



OPETUSHALLITUS  
UTBILDNINGSTYRELSEN

Kustannukset, tulot ja suoritteet vuonna 2019

## **Ammatillisen koulutuksen järjestäjän taloustietojen raportoinnin ohjeistus**

# Sisällysluettelo

1	AMMATILLISEN KOULUTUKSEN TALOUSTIETOJEN RAPORTOINNIN OHJEISTUS .....	3
	Yleistä .....	3
	Kustannusraportointi.....	3
2	AMMATILLISEN KOULUTUKSEN TALOUSTIETOJEN TIEDONKERUU .....	4
3	AMMATILLISEN KOULUTUKSEN JÄRJESTÄJÄN TOIMINTA .....	5
	Ammatillisen koulutuksen järjestäjän järjestämisluvan mukainen toiminta .....	5
	Ammatillisen koulutuksen järjestäjän harjoittama liiketoiminta .....	6
1.1	4 OHJEISTUS KOULUTUKSEN JÄRJESTÄJÄN TIETOJEN KIRJAAMISESTA .....	7
1.2	Kustannusten ja tuottojen kohdistaminen .....	7
	4.1.1 Henkilöstömenot M1 .....	7
3.1	4.1.2 Muut menot, ei sisällä arvonnisäveroa M2.....	7
3.2	4.1.3 Kirjanpidon mukaiset poistot.....	8
4.1	Koulutuksen järjestäjäkohtaiset kustannukset ja tuotot toiminnoittain – Lomake 1 (R92).....	8
	4.2.1 Valtionosuudella rahoitettava toiminta.....	8
4.2	4.2.2 Työnantajille maksetut koulutuskorvaukset oppisopimuskoulutuksessa kohta K1.4.1.....	9
	4.2.3 Muu kuin valtionosuudella rahoitettu toiminta.....	10
	Avustuksilla rahoitettu toiminta järjestäjätason lomakkeella (R92).....	10
	4.2.4 Tuloslaskematiedot .....	11
	4.2.5 Arvonlisäverot .....	11
	4.2.6 Investoinnit .....	12
	4.2.7 Tasetiedot.....	12
4.3	Suoraan opetukselle kohdistettavat kustannukset ja tulot - Lomake 2 (R12).....	12
	4.3.1 Toiminnan tuottojen kirjaaminen seurantaryhmittäin lomakkeella 2 .....	13
4.3	4.3.2 Muun ammatillinen koulutus suoritiedot vuodelta 2019 .....	13
	Tiedonkeruun erityiskysymyksiä.....	14
5.1	4.3.1 Avustustuottojen ja kustannusten kirjaaminen .....	14
	5 YKSITYISEN AMMATILLISEN KOULUTUKSEN JÄRJESTÄJÄN	
	ARVONLISÄVEROKORVAUS JA ALV-TIETOJEN KERUU.....	15
	Ammatillinen koulutus, jonka kustannuksiin sisältyvä arvonnisävero korvataan OKM:n	
5.2	arvonnisäverokorvauksella .....	16
5.3	5.1.1 Hankkeiden arvonnisäverokorvaukset.....	17
5.4	5.1.2 Koulutuksen hankintaan sisältyvät arvonnisäverokulut (30 §).....	17
	5.1.3 Toimitilavuokrien ja investointien arvonnisäverokulut.....	17
	Ammatillinen koulutus, josta OKM ei maksa arvonnisäverokorvausta .....	17
	Arvonnisäverokorvaukseen oikeuttavien taloustietojen ilmoittaminen opetushallitukselle.....	18
	Muita erityisohjeita (koskee mm. entisiä erikoisoppilaitoksia ja henkilöstökoulutusta):.....	20
	6 SÄÄDÖS- JA OHJEVIITTAUKSET .....	21
	LIITE 1 Koulutusluokitus ja seurantaryhmät kustannustiedonkeruussa .....	22

# 1 AMMATILLISEN KOULUTUKSEN TALOUSTIETOJEN RAPORTOINNIN OHJEISTUS

## 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 2019. Yhteistyössä valmisteltu ohjeisto myös vähentää tarpeita ohjata tiedonkeruuta asetuksin tai muulla lainsäädännöllä.

1.1

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 kestäväää 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 vuoden 2020 rahoituksen 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 suoritettietoja. 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  
1.2 kehittää taloustietojen raportoinnin ohjeistusta yhteistyössä Opetushallituksen ja ammatillisen koulutuksen järjestäjien kanssa.

## 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 2019 alusta lähtien. **Koulutusluokitus 2016** korvaa aiemmin käytetyn opetushallinnon 2002 koulutuslaluokituksen. Luokituksen taustalla on kansainvälinen ISCED-koulutuslaluokitus. Ammatillisen koulutuksen taloustiedonkeruu vuodelta 2019 toteutetaan nyt vuonna 2019 käyttämällä uutta koulutusluokitusta.

## 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 + 37.

### Järjestäjäkohtainen lomake 1 R92 (lomakkeita 1 kpl)

- a Valtionosuudella rahoitettava toiminta
- b Työnantajille maksetut koulutuskorvaukset oppisopimuskoulutuksessa
- c Koulutuksen järjestäjän muu kuin valtionosuudella rahoitettu toiminta (lisäyksiä)
- d Tuloslaskelmatiedot
- e Arvonlisäverotiedot
- f Investoinnit
- g Tasetiedot

### Seurantaryhmäkohtainen lomake 2 R12 (lomakkeita 1 – 37 kpl)

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

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

### 3 AMMATILLISEN KOULUTUKSEN JÄRJESTÄJÄN TOIMINTA

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

#### 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.

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

- ammatilliseen tutkintoon johtava koulutus
- tutkintojen osat
- valmentavat koulutukset (Valma 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 kilpailuja 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 valtiosuudella rahoitettavan toiminnan mukaisiin kustannuksiin voidaan kirjata vain se osa kustannuksista, joita ulkopuolisilta perittävät maksut eivät kata.

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

- Maksullisena palvelutoimintana muille koulutuksen järjestäjille myyty koulutus (amatillisen 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)

## Ammatillisen koulutuksen järjestäjän harjoittama liiketoiminta

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

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

Järjestämislupa sisältävien toimintojen lisäksi koulutuksen järjestäjä voi myydä koulutus-, konsultointi- ja muita palveluja sekä aineita ja tarvikkeita liiketaloudellisin periaattein. Tämä toiminta on ammatillisen koulutuksen järjestäjän liiketoimintaa, jonka tappiota ei voida kattaa koulutuksen järjestäjälle kohdennetulla valtion rahoituksella.

Liiketoiminnan (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 tavoittelu (myös omakustannushintainen),
- toiminta, jonka tavoitteena on arvon tuottaminen asiakkaalle ja se on vastikkeellista,

Ammatillisen koulutuksen liiketoimintaa 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 opetus- ja kulttuuritoimen 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

Järjestämisluvan mukaisiin tehtäviin kuulumattomia muita koulutuspalveluita kuten esim. erillisiä sertifikaatti- ja korttikoulutuksia tarjotaan markkinoilla rajoittamattomalle asiakaskunnalle voittoa tavoittelevasti tai omakustannushintaan. Tämä muiden koulutuspalveluiden myynti katsotaan aina ammatillisen koulutuksen järjestäjän liiketoiminnaksi. Toiminta ei siten ole ammatillisen koulutuksen rahoituksen piiriin kuuluvaa ammatillisen koulutuksen järjestäjän järjestämisluvan mukaista toimintaa.

Opetuksen yhteydessä tuotetut tuotteet ja palvelut eivät ole liiketoimintaa. Tuotteet ja palvelut tuotetaan opetuksen yhteydessä, ja näin ollen niiden 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)

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

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

## 4 OHJEISTUS KOULUTUKSEN JÄRJESTÄJÄN TIETOJEN KIRJAAMISESTA

### 4.1 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 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 arvonnäveron osuutta. Nämä poistot ilmoitetaan kirjanpidon mukaisina.

Vuodesta 2019 lukien yksityisen koulutuksen järjestäjän valtionosuustoiminnan uusiin investointeihin sisältynyt arvonnäköku kompensoidaan euro-eurosta periaatteen mukaisesti. Tällöin uusiin 1.1.2019 jälkeen aktivoitujen investointien poistoihin ei voi sisältyä kustannustietojen raportoinnissa arvonnäköverokulua. Jos yksityinen koulutuksen järjestäjä on kirjanpidossaan aktivoinut investoinnit arvonnäköverollisina, kustannustiedoissa tämä arvonnäköveron osuus on vuoden 2019 investointien osalta poistettava laskennallisesti.

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

- 4.2 Ilmoitetaan valtionosuudella rahoitettavan muun kuin opetustoiminnan kustannukset sekä muun kuin valtionosuudella rahoitettavan toiminnan kustannukset ja tulot, koulutuksen järjestäjän tuloslaskelmatiedot, arvonnäköverotiedot, investoinnit ja tasetiedot tilikaudelta 2019. Kyselyssä ilmoitetaan koulutuksen järjestäjän tilikausi, mikäli tilikausi on eri kuin kalenterivuosi 2019. **Lomakkeilla 1 ja 2 ilmoitettavien toteumatietojen tulee kuitenkin kohdistua vuoteen 2019.**

### 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
  - 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.

OKM:n laskennallinen valtionosuusrahoitus koostuu vuonna 2019 perus- ja suoritusrahoituksesta. Valtionosuusrahoitus sisältää myös OKM:n vuoden 2019 lisäsuoritepäätöksen 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.

#### 4.2.2 Työnantajille maksetut koulutuskorvaukset oppisopimuskoulutuksessa kohta K1.4.1

Oppisopimuskoulutuksessa työnantajille maksetut koulutuskorvaukset sisältyvät myös lomakkeella R92 ilmoitettaviin opetustoiminnan kustannuksiin kohdassa K 1.2

## 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 avustus)
    - kirjataan kalenterivuodelle kohdistuneet kulut ja vastaava osuus strategiarahoituksesta.
  - E1.2 Muut tuet ja avustukset
    - kirjataan kalenterivuodelle kohdistuneet kulut ja vastaava osuus rahoituksesta.
    - Huom. kulut ovat kuitenkin arvonnisäverollisia silloin kun avustuksen kustannuksiin hyväksytään arvonnisäverolliset kustannukset ja koulutuksen järjestäjä ei saa vähennettyä tätä arvonnisäverokulua verotuksessa tai saa arvonnisäverokulua palautuksena.
- **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:

- **E2.1** Maksullisena palvelutoimintana muille koulutuksen järjestäjille myyty koulutus (ammatillisen 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.

- E7.1 josta ELY-keskusten hankkima työvoimakoulutus

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

E0 Muu kuin ammatillisen 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.

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 1.1.2019 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 2019 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](mailto:kirjaamo@oph.fi)
- Tiedot tulee toimittaa Opetushallitukselle 30.6.2020 mennessä.

#### 4.2.6 Investoinnit

Tässä kohdassa ilmoitetaan koulutuksen järjestäjän investointien hankintameno ilman arvonlisäveroa kalenterivuodelle 2019. 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)

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

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

### Suoraan opetukselle kohdistettavat kustannukset ja tulot - Lomake 2 (R12)

Ilmoitetaan valtionosuudella rahoitettavan opetustoiminnan kustannukset ja valtionosuustoimintaan kohdistuvat tulot seurantaryhmäkohtaisilla lomakkeilla (lomakkeita 1 – 37 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
- Opetuksen opiskelijamaksut, työnantajamaksut ja muut tulot
- eriteltynä koulutukseen ilman oppisopimuskoulutusta ja vankilaopetusta, oppisopimuskoulutukseen ja vankilaopetukseen

#### **4.3.1 Toiminnan tuottojen kirjaaminen seurantaryhmittäin lomakkeella 2**

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**

- **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.

#### **4.3.2 Muun ammatillinen koulutus suorit tiedot vuodelta 2019**

**Koulutuksen järjestäjän OKM:n valtionosuudella rahoitetun muun ammatillisen koulutuksen toteutuneet opiskelijavuodet kerätään vuodesta 2019 lukien Koski-tietovarantoon tallennetuista tiedoista eikä niitä kysytä kustannuskyselyssä.**

## Tiedonkeruun erityiskysymyksiä

### 4.3.1 Avustustuottojen ja kustannusten kirjaaminen

4.3 **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.

Erityisesti on kiinnitettävä huomiota siihen, että hankkeelle kohdistuneet kustannukset ja tulot vuodelta 2019 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.

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 myönnetty avustukset.

## 5 YKSITYISEN AMMATILLISEN KOULUTUKSEN JÄRJESTÄJÄN ARVONLISÄVEROKORVAUS JA ALV-TIETOJEN KERUU

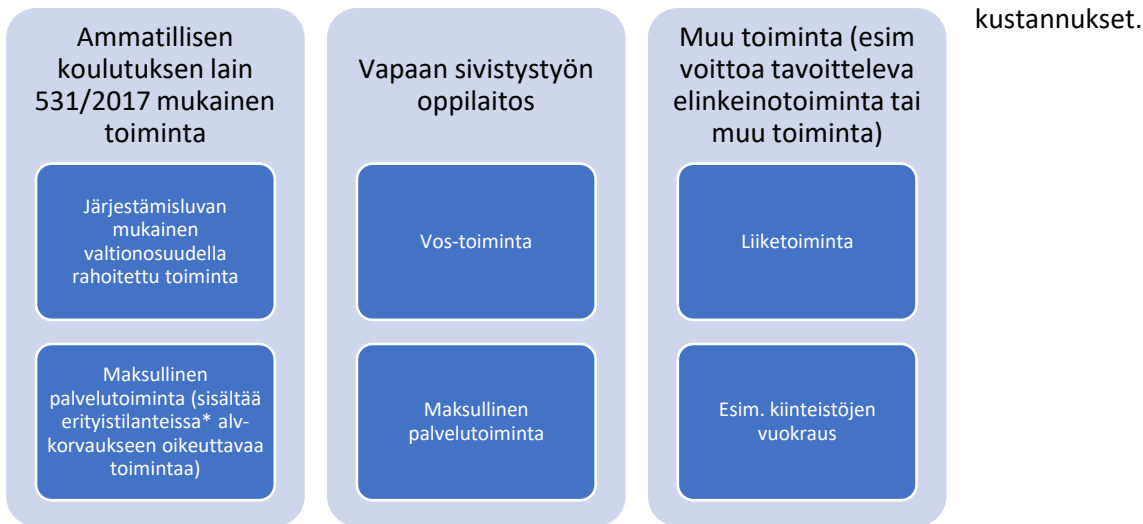
Arvonlisäverokorvaus on **yksityiselle** ammatillisen koulutuksen järjestäjälle maksettava rahoitusosuus. OKM:n maksama alv-korvaus kompensoi verottoman koulutustoiminnan kuluihin sisältyvän alv:n osuuden yksityisille ammatillisen koulutuksen järjestäjille. Kunnat ja kuntayhtymät saavat arvonlisäverottoman 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 2019 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 2019 tilinpäätöksessä yksityisen ammatillisen koulutuksen järjestäjän kuluihin sisältyvät arvonlisäverot maksetaan kullekin yksityiselle järjestäjälle erikseen arvonlisäverokorvauksena vuoden 2020 rahoituksessa. Vuodesta 2020 lähtien korvaus maksetaan siis koulutuksen järjestäjälle järjestäjäkohtaisesti toteutuneiden arvonlisäverojen mukaisesti. Korvauksen 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.

**Kaaviokuvassa kuvattu esimerkinomaisesti järjestäjän toimintaa eriteltyinä.** Ammatillisen koulutuksen alv-korvaukseen oikeuttavat pääsääntöisesti ammatillisen koulutuksen lain 531/2017 mukaisen toiminnan



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

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

### 5.1

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 valtiosuudella rahoitetun ammatillisen koulutuksen kulut ja investoinnit ovat arvonlisäverokorvaukseen oikeuttavia.

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 ylittävästä osasta kustannuksia aiheutuva alv-kulujen osuus voidaan kirjata alv-korvaukseen oikeuttavaksi.**

### 5.1.1 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.

### 5.1.2 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.

### 5.1.3 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

5.2 toimintaan.

## **Ammatillinen koulutus, josta OKM ei maksa arvonlisäverokorvausta**

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

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

5.3

### **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 1.1.2019 lukien valtionosuustoiminnassa 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:

**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 30.6.2019 mennessä sähköpostilla tai kirjeitse oph:lle osoitteeseen Opetushallitus /Valtionosuudet, PL 380, 00531 Helsinki, sähköpostiosoite: [kirjaamo@oph.fi](mailto: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 tuloutettavissa 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 30.6.2020 mennessä sähköpostilla tai kirjeitse oph:lle osoitteeseen Opetushallitus /Valtionosuudet, PL 380, 00531 Helsinki, sähköpostiosoite: [kirjaamo@oph.fi](mailto:kirjaamo@oph.fi)

## **Muita erityisohjeita (koskee mm. entisiä erikoisoppilaitoksia ja henkilöstökoulutusta):**

5.4 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 tahon 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 arvonnlisäverokulut oikeuta OKM:n rahoituslain (1705/2009) mukaisesti maksamaan arvonnlisäverokorvaukseen.

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 arvonnlisäverokorvaukseen oikeuttaviksi käyttömenoiksi.

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan 9.7.2019/3334 KHO:2019:97 käsitellyt erään ammatillisen erikoisoppilaitoksen arvonnlisäverotusta ja todennut oman henkilöstön koulutuskustannusten arvonnlisäveron oikeuttavan arvonnlisäverollisen toiminnan arvonnlisäverovähennykseen. Mikäli koulutuksen järjestäjällä on oikeus vähentää arvonnlisäverokulu verotuksessa, OKM ei maksa tästä arvonnlisäverosta arvonnlisäverokorvausta.

## 6 SÄÄDÖS- JA OHJEVIITTAUKSET

Ammatillisen koulutuksen taloustiedon raportoinnin ohjeiston säädösviitaukset:

- Laki ammatillisesta koulutuksesta 531/2017
- Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 1705/2009
  - o Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun lain muuttamisesta (532/2017)
- Asetus opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 1766/2009
  - o Valtioneuvoston asetus opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta annetun valtioneuvoston asetuksen muuttamisesta (487/2017)
- Valtioneuvoston asetus ammatillisesta koulutuksesta 673/2017
- Valtioneuvoston asetus opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 1766/2009
- Opetus- ja kulttuuriministeriön asetus ammatillisen koulutuksen rahoituksen laskentaperusteista 682/2017
- Opetus- ja kulttuuriministeriön asetus eräiden oppilailta ja opiskelijoilta perittävien maksujen perusteista annetun opetusministeriön asetuksen muuttamisesta 681/2017
- 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
- Valma, 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
- Opiskeluvalmiuksia 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 sijoittuvat koulutuksen järjestäjän Koski-palvelussa ilmoittaman tutkinnon mukaiseen seurantaryhmään.

Esimerkki seurantaryhmistä:

Koulutus-koodi	Tutkinto-tyyppi	Tutkinto	Seurantar ryhmän koodi	Seurantaryhmän nimi	Ruotsinkielinen nimi
321101	PT	Käsi- ja taideteollisuus alan perustutkinto	<b>10231</b>	Humanistiset ja taidealat, kustannusryhmä 3, PT	10231 De humanistiska och konstnärliga områden, kostnadsgrupp 3, PT
324115	AT	Restaurointi-kisällin ammattitutkinto	<b>10232</b>	Humanistiset ja taidealat, kustannusryhmä 3, AT&EAT	10232 De humanistiska och konstnärliga områden, kostnadsgrupp 3, AT&EAT
324116	AT	Romanikulttuurin ohjaajan ammattitutkinto	<b>10922</b>	Terveys- ja hyvinvointialat, kustannusryhmä 2, AT&EAT	10922 Hälsövärd och välfärd, kostnadsgrupp 2, AT&EAT
331101	PT	Liiketoiminnan perustutkinto	<b>10411</b>	Kauppa, hallinto ja oikeustieteet, kustannusryhmä 1, PT	10411 Handel, administration och juridik, kostnadsgrupp 1, PT
334101	AT	Automyyjän ammattitutkinto	<b>10722</b>	Tekniikan alat, kustannusryhmä 2, AT&EAT	10722 De tekniska områdena, kostnadsgrupp 2, AT&EAT