



OPETUSHALLITUS
UTBILDNINGSTYRELSEN

Ammatillisen koulutuksen järjestäjän taloustietojen raportoinnin ohjeistus

Sisällysluettelo

1	AMMATILLISEN KOULUTUKSEN TALOUSTIETOJEN RAPORTOINNIN OHJEISTUS	3
1.1	Yleistä.....	3
1.2	Kustannusraportointi.....	3
1.3	Erityistä vuoden 2023 kustannusten raportointiin	4
2	AMMATILLISEN KOULUTUKSEN TALOUSTIETOJEN TIEDONKERUU	4
3	AMMATILLISEN KOULUTUKSEN JÄRJESTÄJÄN TOIMINTA	6
3.1	Ammatillisen koulutuksen järjestäjän järjestämisluvan mukainen toiminta	6
3.2	Ammatillisen koulutuksen järjestäjän harjoittama taloudellinen toiminta	7
4	Kustannusten ja tuottojen kohdistaminen	8
4.1.1	Henkilöstömenot M1	8
4.1.2	Muut menot, ei sisällä arvonnisäveroa M2.....	9
4.1.3	Kirjanpidon mukaiset poistot.....	9
4.2	Koulutuksen järjestäjäkohtaiset kustannukset ja tuotot toiminnoittain – Lomake 1 (R92).....	9
4.2.1	Valtionosuudella rahoitettava toiminta.....	9
4.2.2	Lisätiedot valtionosuusjärjestelmän kustannuksista	11
4.2.3	Muu kuin valtionosuudella rahoitettu toiminta.....	12
	Avustuksilla rahoitettu toiminta järjestäjätason lomakkeella (R92).....	12
4.2.4	Tuloslaskelmatiedot	13
4.2.5	Arvonnisäverot	13
4.2.6	Investoinnit	14
4.2.7	Tasetiedot.....	15
4.2.8	Opetustuntitiedot.....	15
4.3	Suoraan opetukselle kohdistettavat kustannukset ja tulot – seurantaryhmäkohtainen lomake 2 (R12) 17	
4.3.1	Toimintakulujen ja tuottojen kirjaaminen seurantaryhmittäin seurantaryhmäkohtaisilla lomakkeilla	17
4.3.2	Avustustuottojen ja kustannusten kirjaaminen	18
5	YKSITYISEN AMMATILLISEN KOULUTUKSEN JÄRJESTÄJÄN ARVONNISÄVEROKORVAUS JA ALV-TIETOJEN KERUU.....	19
5.3	Ammatillinen koulutus, jonka kustannuksiin sisältyvä arvonnisävero korvataan OKM:n arvonnisäverokorvauksella	20
5.3.1	Hankkeiden arvonnisäverokorvaukset.....	21
5.3.2	Koulutuksen hankintaan sisältyvät arvonnisäverokulut (30 §).....	21
5.3.3	Toimitilavuokrien ja investointien arvonnisäverokulut.....	21
5.4	Ammatillinen koulutus, josta OKM ei maksa arvonnisäverokorvausta	21
5.5	Arvonnisäverokorvaukseen oikeuttavien taloustietojen ilmoittaminen opetushallitukselle.....	23
5.6	Muita erityisohjeita (koskee mm. henkilöstökoulutusta):	25
6	SÄÄDÖS- JA OHJEVIITTAUKSET	26
	LIITE 1 Koulutusluokitus ja seurantaryhmät kustannustiedonkeruussa	27

1 AMMATILLISEN KOULUTUKSEN TALOUSTIETOJEN RAPORTOINNIN OHJEISTUS

1.1 Yleistä

Ammatillisen koulutuksen taloustietojen raportoinnin ohjeistus sisältää opetus- ja kulttuuriministeriön ja Opetushallituksen yhdessä valmistelemat lomakkeet ja ohjeet, joiden mukaisesti ammatillisen koulutuksen järjestäjät ilmoittavat uuden rahoitusjärjestelmän mukaiset koulutuksen järjestäjän tilinpäätökseen perustuvat tiedot vuodelta 2023. Yhteistyössä valmisteltu ohjeisto myös vähentää tarpeita ohjata tiedonkeruuta asetuksin tai muulla lainsäädännöllä.

Uudistuva ammatillisen koulutuksen rahoitusjärjestelmä edellyttää käytäntöjen kehittämistä erityisesti talouden seurannan osalta. Opetus- ja kulttuuriministeriön seuranta ja rahoitusjärjestelmän kehittäminen rakentuu pääosin ammatillisen koulutuksen järjestäjien raportoinnin tuottamien tietojen pohjalle. Opetus- ja kulttuuriministeriön seurannalla tuetaan ennakointiin ja riskien hallintaan perustuvaa pitkäjänteistä ja kestävää ammatillisen koulutuksen kehittämistä ja talouden hoitoa.

Opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) jäljempänä rahoituslaki 58 §:n mukaan kunnan, kuntayhtymän ja yksityisen toiminnan järjestäjän on toimitettava valtionapuviranomaiselle tässä laissa tarkoitetun rahoituksen määrittämiseksi tarvittavat talousarvioon, taloussuunnitelmaan, tilinpäätökseen ja toimintakertomukseen perustuvat tiedot sekä muut rahoituksen määrittämiseksi tarpeelliset kustannuksia, toiminnan laajuutta ja rahoituksen perusteena käytettäviä muita suoritteita koskevat tiedot.

Kustannus- ja tulotiedot kerätään ammatillisen koulutuksen järjestäjiltä vuosittain. Tietoja käytetään rahoituksen laskentaperusteiden määräytymisessä, ammatillisen koulutuksen rahoitusjärjestelmän ja lainsäädännön kehittämisessä sekä kansallisiin ja kansainvälisiin tietotarpeisiin.

Opetus- ja kulttuuriministeriö käyttää seurannassaan hyväksi Koski -palvelun ja Tilastokeskuksen keräämiä tietoja (opiskelija- ja tutkintotiedonkeruut, tutkinnon suorittaneiden sijoittumistiedot) sekä Opetushallituksen toimittamia kustannus- ja suoritetietoja. Tiedot koskevat siten mm. ministeriön ammatillisen koulutuksen järjestäjälle päättämiä toiminnan määrällisten tavoitteiden toteutumatietoja.

Ohjeistuksessa ei oteta kantaa ammatillisen koulutuksen järjestäjän verotukseen liittyviin kysymyksiin, koska verotusasiat ja niiden ohjeistus kuuluvat verohallinnon tehtäviin. Opetus- ja kulttuuriministeriö kehittää taloustietojen raportoinnin ohjeistusta yhteistyössä Opetushallituksen ja ammatillisen koulutuksen järjestäjien kanssa.

1.2 Kustannusraportointi

Ammatillisen koulutuksen järjestäjät toimittavat taloutta ja toimintaansa kuvaavia tietoja tämän tiedonkeruun ohjeistuksen mukaisesti. Kirjanpitolain mukainen tilinpäätösraportointi liitteineen tuottaa lisäksi opetus- ja kulttuuriministeriön seurantatarpeiden kannalta tarvittavat tiedot ammatillisen koulutuksen kannattavuuden, omavaraisuuden ja maksuvalmiuden seurantaan.

Opetus- ja kulttuuriministeriö on ottanut ohjauksessa ja tiedonkeruissa käyttöön uuden alaluokituksen vuoden 2018 alusta lähtien. **Koulutusluokitus 2016** korvaa aiemmin käytetyn opetushallinnon 2002 koulutusluokituksen. Luokituksen taustalla on kansainvälinen ISCED-koulutusluokitus. Ammatillisen koulutuksen taloustiedonkeruu vuodelta 2023 toteutetaan nyt vuonna 2024 käyttämällä uutta koulutusluokitusta.

OPH Valtionosuudet

1.3 Erityistä vuoden 2023 kustannusten raportointiin

Ammatillisen koulutuksen tutkintojärjestelmässä ns. vanhojen tutkintojen järjestämisen siirtymäkausi on pääosin päättynyt vuoden 2021 lopussa. Tutkintojärjestelmästä on jäänyt pois vuodelle 2022 lähes 300 tutkintoa. Jos koulutuksenjärjestäjä on kuitenkin järjestänyt näihin tutkintoihin koulutusta, opiskelijavuodet jäävät pois kustannustiedonkeruun raporteilta.

Oppivelvollisuuden laajentamisesta johtuen kerätään lisätietona järjestäjäkohtaisella lomakkeella

- Oppivelvollisten maksuttomuuden aiheuttamat kuljetus- ja majoituskorvaukset (laki 1214/2020 19 §, 20 §, 21 §)
- Koulutuksen järjestäjän oppivelvollisten maksuttomuuden aiheuttamat lisäkustannukset eli oppimateriaali- tarvikkeet ja välinekustannukset (laki 1214/2020 16 §)
- Muun oppilashuollon kustannukset.
- Opinto-ohjauksen kustannukset.

Opetus- ja ohjaustuntien määrät kysytään koulutuksen järjestäjäkohtaisesti eriteltynä tutkintotyyppien ja koulutusten osalta.

- opettajien opetus- ja ohjaus
- opinto-ohjaajien antama opetus- ja ohjaus
- ammatillisten ohjaajien ja opetuksen muun tukihenkilöstön antama ohjaus
- toiselle koulutuksen järjestäjälle erillisinä opetusryhminä toteutetun hankintakoulutuksen sisältämä opetus ja ohjaus

Jatkuvan oppimisen ja työllisyyden palvelukeskus Jotpa:n rahoittama koulutus raportoidaan tutkintokoulutuksen osalta kohdassa E1.2. Muut tuet ja avustukset. Jatkuvan oppimisen ja työllisyyden palvelukeskuksen myöntämää valtionavustusta saa käyttää hankkeen toteuttamisesta aiheutuviin menoihin myönteisen päätöksen liitteenä olevan hyväksytyt käyttösuunnitelman mukaisesti.

Jatkuvan oppimisen ja työllisyyden palvelukeskuksen muu kuin avustuksilla rahoitettu ammatillisen koulutuksen lain mukainen tutkintokoulutus eli hankintojen ja kilpailutuksien kautta rahoitettu koulutus kirjataan kohtaan E7 muu julkisrahoitteinen koulutus.

Kuntien ja kuntayhtymien tasetiedot on raportoitu Valtiokonttorin kuntatalouden tiedonkeruussa ja niitä ei ole tarvetta raportoida tässä tiedonkeruussa

2 AMMATILLISEN KOULUTUKSEN TALOUSTIETOJEN TIEDONKERUU

Ammatillisen koulutuksen kustannusten ja talouden seuranta rakentuu pääosin lakisääteisen tilinpäätösraportoinnin tuottamien tietojen pohjalle. Tilinpäätös ja sen liitetiedot (tasekirja) muodostavat tiedonkeruun perustan, jonka lisäksi kerätään tietoja ohjeistuksessa määritellyllä tarkemmalla tasolla.

Kustannustiedonkeruulomakkeita on yhteensä 1 + 33.

Järjestäjäkohtainen lomake 1 R92 (lomakkeita 1 kpl)

OPH Valtionosuudet

- a Valtionosuudella rahoitettava toiminta
- b Oppivelvollisuuden laajentamisesta johtuen kerättävät lisätiedot järjestäjäkohtaisella lomakkeella
- c Koulutuksen järjestäjän muu kuin valtionosuudella rahoitettu toiminta (lisäyksiä)
- d Tuloslaskelmatiedot
- e Arvonlisäverotiedot
- f Investoinnit
- g Tasetiedot
- h Opetus- ja ohjaustuntien määrät

Seurantaryhmäkohtainen lomake 2 R12 (lomakkeita 1 – 33 kpl)

Valtionosuudella rahoitettavan opetustoiminnan kustannukset ja tulot erikseen oppisopimuskoulutus, vankilaopetus ja muun kuin oppisopimuskoulutuksen tai vankilaopetuksen opetustoiminnan kustannukset ja tulot.

Oppisopimuskoulutuksen koulutuskorvaukset raportoidaan omana kohtanaan. Aikaisemmin nämä ovat sisältyneet oppisopimuskoulutuksen muut kulut kohtaan.

Koulutustyyppi- ja koulutusalaakohtaisissa kustannustietojen tuottamisessa noudatetaan aiheuttamisperiaatetta olennaisuus huomioon ottaen. Koulutusalaakohtaisten tietojen luokittelu perustuu uudistettuun Koulutusluokitus 2016 -luokitukseen, tutkintotyyppeihin ja eri tutkintotavoitteisen rahoitusjärjestelmän mukaisiin luokitteluihin. Koulutusluokitus 2016 - ja seurantaryhmärakenne esitetään liitteessä 1.

Seurantaryhmien rakenteeseen ei ole tullut tutkintojen sijoittumisen osalta muutosta vuodelle 2023.

Tutkintokoulutukseen valmentava koulutus TUVa raportoidaan omalla lomakkeellaan. Valma-koulutusta ei vuonna 2023 ole voinut enää järjestää.

Vuoden 2021 lopussa on päättynyt usean tutkinnon järjestämisen siirtymäkausi. Näiden järjestäminen on ollut vuonna 2023 järjestämisluvan vastaista eikä suoritteita ole raportoitu kyselyssä seurantaryhmien opiskelijavuosiin.

3 AMMATILLISEN KOULUTUKSEN JÄRJESTÄJÄN TOIMINTA

Käsitteiden selkeyttämiseksi kappaleissa 3.1. ja 3.2 pyritään määrittelemään ammatillisen koulutuksen järjestämisluvan mukaisen toiminnan, maksullisen palvelutoiminnan ja taloudellisen toiminnan sisältöä.

3.1 Ammatillisen koulutuksen järjestäjän järjestämisluvan mukainen toiminta

Ammatillisen koulutuksen järjestäjän järjestämisluvasta on säädetty ammatillisen koulutuksen lain (531/2017) 3 luvussa. Lain 22 §:ssä on määräykset ammatillisen koulutuksen järjestäjän järjestämisluvasta.

Edellä olevan perusteella ammatillisen koulutuksen järjestäjän järjestämisluvan mukaiseen toimintaan voidaan katsoa kuuluvaksi

- ammatilliseen tutkintoon johtava koulutus
- tutkintojen osat ja tutkinnonosia pienemmistä kokonaisuuksista koostuva koulutus
- valmentavat koulutukset (TUVA ja Telma)
- muu ammatillinen koulutus (lain 8 §)
- toiminta, josta opiskelijoilta voidaan periä opetus- ja kulttuuriministeriön asetuksen mukaisia maksuja (laki 531/2017 asetus maksuasetus)
- ESR-rahoitteiset koulutushankkeet tai vastaavasti muut julkisesti avustetut koulutushankkeet niiltä osin, kun ulkopuolinen rahoitus ei toimintaa kata
- koulutuksen hankinta (lain 30 §) (opetuksen seurantaryhmäkohtaiset lomakkeet M2)
- järjestämisluvan mukainen opetusta tukeva palvelu- ja tuotantotoiminta (32 §) (lomake E2 -kohta)

Ammatillisen koulutuksen järjestäjällä on ammatillisen koulutuksen lain 32 §:n mukaan oikeus järjestää opetusta tukevaa palvelu- ja tuotantotoimintaa esimerkiksi oppilaitoksen omassa ravintolassa, kampaamossa, autokorjaamossa, rakennustyömaalla tai leipomossa. Opetusta tukevasta ja siihen kiinteästi liittyvästä palvelu- tai tuotantotoiminnasta voidaan periä maksuja asiakkailta. Toiminnan tavoitteena ei kuitenkaan voi olla voiton tavoittelu, eikä toiminta saa häiritä kilpailtuja markkinoita. Maksut kattavat palvelun tuottamisesta aiheutuvia kustannuksia vain osittain, ja siten palvelun tuottamiseen käytetään julkisia varoja. Tämä asetuksessa määritelty palvelu- ja tuotantotoiminta katsotaan ammatillisen koulutuksen järjestäjän järjestämislupaan liittyväksi toiminnaksi, johon voidaan kohdentaa ammatillisen koulutuksen järjestäjän saamaa rahoitusta. Kyse on koulutuksen järjestäjän toiminnasta, josta valtionosuudella rahoitettavan toiminnan mukaisiin kustannuksiin voidaan kirjata vain se osa kustannuksista, joita ulkopuolisilta perittävät maksut eivät kata.

Opetuksen yhteydessä tuotettujen tuotteiden ja palveluiden tuotoilla ei aina saada katetuksi kaikkia kustannuksia. Tuotot ja niitä vastaavat kulut raportoidaan muussa toiminnassa kohdassa E2 (+/- 0 €) ja ulkopuoliset tuotot ylittävät kulut valtionosuudella rahoitettavassa toiminnassa opetuksen kustannuksissa seurantaryhmäkohtaisilla lomakkeilla (ja vastaavasti kulut ylittävä tuotto opetuksen muissa tuloissa)

Lähtökohtana on, että ammatillisen koulutuksen järjestäjän järjestämisluvan mukaiseen toimintaan tarkoitettua rahoitusta ei voi kohdistaa ammatillisen koulutuksen järjestäjän maksulliseen palvelutoimintaan tai taloudelliseen toimintaan .

Ammatillisen koulutuksen lain 33 §:n mukaan koulutuksen järjestäjä voi järjestää tilauskoulutuksena opiskelijaryhmälle järjestämisluvassa määrättyjä tutkintoja ja tutkinnon osia sekä niihin valmistavaa

OPH Valtionosuudet

tutkintokoulutusta niin, että koulutuksen tilaa ja rahoittaa Suomen valtio, toinen valtio, kansainvälinen järjestö taikka suomalainen tai ulkomainen julkisyhteisö, säätiö tai yksityinen yhteisö (tilauskoulutus).

Tilauskoulutus tai 35 §:ssä tarkoitettu Euroopan talousalueen ulkopuolella järjestettävä koulutus eivät saa heikentää koulutuksen järjestäjän järjestämisluvassa määrättyjen tutkintojen ja koulutuksen järjestämisedellytyksiä. (Laki 531/2017 § 36). Nämä kulut ja tuotot ilmoitetaan kohdassa E2 muu ammatillisen koulutuksen toiminta.

Koulutuksen järjestäjän on perittävä 33 §:n 1 momentissa tarkoitettulta koulutuksen tilaajalta tai 35 §:n 1 momentissa tarkoitettulta opiskelijalta vähintään koulutuksen järjestämisestä aiheutuvat kustannukset kattava maksu. Koulutuksen tilaajalla on oikeus periä tilauskoulutukseen osallistuvilta opiskelijoilta tilaajan sijaintivaltion lainsäädännön tai oman käytäntönsä mukaisia maksuja. (Laki 531/2017 § 36)

Kustannuskyselyssä eritellään koulutuksen järjestäjän toiminnasta:

- Maksullisena palvelutoimintana muille koulutuksen järjestäjille myyty koulutus (ammatillisen koulutuksen lain 31 §:ssä tarkoitettu hankintakoulutus, lomake E2.1-kohta)
- Koulutuksen yhteydessä tuotetut myytävät palvelut ja tuotteet (lain 32 § lomake E2.2-kohta)
- Koulutusvienti (lain 35§ lomake E2.3.-kohta)
- Tilauskoulutus (lakin 33§ maksullinen palvelutoiminta (lain 31 §) (lomake E2.4 -kohta)

3.2 Ammatillisen koulutuksen järjestäjän harjoittama taloudellinen toiminta

Taloudellisen toiminnan käsitettä **käytetään tässä yhteydessä yleiskäsitteenä**, joka ei ole suoraan johdettavissa arvonlisäverotusta tai tuloverotusta koskevasta lainsäädännöstä. Käsitteellä pyritään määrittelemään ammatillisen koulutuksen järjestäjän taloudellinen toiminta suhteessa ammatillisen koulutuksen järjestämisluvan mukaisesti rahoitettuun toimintaan.

Lähtökohtana on, että ammatillisen koulutuksen järjestäjän taloudellisessa toiminnassa otetaan huomioon EU:n kilpailu- ja valtiontukisääntöjen periaatteet. Näihin periaatteisiin sisältyvän ristiinsubventointikiellon mukaan ammatillisen koulutuksen järjestäjän taloudellista toimintaa ei voida tukea julkisin varoin.

Ammatillisesta koulutuksesta annetun valtioneuvoston asetuksen (673/2017) 8§:n mukaisesti ammatillisen koulutuksen järjestäjän, joka harjoittaa elinkeinotoimintaa muutoin kuin erillisen kirjanpitovelvollisen yksikön kautta, tulee voida erottaa elinkeinotoiminta voittoa tavoittelemattomasta ammatillisen koulutuksen toiminnasta.

Julkisyhteisöjä koskien Kilpailu- ja kuluttajavirasto on ohjeistanut julkisyhteisöjä kilpailuneutraliteettiin ja kirjanpidon eriyttämisvelvoitteisiin liittyen. Kilpailulain 30 d §:n perusteella julkisyhteisön on 1.1.2020 alkaen eriytettävä kilpailutilanteessa markkinoilla harjoittamansa taloudellinen toiminta kirjanpidossaan.

<https://www.kkv.fi/Tietoa-ja-ohjeita/kilpailuasiat/kilpailuneutraliteetti/>

<https://www.kkv.fi/Tietoa-ja-ohjeita/kilpailuasiat/kilpailuneutraliteetti/kirjanpidon-eriyttamissaannoksen-soveltaminen-alkaa-1.1.2020/>

Järjestämislupaan sisältyvien toimintojen lisäksi koulutuksen järjestäjä voi myydä koulutus-, konsultointi- ja muita palveluja sekä aineita ja tarvikkeita liiketaloudellisin periaattein. Tämä toiminta on ammatillisen

OPH Valtionosuudet

koulutuksen järjestäjän taloudellista toimintaa, jonka tappiota ei voida kattaa koulutuksen järjestäjälle kohdennetulla valtion rahoituksella.

Tämä ohje ja kustannustietojen raportointi ei koske kuntien ja kuntayhtymien yhtiöittämisvelvollisuuden piirissä tapahtuvaa toimintaa markkinoilla. Kuntalain (410/2015) 15 luvun mukaan kunnan hoitaessa tehtävää kilpailutilanteessa markkinoilla sen on annettava tehtävä osakeyhtiön, osuuskunnan, yhdistyksen tai säätiön hoidettavaksi. Yhtiöittämisvelvollisuus ei koske kuntaa/kuntayhtymää, kun se järjestää laissa tarkoitettua opetuksen tai koulutuksen järjestämislupaa, toimilupaa tai oppilaitoksen ylläpitämislupaa edellyttävää koulutusta, edellä mainitussa luvassa määrättyjä muita tehtäviä tai tuottaa palveluja tällaiseen opetukseen kiinteästi liittyvinä oppilas- ja opiskelijatöinä tai se osallistuu tarjouskilpailuun edellä tarkoitettun opetuksen tai koulutuksen tai luvassa määrätyn muun tehtävän järjestämiseksi.

Taloudellisen toiminnan (Lomakkeen 1 kohta E 8) tunnusmerkkejä ammatillisen koulutuksen järjestäjällä on esimerkiksi:

- toiminta, joka ei ole järjestämisluvan mukaista toimintaa tai järjestämislupaa vaativaa toimintaa,
- toiminta markkinoilla kilpailutilanteessa,
- toiminta, jota muutkin kuin järjestämisluvan haltijat voivat tarjota (esim. yritykset),
- toimintaa, joka järjestetään taloudellisen voiton tavoittelemiseksi,
- toiminta, jonka tavoitteena on muunlaisen taloudellisen hyödyn tavoitteleminen (myös omakustannushintainen),
- toiminta, jonka tavoitteena on arvon tuottaminen asiakkaalle ja se on vastikkeellista,

Ammatillisen koulutuksen taloudellista toimintaa ovat esimerkiksi:

- yrityksille räätälöity henkilöstökoulutus, joka ei johda tutkintoihin tai tutkinnon osiin (pl.8 § 2 mom, tai 8 §1 mom henkilöstökoulutus työvoimakoulutuksena)
- muu liiketoiminnallisesti toteutettu tutkintoon johtamaton koulutus
- työvoimakoulutus muiden kuin OKM:n rahoittamana (E7.1)
- koulutus/palvelut julkisella tuella rahoitetussa hankkeessa, jossa koulutuksen järjestäjä ei ole toteuttajana vaan koulutuksen/palvelun myyjänä,
- konsultointi- ja asiantuntijapalvelut,
- kiinteistöjen vuokraus,
- painatus-, kopiointi- ja tulostuspalvelut,
- julkaisumyynti
- myytävät muut palvelut

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

4 Kustannusten ja tuottojen kohdistaminen

Ilmoitettaessa ammatillisen koulutuksen menoja ja tuloja järjestäjätason lomakkeella 1 (R92) ja opetustoiminnan lomakkeella 2, kirjauksiin kohdennetaan vain ammatillisen koulutuksen osuudet kustannuksista ja tuotoista.

4.1.1 Henkilöstömenot M1

Henkilöstökulut sisältävät kaikki maksettavat palkat sivukuluineen sekä henkilöstökorvaukset (esim. sairausvakuutus- ja tapaturmakorvaukset). Kohdassa ilmoitetaan eri henkilöstöryhmien palkat, kuten

OPH Valtionosuudet

opettajien palkat, tuntiopettajien palkat, luennoitsijoiden palkkiot, muun henkilöstön palkat. Lisäksi henkilöstökulut sisältävät esim. lomarahat, lomapalkkavastuun muutokset, ylityökorvaukset, erillislisät jne.

4.1.2 Muut menot, ei sisällä arvonlisäveroa M2

Yleisperiaatteena on, että muut toiminnan kulut kuin henkilöstömenot ja poistot kirjataan muihin menoihin. Muihin menoihin kirjattavista kustannuksista ovat mm. ostetut opetuspalvelut, kehittämistoiminnan palvelut, kirjallisuus, materiaalit perustehtäviin ja liiketoimintaan, opetuksen yhteydessä tuotettujen tuotteiden ja palveluiden ostoihin liittyvät kulut.

Toiminnan muut kulut ovat ammatillisen koulutuksen järjestäjän kiinteitä kuluja, materiaalien ja palvelujen kaltaisia eriä, vuokria, jäsenmaksut, koneet ja laitteet sekä avustukset jne.

4.1.3 Kirjanpidon mukaiset poistot

Poistot ilmoitetaan kirjanpidon mukaisina.

Yksityisen koulutuksen järjestäjän poistoihin on voinut sisältyä vielä vuonna 2017 arvonlisäveron osuutta. Nämä poistot ilmoitetaan kirjanpidon mukaisina.

Vuodesta 2018 lukien yksityisen koulutuksen järjestäjän valtionosuustoiminnan uusiin investointeihin sisältynyt arvonlisäkulu kompensoidaan euro-eurosta periaatteen mukaisesti. Tällöin uusiin 1.1.2018 jälkeen aktivoitujen investointien poistoihin ei voi sisältyä kustannustietojen raportoinnissa arvonlisäverokulua. Jos yksityinen koulutuksen järjestäjä on kirjanpidossaan aktivoinut investoinnit arvonlisäverollisina, kustannustiedoissa tämä arvonlisäveron osuus on investointien osalta poistettava laskennallisesti. Poistoista laskennallisesti vähennettävä arvonlisäverokulu ei voi kuitenkaan sisältyä arvonlisäverokompensatioon oikeuttaviin arvonlisäverokuluihin.

4.2 Koulutuksen järjestäjäkohtaiset kustannukset ja tuotot toiminnoittain – Lomake 1 (R92)

Ilmoitetaan valtionosuudella rahoitettavan muun kuin opetustoiminnan kustannukset sekä muun kuin valtionosuudella rahoitettavan toiminnan kustannukset ja tulot, koulutuksen järjestäjän tuloslaskelmatiedot, arvonlisäverotiedot, investoinnit ja tasetiedot tilikaudelta 2023. Kyselyssä ilmoitetaan koulutuksen järjestäjän tilikausi, mikäli tilikausi on eri kuin kalenterivuosi 2023. **Lomakkeilla 1 ja 2 ilmoitettavien toteumatietojen tulee kuitenkin kohdistua vuoteen 2023.**

4.2.1 Valtionosuudella rahoitettava toiminta

- Kiinteistökustannukset kohdat K2.1 ja K2.2
 - henkilöstö- ja muut menot sekä poistot
 - vuokrat
 - Huom. tässä kohdassa ei ilmoiteta asuntoloiden kustannuksia vaan ne ilmoitetaan kohdassa K3.1.2, K3.1.3 ja/tai K3.1.9
 - Huom. tässä ei ilmoiteta sisäisiä kustannuksia
- Majoituskustannukset kohdat K3.1.2, K3.1.3 ja K3.1.9

OPH Valtionosuudet

- henkilöstö- ja muut menot sekä poistot
 - kiinteistökustannukset asuntolan osalta, ilmoitetaan myös asuntolakiinteistöjen poistot
 - eriteltyinä vaativan erityisen tuen yhteydessä järjestettävään majoitukseen, sisäoppilaitosmuotoiseen majoitukseen ja muuhun majoitukseen järjestämisluvan mukaisesti
- Opiskelijaruokailun kustannukset kohta K3.2
 - henkilöstö- ja muut menot sekä poistot
 - Opintososiaaliset edut oppisopimuskoulutuksessa kohta K3.5
 - muut menot (OKM:n asetus 679/2017)
 - Koulutuksen järjestäjän yhteiset valtionosuustoiminnan kustannukset kohta K7

Kohdassa ilmoitetaan valtionosuudella rahoitettu osuus kustannuksista, joita ei ole ilmoitettu edellä olevissa lomakkeen 1 kohdissa K2.1 – K3.5 tai lomakkeen 2 opetuskustannuksissa.

 - Kirjasto
 - It ja tietoturva
 - Taloushallinto
 - Henkilöstöhallinto
 - Yleisjohto
 - Yleishallinto (rehtori, apulaisrehtori yms. johtajat ja päälliköt, joita ei ole kohdistettu suoraan opetukseen lomakkeella 2 tai lomakkeen 1 kohtiin K2.1 – 3.2)
 - Opiskelijahallinnon kustannukset
 - Markkinointi ja viestintä
 - Kehittämistehtävät ja strategia
 - Järjestämisluvan mukaiseen toimintaan kohdistuvien kehittämishankkeiden omarahoitusosuudet siltä osin kuin **eivät** kohdistu **suoraan opetukseen** tai yllämainituille toiminnoille (esim. kiinteistökustannukset)
 - Muut opetustoiminnan tukipalvelut, joita ei ole ilmoitettu lomakkeen 2 opetuskustannuksissa
 - Juridiset palvelut
 - Laatu ja auditointi
 - Arkisto, diaari, hankintatoiminnat yms.
 - Tila- ja turvallisuuspalvelut
 - Muut kaikkia toimintoja palvelevat palvelut
 - Muu kv-toiminta
 - Järjestämisluvan mukaiseen toimintaan kohdistuvat vakuutuskustannukset siltä osin kuin ne eivät kohdistu suoraan opetukseen (esim. ajoneuvojen vakuutukset) tai yllämainituille toiminnoille (esim. valtionosuustoiminnassa olevien kiinteistöjen vakuutukset ilmoitetaan kiinteistökustannuksissa)
 - Tilintarkastus

Koulutuksen järjestäjällä voi olla muutakin kuin ammatillisen koulutuksen valtionosuudella rahoitettavaa toimintaa ja tällöin näihin tätä muuta, ei valtionosuudella rahoitettavaan toimintaan kohdistuvaa yhteisten toimintojen osuutta kustannuksista, ei saa sisällyttää yllämainittuihin kustannuksiin.

OPH Valtionosuudet

OKM:n laskennallinen valtionosuusrahoitus koostuu vuonna 2023 perus-, suoritus- ja vaikuttavuusrahoituksesta. Valtionosuusrahoitus sisältää myös OKM:n vuoden 2023 lisäsuoritepäätösten mukaisen rahoituksen. Valtionosuusrahoitusta koskevia tietoja ei ilmoiteta toiminnan tuotoissa vaan tiedot kirjautuvat Opetushallituksen toimesta koulutuksen järjestäjän yhteenvetolomakkeelle.

OKM:n ammatillisen koulutuksen toimintaan osoittama strategiarahoitus on OKM:n avustusrahoitusta, jonka osalta tiedot kysytään lomakkeen 1 kohdassa E1.1 erikseen. Jos strategiarahoitusta on käytetty aktivoitaviin investointeihin, strategiarahoituksen ja käyttö- ja henkilöstömenojen erotus on investointeihin käytetty osuus.

4.2.2 Lisätiedot valtionosuusjärjestelmän kustannuksista

Tiedot sisältyvät joko seurantaryhmäkohtaisiin tai järjestäjäkohtaisiin tietoihin tai kohtaan E2 silloin kun kysymyksessä on koulutuksen myynti tai kohtiin E7 tai E8, kun toiminta rahoitetaan muulla kuin ammatillisen koulutuksen valtionosuudella/rahoituksella.

- J1.1. oppivelvollisten maksuttomuuden aiheuttamat kuljetus- ja majoituskorvaukset
- J1.2 koulutuksen järjestäjän oppivelvollisten maksuttomuuden aiheuttamat lisäkustannukset (oppimateriaali- tarvike ja välinekustannukset)
- J2.1 muun opiskelijahuollon kustannukset
- J2.2 opinto-ohjauksen kustannukset

Oppivelvollisten maksuttomuudesta aiheutuvat kuljetus- ja majoituskorvaukset.

Tässä ilmoitetaan vain oppivelvollisuuslain 19 -21 §:ssä tarkoitetut kuljetus ja majoituskorvaukset.

Kustannuksiin ei lueta opiskelijoiden koulumatkojen kuljetuksen järjestämisestä aiheutuneita muita ns. vapaaehtoisia kustannuksia. Majoituskorvauksiin ei lueta myöskään kohtien K3.1.2, 3.1.3 tai 3.1.9 maksuttoman majoituksen kuluja.

Kohdassa oppivelvollisten maksuttomuuden oppivelvollisuuslain 16 §:ssä tarkoitetut lisäkustannukset ilmoitetaan opiskelijoille maksuttomasti tarjottujen oppimateriaalien ja välineiden kustannukset, jotka ovat kirjattu käyttötalouden menoksi. Oppivelvollisuuslain mukaan opetuksen edellyttämät oppimateriaalit sekä työvälineet, -asut ja -aineet ovat opiskelijalle maksuttomia. Maksuttomia eivät kuitenkaan ole erityistä harrastuneisuutta painottavissa koulutuksissa tarvittavat opiskelijan henkilökohtaiseen käyttöön tarkoitetut soittimet, urheiluvälineet tai muut vastaavat välineet ja tarvikkeet, joita opiskelija voi käyttää myös muutoin kuin opetuksen yhteydessä. Kustannukset sisältyvät opetuksen seurantaryhmittäin ilmoitettuihin kustannuksiin. Lisäkustannukset eivät sisällä materiaali- ja välinekustannuksia, jotka muuten kuin maksuttomuudesta johtuen ovat aiemminkin sisältyneet opetuksen kustannuksiin.

Kohdassa muun opiskelijahuollon kustannukset tarkoittavat muuta opiskelijahuoltoa lukuun ottamatta majoitusta ja ruokailua. Muun opiskelijahuollon kustannuksia ovat esim. opiskelijahuoltoryhmän toiminnasta ja opiskelijoiden tapaturmien hoidosta aiheutuneet menot, opiskelijoiden tapaturmavakuutusmaksut, opiskelijatestaukset.

Mikäli koulutuksenjärjestäjä osana ammatillisen koulutuksen järjestämistä tuottaisi ja kattaa rahoituksellaan oppilas- ja opiskelijahuoltolain alaista toimintaa (esim. kouluterveydenhuollosta, koulupsykologista ja koulukuraattorista aiheutuneet kustannuksia), ne ilmoitetaan myös tässä

OPH Valtionosuudet

kohdassa vaikka kustannukset sisältyisivätkin kohtaan E7, E8 Muu valtionosuuspohjaan kuulumatonta toimintaa.

Opinto-ohjauksen kustannukset on lisätieto, johon ilmoitetaan opintojen ohjauksesta aiheutuneet kustannukset, jotka sisältyvät joko opetuksen seurantaryhmien kustannuksiin tai koulutuksen järjestäjän yhteisiin kustannuksiin.

4.2.3 Muu kuin valtionosuudella rahoitettu toiminta

Avustuksilla rahoitettu toiminta järjestäjätason lomakkeella (R92)

- **Tuet ja avustukset.** Erä sisältää kohdennetut valtionavustukset sekä hankerahoituksen Opetus- ja kulttuuriministeriöltä, EU:lta ja muilta yhteisöiltä (esim. EU-rahoitus, projektikohtaisen rahoituksen muilta rahoittajilta sekä käyttökohdesidonnaiset lahjoitukset [esim. monivuotiset lahjoitusvaroin rahoitettavat hankkeet]) ja kuntien avustukset.
 - E 1.1** Strategiarahoituksella rahoitettu toiminta (OKM:n myöntämä valtionavustus)
 - kirjataan kalenterivuodelle kohdistuneet kulut ja vastaava osuus strategiarahoituksesta. Investointeihin kirjattu rahoitusosuus merkitään käytetyksi rahoitukseksi vaikka sitä vastaava kuluerä ei näy tässä kustannustiedoissa. Strategiarahoituksella rahoitettujen hankintojen arvonlisäverokulut sisältyvät kohtaan K0 (valtionosuudella rahoitettu toiminta). Hankkeen koordinaattori ilmoittaa mahdolliset hankkeen arvonlisäverokulut alv-korvauksen perusteeksi koko hankkeen osalta eli yksityinen koulutuksenjärjestäjä osatoteuttajana laskuttaa hankkeen kulut arvonlisäverollisina koordinaattorilta eikä osatoteuttaja raportoi arvonlisäverokulua alv-korvauksen perusteeksi.
 - E1.2** Muut tuet ja avustukset
 - kirjataan kalenterivuodelle kohdistuneet kulut ja vastaava osuus rahoituksesta.
 - Huom. kulut ovat kuitenkin arvonlisäverollisia silloin kun avustuksen kustannuksiin hyväksytään arvonlisäverolliset kustannukset ja koulutuksen järjestäjä ei saa vähennettyä tätä arvonlisäverokulua verotuksessa tai saa arvonlisäverokulua palautuksena.

Jatkuvan oppimisen ja työllisyyden palvelukeskuksen myöntämällä valtionavustuksella järjestetty ammatillisen koulutuksen lain mukainen koulutus raportoidaan myös tässä kohdassa. Valtionavustusta tulee käyttää siihen tarkoitukseen, mihin se on myönnetty. Rahoitettava toiminta ei saa vaikuttaa liiketaloudellisesti toteutettavien palvelujen toimintamahdollisuuksiin eikä kohdistua sellaiseen toimintaan, jota on mahdollista järjestää ammatillisen koulutuksen suoritepäätösten mukaisten tavoitteellisten opiskelijavuosien puitteissa.

- **Muu toiminta** sisältää esimerkiksi tavaroiden ja palveluiden myynnistä saadut tuotot, muu koulutus- ja konsultointipalveluista saadut tuotot sekä opetuksen yhteydessä tuotettujen tuotteiden ja palvelujen tuotot ja muun julkisrahoitteisen toiminnan ja liiketoiminnan.

E 2 Muu ammatillisen koulutuksen toiminta (mm. maksullinen palvelutoiminta, myytävät tuotteet ja palvelut, tilauskoulutus ja koulutusvienti). Kohtaan kirjataan menot ja menoja vastaavat tulot eriteltynä:.

OPH Valtionosuudet

- **E2.1** Maksullisena palvelutoimintana muille koulutuksen järjestäjille myyty koulutus (ammattillisen koulutuksen lain 31 §:ssä tarkoitettu hankintakoulutus,)
- **E2.2** Koulutuksen yhteydessä tuotetut myytävät palvelut ja tuotteet (lain 32 §)
- **E2.3.**Koulutusvienti (lain 35§)
- **E2.4** Tilauskoulutus (lakin 33§ maksullinen palvelutoiminta (lain 31 §)

E7 Muu julkisrahoitteinen toiminta (mm. muu kuin opetus- ja kulttuuritoimen valtionosuudet, muu kuin kohdat E1.1, E1.2, E2 ja E8). Kohtaan kirjataan menot ja menoja vastaavat tulot. Myös jatkuvan oppimisen palvelukeskuksen muu kuin avustuksilla rahoitettu ammattillisen koulutuksen tutkintokoulutus eli hankintojen ja kilpailutuksien kautta rahoitettu koulutus kirjataan tähän kohtaan.

- E7.1 josta ELY-keskusten hankkima työvoimakoulutus

E8 Liiketoiminta ja mahdollinen muu toiminta. Kohtaan kirjataan menot ja menoja vastaavat tulot.

E0 Muu kuin ammattillisen koulutuksen valtionosuudella rahoitettu toiminta yhteensä kohdista E1.1, E1.2, E2, E7 ja E8.

4.2.4 Tuloslaskelmatiedot

Tiedot ilmoitetaan tilinpäätöksen mukaisesti

- F1 Liikevoitto, (vuosikate + poistot)
- F2 Rahoitustuotot (sis. korko- ja muut tuotot)
- F3 Rahoituskulut (sis. korko- ja muut rahoituskulut, arvonalentumiset pysyvissä ja vaihtuvissa vastaavissa)
- F4 Voitto/tappio ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja
- F5 Tilinpäätössiirrot; Lisäys + /Vähennys -
- F6 Tuloverot ja muut välittömät verot
- F7 Tilikauden voitto

4.2.5 Arvonlisäverot

Arvonlisäveroja ei sisällytetä muihin kustannuskohtiin koulutuksen järjestäjäkohtaisella lomakkeella 1(R92) eikä seurantaryhmäkohtaisella 2 lomakkeella (R12).

-Poikkeuksena tästä ovat kuitenkin ne arvonlisäverot, jotka koulutuksen järjestäjältä hyväksytään kodan E1.2. avustuksilla rahoitetun toiminnan kustannuksiksi ja jotka jäävät koulutuksen järjestäjän lopullisiksi kustannuksiksi.

OPH Valtionosuudet

Lomakkeella 1 kohdassa arvonlisäverot ilmoitetaan tilikausi, jolta alv-korvaukseen oikeuttava arvonlisäverokulu ilmoitetaan, **jos se on eri kuin kalenterivuosi**, jolta kustannukset on ilmoitettu. Tietoa käytetään ilmoitettujen kustannustietojen tarkistuksessa.

OKM:n maksamaan arvonlisäverokorvaukseen oikeuttaa 1.1.2023 lukien valtionosuustoiminnassa aiheutunut ja kirjanpitoon ilmoitettavalle tilikaudelle tilinpäätöksen mukaan kohdistunut arvonlisäverokulu.

K0: Arvonlisäverolain (1501/1993) 39 ja 40 §:ssä tarkoitettuihin koulutuspalveluihin sekä ammatillisen koulutuksen järjestäjän muuhun kuin liiketaloudelliseen toimintaan liittyviin hankintoihin (lyhyt- ja pitkävaikutteiset) ja toimitilavuokriin sisältyvien vuotta 2023 koskevien arvonlisäverojen osuus koulutuksen järjestäjälle aiheutuneista kustannuksista eriteltyinä käyttömenojen ja investointien arvonlisäveroihin.

E0: Muun toiminnan arvonlisäveron osuus (maksullinen palvelutoiminta ja muuhun kuin edellisessä kohdassa K0 tarkoitettuun toimintaan kohdistunut arvonlisävero) eriteltyinä käyttömenojen ja investointien arvonlisäveroihin

Jos **yksityisen** koulutuksen järjestäjän kompensoitava kohdassa K0 ilmoitettu arvonlisävero on merkitty tilinpäätöksessä saatavaksi, valitaan tässä kohdassa kyllä, muuten ei. Kirjanpidollinen käsittely ei vaikuta koulutuksen järjestäjän saaman arvonlisäverokorvauksen määrään.

Kustannustiedon keruun lisäksi yksityiset koulutuksen järjestäjän ilmoittavat arvonlisäverokorvaukseen oikeuttavista kuluista ja arvonlisäveroista erikseen tiedot Opetushallitukselle seuraavasti:

- Järjestäjän kirjanpitojärjestelmästä tulostetaan raportti, joka sisältää arvonlisäverottomat kulut/investoinnit sekä kuluihin ja aktivoituihin menoihin (investoinnit) sisältyvät verottoman toiminnan arvonlisäverot tileittäin tai muu vastaavat tiedot sisältävä raportti.
- Raporttiin lisätään teksti, jossa todetaan seuraavasti: *”Vakuutamme, että raportissa ilmoittamamme arvonlisäverot kuuluvat opetus- ja kulttuuritoiminnan rahoituslain 32 i § :n mukaisiin ammatillisen koulutuksen koulutuspalveluihin sekä muuhun kuin liiketaloudelliseen toimintaan liittyviin hankintoihin tai toimitilavuokriin”.*
- **Ilmoituksen ja raportin allekirjoittaa koulutuksen järjestäjän nimenkirjoitusoikeuden omaava.** Allekirjoitettu arvonlisäverokulujen vahvistusilmoitus lähetetään tilinpäätöksen vahvistamisen jälkeen Opetushallituksen kirjaamoon. Postiosoite: Opetushallitus /Valtionosuudet, PL 380, 00531 Helsinki, Sähköpostiosoite: kirjaamo@oph.fi
- Tiedot tulee toimittaa Opetushallitukselle **30.6.2024 mennessä**.

4.2.6 Investoinnit

Tässä kohdassa ilmoitetaan koulutuksen järjestäjän investointien hankintameno ilman arvonlisäveroa kalenterivuodelle 2023. Lisäksi ilmoitetaan käyttöomaisuuden myynnistä saadut tulot.

E4.1.1 Ammatillisen koulutuksen rakennusinvestoinnit toimintaan, jota rahoitetaan pääosin opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 9 §:n mukaisesti myönnettävällä rahoituksella

E 4.1.2 Muun toiminnan rakennusinvestoinnit (muulla kuin valtionosuudella rahoitettua toimintaa)

OPH Valtionosuudet

E4.9.1 Muut kuin rakennusinvestoinnit ammatillisen koulutuksen toimintaan, jota rahoitetaan pääosin opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain (1705/2009) 9 §:n mukaisesti myönnettävällä rahoituksella

E4.9.2 Muun toiminnan muut kuin rakennusinvestoinnit (muulla kuin valtionosuudella rahoitettua toimintaa)

E4.0 Investoinnit yhteensä

4.2.7 Tasetiedot

Tässä kohdassa ilmoitetaan koulutuksen järjestäjän tasetiedot kalenterivuodelta ja edelliseltä tilikaudelta. Tiedot ilmoitetaan tilinpäätöksen mukaisina.

4.2.8 Opetustuntitiedot

Ammatillisen koulutuksen järjestäjältä kysytään taloustietojen lisäksi-opetustuntitiedot kokonaistuntimäärinä koulutuksen järjestäjän tasolla oheisen taulukon mukaisesti.

	Koulutuksenjärjestäjän omalla valtionosuudella järjestetty koulutus			Hankintakoulutus (=myyty toiselle koulutuksen järjestäjälle)	Kaikki yhteensä
Ammatillisen koulutuksen järjestäjän oman henkilöstön ja ostopalvelujen tuottama opetus- ja ohjaustuntimäärä h/vuosi	Opettajien antama opetus ja ohjaus, h	Opinto-ohjaajien antama opetus- ja ohjaus, h	Ammatillisten ohjaajien ja opetuksen muun tukihenkilöstön antama ohjaus, h	Toiselle koulutuksen järjestäjälle erillisinä opetusryhminä toteutetun hankintakoulutuksen sisältämä opetus ja ohjaus (nämä tunnit eivät sisälly omalla valtionosuudella järjestettyihin opetus- ja ohjaustunteihin)	Yhteensä, h
Ammatillinen perustutkintokoulutus					
Ammatti- ja erikoisammattitutkintokoulutus					
Telma					
Valma (Tuva)					
Muu ammatillinen koulutus					
Yhteensä h					

Taulukon tiedot tulee kerätä tarkoituksenmukaisella tavalla koulutuksen järjestäjän käyttämistä työajan seurannan tai suunnittelun tietojärjestelmistä taulukon mukaisella erittelyllä.

- Opettaja on opetustehtävissä työskentelevä henkilö. Myös opettajat vailla muodollista pätevyyttä luetaan mukaan opettajiin. Opinto-ohjaajia ei lueta mukaan vaan ne merkitään erikseen omalle sarakkeelle.
- Opinto-ohjaajana toimivien henkilöiden antama opetus ja ohjaus
- Ammatillinen ohjaaja ja muu opetuksen tukihenkilö. Ohjaaja voi toimia myös työpaikalla, mutta työpaikan työntekijän palveluksessa olevia työpaikkaohjaajia ei lueta mukaan, koska ne eivät ole koulutuksen järjestäjän henkilöstöä
- Erittely valtionosuudella järjestettyyn ja myytyyn hankintakoulutukseen kohdistuvilla opetus- ja ohjaustunneilla tarkoittaa sitä, että opetustunnit, jotka kohdistuvat pelkästään hankintakoulutuksena myydyin koulutuksen

OPH Valtionosuudet

opiskelijoille ja opetusryhmille, raportoidaan erikseen. Ostava koulutuksen järjestäjä, joka siis hankkii tämän koulutuksen ei raportoi näitä tunteja lainkaan, koska opetus- ja ohjaus tapahtuu myyvän koulutuksenjärjestäjän oppimisympäristöissä.

Opetus- ja ohjaustunnit ilmoitetaan vuositunteina kalenterivuoden 2023 ajalta.

Opetus- ja ohjaustunteihin ei lueta sellaisia tehtäviä, joissa ei ole mukana opiskelijakontaktia eli esim. suunnittelutunteja tai matkustamiseen käytettyjä aikoja.

4.3 Suoraan opetukselle kohdistettavat kustannukset ja tulot – seurantaryhmäkohtainen lomake 2 (R12)

Ilmoitetaan valtionosuudella rahoitettavan opetustoiminnan kustannukset ja valtionosuustoimintaan kohdistuvat tulot seurantaryhmäkohtaisilla lomakkeilla (lomakkeita 1 – 33 kpl)

- Opetuksen henkilöstömenot ja muut menot sekä muiden kuin rakennusinvestointien poistot
 - kaikki kustannukset, jotka koulutuksen järjestäjä kohdistaa suoraan ao. koulutuksille
 - eriteltynä koulutukseen ilman oppisopimuskoulutusta ja vankilaopetusta, oppisopimuskoulutukseen ja vankilaopetukseen
 - oppisopimuskoulutuksessa työnantajille maksetut koulutuskorvaukset. Kustannukset ovat aiemmin ennen vuotta 2021 sisältyneet muut menot kohtaan kohdassa K 1.2.
- Opetuksen opiskelijamaksut, työnantajamaksut ja muut tulot
 - eriteltynä koulutukseen ilman oppisopimuskoulutusta ja vankilaopetusta, oppisopimuskoulutukseen ja vankilaopetukseen

4.3.1 Toimintakulujen ja tuottojen kirjaaminen seurantaryhmittäin seurantaryhmäkohtaisilla lomakkeilla

Seurantaryhmien sisältö ja osin seurantaryhmätkin muuttuivat vuodelle 2021. Vuodelle 2023 käytetään samoja seurantaryhmiä kuin vuoden 2021 raportoinnissa.

Tutkintokokoulutukseen valmentava koulutus TUVA raportoidaan omalla lomakkeellaan. (Vuonna 2022 TUVA raportoitiin samalla lomakkeella kuin VALMA-koulutus eli TUVA ja VALMA koulutus yhdistettiin lomakkeeseen).

Vuoden 2021 lopussa on päättynyt usean tutkinnon järjestämisen siirtymäkausi. Näiden järjestäminen on ollut vuonna 2023 järjestämisluvan vastaista eikä suoritteita ole raportoitu kyselyssä seurantaryhmien opiskelijavuosiin.

Valtionosuudella rahoitettavan toiminnan tulot kysytään seuraavan jaottelun mukaisesti:

T1.1 Opetustoiminta, ammatillinen koulutus (pl. T1.2 ja T1.5)

T1.2 Opetustoiminta, oppisopimuskoulutus

T1.5 Opetustoiminta, vankilaopetus

OPH Valtionosuudet

- **Opiskelijamaksut**

Sisältää maksuasetuksen perusteella perittävät ns. omaehtoisen koulutuksen opiskelijamaksut. Opiskelijamaksuja voidaan periä ammatti- ja erikoisammattitutkintoa suorittavilta sekä muussa ammatillisessa koulutuksessa. Opiskelijamaksuja ei voi periä perustutkintoa tai sen osaa/osia suorittavilta.

- **Työnantajamaksut**

Sisältää henkilöstökoulutuksessa työnantajilta perittävät maksut.

- **Muut tulot (ei sisällä arvonlisäveroa)**

Esim. opiskelijoilta perittävät muut kuin opiskelijamaksut (OKM:n asetus 681/2017 § 5, §6 mm. työasut, jotka jäävät opiskelijalle) ja opetuksen yhteydessä tuotettujen myytävien palvelujen ja tuotteiden osalta syntyvää tuloa kirjataan siten, että kulut ylittävä osa tuotoista kirjataan tähän vos-toiminnan tuloiksi. Tiedonkeruun erityiskysymyksiä

4.3.2 Avustustuottojen ja kustannusten kirjaaminen

Rahoituslain 44 §:n ja 45 §:n ja 45a §:n mukaisten valtionavustusten opetustoimintaan kohdistuneiden kustannusten ilmoittaminen seurantaryhmittäisillä lomakkeilla:

Hankkeiden arvonlisäverottomat kustannukset **omarahoitusosuuden osalta** sisältyvät seurantaryhmittäin ilmoitettaviin opetuskustannuksiin. Kustannuksista ilmoitetaan henkilöstö- ja muut menot sekä muiden kuin rakennusinvestointien poistot.

Saatuja valtionavustuksia ei kirjata seurantaryhmittäisille lomakkeille, vaan saadut avustukset ilmoitetaan järjestäjäkohtaisella lomakkeella kohdassa muuhun kuin valtionosuudella rahoitettavaan toimintaan saadut tuet ja avustukset kohdassa E1.2, johon myös vastaavat kustannukset ilmoitetaan (pois lukien omarahoitusosuudet).

Lomakkeilla ilmoitetaan valtionavustukseen liittyvät varainhoitovuoden kustannukset. Vastaavasti saaduista avustuksista ilmoitetaan tuloina ainoastaan se osuus, mikä varainhoitovuonna on kirjattu tuloiksi.

Valtionavustuksella toteutettavaan ja valtionosuustoimintaan liittyvän hankkeen toteuttamiseen voi osallistua yksi tai useampi koulutuksen järjestäjä valtionavustuspäätöksen mukaisesti. Vastuu kustannusten ilmoittamisesta on valtionavustuksen saaneella koulutuksen järjestäjällä.

Eryteisesti on kiinnitettävä huomiota siihen, että hankkeelle kohdistuneet kustannukset ja tulot vuodelta 2023 ilmoitetaan vain kertaalleen kustannuskyselyssä ja kustannukset kohdennetaan seurantaryhmittäin oikein. Koulutuksen järjestäjän tulee sopia kirjauskäytänteistä muiden hankkeeseen osallistuvien järjestäjien kanssa siten, että kukin hankkeessa mukana oleva osapuoli tietää, miten kustannukset/tulot tässä valtionosuusjärjestelmän mukaisessa kustannusten tiedonkeruussa ilmoitetaan ja kuka/ketkä koulutuksen järjestäjät tietoja ilmoittavat. 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.

Omarahoitusosuus voi kohdistua myös järjestäjäkohtaisesti ilmoitettaviin toimintoihin. Tällöin omarahoitusosuus kustannuksista ilmoitetaan järjestäjäkohtaisella lomakkeella.

Jatkuvan oppimisen ja työllisyyden palvelukeskuksen myöntämällä valtionavustuksella järjestetty ammatillisen koulutuksen lain mukainen koulutus raportoidaan myös tässä kohdassa. Avustusta tulee käyttää siihen tarkoitukseen, mihin se on myönnetty. Rahoitettava toiminta ei kohdistua sellaiseen toimintaan, jota on mahdollista järjestää ammatillisen koulutuksen suoritepäätösten mukaisten tavoitteellisten opiskelijavuosien puitteissa.

Avustuksilla rahoitettujen hankkeiden arvonlisäveron osalta hankkeiden kuluksi hyväksytyt arvonlisävero ilmoitetaan hankkeen kustannuksiin kohdassa E1.2 M2.

Jos hanke, jota rahoitetaan avustuksella, kohdistuu liiketoimintaan tai muuhun kuin koulutuksen järjestämisluvan mukaiseen toimintaan kustannukset ja tuotot ilmoitetaan muussa toiminnassa kohdassa E7 tai E8 järjestäjäkohtaisella lomakkeella eikä omarahoitusosuutta kohdisteta valtionosuudella rahoitettuun toimintaan. Tällaisia avustuksia voivat olla esim. muut kuin rahoituslain mukaan järjestäjälle myönnetyt avustukset.

5 YKSITYISEN AMMATILLISEN KOULUTUKSEN JÄRJESTÄJÄN ARVONLISÄVEROKORVAUS JA ALV-TIETOJEN KERUU

Arvonlisäverokorvaus on **yksityiselle** ammatillisen koulutuksen järjestäjälle maksettava rahoitusosuus. OKM:n maksama alv-korvaus kompensoi verottoman koulutustoiminnan kuluihin sisältyvän alv:n osuuden yksityisille ammatillisen koulutuksen järjestäjille. Kunnat ja kuntayhtymät saavat arvonlisäverottoman toiminnan kuluihin sisältyvän alv:n takaisin verohallinnon kuntien alv-palautusjärjestelmässä. Arvonlisäverokorvausta voidaan saada ammatillisen koulutuksen järjestämisluvan mukaisesta toiminnasta, joka koskee Arvonlisäverolain 39§:n ja 40§:n tarkoittamia koulutuspalveluita. Jotta koulutuspalvelu on arvonlisäverotonta toimintaa, niiden järjestämiseen myönnetään valtionosuusrahoitusta tai järjestämiseen vaaditaan OKM:n järjestämislupa.

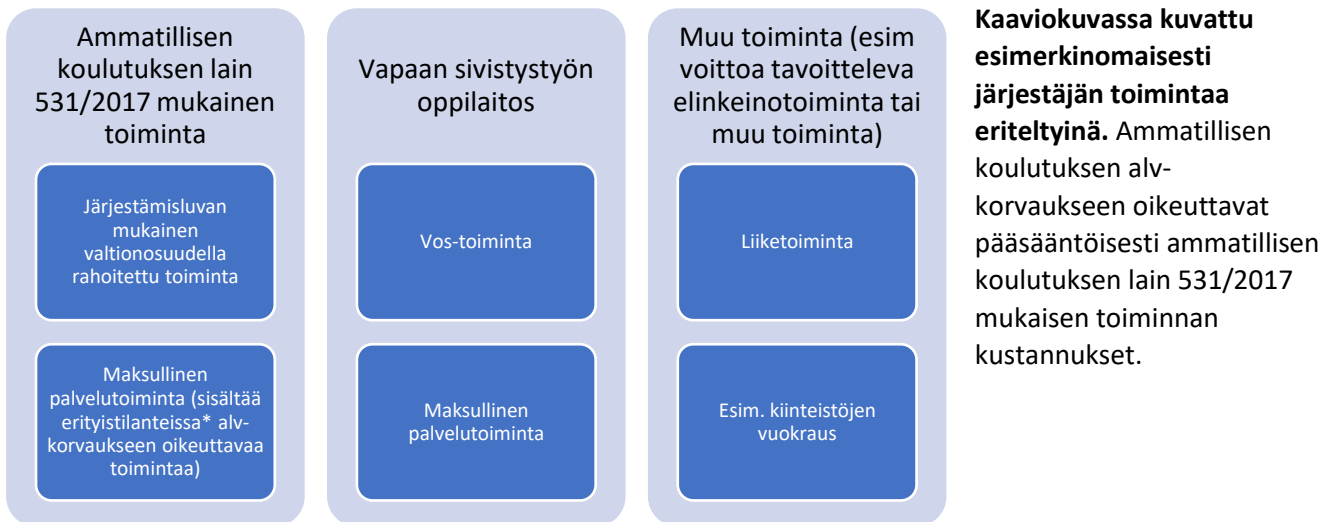
Opetus- ja kulttuuritoiminnan rahoituslain 32 i § :n mukaan: *”yksityiselle ammatillisen koulutuksen järjestäjälle korvataan arvonlisäverolain (1501/1993) 39 ja 40 §:ssä tarkoitettuihin koulutuspalveluihin sekä muuhun kuin liiketaloudelliseen toimintaan liittyviin hankintoihin ja toimitilavuokriin sisältyvien arvonlisäverojen osuus aiheutuneista kustannuksista. Korvaus perustuu viimeksi toteutuneen vahvistetun tilinpäätöksen tietoihin.”*

Koulutuksenjärjestäjälle perusrahoituksen yhteydessä maksettavan arvonlisäverokorvauksen määrä perustuu viimeksi vahvistetun tilinpäätöksen tietoihin, jotka oph kerää kustannustietojen keruun yhteydessä jäljempänä mainituin ohjein. Vuoden 2016 yksityisten ammatillisen koulutuksen järjestäjien ilmoittamat valtionosuustoimintaan kohdistetut alv:t laskettiin yhteen ja maksettiin vuoden 2018 rahoituksessa perusrahoituksen suhteessa (siirtymäsäännös). Samalla tavalla vuoden 2017 ilmoitetut valtionosuustoimintaan kohdistetut alv:t laskettiin yhteen ja maksettiin vuoden 2019 rahoituksessa myös perusrahoituksen suhteessa (siirtymäsäännös). Vuoden 2018 tilinpäätöksessä yksityisen ammatillisen koulutuksen järjestäjän kuluihin sisältyvät arvonlisäverot maksettiin kullekin yksityiselle järjestäjälle erikseen arvonlisäverokorvauksena vuoden 2020 rahoituksessa. Vuodesta 2020 lähtien korvaus maksetaan siis koulutuksen järjestäjälle järjestäjäkohtaisesti toteutuneiden arvonlisäverojen mukaisesti. Korvauksen

OPH Valtionosuudet

määrää ei jälkikäteen oikaista vastaamaan varainhoitovuoden toteumaa, vaan alv-korvaus perustuu kaksi vuotta aiempaan tilinpäätöspäätöksen toteumaan.

Valtioneuvoston ammatillisesta koulutuksesta antaman asetuksen 673/2017 8 §:n mukaan mikäli hakija harjoittaa elinkeinotoimintaa muutoin kuin erillisen kirjanpitovelvollisen yksikön kautta, hakijan tulee voida erottaa elinkeinotoiminta voittoa tavoittelemattomasta ammatillisen koulutuksen toiminnasta.



*esim. arvonlisäverottomana myydyin tutkintokoulutuksen kustannukset ja niihin sisältyvä alv.

5.3 Ammatillinen koulutus, jonka kustannuksiin sisältyvä arvonlisävero korvataan OKM:n arvonlisäverokorvauksella

Pääsääntöisesti yksityinen ammatillisen koulutuksen järjestäjä saa OKM:n maksamaa arvonlisäverokorvausta niistä toiminnan arvonlisäverollisista kuluista, joka liittyvät arvonlisäverolain 39§ ja 40§:ssä määriteltyyn verottomaan toimintaan. Tämän verottoman toiminnan tuotoista ei makseta arvonlisäveroa, mutta myös sen kulut ovat vähennyskelpottomia arvonlisäverotuksessa.

Ammatillisen koulutuksen järjestäjän järjestämisluvan mukaiseen tehtävään voidaan katsoa kuuluvaksi

- ammatilliseen tutkintoon ja tutkinnon osiin johtava koulutus
- valmentava koulutus (Valma & Telma)
- muu ammatillinen koulutus (lain 8 §)
- toiminta, josta opiskelijoilta voidaan periä opetus- ja kulttuuriministeriön asetuksen mukaisia maksuja (laki 531/2017, OKM:n asetus 681/2017)
- EU-rahoitteiset koulutushankkeet tai vastaavasti muut julkisesti avustetut koulutushankkeet niiltä osin, kun EU- tai muu ulkopuolinen rahoitus ei toimintaa kata
- koulutuksen hankinta (myydyin arvonlisäverottoman koulutuksen kustannuksiin sisältyvä alv) (lain 531/2017 30 § mukainen hankintakoulutus) *Esimerkki. yksityinen koulutuksen järjestäjä myy yksityiselle koulutuksen järjestäjälle tutkintoon johtavaa koulutusta tai sen osia*
- järjestämisluvan mukainen opetusta tukeva palvelu- ja tuotantotoiminta (32 §)
- Opetus- ja kulttuuriministeriön myöntämän strategiarahoituksen arvonlisäverot kuuluvat kompensaaion piiriin (strategiarahoituksen osuuteen kohdennettujen kustannusten osuudelta).

Yksityisen koulutuksen järjestäjän valtionosuudella rahoitetun ammatillisen koulutuksen kulut ja investoinnit ovat arvonlisäverokorvaukseen oikeuttavia.

OPH Valtionosuudet

Ammatillisen koulutuksen lain 531/2017 32 §:n mukaan koulutukseen voi tarpeen mukaan liittyä järjestämisluvan mukaista opetusta tukevaa palvelu- ja tuotantotoimintaa. Maksut kattavat palvelun tuottamisesta aiheutuvia kustannuksia vain osittain, ja siten palvelun tuottamiseen käytetään julkisia varoja. Tämä laissa määritelty palvelu- ja tuotantotoiminta katsotaan ammatillisen koulutuksen järjestäjän järjestämislupaan liittyväksi toiminnaksi, johon voidaan kohdentaa ammatillisen koulutuksen järjestäjän saamaa rahoitusta.

Koulutuksen järjestäjä korjaa esimerkiksi opetuksen yhteydessä asiakkaiden autoja ja hankkii varaosia tai muita tarvikkeita auton korjausta varten. Tällöin varaosien ja muiden tarvikkeiden arvonlisäverokulu ei oikeuta arvonlisäverokorvaukseen. Vastaavasti, jos koulutuksen järjestäjän myymä palvelu tai tuote olisi arvonlisäverolain perusteella arvonlisäveroton, myytyyn tuotteeseen tai palveluun sisältyneet arvonlisäverokulut eivät oikeuta OKM:n maksamaan arvonlisäverokorvaukseen. **Vain siltä osuudelta kuin palvelu- ja tuotantotoiminnan kustannusta voidaan rahoittaa valtionosuudella, kulujen arvonlisävero oikeuttaa arvonlisäverokorvaukseen. Yleensä myytävien tuotteiden ja palvelujen myyntihintaan sisältyvien arvonlisäverokulujen osuus ei oikeuta arvonlisäverokorvaukseen. Ainoastaan tuotot ylittävstä osasta kustannuksia aiheutuva alv-kulujen osuus voidaan kirjata alv-korvaukseen oikeuttavaksi.**

5.3.1 Hankkeiden arvonlisäverokorvaukset

Pääsääntönä on, että ainoastaan järjestämisluvan mukaiseen koulutukseen (OKM:n myöntämällä rahoituksella suoraan tai koulutuksen hankinnan (30 §:n) kautta rahoitettava koulutus) liittyvien hankkeiden **omavastuuosuuksiin sisältyvät arvonlisäverot kompensoidaan.**

Muiden hankkeiden arvonlisäverot ovat ammatillisen koulutuksen järjestäjän lopullisia kustannuksia ja siten rahoittajasta riippuen tukikelpoisia menoja ja myös omarahoitusosuuden arvonlisäverokulun osalta koulutuksen järjestäjän kustannukseksi jääviä kuluja.

5.3.2 Koulutuksen hankintaan sisältyvät arvonlisäverokulut (30 §)

Ammatillisen koulutuksen järjestäjät voivat lain 531/2017 30 §:n mukaisesti hankkia osan järjestämisluvan mukaisesta koulutuksesta tai laajennetun oppisopimuskoulutustehtävän kohdalla kaikkia tutkintoja ja koulutusta toiselta koulutuksen järjestäjältä. Ostajan toteuttaessa järjestämisluvan mukaista OKM:n rahoittamaa tehtäväänsä hankkimalla myyjältä myyjän järjestämislupaa edellyttävää koulutusta, on koulutus myyjän kannalta järjestämislupaa edellyttävästä tehtävästä ja tällöin arvonlisäverotonta (alv-laki 39 ja 40 §). Mikäli myyjä on oikeutettu arvonlisäverokorvaukseen, luetaan myytävään 30 §:n mukaiseen hankintakoulutukseen sisältyvät arvonlisäverokulut alv-korvaukseen oikeuttavaksi.

5.3.3 Toimitilavuokrien ja investointien arvonlisäverokulut

Ammatillisen koulutuksen järjestäjät voivat saada alv-korvauksena rahoituslain 1705/2009 32i §:n mukaan *muuhun kuin liiketaloudelliseen toimintaan liittyviin hankintoihin ja toimitilavuokriin sisältyvien arvonlisäverojen osuuden aiheutuneista kustannuksista.* Toimitilavuokran ja tehdyn investoinnin tulee olla tällöin pääosin ammatillisen koulutuksen lain 531/2017 mukaisessa käytössä. Arvonlisäverokorvaukseen oikeuttaa se osa kuluja, joka voidaan kohdistaa ammatillisen koulutuksen järjestämisluvan mukaiseen toimintaan.

5.4 Ammatillinen koulutus, josta OKM ei maksa arvonlisäverokorvausta

Arvonlisäverollisen toiminnan alv-kulut vähennetään arvonlisäverotuksessa, joten näistä kuluista ei voida saada OKM:n maksamaa arvonlisäkorvausta.

OPH Valtionosuudet

Liiketoimintana tapahtuva koulutus ei oikeuta arvonlisäverokorvaukseen. Tällaista koulutusta voi olla muun muassa ELY-keskuksien hankkima ei-tutkintoon johtava työvoimakoulutus tai suoraan työntajille tarjottava tutkintoon/tutkinnon osaan johtamaton henkilöstökoulutus. Tällöin koulutusten tuottamiseen ei myöskään käytetä valtion rahoituslain (1705/2009) nojalla antamaa rahoitusta.

Jos koulutuksen voi ammatillisen koulutuksen järjestämisluvan omaavan järjestäjän lisäksi toteuttaa kaupallisesti toimiva yritys tai yhteisö, voidaan katsoa, että koulutusta tarjotaan kilpailutilanteessa, myynti on yleensä arvonlisäverollista eikä kulujen arvonlisävero oikeuta alv-korvaukseen.

Ammatillinen koulutus, josta OKM ei maksa arvonlisäverokorvausta:

- opetuksen yhteydessä tuotetut myytävät tuotteet ja palvelut, vaikka myynti olisi arvonlisäverotonta (arvonlisäverollisina myytävien tuotteiden ja palveluiden hintaan sisältyvien kustannusten arvonlisäverokulu on vähennyskelpoista arvonlisäverollisesta myynnistä)
- yrityksille räätälöity henkilöstökoulutus, joka ei johda tutkintoihin tai tutkinnon osiin (pl.8 § 2 mom, tai 8 §1 mom henkilöstökoulutus työvoimakoulutuksena)
- jos koulutuksen järjestäjällä on oikeus vähentää hankintojen arvonlisävero alv-verotuksessa
- työvoimakoulutus muuten kuin opetus- ja kulttuuritoimen rahoituslain mukaisesti rahoitettuna (esim ELY-keskusten hankkimana)
- tilauskoulutus (lain 33 §)
- koulutus/palvelut julkisella tuella rahoitetussa hankkeessa, jossa koulutuksen järjestäjä ei ole toteuttajana vaan koulutuksen/palvelun myyjänä,
- konsultointi- ja asiantuntijapalvelut,
- muuten kuin opetuksen yhteydessä tuotetut tuotteet ja palvelut
- kiinteistöjen vuokraus,
- painatus-, kopiointi- ja tulostuspalvelut,
- julkaisumyynti
- myytävät muut palvelut
- järjestämisluvan mukaisiin koulutuksiin kuulumattomat koulutuspalvelut kuten esim. erilliset sertifikaatti- ja korttikoulutukset

Yksityiset koulutuksen järjestäjät vahvistavat arvonlisäverokorvaukseen oikeuttavat arvonlisäverokulut vahvistettuun tilinpäätökseen perustuen Opetushallitukselle.

Koulutuksen järjestäjillä on ollut mm. virheellistä käsitystä, että poistoista kertyisi arvonlisäverokompensatioon oikeuttavaa kuluja. Näin ei kuitenkaan ole. Vuodesta 2018 lukien ammatillisen koulutuksen valtionosuustoiminnan hankintojen ja vuokrien arvonlisäverokulu korvataan euro-eurosta periaatteella sen tilikauden alv-kuluina mille tilikaudelle hankinta kirjanpidossa kohdistuu. Taseeseen aktivoituista investoinneista ei siis kerry enää poistojen kautta arvonlisäverokulua uudestaan.

Myöskään arvonlisäverollisessa käytössä olevien kiinteistöjen verottajan arvonlisäverotuksessa hankinnasta palauttamaa ja 10 vuoden arvonlisäverollisen käytön tarkistuskäytännön piirissä olevaa ja mahdollisesti vuosittaisessa tarkistuksissa verottajalle maksettavaa määrää ei voida sisällyttää OKM:n maksamaan arvonlisäverokorvauksen kokonaissummaan, koska kyseessä on laskennallinen arvonlisäveroerä. Todellinen arvonlisäverokulu on toteutunut hankinnan yhteydessä.

Lähtökohtia alv-kompensaation perusteeksi ovat mm. seuraavat:

- tilikauteen kohdistuneiden hankintoihin ja vuokriin sisältynyt arvonlisäverokulu
- tilikaudella toteutunut alv-kulu, ei siis esim. vuonna 2023 saadun alv-korvauksen ja toteutuneen alv-kulun erotus

OPH Valtionosuudet

- poikkeuksena avustuksella rahoitetusta toiminnasta alv-kompensatioon voidaan sisällyttää strategiarahoituksella rahoitettujen hankintojen alv-kulu
- maksullisesta palvelutoiminnasta arvonlisäverokompensaation summaan voidaan sisällyttää muille koulutuksenjärjestäjille arvonlisäverottomana myydyin ammatillisen koulutuksen järjestäjän järjestämisluvan mukaisen koulutuksen kuluihin sisällytynyt arvonlisäverokulu
- koulutuksen yhteydessä tuotetuista palveluista ja tuotteista arvonlisäverokompensaation summaan voidaan sisällyttää arvonlisäverottomana myytyjen palveluiden ja tuotteiden myyntituotot ylittävien kustannusten osuuteen sisältyvä arvonlisäverokulu. Jos myyntituotot kattavat kustannukset, kuluista ei voi kertyä arvonlisäverokompensatioon oikeuttavaa tuloa.

Seuraavia alv-kuluja ei voi sisällyttää alv-kompensaation perusteeksi ilmoitettavaan arvonlisäveron määrään

- alv-kompensatioon ei voi sisältyä alv-vähennyksissä ilmoitettuja alv-kuluja
- arvonlisäverollisen toiminnan verottajan vähennyksiin hyväksymättömät alv-kulut eivät voi sisältyä myöskään alv-kompensaation piiriin (esim. edustuskulut)
- alv-kuluun ei voi sisältyä poistojen laskennallisia alv-osuuksia
- kompensatiosummaan ei voi sisältyä avustuksella rahoitetun toiminnan alv-kuluja
 - o esimerkiksi JOTPA- rahoituksella toteutettujen koulutusten arvonlisäverokulu ei ole alv-kompensatioon oikeuttavaa kulu

5.5 Arvonlisäverokorvaukseen oikeuttavien taloustietojen ilmoittaminen opetushallitukselle

Valtioneuvoston ammatillisesta koulutuksesta antaman asetuksen 673/2017 8 §:n mukaan mikäli hakija harjoittaa elinkeinotoimintaa muutoin kuin erillisen kirjanpitovelvollisen yksikön kautta, hakijan tulee voida erottaa elinkeinotoiminta voittoa tavoittelemattomasta ammatillisen koulutuksen toiminnasta.

Yksityisen ammatillisen koulutuksen järjestäjän tulee kirjata kaikki arvonlisäverokorvaukseen oikeuttavat kulut lakisääteiseen kirjanpitoonsa ja raportointijärjestelmäänsä, jossa eriyttäminen tapahtuu.

Tilinpäätöksen jälkeinen arvonlisäveron kohdistaminen jälkilaskelmilla ei oikeuta arvonlisäverokorvaukseen.

Koulutuksen järjestäjäkohtaisella lomakkeella ilmoitetaan tilikausi, jolta alv-korvaukseen oikeuttava arvonlisäverokulu ilmoitetaan, jos sen on eri kuin kalenterivuosi, jolta kustannukset on ilmoitettu. Tietoa käytetään ilmoitettujen kustannustietojen tarkistuksessa.

OKM:n maksamaan arvonlisäverokorvaukseen oikeuttaa 1.1.2018 lukien valtiosuustoiminnassa aiheutunut ja kirjanpitoon ilmoitettavalle tilikaudelle tilinpäätöksen mukaan kohdistunut arvonlisäverokulu.

Koulutuksen järjestäjäkohtaisella lomakkeella kysytään onko alv-korvaukseen oikeuttava arvonlisäverokulu kirjattu koulutuksen järjestäjän tilinpäätöksessä saatavaksi. Tietoa käytetään ilmoitettujen kustannustietojen tarkistuksessa.

Verottoman toiminnan kuluihin sisältyvien arvonlisäverotietojen keruu kirjanpitojärjestelmässä voidaan tehdä periaatteessa kahdella tavalla:

OPH Valtionosuudet

a. Bruttoperiaate, jossa kuluihin sisältyvä alv jää tuloslaskelmaan kuluksi tai sisältyy taseen aktivoituihin menoihin. Rahoitusvuoden aikana maksettu alv-korvaus kirjataan tuloslaskelmaan tuotoksi.

OKM:n maksama arvonlisäverokorvaus on sen rahoitusvuoden tuottoa, jolloin se maksetaan järjestäjän pankkitilille, koska OKM:n maksamaa alv-korvausta ei oikaista toteutuneen mukaisesti. Jos järjestämislupa lakkaa tai luvan mukainen toiminta lopetetaan, OKM ei tule maksamaan tai perimään alv-korvausten saatavaa/velkaa.

- Arvonlisäverokorvaukseen oikeuttava toiminta (*määritelty edellä*) tulee erottaa järjestäjän muusta toiminnasta yksikkö/toiminto-tunnisteella tai muulla laskentatunnisteella. Järjestäjän kirjanpitojärjestelmästä tulostetaan raportti, joka sisältää arvonlisäverottomat kulut/investoinnit sekä kuluihin ja aktivoituihin menoihin (investoinnit) sisältyvät verottoman toiminnan arvonlisäverot tileittäin tai muu vastaavat tiedot sisältävä raportti. Raporttiin lisätään lausuma, jossa todetaan seuraavasti: *”Vakuutamme, että raportissa ilmoittamamme arvonlisäverot kuuluvat opetus- ja kulttuuritoiminnan rahoituslain 32 i § :n mukaisiin ammatillisen koulutuksen koulutuspalveluihin sekä muuhun kuin liiketaloudelliseen toimintaan liittyviin hankintoihin tai toimitilavuokriin”*. Ilmoituksen allekirjoittaa koulutuksen järjestäjän nimenkirjoitusoikeuden omaava ja raportti lähetetään 30.6.2024 mennessä sähköpostilla tai kirjeitse oph:lle osoitteeseen Opetushallitus /Valtionosuudet, PL 380, 00531 Helsinki, sähköpostiosoite: kirjaamo@oph.fi

b. Nettoperiaate, jossa alv vähennetään kuluista tuloslaskelmassa sekä menoista taseen aktivoinneista.

OKM:n arvonlisäverokorvaukseen oikeuttava toiminta käsitellään samalla periaatteella kuin varsinaisessa arvonlisäverotuksessa. Arvonlisäverokulu kirjataan kirjanpitojärjestelmään taseen ennakkomaksuihin (Per Saadut alv-korvaukset An Ostovelat tai Rahoitusomaisuus) ja OKM:n maksama alv-korvaus kirjataan saman tilin kredit-puolelle (Per Rahoitusomaisuus An Saadut OKM alv-korvaukset). Koulutuksen järjestäjälle korvattava arvonlisävero käsitellään tällöin kirjanpidossa nettomenetelmän mukaisena, jota kirjanpitolautakunnan lausunnon ([KILA 1860/2010](#)) mukaan voidaan pitää hyvän kirjanpitotavan mukaisena menettelynä. KILAn lausunnon mukaan, OKM:n korvaukseen oikeuttava toteutuneiden arvonlisäverojen määrä ilmoitetaan tilinpäätöksen liitetiedoissa.

Tässä vaihtoehdossa, saatua arvonlisäverokorvausta ei kirjata tuotoksi tilinpäätökseen eikä verottoman toiminnan kuluihin sisältyvä arvonlisävero jää kuluksi tilinpäätökseen. On huomattava, että Saadut OKM:n alv-korvaukset -tilin saldo kirjanpidossa ei ole aitoa velkaa/saamista. Tilikauden aikana saatu alv-korvaus perustuu kaksi vuotta aikaisempaan toteumaan ja sitä vastaan vähennetty verottoman toiminnan kuluihin sisältyvä alv eivät täsmää, koska ne ovat eri vuodelta. OKM:n maksamaa alv-korvausta ei oikaista toteutuneen mukaisesti. Jos järjestämislupa lakkaa tai luvan mukainen toiminta lopetetaan, OKM ei ole velvollinen maksamaan tai perimään alv-korvausten saatavaa/velkaa. Näin ollen Saatujen OKM:n alv-korvaukset -tilin saldo on tulouttavissa tai kirjattavissa kuluksi tilinpäätökseen.

- Kirjanpitojärjestelmästä tulostetaan arvonlisäverokorvaukseen oikeuttava ”OKM:n arvonlisäkorvaus raportti”. Raportti on vastaavan tyyppinen kuin verohallintoa varten tehty alv-laskelma. Raporttiin lisätään lausuma, jossa todetaan seuraavasti: *”Tässä raportissa ilmoittamamme arvonlisäverot kuuluvat Opetus- ja kulttuuritoiminnan rahoituslain 32 i § :n mukaisiin ammatilliseen koulutukseen koulutuspalveluihin sekä muuhun kuin liiketaloudelliseen toimintaan liittyviin hankintoihin tai toimitilavuokriin”*. Ilmoituksen allekirjoittaa koulutuksen järjestäjän nimenkirjoitusoikeuden omaava ja raportti lähetetään 30.6.2024 mennessä sähköpostilla tai kirjeitse oph:lle osoitteeseen Opetushallitus /Valtionosuudet, PL 380, 00531 Helsinki, sähköpostiosoite: kirjaamo@oph.fi

5.6 Muita erityisohjeita (koskee mm. henkilöstökoulutusta):

Ammatillisen koulutuksen rahoituksen laskentaperusteista annetun OKM:n asetuksen 682/2017 muistiossa on todettu, että ammatillisen koulutuksen reformia koskevassa hallituksen esityksen mukaan (HE 39/2017 vp, s. 87) henkilöstökoulutuksen rahoittamisessa voidaan katsoa olevan välillisesti kyse julkisten varojen kanavoimisesta yrityksiin. Henkilöstökoulutuksen julkinen rahoitus ei kuitenkaan ole yksiselitteisesti tulkittavissa valikoivaksi toimenpiteeksi tai kilpailua vääristäväksi toiminnaksi, koska periaatteessa kaikilla yrityksillä on lainsäädännön puitteissa yhtäläiset mahdollisuudet sopia henkilöstökoulutuksen järjestämisestä järjestämisluvan saaneiden koulutuksen järjestäjien kanssa. EU-oikeuden tuomioistuinratkaisuihin ilmenee, että vastikkeellisten opetuspalvelujen olennaisena piirteenä on se, että oppilas tai muu yksityinen taho suorittaa maksuja, jotka vastaavat pääosin opetuksen taloudellisia kustannuksia. Pääosaa ei ole tarkemmin määritelty, mutta hallituksen esityksessä on todettu, että valtiontukisääntelyn soveltamisen arvioinnin kannalta olisi selkeämpää, että henkilöstökoulutuksen valtionrahoitus olisi yli 50 prosenttia koulutuksen laskennallisista kustannuksista. Näin ollen sellainen henkilöstökoulutus tai muu koulutus, jonka kustannuksista yli 50 % on rahoitettu muulla kuin ammatillisen koulutuksen valtiosuudella ei ole valtiosuudella rahoitettua eivätkä tällaisen koulutuksen arvonlisäverokulut oikeuta OKM:n rahoituslain (1705/2009) mukaisesti maksamaan arvonlisäverokorvaukseen.

Ammatillista osaamista syventävästä tai täydentävästä koulutuksesta (ent. ammatillinen lisäkoulutus) opiskelijalta perittävä maksu voi olla OKM:n asetuksen 681/2017 4 a§ mukaan olla enintään 50 prosenttia koulutuksen järjestäjän arvioimista koulutuksen järjestämisestä aiheutuvista keskimääräisistä kustannuksista.

Näin ollen myöskään lain 531/2017 8 §:n 1) kohdan mukaisen ammatillista osaamista syventävän ja täydentävän koulutuksen kustannukset eivät voi olla yli kaksinkertaisia saatuun valtiosuusrahoitukseen verrattuna, kun tarkastellaan sitä osaa kustannuksista, joka hyväksytään arvonlisäverokorvaukseen oikeuttaviksi käyttömenoiksi.

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan 9.7.2019/3334 KHO:2019:97 käsitellyt erään ammatillisen erikoisoppilaitoksen arvonlisäverotusta ja todennut oman henkilöstön koulutuskustannusten arvonlisäveron oikeuttavan arvonlisäverollisen toiminnan arvonlisäverovähennykseen. Mikäli koulutuksen järjestäjällä on oikeus vähentää arvonlisäverokulu verotuksessa, OKM ei maksa tästä arvonlisäverosta arvonlisäverokorvausta.

6 SÄÄDÖS- JA OHJEVIITTAUKSET

Ammatillisen koulutuksen taloustiedon raportoinnin ohjeiston säädösviittaukset:

- Laki ammatillisesta koulutuksesta 531/2017 ja lait ammatillisesta koulutuksesta annetun lain muuttamisesta 547/2018, 569/2019, 885/2019, 1374/2019, 517/2020, 1048/2020,
- Oppivelvollisuuslaki 1214/2020
- Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 1705/2009 ja lait opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain muuttamisesta 532/2017, 548/2018, 1094/2018, 1317/2019, 1371/2019, 320/2020, 1050/2020, 684/2021, 1114/2021
- Laki tutkintokoulutukseen valmentavasta koulutuksesta 1215/2021
- Laki valtakunnallisista opinto- ja tutkintorekistereistä 884/2017 ja lait lainvaltakunnallisista opinto- ja tutkintorekistereistä annetun lain muuttamisesta 1221/2020, 1051/2020, 631/2020, 1184/2019, 568/2019, 1234/2021, 478/2021,
- Asetus opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 1766/2009 ja asetus opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun asetuksen muuttamisesta 487/2017, 735/2017, 1228/2021, 127/2021, 812/2018
- Asetus ammatillisesta koulutuksesta 673/2017 ja asetukset ammatillisesta koulutuksesta annetun asetuksen muuttamisesta 138/2018, 744/2018, 1014/2019, 543/2020, 1227/2021, 1150/2021, 584/2021, 583/2021, 551/2021, 125/2021
- OKM:n asetus ammatillisen koulutuksen tutkintorakenteesta 835/2014 ja asetukset sen tai sen liitteen muuttamisesta 863/2015, 443/2016, 137/2017
- OKM:n asetus ammatillisen koulutuksen tutkintorakenteesta 680/2017 ja asetuksen sen tai sen liitteen muuttamisesta 590/2018, 1086/2018, 542/2020, 596/2021
- OKM:n asetus ammatillisen koulutuksen rahoituksen laskentaperusteista 1244/2020 ja sen muuttamisesta 905/2021
- OKM:n asetus ammatillisen koulutuksen rahoituksen laskentaperusteista 682/2017 ja asetus OKM:n asetuksen muuttamisesta 415/2018 (asetus kumottu OKM:n asetuksella 1244/2020)
- Opetus- ja kulttuuriministeriön asetukset eräiden oppilailta ja opiskelijoilta perittävien maksujen perusteista annetun opetusministeriön asetuksen muuttamisesta 681/2017, 819/2018
- Opetus- ja kulttuuriministeriön asetus oppisopimuskoulutuksessa olevan opiskelijan opintososiaalisista etuuksista 679/2017

LIITE 1 Koulutusluokitus ja seurantaryhmät kustannustiedonkeruussa

01	Kasvatusalat
02	Humanistiset ja taidealat
03	Yhteiskunnalliset alat
04	Kauppa, hallinto ja oikeustieteet
05	Luonnontieteet
06	Tietojenkäsittely ja tietoliikenne (ICT)
07	Tekniikan alat
08	Maa- ja metsätalousalat
09	Terveys- ja hyvinvointialat
10	Palvelualat

Koulutusaloittain tutkintoon johtava koulutus ryhmitellään :

- Perustutkintoon johtavaan koulutukseen
- AT&EAT- tutkintoihin johtavaan koulutukseen

Lisäksi omina seurantaryhminään ovat seuraavat koulutukset:

- Valma & Tuva
- Valma & Tuva, vaativan erityisen tuen erityistehtävä
- Telma, vaativan erityisen tuen tehtävä
- Muu ammatillinen koulutus, ammatillista osaamista syventävä tai täydentävä koulutus
- Muu ammatillinen koulutus, ammatilliseen tehtävään valmistava koulutus
- Opiskeluvaihtoja tukevat opinnot

Tutkintorakenteesta poistuvat tutkinnot on liitetty siihen seurantaryhmään, johon korvaava tutkinto sijoittuu.

Mikäli aikaisemmassa tutkintorakenteessa tutkinto on kuulunut kahdelle eri koulutusosalalle, molemmat poistuvat tutkinnot sijoittuvat siihen seurantaryhmään, johon korvaa tutkinto sijoittuu.

Tutkinnon osa-/osia-koulutukset ja tutkinnonosia pienemmistä kokonaisuuksista koostuvat koulutukset sijoittuvat koulutuksen järjestäjän Koski-palvelussa ilmoittaman tutkinnon mukaiseen seurantaryhmään.

Seurantaryhmälistaus tutkinnoittain ja seuranryhmittäin löytyvät tiedostosta Liite4 seurantaryhmälistaus K12_22.xlsx.

Esimerkki seurantaryhmistä:

Koulutus-koodi	Tutkinto-tyyppi	Tutkinto	Seurantaryhmän koodi	Seurantaryhmän nimi	Ruotsinkielinen nimi
321101	PT	Käsi- ja taideteollisuus alan perustutkinto	10231	Humanistiset ja taidealat, kustannusryhmä 3, PT	10231 De humanistiska och konstnärliga områden, kostnadsgrupp 3, PT
324146	AT	Taideteollisuus- alan ammattitutkinto	10222	Humanistiset ja taidealat, kustannusryhmä 2, AT&EAT	10222 De humanistiska och konstnärliga områden, kostnadsgrupp 2, AT&EAT
384246	AT	Kasvatus- ja ohjausalan ammattitutkinto	10912	Terveys- ja hyvinvointialat, kustannusryhmä 1, AT&EAT	10912 Hälsövärd och välfärd, kostnadsgrupp 1, AT&EAT
331101	PT	Liiketoiminnan perustutkinto	10411	Kauppa, hallinto ja oikeustieteet, kustannusryhmä 1, PT	10411 Handel, administration och juridik, kostnadsgrupp 1, PT
354435	AT	Ajoneuvoalan ammattitutkinto	10712	Tekniikan alat, kustannusryhmä 1, AT&EAT	10712 De tekniska områdena, kostnadsgrupp 1, AT&EAT