oppilaitokselle ja peritään niistä vähintään omakustannusarvon kattava hinta. Pysyväisluonteinen yhteistyö koulutuksen tukitoimintojen järjestämisessä kahden verotonta koulutusta antavan oppilaitoksen välillä ei kuitenkaan ole liiketoimintaa. Nämä tuotot kirjataan muihin tuottoihin.

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

### 6.3 Liiketoiminnan esittäminen tilinpäätöksessä

Opetus- ja kulttuuriministeriön kannalta on tärkeää varmistua siitä, että julkiseen tehtävään tarkoitettua rahoitusta ei käytetä korkeakoulun 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:

- korkeakoulun tuloslaskelmassa liiketoiminnan tuotot eritellään osana liikevaihtoa ja kulut asianomaisissa kuluierissä.
- liiketoimintaa koskevat tiedot esitetään tilinpäätöksen liitetiedoissa kululajikohtaista tuloslaskelma-muotoa (Kirjanpitoasetus 1:1 §) noudattaen.
- Liiketoiminnan tuotot esitetään toimintokohtaisessa laskelmassa toiminnoittain.

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

Korkeakoulun tilipuitteet ja kustannuspaikkaseuranta tulee määritellä siten, että liiketoimintaa koskevat tiedot tilinpäätöstä varten sekä tieto elinkeinotoiminnan tuotoista ja kuluista verohallinnon tarpeisiin saadaan vaivattomasti selvitettyä sekä tilinpäätösraportoinnin että verohallinnon tarpeita ajatellen.

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

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

## 7 TOIMINTAKERTOMUS

Korkeakoulut laativat toimintakertomuksen. Toimintakertomus on kirjanpitolain (3 luku 1 §) mukaisesti tilinpäätökseen liitettävä asiakirja, jonka tehtävänä on antaa tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan kehittymistä koskevista tärkeistä seikoista. Toimintakertomus tulee laatia hyvän kirjanpitolain mukaisesti ja siinä tulee arvioida mm. merkittävimpiä riskejä ja epävarmuustekijöitä, toiminnallista ja taloudellista tulosta ja tilannetta sekä muita kirjanpitovelvollisen toimintaan vaikuttavia seikkoja. Kirjanpitolain mukaisesti toimintakertomuksessa tulee esittää tiedot olennaisista tapahtumista tilikauden päättymisen jälkeen ja arvio todennäköisestä tulevasta kehityksestä.

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

Korkeakoulujen julkisrahoitteisen toiminnan tilivelvollisuuden toteutumisen seuranta perustuu riittävän yhdenmukaiseen toiminnallista tuloksellisuutta kuvaavaan tilinpäätösraportointiin. Opetus- ja kulttuuriministeriön ja korkeakoulun väliseen sopimukseen perustuvien määrällisten tavoitteiden ja tunnuslukutavoitteiden seurannan sisällyttämisellä toimintakertomukseen varmistetaan osaltaan tietojen oikeellisuus ja riittävyys. Määrälliset tavoitteet löytyvät kulloinkin voimassa olevasta opetus- ja kulttuuriministeriön ja korkeakoulun välisestä tu-lossopimuksesta.

Korkeakoulujen toimintakertomuksen tuloksellisuutta koskeva osa laaditaan valtion rahoituksen perusteina olevien toimintojen mukaisesti: koulutus, tutkimus/t & k-toiminta ja tutkimukseen rinnastettava taiteellinen toiminta sekä muu yhteiskunnallinen toiminta. Toiminnoittaisten tietojen tulee sisältää keskeiset tiedot määrällisistä tuloksista, tuottavuudesta, laadusta ja vaikuttavuudesta. Opetus- ja kulttuuriministeriön ja korkeakoulun välisessä sopimuksessa sovittujen tavoitteiden toteutuminen esitetään toimintakertomuksessa raportoivalta vuodelta ja vähintään kahdelta edeltävältä vuodelta.

Edellä kuvattujen tietojen **lisäksi** korkeakoulujen toimintakertomuksessa esitetään seuraavat tunnusluvut:

### **1. Toiminnan laajuuden muutosta kuvaavat**

#### **1.1 Liikevaihdon muutos %:**

$$\frac{\text{Liikevaihto päättyneenä vuonna} - \text{liikevaihto ed. vuonna}}{\text{Liikevaihto ed. vuonna}} * 100$$

### **2. Toiminnan kannattavuutta kuvaavat**

#### **2.1 Liikevoitto%**

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

#### **2.2 Oman pääoman muutos-% (korkeakoulun omien varojen kehittyminen)**

$$\frac{(\text{Oma pääoma} - \text{omakatteiset rahastot} + \text{tilinpäätössiirtojen kertymä}) \text{ tilikauden lopussa} - (\text{Oma pääoma} - \text{omakatteiset rahastot} + \text{tilinpäätössiirtojen kertymä}) \text{ tilikauden alussa}}{(\text{Oma pääoma} - \text{omakatteiset rahastot} + \text{tilinpäätössiirtojen kertymä}) \text{ tilikauden alussa}} * 100$$

#### **2.3 Sijoitustoiminnan tuotto käyvin arvo in %**

Varainhoitajien ilmoittama salkun tuotto. Laskentakaavaa ei kuvata tässä.

### **3. Maksuvalmiutta kuvaavat**

#### **3.1 Quick ratio**

Rahoitusomaisuus

Lyhytaikainen vieras pääoma - vastattavien ennakkomaksut

### 3.2 Kassan riittävyys päivissä

$\frac{365 \text{ pv} * \text{Rahavarat (tilikauden lopussa)}}{\text{Kassasta maksut (toiminnan menot) tilikaudella}} = \text{päivää}$

## 4. Vakavaraisuutta kuvaavat

### 4.1 Omavaraisuusaste %

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

jos korkeakoulukonsernilla on korollista vierasta pääomaa, ilmoitetaan myös

### 4.2 Nettovelkaantumisaste

$\frac{\text{(Korolliset velat} - \text{likvidit rahavarat)}}{\text{Oma pääoma} - \text{omakatteiset rahastot} + \text{tilinpäätössiirtojen kertymä}} * 100$

## 5. Henkilöstöä kuvaavat

### 5.1. Henkilötyövuodet ja rakenne (sukupuolijakauma kaikista kohdan 1 tiedoista)

- 5.1.1. Henkilötyövuodet henkilöstöryhmittäin (ml. tutkijan uraportaat) ja yhteensä
- 5.1.2. Akateeminen johto yliopistoissa (rehtorit, dekaanit, johtajat, myös varat, pl. hallinto)
- 5.1.3. Johtajat ammattikorkeakouluissa (rehtorit, koulutus- ja tki-johtajat, pl. hallinto)
- 5.1.4. Määräaikaisten osuus, % henkilöstöryhmittäin
- 5.1.5. Kokoaikaisten ja osa-aikaisten määrä
- 5.1.6. Henkilöstön keski-ikä, ikärakenne ja ikäryhmien prosenttiosuudet
- 5.1.7. Kansainvälisen henkilöstön määrä henkilöstöryhmittäin
- 5.1.8. Eläkkeelle siirtyminen (vanhuus, osa-aika, työkyvyttömyys, osatyökyvyttömyys, kuntoutustuki )
- 5.1.9. Keskimääräinen eläkkeellesiirtymisikä

### 5.2. Palkkaus

- 5.2.1. Palkkojen ja palkkioiden kokonaissumma tilikaudella
- 5.2.2. Tulospalkkioiden osuus palkkasummasta ja kohdentuminen henkilöstöryhmittäin
- 5.2.3. Naisten keskipalkka/miesten keskipalkka, % (säännöllisen työajan ansio henkilöstöryhmittäin ja keskiarvo koko henkilöstöstä)

### 5.3. Osaaminen

- 5.3.1. Osuus opetus- ja tutkimushenkilöstöstä, jolla on tohtorikoulutus
- 5.3.2. Osuus opetus- ja tutkimushenkilöstöstä, joka on suorittanut 60 op pedagogiset opinnot
- 5.3.3. Henkilöstökoulutuksen määrä (työtunteja/vuosi) a)opetus- ja tutkimushenkilöstö b) muu henkilöstö

### 5.4. Työhyvinvointi (työhyvinvointikyselyn mukaan lukuunottamatta poissaoloja)

- 5.4.1. Työtyytyväisyys (korkeakoulu yhteensä)
- 5.4.2. Lähiesimiestyö (korkeakoulu yhteensä)
- 5.4.3. Osaaminen, oppiminen ja uudistuminen (korkeakoulu yhteensä)
- 5.4.4. Työyhteisön toimintakulttuuri (korkeakoulu yhteensä)
- 5.4.5. Terveysperusteiset poissaolot (ei sisällä lasten sairauspäiviä)

Kaikki **tunnusluvut** ilmoitetaan vähintään neljältä vuodelta.



## 8 ARVONLISÄVEROKOMPENSAATIO

### 8.1 Yleiset perusteet

Arvonlisäverokompensaatiolla tarkoitetaan korkeakoulujen julkiseen tehtävään liittyviä arvonlisäverokompensaatioita. Julkisella tehtävällä tarkoitetaan korkeakoulun lakisääteistä perustehtävää, jonka valtio suoraan rahoittaa (perusrahoitus ja strategiarahoitus).

Korvaus perustuu korkeakoulukohtaisesti toteutettavaan euro- eurosta periaatteeseen.

Korkeakouluille perusrahoituksen yhteydessä maksettavan alv-kompensaation määrä perustuu vahvistetun tilinpäätöksen tietoihin. Tietojen perusteella määritellään alv-kompensaation määrä kaksi vuotta varainhoitovuoden jälkeen olevaan valtion talousarvioon. Esimerkiksi vuoden 2015 tilinpäätöksessä esitettyä alv-kulujen toteutumaa käytetään mitoituserusteena vuoden 2017 talousarvion alv-kompensaatorahoitukselle.

Opetus- ja kulttuuriministeriön korkeakouluille kuukausittain korkeakoulujen toiminnan rahoituksen osana maksama alv-kompensaatio kirjataan taseen "saadut alv-kompensaatiot" -tilille. Kompensoitava arvonlisävero kirjataan tätä tiliä veloittaen. Toteutuneiden arvonlisäverojen määrä ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa. Korkeakouluille korvattava arvonlisävero käsitellään kirjanpidossa nettomenetelmän mukaisena, jota kirjanpitolautakunnan lausunnon (1860/2010) mukaan voidaan pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena menettelynä.

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

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

On huomattava, että opetus- ja kulttuuriministeriö ei oikaise **ammattikorkeakoulujen** alv-kompensaatioon perustuvia maksatuksia, vaan saatava-/velkaseuranta tehdään ainoastaan korkeakoulun kirjanpidossa. Sen sijaan **yliopistojen** korvausta tarkistetaan vuosittain viimeksi toteutuneen yliopistojen keskimääräisen arvonlisäkertymän perusteella.

### 8.2 Hankkeiden arvonlisäverokompensaatiot

Pääsääntönä on, että ainoastaan julkiseen tehtävään liittyvien hankkeiden **omavastuuosuuksiin sisältyvät arvonlisäverot** kompensoidaan. Muilta osin arvonlisäverot ovat korkeakoulun lopullisia menoja ja siten rahoittajasta riippuen tukikelpoisia menoja, jotka kirjataan hankkeen kuluksi. Käytännössä kirjanpito voidaan toteuttaa niin, että tilikauden päättyessä tehdään yksi kirjaus, jolla siirretään kaikkien omarahoitusosuuksien arvonlisäverot alv-saamiseksi opetus- ja kulttuuriministeriöltä. Samaan lopputulokseen voidaan päästä jollakin muullakin korkeakoulukohtaisella menettelyllä. Laskentaa varten on hyvä luoda rahoituspäätökseen perustuen ja mahdollisesti muilla tiedoilla päivitetty tieto rahoitusosuudesta projektin taustatiedoksi.

Opetus- ja kulttuuriministeriön myöntämän hanke- ja strategiarahoituksen arvonlisäverot kuuluvat kompensointiin piiriin (momentti 29.40.50). Kun korkeakouluille myönnetään rahoitusta muilta valtion talousarvion momenteilta kuin korkeakoulujen valtionrahoitusmomentilta 29.40.50, lähtökohtana on, että jos rahoitus myönnetään 20-alkuisilta kulutusmenomomenteilta, jotka on budjetoitu alvittomina, alv on kompensoitavaa. Jos taas 30-60-alkuisilta siirtomenomomenteilta, jotka on budjetoitu alvillisina, rahoitus kattaa alvit. Erityisavustuksien arvonlisäveroja ei voi kirjata kompensointiin, vaan niiden osalta menetellään avustuspäätöksessä ilmoitetulla tavalla arvonlisäverojen kirjaamisessa.

### **8.3 Liiketoiminnan arvonlisäveromenot**

Korkeakoulut ovat liiketoiminnastaan arvonlisäverovelvollisia arvonlisäverolain 1 §:n perusteella. Liiketoiminnan arvonlisäveroja ei kompensoida osana perusrahoitusta siinäkään tapauksessa, että liiketoiminta olisi erillisten verosäädösten perusteella arvonlisäverotonta.

## 9 KOKONAISKUSTANNUSTEN LASKENTAMENETTELY

### 9.1 Yleistä

Kokonaiskustannusten laskenta muodostaa perustan kokonaiskustannusmallin soveltamiselle. Mallilla tarkoitetaan rahoitusmallia, jossa rahoitusta haetaan ja myönnetään toteutettavan hankkeen aiheuttamiin kokonaiskustannuksiin. Kokonaiskustannusmallin lähtökohtana on selvittää kaikki hankkeesta aiheutuvat kustannukset, jotta hankkeen toteuttajalla ja rahoittajalla on riittävä kuva hankkeen toteuttamisen edellyttämistä taloudellisista resursseista.

- Osa hankkeesta aiheutuvista kustannuksista käsitellään hankkeen *välittöminä kustannuksina*. Tällaisia kustannuksia ovat yleensä hankkeelle kohdistetut tehollisen työajan palkat, hankkeesta aiheutuneet matkakustannukset ja hankkeelle ostetut palvelut. Välittömät kustannukset kohdistetaan suoraan toteutettavalle hankkeelle.
- Välittömien kustannusten lisäksi hankkeesta aiheutuu *välillisiä kustannuksia*, joita syntyy esimerkiksi tilojen, laitteiden, tietojärjestelmien sekä muiden tukipalvelujen ja hallinnon tuottamien yhteisten palvelujen käytöstä. Välillisiä kustannuksia ei kohdisteta suoraan hankkeelle tositeperusteisesti vaan kustannuskertoimilla. Kustannuskertoimen laskentaan sisällytettävät kustannuserät perustuvat organisaation tosiasiallisiin, yleensä edellisen tilikauden kulukirjauksiin ja ovat johdettavissa kirjanpidosta aina yksittäisiin kirjanpidon tositteisiin saakka (audit trail).

Korkeakoulun tulee laatia kuvaus kokonaiskustannusten laskennan toteuttamisesta. Tämä kuvaus muodostaa perustan kertoimien laskennan periaatteiden soveltamiselle. Kertoimien tarkastuksen tulee olla osa vuotuista tilintarkastusta, mikä palvelee tältä osin rahoittajien tarvetta varmistua laskennan oikeellisuudesta ja luotettavuudesta.

### 9.2 Laskennan tausta

Laskennan tavoitteena on saada tieto korkeakoulujen perustoimintojen eli niin sanottujen tulosalueiden kustannuksista. Näitä tulosalueita ovat koulutus, tutkimus/t&k-toiminta ja tutkimukseen rinnastettava taiteellinen toiminta sekä yhteiskunnallinen vuorovaikutus. Korkeakouluissa on lisäksi yhtä tai useampia tulosalueita palvelevia tukipalveluja.

Tulosalueiden tuotot ja kustannukset esitetään tilinpäätöksen liitetietojen toimintokohtaisessa tuloslaskelmassa.

Tulosalueilla voi olla liiketoimintaa. EU:n valtiontukisääntöjen mukaan taloudellisen toiminnan ja muun toiminnan kustannukset ja rahoitus tulee pitää toisistaan erillään. Taloudellisen toiminnan harjoittamista tukevaa toimintaa ei saa rahoittaa julkisin varoin. Tästä syystä taloudellisesta toiminnasta aiheutuvia välillisiä kustannuksia ei saa sisällyttää kustannuskertoimeen, jota käytetään julkisessa kilpailussa tutkimusrahoituksessa. (esimerkiksi Suomen Akatemian ja Tekesin tutkimusrahoitus).

Korkeakoulujen on tärkeää tuntea toimintansa kustannusrakenne toimiakseen kustannustietoisesti. Korkeakouluissa kustannusten laskenta palvelee esimerkiksi hanke- ja liiketoimintaa, joissa välilliset kustannukset kohdistetaan eri laskentakohteille. Mikäli kaikkia kustannuksia ei oteta laskennassa huomioon, syntyy piilokustannuksia, joita rahoitetaan viime kädessä korkeakoulujen koulutukseen ja tutkimukseen tarkoitettu perusrahoituksesta.

Joitakin kustannuksia määritellään erikseen rahoittajakohtaisesti nk. tukikelvottomiksi kuten Euroopan rakennerahastorahastojen (EAKR) ja sosiaalirahastojen (ESR) hankkeissa. Mikäli halutaan käyttää kaikkien rahoittajien osalta samoja kustannuskertoimia, on tarkoituksenmukaista jättää tukikelvottomat erät

kaikissa tilanteissa laskennan ulkopuolelle, vaikka niistä ei olisi nimenomaisia säädöksiä (esim. Euroopan rakennerahastorahastojen (EAKR) ja sosiaalirahastojen (ESR) hankkeiden tukikelvottomat kustannukset)

### 9.3 Työajan kohdentaminen

Kustannuslaskenta palvelee yleisesti korkeakoulun talouden johtamisen tietotarpeita.

Työajan kohdentaminen liittyy kustannusten kohdentamiseen. Seuraavassa asiaa tarkastellaan kokonaiskustannusmallin soveltamisen näkökulmasta.

Työajan kohdentamisessa tulee huomioida kaksi työaikatiedon käyttötarkoitusta:

- Hankekohtaisesti kirjattava tehollinen työaika, jolla saadaan kohdistettua henkilötasolla välittömät palkkakustannukset hankkeelle
- Organisaatiotasoinen työaikatieto, jolla saadaan lasketuksi henkilösivukustannus- ja yleiskustannuskertoimet

Hankekohtainen työajan kirjaaminen edellyttää työaikajärjestelmää, jolla pystytään osoittamaan hanke-työhön käytetyn työajan lisäksi henkilön kokonaistyöaika. Työaikajärjestelmässä tulee olla myös työajan hyväksymismenetelmä.

Organisaatiotasoisella työaikatiedolla selvitetään tehollinen työaika kokonaistyöajasta ja työajan jakaantuminen tulosalueille. Tieto voidaan muodostaa joko koko henkilökunnan toteutuneesta työajasta tai vaihtoehtoisesti työaikasuunnitelmista. Organisaatiotasoisista työaikajakaumaa voidaan käyttää palkkakustannuksien lisäksi myös kohdistustekijänä kaikkien yleiskustannuksien tulosalueittaisen jakaantumisen laskemiseen.

Tulosalueittainen kustannusten laskenta edellyttää tietoa työajan jakautumisesta tulosalueille. Kohdistamissääntöjä laadittaessa tulee noudattaa aiheuttamisperiaatetta; kullekin loppusuoritteelle tulee kohdistaa vain sellaisia kustannuksia, jotka aiheuttamisperiaatteen mukaan sille kuuluvat. Tukipalvelut kohdistetaan laskennassa joko yhdelle tai useammalle tulosalueelle sen mukaisesti, mitä tulosaluetta ne palvelevat.

Liitteessä 2 esitetään suorat kustannukset/vyörytykset käyttäen esimerkkinä ammattikorkeakoulujen toimintoja.

### 9.4 Henkilösivukulueroin

Henkilöstökustannukset muodostuvat tehollisen ja muun työajan (poissaolot, lomat, koulutus) palkoista ja välillisistä henkilösivukustannuksista.

Henkilösivukustannuskertoimenä (HSK-kerroin) lasketaan yksi prosenttiluku korkeakoulun kaikkien tulosalueiden tehollisen työajan palkoista eli välittömistä palkoista.

HSK-kertoimeen sisältyvät sekä lakisääteiset työnantajamaksut että laskennallinen muun työajan osuus, jolloin kertoimen avulla pystytään kohdentamaan hankkeelle kohdistuva organisaation keskimääräinen osuus poissaoloista, henkilökunnan koulutukseen käytetystä työajasta sekä loma-ajasta.

HSK-kertoimen laskennan yhteydessä voidaan määrittää myös tehollisen työajan kerroin, jota voidaan hyödyntää hankkeita budjetoitaessa.

Tehollisen työajan kerroin =	$\frac{\text{kalenterivuoden tehollinen työaika arkipäivinä}}{\text{kalenterivuoden arkipäivät}}$
------------------------------	---

HSK-kerroin voidaan määrittää kahdella vaihtoehtoisella tavalla; joko tehollisen työajan kertoimen avulla tai suoraan kirjanpidon tiedoista. Seuraavassa esitetään esimerkki molemmista vaihtoehdoista.

**Esimerkki 1.** Tehollisen työajan kertoimen avulla määritelty HSK-kerroin

HSK-kerroin =	$\frac{(1 - \text{tehollisen työajan kerroin}) * \text{palkkakulut} + \text{kirjanpidon sivukulut}}{\text{tehollisen työajan kerroin} * \text{palkkakulut}}$	
---------------	--	--

Esimerkki:

**Korkeakoulun kirjanpidosta suoraan saatavat tiedot:**

Suorat palkkakulut 50 miljoonaa euroa (organisaatiotasoinen tieto)

Suorat henkilösivukulut 15 miljoonaa euroa (organisaatiotasoinen tieto)

**Henkilöstötilinpäätöksestä, työaikajärjestelmästä tai vastaavasta saatavat tiedot:**

250 työpäivää vuodessa (arkipäivät)

henkilökunnan keskimääräinen lomaoikeus 30 arkipäivää

palkallisia poissaolopäiviä 7

koulutuspäiviä 3

Tehollisen työajan kerroin =	$\frac{250 \text{ pv} - 30 \text{ pv (lomat)} - 7 \text{ pv (poissaolot)} - 3 \text{ pv (koulutus)}}{250 \text{ pv}}$	= 0,84
------------------------------	---	--------

Palkkakulut 50 M€ \* 0,84 = 42 M€ (tehollisen työajan palkkakulut), jolloin muun työajan palkkakulut ovat 8 M€

HSK-kerroin =	$\frac{\text{sivukulut } 15 \text{ M€} + \text{muun työajan palkkakulut } 8 \text{ M€}}{\text{tehollisen työajan palkkakulut } 42 \text{ M€}}$	= 54,8 %
---------------	--	----------

**Esimerkki 2.** Edellisen tilikauden kirjanpidon tietojen pohjalta määritelty kerroin (Kokonaiskustannusten laskenta ja niihin perustuva yhteisrahoitus, työryhmämuistio 9/2007)

HSK-kerroin (vuonna n) =	$\frac{\text{henkilösivukustannuksiin luettavat kuluerät (Liite 2, vuonna n-1)}}{\text{välittömien palkkojen palkkasumma (vuonna n-1)}}$	= 54,8 %
--------------------------	--	----------

Erityisesti ammattikorkeakouluissa tulee huomioida, että opetusalan työehtosopimuksen piirissä olevien opettajien 12 viikon vapaajakson palkkaosuus ao. vuosipalkoista huomioidaan HSK-kertoimessa henkilösivukustannuksiin. Näin ollen näitä kustannuksia ei sisällytetä opettajien välittömien palkkojen palkkasummaan.

Jos opettajien vapaajaksojen palkkaosuutta ei ole eritelty omalle kirjanpidon tililleen, saadaan ao. palkkasumma määritettyä vuosipalkoista suhteella 12 viikkoa/ 52 viikkoa eli 23,077 %.

Arkipyhäkorvauksien (noin 9 vuodessa eli 9 pv/252 pv = 3,57 %) euromäärää ei välttämättä seurata erikseen kirjanpidossa, jolloin ne voidaan määritellä välittömistä palkoista. Tällöin on otettava huomioon, että opettajien vapaajaksot sisältävät yleensä jo noin kuusi arkipyhää.

- Kirjanpidon välittömät palkkakulut ovat 50 miljoonaa euroa (organisaatiotasoinen tieto), joista
  - opettajien vuosipalkat 30 miljoonaa euroa ja
  - muun henkilöstön välittömät palkat 20 miljoonaa euroa (ei sisällä loma-ajan kustannuksia).

Kirjanpidon henkilösivukulut 18,5 miljoonaa euroa sisältää välilliset kustannukset paitsi opettajien vapaa-ajaksojen kustannukset ja arkipyhäkorvaukset, organisaatiotasoinen tieto.

Opettajien vapaaajaksojen palkat ovat  $23,077\% \times 30,0$  milj. euroa eli 6,9 milj. euroa, jolloin opettajien välittömät palkat ovat  $30,0 - 6,9 = 23,1$  milj. euroa.

Esimerkin henkilösivukulut:

Henkilösivukulut kirjanpidosta	18,5 milj. euroa
Opettajien vapaaajaksojen palkat (lisätään)	6,9
Arkipyhäkorvaukset (jos ei saa kirjanpidosta suoraan):	
$3,57\% \times 20,0$ milj. € muut palkat	0,7
$1,19\% \times 23,1$ milj. € opettajat	<u>0,3</u>
Henkilösivukulut yhteensä	26,4 milj. euroa

Esimerkin välittömät palkat:

Opettajien palkat (ilman vapaaajaksoja)	23,1 milj. euroa
Muun henkilöstön palkat (ilman lomakustannuksia)	20,0
Vähennetään arkipyhäkorvaukset, jos sisältyvät em. palkkoihin:	
Muun henkilöstön palkkoihin sisältyneet	- 0,7
Opettajien palkkoihin sisältyneet	<u>- 0,3</u>
Välittömät palkat yhteensä	42,1 milj. euroa

HSK-kerroin (%) =	$\frac{26,4 \text{ M€}}{42,1 \text{ M€}}$	= 0,627 eli <b>63 %</b>
-------------------	---	-------------------------

## 9.5 Yleiskustannuskerroin

Yleiskustannuskertoimet (YK-kerroin) lasketaan erikseen kullekin tulosalueelle. Mikäli tulosalueen sisällä eri tieteen- tai koulutusalojen välillä on olennaisia eroja kustannusrakenteissa, suositellaan laskettavaksi kullekin alalle oma YK-kerroin. Laiteintensiiviset alat kuten lääketiede tai tekniikka ovat kustannusrakenteiltaan erilaisia kuin yhteiskuntatieteet.

Yleiskustannuksilla tarkoitetaan välillisiä kustannuksia, joita

- ei voida kohdistaa suoraan laskentakohteelle (niin sanotut yhteiskustannukset kuten tietohallinto-, talous- ja henkilöstöpalvelut) sekä
- sellaiset erilliskustannukset, jotka tarkoituksenmukaisuusharkinnan perusteella käsitellään yleiskustannuksina (muun muassa puhelimet, tietokoneet ja työtilat).

YK-kertoimen perusteena olevia kustannuksia määriteltäessä on ratkaistava, mitkä kustannukset ovat yhteiskustannuksia ja mitkä erilliskustannukset kohdennetaan yleiskustannuksina YK-kertoimen avulla. Mikäli kustannuserä on sisällytetty YK-kertoimeen, yhtenäisyysperiaatteen mukaisesti vastaavaa kustannusta ei enää voi kohdistaa laskentakohteelle sen välittömänä kustannuksena.

YK-kerroin suositellaan laskettavaksi edellisen vuoden kirjanpito- ja laskentatietojen perusteella. Yleiskustannuskerroin lasketaan prosenttina tehollisen työajan eli välittömien palkkojen ja henkilösivukustannusten yhteismäärästä. Henkilösivukustannukset määritetään HSK-kertoimen avulla.

YK-kerroin (vuonna n) =	$\frac{\text{yleiskustannukset } \text{€}(n-1)}{\text{Välittömät palkat } \text{€}(n-1) + (\text{välilliset palkat } \text{€}(n-1) \times \text{HSK-kerroin})}$
-------------------------	---

Yleiskustannuskertoimeen sisältyviä eriä ei voida organisaatioiden eroista johtuen määritellä tyhjentävästi.

Organisaation yhteisten tehtävien kustannukset, jotka hyödyttävät kaikkia tulosalueita, kohdistetaan kaikille tulosalueille. Muut kustannukset kohdistetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti vain niille tulosalueille, joista kustannukset ovat aiheutuneet.

## 10 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** (28.3.2017)

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)

Korkeakoulujen vero-ohje (A15/200/2015)

Koulutuksen arvonlisävero-ohje (A123/200/2018)

Laki ammatillisesta opettajankoulutuksesta (356/2003)

OKM:n tiedonkeruun käsikirja

Osakeyhtiölaki (624/2006)

Säätiölaki (487/2015)

Valtioneuvoston asetus ammatillisesta opettajankoulutuksesta (357/2003)

Valtioneuvoston asetus ammatikorkeakoulujen toiminnassa perittävistä maksuista on hyväksytty valtioneuvostossa 30.12.2014

Valtioneuvoston asetus yliopistojen toiminnasta perittävistä maksuista (1082/2009)

Yliopistolaki (558/2009)

## LIITE 1 Toiminnan muut kulut –ryhmittely

(liittyy kohtaan 2.3.3)

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 vuokratkulut  
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 (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

(liittyy kohtaan 9)

### 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 korkeakoulun 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.

