



264/31/2010

Opetus- ja kulttuuriministeriö

20.8.2010

PL 29

00023 VALTIONEUVOSTO

Lausuntopyyntö OKM 6/500/2010

YLIOPISTOJEN TALOUSHALLINNON KOODISTO

Opetus- ja kulttuuriministeriö on 24.6.2010 päivätyllä kirjeellään pyytänyt valtiontalouden tarkastusvirastolta lausuntoa luonnoksesta yliopistojen taloushallinnon koodistoksi. Lausuntopyyntö koskee koodistoluonnoksen lukuja 1-7 ja 10. Lausuntopyynnön mukaan opetus- ja kulttuuriministeriö on valmistellut yhteistyössä yliopistojen kanssa yliopistojen taloushallinnon järjestämistä tukevan ja tilinpäätösraportoinnissa käytettäviä kaavoja yhdenmukaistavan luonnoksen yliopistojen taloushallinnon koodistoksi. Koodistossa todetaan määritellyn yliopistojen ja opetus- ja kulttuuriministeriön yhdessä sopimat periaatteet, joiden mukaisesti yliopistot järjestävät taloushallintonsa sekä yhtenäiset tilinpäätösraportointikäytännöt vuoden 2010 alusta lähtien.

Lausuntonaan tarkastusvirasto esittää seuraavaa:

Koodistossa esitettävien menettelyjen perustana viitataan vaihtelevasti toisaalta kirjanpitolainsäädäntöön ja toisaalta sopimuksiin, joita opetus- ja kulttuuriministeriö ja yliopistot ovat keskenään tehneet. Esim. koodiston kohdassa 5 todetaan, että opetus- ja kulttuuriministeriö ja yliopistot ovat sopineet, että yliopistot laativat rahoituslaskelman osana tilinpäätösinformaatiota. Tässä yhteydessä olisi ollut perusteltua käsitellä kirjanpitolainsäädännön velvoitteita ja ehtoja laskelman laatimisvelvoitteelle. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan koodistosta tulisi sen hyväksikäyttäjälle käydä selkeästi ilmi, perustuuko koodistossa esitetty ohjeeksi tarkoitettu menettelytapa sellaisenaan velvoittavaan kirjanpitolainsäädäntöön vai onko ohjeistettu menettely opetus- ja kulttuuriministeriön sopimuksenvaraista ohjausta.

Tarkastusviraston näkemyksen mukaan koodisto tulisi rakentaa siten, että asiakokonaisuuksittain mainittaisiin ensin kirjanpitolainsäädännön keskeiset normit sekä niiden vaikutukset ja velvoittavuus käsiteltävänä olevaan yliopiston koodistoa koskevaan asiaan. Tämän jälkeen käsiteltäisiin lainsäädännön tulkintakysymyksiä liittyen käsillä olevaan asiakokonaisuuteen sekä mahdollisia sopimuksenvaraisia kysymyksiä, joita koodistolla voitaisiin tarkentaa. Sellaisenaan velvoittavan normiston sisällön noudattamisesta ei ole tarpeen erikseen mainita sovittu.

Koodistossa on ilmoitettu määritellyn yliopistojen yhtenäiset tilinpäätösraportointikäytännöt. Kirjanpitolainsäädännön esitettäväksi velvoittamia asioita käsitellään koodistossa kuitenkin eritasoisesti; osaa käsitellään hyvinkin yksityiskohtaisesti, osaa ei lainkaan (kuten esim. kirjanpitoasetuksen edellyttämiä lukuisia liitetietoja). Tarkastusviraston näkemyksen mukaan koodiston tilinpäätöskäytäntöjä ohjaava ja yhdenmukais-

VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO

tava vaikutus olisi parempi, jos siinä käytäisiin olennaisuuden periaatteen mukaisesti läpi kaikki kirjanpitolainsäädännön tilinpäätösraportointia velvoittavat normit. Koodiston rakentamisen taustalla tulee olla se lähtökohta, että yliopistot noudattavat yliopistolain (558/2009) 61 §:n tarkoittamalla tavalla kirjanpitolakia ja kirjanpitoasetusta sellaisenaan eivätkä soveltuvin osin. Tämän tulisi käydä koodistosta nykyistä selkeämmin ilmi.

Yliopistonlain 61 §:n mukaan yliopistojen kirjanpitoon sovelletaan kirjanpitolakia (1336/1997). 61 §:n mukaan valtioneuvoston asetuksella voidaan säätää tarkemmin yliopistoihin sovellettavista tuloslaskelma- ja tasekaavoista. Koodistossa todetaan, että sekä julkisoikeudelliset yliopistot että säätiöyliopistot noudattavat tuloslaskelmassaan kirjanpitoasetuksen (1339/1997) 1 luvun 3 §:ssä esitettyä aatteellisen yhteisön ja säätiön tuloslaskelman muokattua kaavaa (ns. järjestökaava).

Jos kirjanpitoasetuksen mukaisesta tuloslaskelmakaavasta halutaan poiketa, on asiasta säädettävä yliopistolain 61 §:n mukaisesti valtioneuvoston asetuksella. Asiasta ei ole mahdollista sopia opetus- ja kulttuuriministeriön ja yliopistojen välisenä asiana koodistossa nyt tehdyllä tavalla. Koodiston mukainen tuloslaskelmakaava poikkeaa kirjanpitoasetuksen mukaisesti kaavasta mm. siten, että koodiston mukaisessa kaavassa yliopistolain 49 §:n mukainen valtionrahoitus esitetään kohdassa "varsinaisen toiminnan tuotot".

Kirjanpitoasetuksen 1 luvun 3 §:n mukaan yleisavustukset, jollaiseksi yliopistolain tarkoittama valtionrahoitus on tarkastusviraston näkemyksen mukaan tulkittava, esitetään tuloslaskelmassa erikseen omassa kohdassaan eikä se sisälly varsinaisen toiminnan tuottoihin. Koodistossa on tehty tulkinta (kohta 3.1.4.), jonka mukaan yliopistolain tarkoittama valtionrahoitus ei ole yliopiston saamaa yleisavustusta. Tulkintaa ei ole perusteltu. Jos tuloslaskelma laaditaan koodistossa esitetyn mukaisena vuodelta 2010 ilman, että kaavasta säädetään valtioneuvoston asetuksella, ei sen mukaisesti laadittu tilinpäätös anna kirjanpitolainsäädännön tarkoittamalla tavalla oikeita ja riittäviä tietoja yliopiston toiminnan tuloksesta.

Koodiston kohdassa 3.1.4 todetaan, että investointimenojen kattamiseen saatu investointiavustus esitetään omana eränään yleisavustusten ryhmässä. Koodiston mukaan avustus kirjataan lisäksi menonsiirtona investoinnin hankintamenon vähennykseksi. Koodiston mukaan investointiavustus kirjataan siis sekä tulosvaikutteisesti tuloslaskelmaan että poistopohjaa vähentävästi taseeseen hankintamenon vähennykseksi. Poistopohjan vähennykseksi kirjattava erä vähentää tulevaisuudessa kirjattavia poistoja ja on siten myös tulosvaikutteinen. Koodistossa esitetty kirjaustapa on siis tulosvaikutteinen kahteen kertaan.

Kirjanpitolautakunta on antanut 16.10.2007 yleisohjeen suunnitelman mukaisista poistoista. Yleisohjeessa on kohdassa "Avustuksella tai vapaaehtoisella varauksella katettu hankintameno" ohjeistettu kirjausmenettelyjä. Yleisohjeen mukaisten kirjausmenettelyjen lähtökohtana on kaksi vaihtoehtoa, joista toinen perustuu avustuksen kirjaamiseen hankintamenon vähennykseksi ja toinen perustuu saadun avustuksen kirjaamiseen tuloslaskelmaan tuotoiksi hyödykkeen vaikutusaikana. Yleisohjeessa ei esitetä tapaa käsitellä saatua investointiavustusta yleisavustuksena tuloslaskelmassa. Tarkastusviraston käsityksen mukaan koodiston kirjausohje saatujen investointiavustusten käsittelystä ei varmista sitä, että kirjanpitolautakunnan antamaa yleisohjetta noudate-

taan. Koodiston laatijan tulee varmistaa, että koodisto ei tältä osin ohjaa virheellisiin kirjanpitomenettelyihin ja että yleisohjeen sisältö otetaan huomioon.

Koodiston mukaisessa tuloslaskelmakaavassa on liiketoiminnan tuottoja ja kuluja koskevat kohdat sekä varsinaista toimintaa että varainhankintaa koskevassa osuudessa. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan liiketoiminnan tuottojen ja kulujen jakaminen mainittuihin osioihin ei ole koodiston mukaisilla ohjeilla yksiselitteistä. Koodistossa todetaan, että liiketoiminnan tuotot ja kulut esitetään tuloslaskelmassa siinä pääryhmässä, johon ne luonteensa perusteella parhaiten kuuluvat (varsinainen toiminta ja varainhankinta).

Koska koodiston on tarkoitus ohjata ja yhdenmukaistaa yliopistojen toimintaa ja laskentatoimintaa, olisi tässä yhteydessä ollut perusteltua määritellä näiden pääryhmien sisällöllistä eroa eri kriteerien mukaisesti yksiselitteiseksi eritellen. Nykyisellään koodiston soveltaminen luo riskin sille, että yliopistot soveltavat ja tulkitsevat koodistoa toisistaan poikkeavilla tavoilla ja yhdenmukaisuuden periaate vaarantuu. Liiketoiminnan tuottojen ja kulujen sisällön määrittely edellyttää perusteltua tulkintaa siitä, että sekä varsinainen toiminta että varainhankinta voivat molemmat ylipäätään sisältää liiketoiminnan tuotoiksi ja kuluiksi tulkittavia eriä ja että nämä ovat eriteltävissä laskentatoimen avulla.

Koodistossa mainitaan (kohta 3.1.1.), että jos liiketoiminta on varsin laajaa ja monimuotoista, voi olla perustuja syitä esittää osa liiketoiminnasta varsinaisessa toiminnassa ja osa varainhankinnassa. Tarkastusviraston käsityksen mukaan liiketoiminnan laajuus ja monimuotoisuus sinänsä eivät voi milloinkaan olla peruste esittää erää kahdessa erässä. Laskentatoimen avulla tuotettavien ja esitettävien esim. tuottoja ja kuluja koskevien tietojen jakaminen eri osioihin kuuluviksi tulee aina perustua erien sisällöllisiin eroihin ja laskentatoimen tililuokkien tulee olla laadittuja siten, että niiden käyttö on yksiselitteistä suhteessa määriteltyihin sisällöllisiin eroihin.

Koodiston tavoitteena on osaltaan ilmoitettu olevan yliopistojen yhtenäisten raportointimallien laatiminen sekä yhtenäisellä tavalla toteutettavat tuloslaskelma- ja tasekaavojen nimeämis- ja kirjauskäytännöt. Edellä tarkasteltu tuloslaskelmassa esitettävien liiketoiminnan tuottojen ja kulujen ja niiden sisältöä koskevan koodiston osa ei tarkastusviraston näkemyksen mukaan toteuta riittävällä tavalla niitä tavoitteita, mitä koodistolle on esitetty asetetun. Opetus- ja kulttuuriministeriön tulisi käydä koodisto sille asetettujen yhtenäisiä menettelyitä varmentavien tavoitteiden osalta kokonaisuudessaan läpi sekä arvioida sitä, onko ohjeistus kaikilta osin riittävän yksiselitteistä. Yksiselitteisyydellä tarkoitetaan sitä, että laskentatoimen ja laskentatoimen tilien käytön ohjauksen tulee olla ehdottoman tarkkaa siten, että yliopistokohtaisia tulkintamahdollisuuksia eri tilien käytön välillä ei ole. Jos tämä vaade ei toteudu, vaarantuu jopa koko laskentatoimen ja sen perusteella tuotettujen tilinpäätöstietojen luotettavuus.

Koodiston mukaisessa tuloslaskelmakaavassa varsinaisen toiminnan kuluina esitetään henkilöstökulut, poistot, liiketoiminnan kulut ja muut kulut. Liiketoiminnan kuluihin sisältynee henkilöstökuluja, poistoja jne. Koska kulut on eritelty osittain kululajiperusteisesti ja osittain kootusti kaikki liiketoiminnan kulut sisältävään erään kuuluviksi, vaikuttaa tämä laskelman informaatioarvoa heikentävästi.

Koodistossa viitataan (kohta 3.1.1) suunnitelman mukaisista poistoista annettuun kirjanpitolauslaskunnan antamaan yleisohjeeseen (16.10.2007). Kirjanpitolaain 5 luvun 12 §:ssä todetaan muun muassa, että yhdistys ja muu vastaava yhteisö sekä säätiö saa

poistaa pysyvien vastaavien hankintamenon niiden vaikutusaikana ilman ennalta laadittua suunnitelmaa. Koodistossa olisi perusteltua vähintään viitata mainittuun kirjanpitolain kohtaan ja linjata koodiston laatijan selkeä näkemys suunnitelman mukaisten poistojen laatimisen velvoittavuudesta ja laatimisperiaatteista yliopistoissa. Nykyisellään koodiston ohjaava vaikutus siihen, miten suunnitelman mukaiset poistot tai poistot ylipäättään yliopistoissa mahdollisesti kirjataan, ei tarkastusviraston näkemyksen mukaan ole riittävän selkeä.

Koodiston kohdassa 3.2.1 todetaan, että yliopiston tulee tapauskohtaisesti arvioida harjoittamansa liiketoiminnan luonne ja merkitys ja tämän pohjalta ratkaista liiketoiminnan esitystapa sekä esittää liiketoiminnan tulos siinä laajuudessa kuin sen on tarkoituksenmukaista. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan liiketoiminnan tulos tulee esittää aina sellaisena kun se on eikä siten kuin se on tarkoituksenmukaista.

Yliopistolain 62 §:n mukaan yliopiston harjoittaessa liiketoimintaa muutoin kuin erikseen kirjanpitovelvollisen yksikön muodossa, tätä liiketoimintaa koskevat tuloksellisuustiedot tulee esittää erikseen tuloslaskelman muodossa tilinpäätöksen liitetiedoissa toiminnoittain. Koodiston kohdassa 6.2. käsitellään velvoitetta esittää tilinpäätöksen liitetietoina liiketoimintaa koskevia tietoja. Kohdassa 6.2. todetaan, että liiketoiminta esitetään tilinpäätöksen liitetiedoissa kirjanpitoasetuksen 1 luvun 1 §:ssä säädettyä kullajikohtaista tuloslaskelmamuotoa mukaillen. Yliopistojen tilinpäätösraportointia ohjaavan vaikutuksen parantamiseksi olisi koodistossa tarkastusviraston näkemyksen mukaan tässä yhteydessä perusteltua esittää esimerkinomaisesti laskelmat myös siitä, miten yliopistolain 62 §:n tarkoittamat liiketoimintaa koskevat toiminnoittaiset tuloksellisuustiedot tulisi laatia.

Koodistossa todetaan (kohta 3), että tuloslaskelman lisäksi yliopistot laativat kirjanpitoasetuksen 1 luvun 3 §:n tarkoittaman toimintokohtaisen erittelyn varsinaisen toiminnan tuotoista ja kuluista tuloslaskelman liitetietona osana tilinpäätöstään. Menettelyä on ohjeistettu koodiston kohdassa 6.1. Toimintojen määrittelyn perustana käytetään koodistossa yliopistolain tarkoittamia yliopistojen tehtäviä. Koodistossa todetaan (kohta 6.1.3), että opetus- ja kulttuuriministeriön yliopistolain 49 §:n mukainen rahoitus yliopistoille käsitellään varsinaisen toiminnan tuottona eikä sitä jaeta toiminnoille. Tältä osin koodisto on epäselvä. Valtionrahoitus on toisaalta ilmoitettu käsiteltävän varsinaisen toiminnan tuottona, mutta sitä ei kuitenkaan ole jaettu toiminnoille, vaikka tarkoitus on esittää toimintokohtainen erittely nimenomaan varsinaisen toiminnan tuotoista ja kuluista. Toiminnoille jakamattomuutta ei ole perusteltu. Tarkastusviraston käsityksen mukaan koodistoa tulee näiltä osin selkeyttää ja varmistaa se, että kirjanpitoasetusta noudatetaan.

Yliopistolain 49 §:n mukaan yliopistoille korvataan arvonlisäverolain (1501/1993) (1501/1993) 39 §:ssä ja 40 §:ssä tarkoitettuihin koulutuspalveluihin sekä yliopistojen muuhun kuin liiketaloudelliseen tutkimukseen liittyviin hankintoihin ja toimitilavuokriin sisältyvien arvonlisäverojen osuus yliopistoille aiheutuneista kustannuksista. Mainittua arvonlisäverokompensaatiota yliopisto saa siis sellaisesta toiminnasta, joka on valtion rahoituksella tapahtuvaa yliopiston perustoimintaa. Tilanteet, joissa yliopistolle syntyy liiketoimintansa tuotoista vähennettävää arvonlisäveroverokulua, tulisi pitää laskentatoimen tukemilla ratkaisuilla selvästi erillään arvonlisäverokompensaation kohteena olevasta arvonlisäverokulusta. Kyse on yliopiston elinkeinotoimintana käsiteltävän liiketoiminnan ja julkisrahoitteisen perustoiminnan eriyttämisestä laskentatoimen keinoin. Liiketoiminnan ja perustoiminnan eriyttäminen on keskeistä sekä lii-

ketoiminnan tuloksen oikean laskemisen että valtionrahoituksen perustana oleva julkisrahoitteisen toiminnan määrittelyssä. Koska koodiston tarkoitus on tukea ja yhdenmukaistaa yliopistojen laskentamenettelyitä, tulisi arvonlisäverokompensaation perustana olevan arvonlisäverokulun ja liiketoiminnassa syntyvän vähennettävän arvonlisäverokulun eriyttämisperiaatteita käsitellä koodistossa nykyistä tarkemmin. Asiaa olisi perusteltua tarkastella laskentatoimilähtöisesti ja tilitasoisesti eriyttämismekanismia ja analysoida. Nykyinen koodisto ei tarkastusviraston näkemyksen mukaan riittävästi tue yliopistojen keinoja huolehtia yhdenmukaisista erittelyratkaisuksista.

Valtiontalouden tarkastusvirasto totesi 13.10.2008 opetusministeriölle antamassaan lausunnossa koskien luonnosta hallituksen esitykseksi uudeksi yliopistolainsäädännöksi muun muassa seuraavaa:

"Kirjanpitolaki ja sen mukaan laadittu tilinpäätös on tarkoitettu liiketoimintaa harjoittavan yksikön raportointiin ja tapahtumien rekisteröintiin. Käytännössä kaikissa eri yhteisömuotoja koskevissa erillislaeissa on tarkennettuja tilinpäätöksen sisältövaatimuksia erityisesti toimintakertomuksessa esitettävien tietojen osalta. Yliopistolaki muodostaa tässä kuitenkin poikkeuksen, sillä oikeiden ja riittävien tietojen edellyttämiä yliopiston toiminnan luonteesta johtuvia tietoja ei ole yliopistolakiluonnoksessa ole esitetty. Valtiontalouden tarkastusviraston näkemyksen mukaan tämä ei mahdollista yliopiston toiminnan luonteen ja sen rahoituksen mukaisen tilivelvollisuuden asianmukaista toteutumista. Julkinen tilinpäätös muodostaa keskeisimmän yleisen ja yhteiskunnallisen tilivelvollisuuden raportointikanavan.

Tilinpäätöksessä esitettyihin tietoihin sisältyy siten erityinen oikeellisuusvelvoite ja esitetyt tiedot ovat tilintarkastajien toimesta varmennuksen kohteena. Tästä syystä yliopistolain osalta tulisi kiinnittää erityistä huomiota tilinpäätöksen tietosisältöön. Valtiontalouden tarkastusviraston näkemyksen mukaan yliopistolakiin on muitakin yhteisömuotoja koskevien erillislakien tavoin sisällytettävä tilinpäätöksen sisältöä koskevat minimivaatimukset kirjanpitolain lisäksi. Yliopiston tilinpäätöksen tulisi sisältää keskeiset tiedot yliopiston tilikauden aikana tuottamista suoritteista, toiminnallista tehokkuutta koskevat tiedot sekä yhteiskunnallista toimintaa ja vaikuttavuutta koskevat tiedot. Tiedot voidaan esittää sekä toimintakertomuksessa että tilinpäätöksen liitetiedoissa. Niiden tulee kuitenkin olla ehdottomasti kirjattuna yhteisömuotoa koskevaan erillislakiin, jotta niiden velvoittavuus muodostuu riittävän selkeäksi."

Yliopistolakiin ei ole kirjattu velvoitetta esittää yliopistojen toimintakertomuksissa tai liitetiedoissa edellä mainittuja suoritteiden määriä, toiminnallista tehokkuutta sekä yhteiskunnallista toimintaa ja vaikuttavuutta koskevia tietoja. Koska tietojen esittämisvaatimuksia ei ole kirjattu yliopistolakiin, tulisi niiden sisällyttämisvelvoite tilinpäätökseen määrätä koodistossa yksiselitteisellä tavalla. Tarkastusviraston näkemyksen mukaan yliopistojen riittävän yhdenmukaisen tilivelvollisuuden toteutuminen edellyttää sitä, että toimintakertomuksen sisältö on ohjeistettu koodistossa, koodisto sisältää tältä osin olennaiset asiat ja koodistoa noudatetaan toimintakertomusta laadittaessa.

Tarkastusviraston käsityksen mukaan yliopistojen julkisrahoitteisen toiminnan tilivelvollisuuden toteutuminen perustuu riittävän yhdenmukaiseen toiminnallista tuloksellisuutta kuvaavaan tilinpäätösraportointiin erityisesti valtionrahoituksen käytöstä. Tuloksellisuustietojen sisällyttämisvelvoitetta toimintakertomukseen puoltaa myös se, että näin esitetyt tiedot ovat tilintarkastuksen kohteena ja niiden oikeellisuus ja riittävyys tulee varmentetuksi. Tarvetta varmentaa tuloksellisuustietojen oikeellisuus ja riittä-

vyys lisää myös se, että valtiontalouden tarkastusvirasto on useiden vuosien tilintarkastuksissa huomauttanut yliopistojen esittämien tuloksellisuustietojen luotettavuuden puutteista.

Pääjohtaja

Tuomas Pöysti

Johtava tilintarkastaja

Harri Myllyoja