



OPETUS- JA KULTTUURIMINISTERIÖ
UNDERSVINGS- OCH KULTURMINISTERIET

Korkeakoulujen taloushallinnon koodisto

OKM/2/500/2018

16.12.2025

Sisällys

Korkeakoulujen taloushallinnon koodisto 1

1 Yleistä..... 4

- 1.1 Korkeakoulujen taloushallinnon koodisto4
- 1.2 Korkeakoulujen tilinpäätösraportointi5

2 Tuloslaskelma..... 6

- 2.1 Korkeakoulujen tuloslaskelmakaava6
- 2.2 Liikevaihto8
- 2.3 Kulut10
 - 2.3.1 Henkilöstökulut10
 - 2.3.2 Poistot ja arvonalentumiset10
 - 2.3.3 Muut kulut10
- 2.4 Varainhankinta-, sijoitus- ja rahoitustuotot ja -kulut.....12
- 2.5 Tilinpäätössiirrot16
- 2.6 Tuloslaskelman erityiskysymyksiä.....16
 - 2.6.1 Avustustuottojen kirjaaminen.....16
 - 2.6.2 Monivuotisten projektien käsittely kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä.....16
 - 2.6.3 Lahjoitustuottojen kirjanpidollinen käsittely17

3 Tase 18

- Vastaavaa20
 - 3.1 Pysyvien vastaavien sijoitukset20
 - 3.2 Rahoitusvarojen ja -velkojen luokittelu ja arvostus tilinpäätöksessä20
- Vastattavaa22
 - 3.3 Oma pääoma.....22
 - 3.3.1 Yliopistot/peruspääoma ja toimintapääoma.....22
 - 3.3.2 Ammattikorkeakoulut/osakepääoma.....23
 - 3.3.3 Arvonkorotusrahasto23
 - 3.3.4 Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto23
 - 3.3.5 Yliopistojen perustamisen yhteydessä muodostuneet rahastot.....24
 - 3.3.6 Omakatteiset rahastot25
 - 3.3.7 Muut käyttötarkoitukseltaan sidotut rahastot26
 - 3.3.8 Vapaat rahastot26
 - 3.4 Pakolliset varaukset27

4	Rahoituslaskelma	27
5	Tilinpäätöksen liitetiedot	29
5.1	Liikevaihdon, toiminnan muiden tuottojen ja kulujen sekä alv-kompensaation erittelyt liitetiedoissa	29
5.2	Sijoitustoiminta	30
5.3	Korkeakoulun toiminnot ja toimintokohtainen erittely tuotoista ja kuluista	31
5.3.1	Toiminnot	31
5.3.2	Toimintokohtaisen erittelyn kaava	31
5.4	Tiedot liiketoiminnasta	33
6	Korkeakoulujen liiketoiminta	34
6.1	Korkeakoulun lakisääteinen tehtävä	34
6.1.1	Yliopistot	34
6.1.2	Ammattikorkeakoulut	35
6.2	Korkeakoulujen harjoittama liiketoiminta	36
6.3	Liiketoiminnan esittäminen tilinpäätöksessä	38
7	Toimintakertomus	39
7.1	Arvonlisäverokompensatio	41
7.1.1	Yleiset perusteet	41
7.1.2	Hankkeiden (valtionavustukset, harkinnanvarainen rahoitus) arvonlisäverokompensatiot	42
7.1.3	Liiketoiminnan arvonlisäveromenot	42
8	Kokonaiskustannusten laskentamenettely	43
8.1	Yleistä	43
8.2	Laskennan tausta	43
8.3	Työajan kohdentaminen	44
8.4	Henkilösivukulukerroin	45
8.5	Yleiskustannuskerroin	47
8.6	Täyskatteellisen lukuvuosimaksun laskeminen	48
9	Säädös- ja ohjeviittaukset	51
	LIITE 1 Toiminnan muut kulut –ryhmittely	52
	LIITE 2 Suorat kustannukset/vyörytykset	55

1 Yleistä

1.1 Korkeakoulujen taloushallinnon koodisto

Tätä koodistoa noudattavat yliopistolaissa (558/2009) määritetyt yliopistot ja ammattikorkeakoulu-laissa (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 ennakkointiin 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 koulutustoiminnan arvonnäisäverotuksesta (VH/5600/00.01.00/2024).

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.

Nyt päivitetty koodisto on voimassa 1.1.2026 lähtien ja vuoden 2025 tilinpäätösraportoinnissa noudatetaan päivitettyä ohjetta.

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 osake-yhtiölaissa (624/2006).

Tässä asiakirjassa esitetään korkeakoulujen tilinpäätöksissä käytettävät tilinpäätöslaskelmakaavat ja niitä täydentävien opetus- ja kulttuuriministeriön asettamien liitetietojen vaatimukset. Tilinpäätös-laskelmien 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 määritellyine lisäerittelyineen tuottaa opetus- ja kulttuuriministeriön seurantatarpeiden 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 esitettyjä tuloslaskelma- ja tase-kaavoja.

Ammattikorkeakoulut sisällyttävät tilinpäätökseensä sekä tässä asiakirjassa esitetyn mukaisen tuloslaskelman, että kirjanpitoasetuksen mukaisen tuloslaskelman.

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 1a: Korkeakoulujen tuloslaskelmakaava

Tuloslaskelma 1)		
-	(Tilikausi)	(Ed. tilikausi)
Liikevaihto		
Korkeakoulujen valtionrahoitus 2)		
Avustustuotot 3)		
Liiketoiminnan tuotot 4)		
Muut tuotot 5)		
LIKEVAIHTO		
Kulut		
Henkilöstökulut		
Poistot ja arvonalentumiset		
Muut kulut 6)		
KULUT		
LIKEVOITTO (-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.

Korkeakoulujen taloushallinnon koodiston mukainen 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.
 - 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 maksu-asetuksen 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.

Kirjanpitoasetuksen mukainen tuloslaskelma

Ammattikorkeakoulut esittävät kirjanpitoasetuksen mukaisessa tuloslaskelmassa liikevaihdossa vain edellä esitetyn kohdan 4) mukaiset liiketoiminnan tuotot. Muut erät esitetään kohdassa liiketoiminnan muut tuotot.

Kaava 1b: Ammattikorkeakoulujen kirjanpitoasetuksen mukainen tuloslaskelmakaava

Tuloslaskelma 1)		
-	(Tilikausi)	(Ed. tilikausi)
Liikevaihto		
Liiketoiminnan tuotot 4)		
LIIKEVAIHTO		
Liiketoiminnan muut tuotot		
Korkeakoulujen valtionrahoitus 2)		
Avustustuotot 3)		
Muut tuotot 5)		
Kulut		
Materiaalit ja palvelut		
Henkilöstökulut		
Poistot ja arvonalentumiset		
Muut kulut 6)		
KULUT		
LIIKEVOITTO (-TAPPIO)		
Varainhankinta-, sijoitus- ja rahoitustuotot ja -kulut 7)		
Varainhankinnan tuotot ja -kulut		

Tuloslaskelma 1)

-	(Tilikausi)	(Ed. tilikausi)
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)		

2.3 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 taloudellisen 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 tyypillisesti varsinaiseen toimintaan liittyviä kuluja, jotka ovat luonteeltaan suhteellisen kiinteitä varsinaiseen toimintaan nähden ja reagoivat hitaasti toiminnan

muutoksiin. Tiloihin liittyvät kulut kirjataan toiminnan muihin kuluihin. 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 sijoituskiin-teistöjen 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.

Edellä esitetystä poiketen ammattikorkeakoulut esittävät kirjanpitoasetuksen mukaisessa tuloslaskelmassa erillisenä eränä materiaalit ja palvelut.

2.4 Varainhankinta-, sijoitus- ja rahoitustuotot ja -kulut

Varainhankinta-, sijoitus- ja rahoitustuotot ja –kulut tulee eritellä tuloslaskelmassa tai liitetiedoissa. Erittely toiminnoittain 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 omistusyhteisyrityksissä

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 **hankintamenoön 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 yrityksissä
- Tuotot osuuksista omistusyhteisyhteisöissä
- 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

Kirjanpitolaikunnan suosituksen mukaisesti myönnettyt yleis- ja toiminta-avustukset kirjataan tulona sen tilikauden tuotoksi, jonka aikana avustukset on saatu lopullisesti. Tämä tarkoittaa, että korkeakoulujen perusrahoitus strategiarahoitus mukaan lukien kirjataan rahoituksen myöntövuodelle. Jos yleisavustuksen saamiseen sisältyy palautusehto, kirjataan yhteisölle maksettu, mutta avustus-ehtojen 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 määritetty käyttöaika. Mikäli avustusta on vielä käyttämättä määrärajan 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.

2.6.2 Monivuotisten projektien käsittely kirjanpidossa ja tilinpäätöksessä

Monivuotiset tutkimus- ja kehittämisprojektit ovat luonteensa mukaisesti jaettavissa kahteen pää-ryhmään:

- 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 eriä 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 myönnetty 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 jaksetaan 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 oma-katteeseen 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

Vastaavaa

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 omistusyhteyksyrityksissä
4. Saamiset omistusyhteyksyrityksiltä
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 omistusyhteyksyrityksiltä

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

Vastattavaa

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 Vastat-tavaa D (Vieras pääoma) kohdassa ja tämän kohdan 1–11 alakohdissa tarkoitetusta 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 omistusyhteisyriksissä
4. Saamiset omistusyhteisyriksiltä
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) johdannaisopimukset sekä velat, joihin liittyvää korko- tai valuuttariskiä on suojattu johdannaisopimuksilla.
- 2) käypään arvoon tulosvaikutteisesti kirjattavaksi määritellyt erät (lähinnä pysyvien vastaavien sijoituksiin 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) arvonmäärittämissä 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 johdannaisopimuslajista 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 arvonmäärittämissä (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 merkittävilta 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 hinta-komponenttien 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.

Jolleivät 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 ennakoidun 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 lakisääteisen 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 arvonnkorotusrahastosta.

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 siirto-kirjauksena. 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 lisäyksinä. 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 menettämisestä rekisteri-ilmoitus. Osakepääoman menettämisestä 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 kirjanpitolain säännöksiä. Arvonkorotus voidaan tehdä ainoastaan maa- tai vesialueisiin sekä pysyvien vastaavien sijoituksiin (jos ne on kirjattu hankinta-menoon). 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 tarkoitetut tiedot, rahastojen pääomamääriä lukuun ottamatta, esittää koostettuina tavalla, jossa olennaiset seikat käyvät ilmi koostamisesta huolimatta. Erillään hoidettavat varat on ilmoitettava omana ryhmänään 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 voimaannpanolaissa (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

Akademien 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 Akademien rahastot

Yliopistolain 80 § Åbo Akademien 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 Akademien omaisuudesta seuraavaa:

”Akatemian erillisestä omaisuudesta säädettäisiin samoin kuin nykyään, vaikka Akatemialle tulee-kin 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.

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

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 tilinpäätössiiroja.

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 rajoittavia 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 päättäneeseen 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. Kukaan 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 kirjanpitolaissa ja -asetuksessa sekä erityislainsäädännössä.

Kirjanpitolaissa säädetyt liitetiedot liittyvät oikean ja riittävän kuvan antamiseen kirjanpitovelvollisen toiminnasta sekä yleisistä tilinpäätösperiaatteista poikkeamiseen. Kirjanpitoasetuksessa säädetään yleisistä liitetietovaatimuksista sekä konsernitilinpäätöksen liitetietovaatimuksista. Lisäksi tilinpäätös-raportointia käsitellään Kirjanpitolautakunnan toimintakertomuksen laatimista koskevassa yleisohjeessa (12.9.2006).

Tilinpäätöksen laatimista koskevat liitetiedot on määritelty Kirjanpitoasetuksen 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-kompensaation erittelyt liitetiedoissa

Koska korkeakoulujen tuloslaskelmakaava on toiminnan luonne huomioiden alaotsikoiltaan melko suppea, tulee korkeakoulujen tilikauden tuloksen muodostumiseen vaikuttaneiden tekijöiden selventämiseksi esittää tuloslaskelmaa koskevin 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 pysyvässä 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 tarkoitetun lajin arvonmuutoksesta tuloslaskelmaan merkitty määrä;
- 4) kustakin johdannaissovellyslajista 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 merkityistä rahoitusvälineistä tulee esittää tiedot joko liitetiedoissa tai toimintakertomuksessa:

- 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.

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 ala-kohdittain 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. oikeuskemialliset 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 (toiminnoille 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 eriä 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)

Tilinpäätössiirrot

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 innovaatiotoimintaa 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-tuomioistuimien 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 ja 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 opiskelija-ryhmälle 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 kattaa 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 tavoitteleva (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 (Liike-toiminnan 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 kuluerissä.

- liiketoimintaa koskevat tiedot esitetään tilinpäätöksen liitetiedoissa kululajikohtaista tuloslaskelmamuotoa (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. Kustannus-laskennallisia eriä ovat mm. yhteiskustannusten vyörytyserät. Vyörytettyjen 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 kirjanpitotavan 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 tulossopimuksesta.

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. Toiminnoistaisten tietojen tulee sisältää keskeiset tiedot määrällisistä tuloksista, tuottavuudesta, laadusta ja vaikuttavuudesta. Opetus- ja kulttuuriministeriön ja korkeakoulun välisessä sopimuksessa sovittujen tavoitteiden toteutuminen esitetään toimintakertomuksessa raportoitavalta vuodelta ja vähintään kahdelta edeltävältä vuodelta.

Edellä kuvattujen tietojen lisäksi korkeakoulujen toimintakertomuksessa esitetään seuraavat tunnusluvut 1–5. Henkilöstöä koskevat tiedot voidaan esittää myös liitteessä.

1. Toiminnan laajuuden muutosta kuvaavat

1.1 Liikevaihdon muutos %:

Liikevaihto päättyneenä vuonna – liikevaihto ed. vuonna *100

Liikevaihto ed. vuonna

2. Toiminnan kannattavuutta kuvaavat

2.1 Liikevoitto%

Liikevoitto * 100

Liikevaihto

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

(Oma pääoma – omakatteiset rahastot + tilinpäätössiirtojen kertymä) tilikauden lopussa -

(Oma pääoma – omakatteiset rahastot + tilinpäätössiirtojen kertymä) tilikauden alussa * 100

(Oma pääoma – omakatteiset rahastot + tilinpäätössiirtojen kertymä) tilikauden alussa

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

365 pv * Rahavarat (tilikauden lopussa) = päivää

Kassasta maksut (toiminnan menot) tilikaudella

4. Vakavaraisuutta kuvaavat

4.1 Omavaraisuusaste %

Oma pääoma + vähemmistöosuus * 100

Taseen loppusumma - saadut ennakot

jos korkeakoulukonsernilla on korollista vierasta pääomaa, ilmoitetaan myös

4.2 Nettovelkaantumisaste

(Korolliset velat – likvidit rahavarat) * 100

Oma pääoma – omakatteiset rahastot + tilinpäätössiirtojen kertymä

5. Kirjanpitoasetuksen 2 luvun 8 §:n edellyttämien henkilötietojen lisäksi

5.1 Osuus opetus- ja tutkimushenkilöstöstä, jolla on tohtorikoulutus

5.2 Osuus opetus- ja tutkimushenkilöstöstä, joka on suorittanut 60 op pedagogiset opinnot

5.3 Työtyytyväisyys (korkeakoulu yhteensä)

Tunnusluvut ilmoitetaan vähintään neljältä vuodelta.

7.1 Arvonlisäverokompensaatio

7.1.1 Yleiset perusteet

Arvonlisäverokompensaatiolla tarkoitetaan korkeakoulujen julkiseen tehtävään liittyviä arvonlisäverokompensaatioita. Julkisella tehtävällä tarkoitetaan korkeakoulun lakisääteistä perustehtävää, josta 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 mitoitusperusteena 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 investointi-tilille 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-kompensaatioisaaminen/-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.

7.1.2 Hankkeiden (valtionavustukset, harkinnanvarainen rahoitus) 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 (valtionavustukset, harkinnanvarainen rahoitus) arvonlisäverot kuuluvat kompensaation piiriin, kun rahoitus myönnetään valtion talousarvion momenteilta 29.40.20, 29.40.50 tai 29.40.55. Muilta momenteilta myönnettävien erityisavustusten arvonlisäveroja ei voi kirjata kompensaatioon, vaan niiden osalta menetellään avustuspäätöksessä ilmoitetulla tavalla.

7.1.3 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.

8 Kokonaiskustannusten laskentamenettely

8.1 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 tosiperusteisesti 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.

8.2 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 Business Finlandin 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 tarkoitetusta 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).

8.3 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 hanketyöhön 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.

8.4 Henkilösivukulukerroin

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.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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 vapaajakset 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 vapaajaksojen kustannukset ja arkipyhäkorvaukset, organisaatiotasoinen tieto.

Opettajien vapaajaksojen palkat ovat 23,077 % x 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 vapaajaksojen palkat (lisätään)	6,9
Arkipyhäkorvaukset (jos ei saa kirjanpidosta suoraan):	
3,57 % * 20,0 milj. € muut palkat	0,7
1,19 % * 23,1 milj. € opettajat	<u>0,3</u>
Henkilösivukulut yhteensä	26,4 milj. euroa

Esimerkin välittömät palkat:

Opettajien palkat (ilman vapaajaksoja)	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

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

8.5 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 tietohallin-to-, 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.

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

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.

8.6 Täyskatteellisen lukuvuosimaksun laskeminen

Korkeakoulun on perittävä muuhun kuin suomen- tai ruotsinkieliseen alempaan tai ylempään korkeakoulututkintoon johtavaan koulutukseen hyväksytyiltä opiskelijoilta vähintään koulutuksen järjestämisestä aiheutuvat kustannukset kattavat maksut lukuvuodessa. Korkeakoulun vuosittaisen maksutuoton tulee kattaa lukuvuosimaksuvelvollisten opiskelijoiden koulutuksen järjestämiskustannukset, joihin sisältyy myös opiskelijoille maksetut apurahat ja muut avustukset. Lukuvuosimaksuvelvollisten opiskelijoiden tukemiseen kohdennetuista korkeakoulun ulkopuolisista lähteistä peräisin olevista lahjoituksista tai avustuksista maksettavia apurahoja ja avustuksia ei huomioida koulutuksen järjestämiskustannuksissa. Korkeakoulu päättää koulutuksen järjestämiskustannusten laskentaan ja maksujen perimiseen sekä apurahojen ja muiden avustusten maksamiseen liittyvistä järjestelyistä.

Täyskatteellisuudella tarkoitetaan kokonaiskustannuksia, jotka muodostuvat EU/ETA-alueen ulkopuolelta tulevan opiskelijan korkeakoululle aiheuttamista kustannuksista. Kustannuksiin lasketaan mukaan sekä välittömästi ulkomaisen opiskelijan aiheuttamat kustannukset, että välillisesti opiskelijasta aiheutuvat kustannukset, esimerkiksi tukipalvelut. Välillisiä kustannuksia ovat myös opetuksessa käytettävät tilat ja laitteet. Alla olevat esimerkkilaskelmat on tehty suoraan Vipusesta saatavilla tiedoilla. Vipusen tiedot eivät sisällä perustutkintokoulutuksen tuottoja tällä tasolla, joten *nettokustannukset* voivat olla Vipusesta suoraan laskettuja lukuja alhaisemmat. Korkeakouluilla saattaa lisäksi olla perusteltua syytä olla kohdentamatta kaikkia perustutkintokoulutukseen (sisältää ylempät ammattikorkeakoulututkinnot) liittyviä kustannuksia EU/ETA-alueen ulkopuolelta tuleville opiskelijoille. Tällaisia kustannuksia on tunnistettavissa esimerkiksi Taideyliopistossa, jossa Musiikkitalon vuokrat tai laaja tapahtumatoiminta voidaan jättää kohdentamatta lukuvuosimaksuja laskettaessa. Vastaavia selkeästi lukuvuosimaksuvelvollisiin opiskelijoihin liittymättömiä kuluja voi olla muissakin korkeakouluissa. Näissä tapauksissa on hyväksyttävää, että kustannukset jäävät Vipusesta suoraan laskettavia kustannuksia alhaisemmiksi.

Mm. Erasmus Mundus-ohjelmissa EU on asettanut lukuvuosimaksuille katon, joka saattaa olla alhaisempi kuin lasketut täyskatteelliset kustannukset, jolloin korkeakoulu joutuu subventoimaan näitä ohjelmia muilta laskutettavilla lukuvuosimaksuilla. Korkeakoulussa voi olla käytössä esimerkiksi koulutusaloittain vaihtelevia lukuvuosimaksuja, mutta opetus- ja kulttuuriministeriölle raportoidessa käytetään korkeakoulutasoisia kustannuksia ja lukuvuosimaksuja, jolloin tässä ohjeessa asetettujen vaatimusten tulee täytyä korkeakoulutasolla.

Osana korkeakoulujen tiedonkeruuta korkeakoulut ovat jo aiemminkin ilmoittaneet ministeriölle toimintokohtaiset (koulutus, tutkimus ja yhteiskunnalliset tehtävät) kokonaiskustannustiedot, jotka tallennetaan Vipuseen ja löytyvät sieltä korkeakouluittain ja OKM:n ohjauksen aloittain. Näiden koulutusta koskevien tietojen pohjalta voidaan suoraan laskea korkeakoulun koulutuksen kustannukset FTE opiskelijalle (perustutkintokoulutus ja ylempi ammattikorkeakoulututkintokoulutus) / FTE opiskelijat). Kaikki laskennassa tarvittavat tiedot löytyvät suoraan Vipusesta lukuun ottamatta nettokustannuksessa huomioon otettavia tuottoja. Ylemmät ammattikorkeakoulututkinnot on tässä mainittu erikseen, koska niiden kustannukset esitetään osana tutkimusta ja ne on otettava laskennassa huomioon perustutkintokoulutuksen lisäksi.

Alla olevassa taulukossa on esimerkinomaisesti laskettu lukuvuosimaksujen kokonaiskustannukset Vipusesta saatavilla tiedoilla FTE opiskelijoista ja perustutkintokoulutuksen ja ylempien ammattikorkeakoulututkintokoulutuksen kustannuksista. FTE opiskelijoihin on sisällytetty alemmat ja ylemmät

tutkinto-opiskelijat. Laskennassa käytetään kolmen vuoden juoksevaa keskiarvoa, jotta mahdollinen vuosittainen vaihtelu tasoittuisi. Alla olevat laskelmat ovat nykytiedoilla laskettuja esimerkkikustannuksia taustatiedoksi. Korkeakoulujen laskentavelvoite koskee vain uuden lain piirissä olevia opiskelijoita eli 1.8.2026 alkavia opinto-oikeuksia.

2021–2023	Perustutkintokoulutuksen kustannukset ka.	FTE opiskelijat ka.	Euroa/FTE opiskelija
Yhteensä	866 805 635	114 233	7 855
Aalto-yliopisto	157 528 902	13 186	11 947
Helsingin yliopisto	167 332 653	20 574	8 133
Itä-Suomen yliopisto	56 400 373	11 628	4 850
Jyväskylän yliopisto	66 871 306	10 224	6 541
Lapin yliopisto	22 535 223	3 389	6 650
Lappeenrannan-Lahden teknillinen yliopisto LUT	18 472 703	5 331	3 465
Oulun yliopisto	72 116 478	10 318	6 989
Svenska Handelshögskolan	12 365 733	1 984	6 233
Taideyliopisto*	40 088 966	1 491	26 887
Tampereen yliopisto	104 050 258	15 316	6 794
Turun yliopisto	64 194 139	12 603	5 094
Vaasan yliopisto	18 496 994	3 966	4 664
Åbo Akademi	45 187 658	4 229	10 685

Taulukko 1: Täyskatteelliset kustannukset yliopistoittain 2021–2023 tiedoilla (euroa). Lähde: Vipunen

*Taideyliopiston luku on nettokustannus ilman Musiikkitalon vuokria tai tapahtumatoimintaa.

2021–2023	Perustutkintokoulutuksen kustannukset ka.	FTE opiskelijat ka.	Euroa/FTE opiskelija
	741 791 433	132 846	5 584
Centria-ammattikorkeakoulu	17 354 491	3 415	5 082
Diakonia-ammattikorkeakoulu	16 953 523	2 877	5 893
Haaga-Helia ammattikorkeakoulu	47 898 488	8 300	5 771
Humanistinen ammattikorkeakoulu	8 825 405	1 835	4 809
Hämeen ammattikorkeakoulu	41 312 903	7 509	5 502
Jyväskylän ammattikorkeakoulu	40 895 565	6 518	6 274
Kaakkois-Suomen ammattikorkeakoulu	52 600 157	9 294	5 660
Kajaanin ammattikorkeakoulu	15 983 126	2 616	6 110
Karelia-ammattikorkeakoulu	21 602 579	3 614	5 977
LAB-ammattikorkeakoulu	44 018 860	7 692	5 723
Lapin ammattikorkeakoulu	27 715 788	5 054	5484
Laurea-ammattikorkeakoulu	41 004 391	7 769	5 278

Metropolia Ammattikorkeakoulu	82 702 656	14 151	5 844
Oulun ammattikorkeakoulu	37 584 829	7 626	4 929
Satakunnan ammattikorkeakoulu	25 300 347	5 557	4 553
Savonia-ammattikorkeakoulu	38 032 087	6 706	5 671
Seinäjoen ammattikorkeakoulu	22 801 749	4 569	4 991
Tampereen ammattikorkeakoulu	52 573 777	9 220	5 702
Turun ammattikorkeakoulu	51 522 006	9 614	5 359
Vaasan ammattikorkeakoulu	16 664 937	2 917	5 713
Yrkeshögskolan Arcada	15 024 455	2 212	6 792
Yrkeshögskolan Novia	23 419 315	3 783	6 191

Taulukko 2: Täyskätteelliset kustannukset ammattikorkeakouluittain 2021–2023 tiedoilla (euroa).
Lähde: Vipunen

Raportointi opetus- ja kulttuuriministeriölle

Korkeakoulut sisällyttävät tilinpäätöksen liitetietoihin tuloslaskelmamuotoisen laskelman lukuvuosimaksutuotoista ja -kuluista.

Laskelmassa tuottoina esitetään lukuvuosimaksut ja mahdolliset muut yliopiston ulkopuolelta saadut tuotot lukuvuosimaksuopiskeluun. Lukuvuosimaksuvelvollisten opiskelijoiden tukemiseen kohdennetuista yliopiston ulkopuolisista lähteistä peräisin olevista lahjoituksista tai avustuksista maksettavat apurahat lasketaan tuottona mukaan nettolukuvuosimaksutuottoihin. Kulut lasketaan edellä esitetyllä tavalla. Jos koulutuksen kustannukset poikkeavat Vipusen tiedoista, korkeakoulun tulee liittää laskelmaan lyhyt kuvaus siitä, mitkä kulut on päätetty jättää pois laskelmasta ja millä perusteella.

Laskenta korkeakoulutasoisesti:

Keskimääräinen nettolukuvuosimaksu / opiskelija = nettolukuvuosimaksutuotot / lukuvuosimaksuvelvollisten määrä

Lukuvuosimaksut jaksotetaan käyttöä vastaan.

Täyskätteellinen kustannus / opiskelija = Opetuksen nettokustannus / opiskelijoiden määrä (molemman Vipusen lukujen mukaan)

Tarkistuslaskelma:

Keskimääräinen nettolukuvuosimaksu / opiskelija - Täyskätteellinen kustannus / opiskelija > 0

9 Säädös- ja ohjeviittaukset

Ammattikorkeakoululaki (932/2014)

Asetus **rahoitusvälinen arvostamisesta sekä merkitsemisestä** tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen (1315/2004)

Kirjanpitoasetus (1339/1997)

Kirjanpitolaki (1336/1997)

Kirjanpitolausautakunnan yleisohje **investointiavustuksen kirjanpidollisesta käsittelystä** (16.10.2007)

Kirjanpitolausautakunnan yleisohje **konsernitilinpäätöksen laatimisesta** (28.3.2017)

Kirjanpitolausautakunnan yleisohje **rahoituslaskelman laatimisesta** 30.1.2007

Kirjanpitolausautakunnan yleisohje **suunnitelmanmukaisista poistoista** (16.10.2007)

Kirjanpitolausautakunnan yleisohje **toimintakertomuksen laatimisesta** (12.9.2006)

Kirjanpitolausautakunnan yleisohje **tulon kirjaamisesta tuotoksi valmiusasteen perusteella** (30.9.2008)

Korkeakoulujen vero-ohje (A15/200/2015)

Koulutustoiminnan arvonlisävero-ohje (VH/5600/00.01.00/2024)

Laki ammatillisesta opettajankoulutuksesta (356/2003)

OKM:n tiedonkeruun käsikirja

Osakeyhtiölaki (624/2006)

Säätiölaki (487/2015)

Valtioneuvoston asetus ammatillisesta opettajankoulutuksesta (357/2003)

Valtioneuvoston asetus ammattikorkeakoulujen 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 vuokratulot
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 taksit
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
Pyöristysero

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. Kiinteistökuluissa 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.