
**KUNTAYHTYMÄSTÄ OSAKEYHTIÖKSI –
KIRJANPITOVAIKUTUKSET**



Ammattikorkeakoulun opinnäytetyö

Liiketalous

Visamäki, kevät 2016

Sonja Gäddala

Sonja Gäddala



VISAMÄKI

Liiketalous

Ulkoinen laskentatoimi

Tekijä	Sonja Gäddala	Vuosi 2016
Toimeksiantaja	Hämeen ammattikorkeakoulu Oy	
Työn nimi	Kuntayhtymästä osakeyhtiöksi – kirjanpito-vaikutukset	

TIIVISTELMÄ

Opinnäytetyön tarkoituksena oli tutkia sitä, miten yhtiöittäminen vaikutti Hämeen ammattikorkeakoulun kirjanpitoon. Työn tavoitteena oli selvittää miten yhtiöityminen vaikutti tilikarttoihin ja kirjausohjeisiin, sekä kirjanpito henkilöstön käytännön työhön. Työn teoriaosuudessa käsiteltiin yhtiöitymistä yleisesti ja sen vaikutusta tuloslaskelmaan ja taseeseen, sekä tilikarttoja ja kirjausohjeita yleisesti. Teorian avulla kerrottiin taustatietoja, jotta tutkimusosuus oli mahdollista ymmärtää.

Tutkimus toteutettiin kvalitatiivisena teemahaastatteluna, sen osana oli myös kvalitatiivinen vertaileva tutkimus. Tutkimuksen teemahaastattelu osuus toteutettiin keväällä 2016 ja siihen haastateltiin Hämeen ammattikorkeakoulun kirjanpitopäällikköä. Vertaileva tutkimus toteutettiin vertailemalla Hämeen ammattikorkeakoulun tilikarttoja ennen yhtiöitymistä, ja yhtiöitymisen jälkeen.

Tutkimuksessa saatiin selville, että vaikka yhtiöityminen ei aiheuttanut suuria muutoksia tilikarttoihin, niin sillä oli suuria vaikutuksia kirjanpito-henkilöstön käytännön työhön. Arvonlisäverotuskäytännöt muuttuivat huomattavasti siitä, mitä ne olivat kuntayhtymän puolella, jolloin ne aiheuttivat suuremman työmäärän yhtiöitymisen jälkeen. Yhtiöitymisen seurauksena Hämeen ammattikorkeakoulu ja Hämeen ammatti-instituutti muodostavat konsernin, jolloin konserniin liittyviä kirjauksia tuli uutena ja ne aiheuttivat lisää työtä. Tuloslaskelman huomattavimmat muutokset liittyivät siihen, miten tuet ja avustukset tulee ilmoittaa kirjanpidossa. Toimintokohtainen tuloslaskelma myös lisäsi työmäärää huomattavasti.

Avainsanat Vertaileva tutkimus, teemahaastattelu, kirjanpito, yhtiöittäminen, ammattikorkeakoulu

Sivut 56 s. + liitteet 5s.

Author	Sonja Gäddala	Year 2016
Commissioned by	HAMK University of Applied Sciences	
Subject of Bachelor's thesis	From a Federation of Municipalities to a Limited Company – Effect on Accounting	

ABSTRACT

The purpose of this thesis was to study how incorporation affected the accounting of HAMK University of Applied Sciences. The aim was to find out how incorporation affected account schemes, income statements and balance sheets, but also the effect on the work of the accounting personnel. In the theoretical frame of reference, incorporation was discussed generally and how it affected account schemes, income statements and balance sheets. The different theories were used to give background information for the study.

The empirical study was conducted in the spring of 2016 as qualitative inquiry in the form of a theme interview and as a contrastive study. The theme interview contained the interview of the controller of the accounting unit at HAMK University of Applied Sciences. The contrastive study was done by comparing the account schemes before and after the incorporation.

It was concluded that while the incorporation didn't cause major effects on the account schemes, it had major effect on the work amount of the personnel. The value added tax practice changed drastically after the incorporation, which lead to increased amount of work for the personnel. After the incorporation HAMK University of Applied Sciences and Häme Vocational Institute formed a concern, which added to the work amount significantly. The most significant effect of the incorporation on the income statements was how subsidies and grants should be presented in accounting. Another effect of incorporation was the use of functional income statement, which added to the work load.

Keywords Qualitative research, theme interview, accounting, incorporation, University of Applied Sciences

Pages 56 p. + appendices 5p.

SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	1
1.1	Opinnäytetyön tavoitteet ja tarkoitus	1
1.2	Opinnäytetyön rakenne ja menetelmät	2
2	KUNTAYHTYMÄN YHTIÖITTÄMINEN	7
2.1	Eroavaisuudet kuntayhtymän ja osakeyhtiön tuloslaskelmissa.....	8
2.2	Eroavaisuudet kuntayhtymän ja osakeyhtiön taseissa.....	19
2.2.1	Taseen vastaavaa puoli	20
2.2.2	Taseen vastattavaa puoli	27
3	TILIKARTTA	33
4	ARVONLISÄVEROTUS.....	36
5	KIRJAUSOHJEET	39
6	VERTAILEVA TUTKIMUS JA TEEMAHAASTATTELU	41
6.1	Vertaileva tutkimus eroista tilikartoissa ja kirjausohjeissa	41
6.2	Teemahaastattelu keskeisimmistä muutoksista	48
7	JOHTOPÄÄTÖKSET	54
	LÄHTEET	57
Liite 1	Kuntayhtymän tuloslaskelmakaava	
Liite 2	Osakeyhtiön tuloslaskelmakaava	
Liite 3	Osakeyhtiön tasekaava	
Liite 4	Kuntayhtymän tasemalli	
Liite 5	Teemahaastattelurunko	

1 JOHDANTO

Opinnäytetyön toimeksiantajana toimii Hämeen ammattikorkeakoulu Oy, jonka kirjanpito yksikölle tämä opinnäytetyö on tehty. Hämeen ammattikorkeakoulu ja Hämeen ammatti-instituutti muodostavat keskenään konsernin. Opinnäytetyön tarkoituksena oli tuottaa uutta tietoa kuntayhtymästä osakeyhtiöön siirtymisestä erityisesti kirjanpidon näkökulmasta. Tutkimukseen vaikutti olennaisesti se, minkälaisen tutkimuskysymysten kautta sitä alettiin tarkastella. Tässä opinnäytetyössä on kolme päätutkimuskysymystä, joilla on omat alakysymyksensä.

Tämän työn ensimmäinen pääkysymys ja siihen liittyvät alakysymykset ovat:

- Mitä asioita tulee huomioida kuntayhtymänä toimivan ammattikorkeakoulun yhtiöittämisessä?
- Miten tuloslaskelmat eroavat kuntayhtymän ja osakeyhtiön välillä?
- Miten kuntayhtymien ja osakeyhtiöiden taseet eroavat toisistaan?

Ensimmäinen pääkysymys lähinnä tuotti taustatietoa tutkimukselle, jotta lukijan olisi helpompaa ymmärtää, mitä myöhemmissä osissa tapahtui. Sen vastaukset tuottivat vaadittavia taustatietoja tutkimuksen ymmärtämiselle.

Toinen pääkysymys ja siihen liittyvä alakysymys on:

- Miten kuntayhtymän ja osakeyhtiön tilikartat eroavat toisistaan? joka johti alakysymykseen:
- Miten arvonlisäverotuksen säännökset näkyvät tilikartoissa?

Tilikartat olivat varsinaisen tutkimuksen kohteena, mutta niistä oli välttämätöntä saada taustatietoa, sillä oli hyvä tietää ns. lähtötilanne. Arvonlisäverotuksen vaikutus tilikarttoihin kuului myös osaksi tutkimusta.

Kolmas pääkysymys oli:

- Miten kirjausohjeet muuttuvat, kun siirrytään kuntayhtymästä osakeyhtiöksi?

Kirjausohjeet olivat ohjeita siitä, miten tilikarttaa ja eri tilejä tulisi tulkita ja täyttää, jolloin ne olivat olennainen osa tutkimusta. Kirjausohjeiden oli tarkoitus johdonmukaistaa eri henkilöiden toimintaa, jotka käyttivät tilikarttaa ja kirjasivat tileille erilaisia liiketoimia ja menoja.

1.1 Opinnäytetyön tavoitteet ja tarkoitus

Tavoitteena oli tutkia, miten kuntayhtymän yhtiöittäminen vaikutti tilikarttoihin ja kirjausohjeisiin. Tarkoituksena oli ottaa selvälle, millaiset erot niillä oli verrattuna aiempaan, eli kuntayhtymän tilikarttoihin ja kirjausohjeisiin. Vertailussa oli myös tarkoitus pohtia, miten muutokset vaikuttivat arvonlisäveroon ja sen kirjaamiseen liittyviin käytäntöihin. Työhön sisältyi pienimuotoinen teemahaastattelu, jotta saatiin tietoa muutosten vaikutuksista arvonlisäveroon ja sen kirjaamiseen käytäntöihin.

Oli olennaista tutkia ja verrata yhtiöittämisen aiheuttamia eroja tilikartoisissa ja kirjausohjeissa keskenään, sillä aiheesta ei ollut kovinkaan monia tutkimuksia entuudestaan. Esimerkiksi löytyi Ruippon opinnäytetyö, jossa käsiteltiin ammattikorkeakoulujen yhtiöittämistä, mutta sitä tarkasteltiin toimintalaskennan kannalta. Tutkimuksen painotus oli toisessa suunnassa, jolloin se ei oikeastaan käsitellyt paljoakaan tilikarttoja tai kirjausohjeita. Muita ammattikorkeakoulujen yhtiöittämistä käsitteleviä opinnäytetöitä olivat muun muassa Myyrin opinnäytetyö vuodelta 2012. Työssään Myyry käsitteli Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulun yhtiöittämistä henkilöstön näkökulmasta. Myös Leppälän opinnäytetyössä viitattiin ammattikorkeakoulun yhtiöittämiseen, mutta Leppälän työssä käytiin lähinnä läpi yhtiöittämisen ja muiden uudistusten aiheuttamia muutoksia ammattikorkeakoulujen kirjastotoimintaan. Kriikkulan opinnäytetyössä käsiteltiin ammattikorkeakoulu-uudistusta osakeyhtiön näkökulmasta. Kriikkulan työn tarkoituksena oli selvittää onko osakeyhtiöityminen perusteltu osakeyhtiöhallituksen näkökulmasta. (Ruippo 2015; Myyry 2012; Leppälä 2014; Kriikkula 2013.)

Koska aiempaa tutkimusta ammattikorkeakoulun yhtiöittämisen vaikutuksesta kirjanpitoon ei löydetty, tämä tutkimus saattaa tuottaa uutta tietoa. Ammattikorkeakoulujen yhtiöittämisestä löydettiin opinnäytetöitä, mutta ne eivät kosketa kirjanpitoa, markkinointia tai edes rahoitusta kovinkaan läheisesti. Kun tämä tutkimus aloitettiin, muista opinnäytetöistä tuli huonoja vertailun kohteita.

1.2 Opinnäytetyön rakenne ja menetelmät

Opinnäytetyön rakenteessa noudatettiin Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:n ohjeistusta opinnäytetyön rakenteesta. Työssä edettiin loogisessa järjestyksessä, ja ensiksi esiteltiin taustatiedot ja vasta sitten siirryttiin varsinaiseen tutkimukseen. Johtopäätöksiä tehtiin tutkimuksesta, jotta nähtiin, että siitä oli oikeasti saatu tuloksia.

Tutkimusmenetelmiä oli kahdenlaisia kvalitatiivinen ja kvantitatiivinen tutkimusmenetelmä. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa tehtiin johtopäätöksiä aiempien johtopäätösten ja teorioiden avulla. Kvantitatiivisessa tutkimuksessa haluttiin saada määrällisiä ja numeerisia tuloksia, joiden tulee olla tilastollisesti käsiteltävissä muodossa. Kun kvantitatiivisen tutkimuksen tulokset ovat tilastollisessa muodossa, tulee niistä tehdä tilastollinen analyysi, jossa tuloksia kuvaillaan prosenttitaulukoiden avulla ja tuloksia testataan, jotta tiedetään ovatko ne tilastollisesti merkittäviä. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa puolestaan aineisto kootaan luonnollisissa ja todellisissa tilanteissa. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa tarkkailtiin ihmisiä, ja sen pääpaino on tutkijan havainnoissa ja keskusteluissa tutkittavien kanssa, ei mittausvälineiden avulla hankituissa tiedoissa. Kuitenkin erilaisia lomakkeita ja testejä voitiin käyttää kvalitatiivisen tutkimuksen apuvälineinä. Kvalitatiivinen tutkimus käytti induktiivista analyysia. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyrittiin löytämään aineistosta odottamattomia seikkoja ja tutkimuksen tärkeimpiä tuloksia ei määrää tutkija, vaan vastaajien antamat vastaukset. (Hirsjärvi, Remes ja Sajavaara 2009, 140, 164.)

Edellä mainittujen tutkimusmenetelmien perusteella, oli tässä opinnäyte-työssä kyseessä kvalitatiivinen tutkimus. Kyseessä oli kvalitatiivinen tutkimus, sillä siinä käsiteltiin tekstimuotoista aineistoa. Kyseessä ei voitu olla määrällisestä tutkimuksesta, koska siitä ei voitu tehdä tilastollista analyysiä, sillä tutkimuksessa ei tuotettu numeerisia tai määrällisiä tuloksia.

Koska kyseessä on kvalitatiivinen tutkimus, on hyvä keskittyä siihen hie-man tarkemmin. Laadullisessa tutkimuksessa käytetään induktiota. Induktiossa aletaan käytännöllä ja se perustuu yksittäistapauksiin. Induktiossa tavoitteena on, että ymmärretään ilmiötä. Kun ilmiö ymmärretään, voidaan siitä tehdä yleistys eli teoria. Teoriaan pohjautuvassa tarkastelussa tulee yleistys viedä käytäntöön ja sen pätevyys on testattava. Kvalitatiivisen tutkimuksen tavoitteena on ymmärtää tai vaikuttaa ilmiöön. Laadullisessa tutkimuksessa pohdittiin, mistä on kyse. Vaikutusta ei ole, jos ei tiedetty mihin vaikutetaan tai miten ilmiö toimii. Laadullinen tutkimus ei ole oikein suoritettu, jos se ei tuota ymmärrystä tutkijassa ja lukijassa. (Kananen 2015, 67–73.)

Tutkimuksissa on tärkeää, että tutkimusote ja tutkimusmenetelmät tavoittavat tutkimuskohteen. Laadullisessa tutkimuksessa on tärkeää, että valitaan osuva menetelmä. Osuvuudella tarkoitetaan, että tutkimusongelma ratkeaa käytetyn menetelmän avulla. Tutkimusmenetelmän tulee olla tutkimusongelmalähtöinen. Jos tutkittavasta ilmiöstä on hyvin vähän tietoa, todennäköisesti pärjätään pelkällä laadullisella tutkimuksella. Ilmiö josta on paljon aiempia tutkimuksia, saattaa vaatia myös määrällistä tutkimusta laadullisen lisäksi. (Kananen 2015, 67–73.)

Laadullinen tutkimus soveltuu parhaiten sellaisten ilmiöiden, tutkimiseen, joista halutaan saada syvälinen näkemys, halutaan saada hyvä kuvaus ilmiöstä tai ilmiöstä ei ole tietoa, teorioita tai tutkimuksia. Kun ilmiötä ymmärretään, voidaan kehittää erilaisia teorioita, hypoteeseja tai oletuksia ilmiön toiminnasta. Kvalitatiivinen tutkimus on joustavaa ja siinä annetaan paljon erilaisia mahdollisuuksia tutkimusmenetelmien suhteen. Laadulliset tutkimukset eivät myöskään usein ajaudu ohitse tutkittavasta ilmiöstä, mikä on mahdollista määrällisessä tutkimuksessa, jos tutkimus on suunnattu väärin. Laadullisen tutkimuksen mahdollisena ongelmana voidaan pitää sen liiallista joustavuutta. Kvalitatiivisen tutkimuksen haasteisiin kuuluvat myös sellaiset tekijät kuten kerätyn aineiston suuri määrä, valintojen ja väitteiden perusteleminen, ongelmat liittyen tutkimuksen luotettavuuden varmistamiseen, tulkintaohjeiden puute ja työn tekemisen hitaus aineistomäärien takia. (Kananen 2015, 67–73.)

Laadullisessa tutkimuksessa on tärkeintä se, että aineistoa ymmärretään ja valittu tutkimusmenetelmä johdetaan tutkimusongelman ratkaisuun. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa yleensä tuotetaan hyvinkin laajoja aineistoja. Esimerkiksi erilaisten haastattelujen vastaukset, etenkin kun haastatteluita on tehtävä paljon riittävän tiedon saamiseksi tai kun käytetään avoimia kysymyksiä aineistonkeruuvaiheessa.

Tämä työ sisältää vertailevan laadullisen tutkimuksen, jossa tarkastellaan eroja kuntayhtymän ja osakeyhtiön välillä tilikartoissa ja kirjausohjeissa. Työ myös sisältää teemahaastattelun liittyen ammattikorkeakoulun yhtiöittämisen aiheuttamiin muutoksiin kirjanpidollisesti. Haastattelussa keskityttiin erityisesti tilikarttoihin ja kirjausohjeisiin, mutta myös tilinpäätösraportteihin, ja kuinka niiden muutokset vaikuttivat tapoihin toimia.

Teemahaastattelussa tarkoituksena on, että saatiin selville, mitä siihen haastatellut henkilöt ajattelevat käsitellyistä teemoista. Teemahaastattelu oli yksinkertainen toteuttaa, sillä siinä haastattelija ja haastateltava keskustelivat tutkimuksen teemoista, joiden vastauksien pohjalta tehtiin analyysi ja johtopäätös. Teemahaastattelusta tehtiin vapaamuotoinen haastattelu, joka vaikutti enemmän normaalilta keskustelulta. Kyseisestä syystä oli suositeltavaa, että haastattelija yritti luoda yhteyden haastateltavan kanssa. Kuitenkin haastattelijan tuli huomioida, että aivan kaikesta ei kannata avautua haastateltavan kanssa, vaan tulee huolehtia omasta yksityisyydestä. Monissa tutkimuksissa oli ongelmana se, että haastateltavia saatiin hankalasti suostumaan osallistumaan tutkimukseen. Suostuttelu ei saisi olla liian hyökkäävää, eikä lahjontaan tulisi turvautua. Haastatteluihin suostumisen päämotivaationa oli usein se, että haluttiin tuoda omat mielipiteet julki, mikä voi joissakin tutkimuksissa vaikuttaa laajaltikin. Muita haastatteluihin suostumisen motivaatioita oli yleensä se, että omat mielipiteet koettiin tärkeiksi, joko sen takia, että haastateltava oli itsekeskeinen tai koska tämä uskoo vastaustensa auttavan muita tulevaisuudessa. Kolmantena motivaation lähteenä ovat aiemmat hyvät kokemukset haastatteluista, jolloin kynnys osallistua ei ole liian korkealla. (Eskola & Vastamäki 2015, 27–29.)

Teemahaastattelun tarkoituksena oli, että haastattelua tehtäessä teemat oli jo määritelty, sen tarkoituksena oli, että kysymykset eivät ole liian tarkkoja. Teemahaastattelussa ei ole väliä missä järjestyksessä eri teemat esitettiin haastattelutilanteessa. Voitiin saada hyvinkin eri laajuisia vastauksia eri teemoista, eri haastateltavilta. Samoista teemoista voitiin toisilta haastateltavilta saada hyvinkin pitkiä vastauksia, kun toiset eivät osanneet vastata siihen mitenkään tai hyvin suppeasti. Haastattelijalla tulisi olla vain tukilista eri teemoista, joista tämä kysyy. (Eskola & Vastamäki 2015, 29–30.)

Mitä tahansa haastattelua tehdessä haastattelun paikan valinta oli tärkeää, sillä haastattelu oli vuorovaikutustilanne. Haastattelu suositellaan suoritettavaksi rauhallisessa paikassa, jossa ei ole asioita, jotka häiritsevät haastattelijan tai haastateltavan keskittymistä. Haastattelupaikan valinnassa tulisi huomioida haastateltavan viihtyvyys erityisesti, esimerkiksi liian muodolliset tai viralliset tilat aiheuttavat epävarmuutta haastateltavassa. Neutraalin tilan löytäminen haastattelua varten voi olla joissain tilanteissa vaikeaa, sillä haastateltavan kotona voi olla erilaisia häiriötekijöitä, mutta esimerkiksi haastattelijan toimistossa tai muussa tutussa tilassa, voi olla haastateltavasta epämieluisaa, jolloin tämä ei välttämättä avaudu haastattelun teemoista. Jos haastattelun tila valittiin huonosti, luotiin etäisyyttä haastattelijan ja haastateltavan välille, jolloin syvällisten tulosten saamista voitiin vaikeuttaa. Vaikka haastattelu oli keskustelunomainen, tulisi haas-

tattelijan pysyä ulkopuolisena ja neutraalina. (Eskola & Vastamäki 2015, 30–31.)

Teemahaastattelussa haasteena oli se, että haastattelijalla ja haastateltavalla oli omat ennakkoluulonsa, jotka todennäköisesti ovat erilaiset toisistaan. Haastattelijalla ei pysty etukäteen arvioimaan kuinka hyvin haastattelussa saatiin tietoa haastateltavalta tai toimivatko heidän persoonallisuutensa keskenään, jolloin tuloksissa voitiin jäädä vajavaisiksi. Haastattelijan oli pohdittava etukäteen sitä, kuinka muodollisesti tämän tulee puhutella haastateltavaa, minkälaista kieltä haastattelussa tulisi käyttää, miten haastattelua varten tulisi pukeutua ja miten haastattelun teemat tulisi ilmaista haastateltavalle. Teemahaastattelun keskustelunomaisen muodon takia voi tulla kyseeseen vapaamuotoinen normaali keskustelun aloitus, jotta haastateltava ei jännittäisi tilannetta niin paljoa. Keskustelua voi tuoda myös keskellä haastattelua, jos tuntuu, että teemassa ei päästä eteenpäin. Teemahaastattelun haasteista yksi on se, että haastateltava voi sanoa sen mitä luulee haastattelijan haluavan kuulla. Toisena haasteena on myös se, että pitää saada haastateltava tuntemaan itsensä tasa-arvoiseksi haastattelutilanteessa sen sijaan, että haastateltava tuntee olonsa tyhmäksi haastattelijan puhuttelutavan takia. (Eskola & Vastamäki 2015, 32–35.)

Teemahaastattelun teemat tulee olla mietittynä etukäteen. Etukäteen miettiminen pitää huolen siitä, että teemat vastaavat tutkimusongelmaan ja perustuvat kirjallisiin lähteisiin ja aiempiin teorioihin. Liian hätäisesti suunnitelluissa teemoissa on vaarana se, että ne perustuvat tutkijan omiin ennakkoluuloihin, etenkin jos tutkija ei ole kerinnyt perehtymään aiheeseen perusteellisesti. Hätäisesti valituissa teemoissa on myös se riski, että niiden tuloksia ei pystytä helposti analysoimaan ja niille ei löydy tietoperustaa, jonka avulla niitä voisi tulkita. Kirjallisuuden pohjalta suunnitellut teemat perustuvat lähinnä aiempiin tutkimuksiin ja muuhun kirjalliseen materiaaliin ja niiden erilaisiin yhdistelmiin. Teoriapohjasta on helppo johtaa teemoja haastatteluun. Teemojen tulee olla olennaisia tutkimusongelman kannalta. Hyvän teemahaastattelun teemat perustuvat useampaan erilaiseen tapaan keksiä teemoja. (Eskola & Vastamäki 2015, 35–38.)

Varsinaisessa haastattelussa tulisi olla mahdollisimman vähän kirjallisessa muodossa olevia kysymyksiä, jotta haastattelijan ja haastateltavan vuorovaikutus ei kärsi. Haastattelijalla voi mieltä tarvittavia kysymyksiä teemoista, mutta sujuvissa haastatteluissa haastattelijan rooli on lähinnä ohjata haastattelua oikeisiin teemoihin ja pitää huoli siitä, että se ei ajaudu sivuun teemoista. Parhaassa tapauksessa haastattelijalla on mukanaan vain lista tai ajatuskartta, jossa on haastattelun teemat ja sitä käytetään vain sen seuraamiseen, että kaikista teemoista saadaan vastauksia. (Eskola & Vastamäki 2015, 35–38.)

Teemahaastattelussa voidaan katsoa olevan kolme eri tasoa, ylin taso, jossa ovat laajat teemat, joihin haastattelussa haetaan vastausta, toisessa tasossa ovat apukysymykset joilla voidaan tarvittaessa tarkentaa teeman sisältöä ja haastattelutilanteessa muistetaan kysyä tarvittavista asioista ja kolmas taso jolla ovat vielä enemmän tarkentavat kysymykset, jos apukysymyksetkään eivät vastanneet kaikkiin teemoihin. Kun haastattelijalla on

valmistautunut, sujuu haastattelu paremmin ja on helpompaa ohjata haastateltava takaisin aiheeseen. Haastattelijan on myös varauduttava siihen, että kaikki haastateltavat eivät osaa vastata kaikkiin teemoihin, jolloin on hyvä luopua aiheesta, sen sijaan että yrittää pakottaa haastateltavan vastaamaan siihen. Teemoista tulee osata luopua myös senkin takia, että analyysivaiheessa kaikista teemoista ei välttämättä ole saatavissa tarpeeksi tietoa analyysia varten. (Eskola & Vastamäki 2015, 35–38.)

Teemahaastattelun tuloksista tehdään lopussa analyysi. Analyysejä voi tehdä haastattelujen välissä, mutta se ei ole kaikkiin teemoihin tai kaikille tutkijoille sopiva menetelmä. Koska teemahaastattelut ovat usein nauhoitteita pitää ne ensin kirjoittaa puhtaaksi, puhtaaksi kirjoittamisvaiheessa pitää päättää kuinka tarkasti se toteutetaan. Esimerkiksi jotkin analyysitavat vaativat niin tarkkoja puhtaaksikirjoituksia, että niihin on merkittävä painotukset ja tauot. Usein puhtaaksikirjoituksen ei tarvitse olla niin äärimmäisen tarkkaa, mutta siinä tulee silti pohtia pitääkö erilaiset äännähdykset huomioida, vai ovatko nekin liiallinen yksityiskohta. Puhtaaksikirjoittaminen on teemahaastattelun analysoinnin aikaa vievin vaihe. Puhtaaksikirjoituksen jälkeen tulee valita analyysimenetelmä. Teemahaastattelun analyysimenetelmissä on paljon vaihtelua, sillä tuloksista saadaan analyysi aikaiseksi, kun ne luetaan läpi riittävän huolellisesti, riittävän monta kertaa. Teemahaastattelu voidaan myös analysoida systemaattisemmin, jolloin aineisto voidaan koodata ja käsitellä analyysiohjelman avulla. Yleensä teemahaastattelun analysointi vaiheessa valitaan joko teemoittelu tai tyypittely. Teemoittelulla tarkoitetaan aineiston järjestämistä teemojen mukaan, jonka jälkeen se pelkistetään. Tyypittelyn avulla tehdään tyyppi konstruointi aineistosta. Teemahaastattelun aineistoa voidaan analysoida teema kerrallaan, se yleensä toteutetaan valitsemalla jokin vastauksista, jota verrataan muihin saman teeman vastauksiin. Teemahaastattelun vahvuutena on se, että aineistosta on helppo siirtyä analyysivaiheeseen. (Eskola & Vastamäki 2015, 42–43.)

2 KUNTAYHTYMÄN YHTIÖITTÄMINEN

Ammattikorkeakoulujen yhtiöittämisessä on taustalla Opetus- ja kulttuuriministeriön tekemät uudistukset. Uudistukset porrastettiin, jotta ne eivät tapahtuisi kaikki samaan aikaan. Uudistuksia tehtiin vuosien 2011–2014 välillä. Yhdessä nämä uudistukset vaikuttivat siihen, että monet ammattikorkeakoulut yhtiöityivät ja muuttuivat osakeyhtiöiksi, HAMK mukaan lukien. (Opetus- ja kulttuuriministeriö n.d.)

Uudistukset koskivat erityisesti ammattikorkeakoulujen rahoitusta ja hallintoa, joita sääteleviä lakeja uudistettiin. Valtiosta tuli ammattikorkeakoulujen rahoittaja, kuntien sijaan. Ammattikorkeakouluista tehtiin itsenäiset oikeushenkilöt uudistusten myötä. Uudistuksilla pyrittiin parantamaan koulutuksen laatua ja tuloksellisuutta. Tarjottavat koulutukset myös uudistettiin vastaamaan paremmin työelämän tarpeisiin. (Opetus- ja kulttuuriministeriö, 2014.)

Kaikkien ammattikorkeakoulujen toimiluvat päättyivät 1.1.2014, kyseisestä syystä ne joutuivat hakemaan uusia toimilupia. Uudet toimiluvat myönnettiin koulutuksen laadun, vaikuttavuuden ja tehokkuuden perusteella. Uudistukset myös vaikuttivat tarjottuihin koulutuksiin siten, että Opetus- ja kulttuuriministeriön sijaan, koulutuksista määrätään toimiluvissa. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012b.)

Edellä mainitut seikat johtivat siihen, että ammattikorkeakoulut muuttuivat osakeyhtiöiksi, eli yhtiöityivät. Koska kuntayhtymän ja osakeyhtiön toiminnassa on eroavaisuuksia, joutuvat ammattikorkeakoulut vaihtamaan toimintatapojaan, erityisesti liittyen hallintoon, kirjanpitoon ja verotukseen. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012b.)

Jäsenkunnat luovuttavat apporttiomaisuutta osakkeita vastaan. Kyseessä on todennäköisimmin apporttiomaisuus ja siihen erityisesti sisältyvät erilaiset rakennukset ja muut tilat. Tästä syystä osakeyhtiöinä aloittavat ammattikorkeakoulut eivät aloita tyhjästä, sillä heillä on jo olemassa toimintarutiineja ja vaikutukset koskevat lähinnä henkilökuntaa, eivät niinkään opiskelijoita. (Opetus- ja kulttuuriministeriö 2012a.)

Opetus- ja kulttuuriministeriö (2012a) julkaisi ammattikorkeakoulu-uudistukseen liittyviä valmisteluaineistoja, jossa määrätään kuntien arvonlisäverotukseen liittyvistä kompensatiosta kuntayhtymien purkamisen jälkeen. Kunnat saivat arvonlisäverojen palautuksia kuntayhtyminä toimivien ammattikorkeakoulujen kiinteistöistä. Kuntien myydessä kiinteistöjä tai ottaessa niitä uusiin käyttötarkoituksiin, joutuvat kunnat maksamaan takaisin arvonlisäverojen palautuksia, joita kunnat aiemmin saivat koulutus toimintaan käytetyistä rakennuksista. Arvonlisäverojen palautusten takaisin maksua korvataan yksikköhinnan korotuksen avulla. Lain opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 32§ 2 momentin mukaan yksityisen ammatillisen koulutuksen järjestäjien yksikköhintoja voidaan korottaa kuntien tai kuntayhtymien toimesta. Yksikköhintojen korotus voidaan tehdä siinä tapauksessa, että kunnat tai kuntayhtymät luovuttavat kiinteistöä tai käyttöomaisuutta opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksen lain tarkoittaman mu-

kaista liiketoimintaa harjoittaville yksityiselle yhtiöille tai säätiöille. Yksikköhinnan korotus kerrotaan rahoituksen määrittämisessä käytetyllä opiskelijamäärällä, mutta se ei saa ylittää luovutuksiin liittyvien arvonlisäverojen määrää. Menetyksen kompensointia pidetään tarkoituksen mukaisena, kun kiinteistöjen luovuttaminen liittyy korkeakoulujen uudistusten aiheuttamiin järjestelyihin. Kiinteistöjen luovuttamisella tarkoitetaan sitä, kun kunta luovuttaa yhtiöittämisen seurauksena osakeyhtiöksi muutetuvalle ammattikorkeakoululle kiinteistöjä tai muuta käyttöomaisuutta apporttia vastaan. Käyttöomaisuuden luovutuksessa vastaavassa tilanteessa ei ole kyse kuntapalautuksesta ja sen takaisin maksusta, jolloin käyttöomaisuuden luovutus katsotaan normaaliksi omaisuuden myynniksi. Normaalista omaisuuden myynnistä tulee maksaa (23 % ennen vuoden 2013 alkua ja 24 % vuoden 2013 alusta alkaen) arvonlisäveroa. Jos irtaimen omaisuuden omistus säilyy kunnilla ja he antavat omaisuuden vastikkeetta käyttöön osakeyhtiömuotoiselle ammattikorkeakoululle, kunnan oikeus arvonlisäpalautuksiin säilyy.

2.1 Eroavaisuudet kuntayhtymän ja osakeyhtiön tuloslaskelmissa

Kuntayhtymien ja osakeyhtiöiden tuloslaskelmien välillä on huomattavia eroavaisuuksia. Kyseisestä syystä yritystoiminta muuttuu huomattavasti, kun siirrytään kuntayhtymästä osakeyhtiöksi. Tuloslaskelma ja sen oikein tekeminen on välttämätöntä tilinpäätöstä varten, jolloin yhtiömuodon vaihdoksen jälkeen on huomioitava eroavaisuudet yhtiömuotojen välillä.

Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto (2014) näyttää miten tuloslaskelmasta nähdään tilikauden voiton tai tappion synty. Tuloslaskelmassa esitetään yrityksen liiketoiminnan tuotot ja kulut, tuotoista vähennetään kulut, jolloin saadaan tulokseksi liikevoitto tai liiketappio. Varastojen muutokset ja poistot sisältyvät liiketoiminnan tuottoihin ja kuluihin. Liiketoiminnan tuottojen ja kulujen jälkeen on tuloslaskelmassa esitettävä rahoitustuotot ja -kulut, kuten korot ja arvonalentumiset. Niiden perusteella lasketaan voitto tai tappio ennen satunnaisia eräiä. Sen jälkeen lasketaan satunnaiset erät, joiden jälkeen saadaan voitto tai tappio ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja. Viimeiseksi tuloslaskelmaan lisätään tuotot ja kulut, jotka aiheutuivat tilinpäätössiirroista, kuten poistoerosta, vapaaehtoisista varauksista ja tuloveroista. Niiden jälkeen saadaan varsinainen tilikauden voitto tai tappio.

Edellisessä kappaleessa mainitut erät sisältyvät lähes kaikkien kirjanpito-velvollisten yritysten tai yhteisöjen tuloslaskelmiin. Joillakin pienemmillä yrityksillä ja yhteisöillä on oikeus käyttää lyhennettyjä versioita tuloslaskelmasta. Sillä heillä ei ole liiketoimia, joilla täyttää kaikkia kohtia. Tuloslaskelman välisummat voivat olla voitollisia tai tappiollisia.

Kuntayhtymässä tuloslaskelman tarkoituksena on näyttää riittääkö tulorahoitus, joka kertyy tuottoina, kattamaan palveluiden järjestämisestä aiheutuneet kulut. Tuloslaskelman tulee palvella sekä kuntayhtymän että sen sidosryhmien tarvetta seurata rahoitusta ja pitää heidät ajan tasalla talouden tilasta. Kuntayhtymän tuloslaskelmassa toiminnan tuotot ja kulut ryhmitel-

lään tuotto- ja kululajeittain. Tuloslaskelman on noudatettava kuntayhtymille suositeltavaa mallia. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011, 5.)

Kuntayhtymän tuloslaskelman kaava poikkeaa hieman perusmallista, jota käytetään osakeyhtiöissä. Erot johtuvat lähinnä siitä, että eri yhtiömuodot vaativat hieman erilaisia tietoja. Osakeyhtiöt käyttävät perusmallia, jota yleisesti käytetään kaikissa suuremmissa kirjanpitovelvollisissa yrityksissä, yhtiöissä ja säätiöissä (ks. Liitteet 1 ja 2).

Tuloslaskelma aloitetaan osakeyhtiömuotoisessa ammattikorkeakoulussa lisäämällä liikevaihtoon kaikki muut tuotot, jotka syntyvät liiketoiminnasta. Liikevaihdolla tarkoitetaan myyntituloja, joista on vähennetty myynnin oikaisu- ja siirtoerät, kuten arvonalisävero ja annetut alennukset. Liikevaihtoon kuuluu vain myynti, joka on tarkoitettu tuottamaan voittoa ja on yhtiöjärjestyksessä esitetyn toiminnan mukaista. Yhtiöjärjestyksessä esitetyn toiminnan mukaista liikevaihtoa on tavaroiden ja palvelujen myyntituotto, etenkin koulutus-, konsultointi- ja tutkimuspalvelut, mutta myös opetuksenyhteydessä tuotettujen tuotteiden ja palveluiden tuotot sisältyvät osakeyhtiömuotoisen ammattikorkeakoulun liikevaihtoon. Liikevaihto sisältää myös opetus- ja kulttuuriministeriön ammattikorkeakouluille osoittaman perusrahoituksen ja strategiarahoituksen. Liikevaihtoon kuuluvat lisäksi kohdennetut valtionavustukset, EU:n ja muiden yhteisöjen kuten Tekesin hankerahoitukset ja kuntien avustukset. Liiketoiminnan muita tuottoja kutsutaan osakeyhtiömuotoisten ammattikorkeakoulujen tuloslaskelmissa toiminnan muiksi tuotoiksi. Toiminnan muita tuottoja ovat kaikki tavanomaiset ja säännölliset tuotot, jotka eivät kuulu varsinaiseen liiketoimintaan. Siihen sisältyvät usein vuokratuotot ja pysyvien vastaavien myyntivoitot sekä erilaiset vakuutuskorvaukset, tutkimuslaitteiden käyttökustannukset ja varainhankinta. Jos yrityksen liiketoiminnan takia aiheutuu valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutoksia tai valmistetaan tuotteita omaan käyttöön, lasketaan ne myös mukaan tuottoihin. (Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 11.)

Kuntayhtymän tuloslaskelmassa puhutaan toimintatuotoista, kun käsitellään sen tuottoja. Toimintatuottoihin sisältyvät myyntituotot, maksutuotot, tuet ja avustukset, sekä muut toimintatuotot. Myynti- ja maksutuotot ovat kuntayhtymän saamia vastikkeita ulkopuolisille myymistään omista suoritteistaan. Ne kirjataan suoriteperusteisesti tuotoksi sille tilikaudelle, jonka aikana ne on luovutettu. Myyntituotoilla tarkoitetaan tavaroita ja palveluita, jotka myydään hinnoilla, jotka kattavat niistä aiheutuvat kulut. Myyntituottoihin sisältyvät myös liittymismaksut, joita ei palauteta, sekä kuntayhtymän luovuttamat suoritteet jäsen- tai muun kunnan asukkaalle, jotka jäsenkunnat korvaavat. Maksutuotoilla puolestaan tarkoitetaan sellaisia tavaroita ja palveluita, joiden myyminen ei kata niistä aiheutuvia kuluja. Maksutuottoihin voivat esimerkiksi sisältyä kurssimaksut. Myynti- ja maksutuotoista on vähennettävä oikaisuerät, joita myynnistä aiheutuu, kuten arvonalisäverot, mutta myös erilaiset alennukset. Valuuttakurssien vaihtelut ulkomaankaupassa ovat myös oikaisueriin kuuluvia. Tukiin ja avustuksiin on kirjattava tuet, avustukset ja muut tulon siirrot, silloin kun ne eivät ole suoriteperusteista korvausta tai investoinnin rahoitusosuuksia. Muut toimintatuotot sisältävät kaikki muut säännöllisesti saadut tuotot,

esimerkiksi vuokratuotot. Muihin toimintatuottoihin sisältyvät myös pysyvien vastaavien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden myyntivoitot. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011, 8-10.)

Vaikka kuntayhtymän ja osakeyhtiön tuloslaskelman tuottoa käsittelevä osuus on hyvin samankaltainen, löytyy siitä silti muutamia eroja. Kuntayhtymän tuloslaskelmassa on eroteltava toisistaan myynti- ja maksutuotot. Osakeyhtiön tuloslaskelmassa myyntituottoa vastaa liikevaihto. Myyntituotto ja liikevaihto sisältävät samankaltaisia kirjauksia. Osakeyhtiön tuloslaskelmassa ei ole maksutuottoa vastaavaa kohtaa, tosin samankaltaiset tuotot saatetaan kirjata satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin, jos ne täyttävät sen kriteerit.

Osakeyhtiöiden ja kuntayhtymien rahoitus on hyvin erilaista, josta syystä ne kirjaavat rahoituksensa hyvin erilaisiin paikkoihin. Kuntayhtymät kirjaavat tuet ja avustukset toimintatuottoihin, joita he saavat ilman, että ne ovat suoriteperusteisia tai investoinnin rahoitusosuuksia tuloslaskelmaan. Tämä johtuu lähinnä siitä, että kuntayhtymät toimivat kunnan alaisuudessa ja ovat oikeutettuja aivan erilaisiin tukiin ja avustuksiin, kuin osakeyhtiöt, kuitenkin osakeyhtiömuotoisena toimivat ammattikorkeakoulut ovat oikeutettuja samanlaisiin tukiin, avustuksiin ja rahoitukseen kuin kuntayhtymämuotoisina toimineet ammattikorkeakoulut. Osakeyhtiöt joutuvat rahoittamaan toimintaansa, etenkin alkuvaiheessa lähinnä lainojen avulla, mikä ei koske osakeyhtiömuotoisia ammattikorkeakouluja, sillä niillä on jo aloittaessaan tilat, käyttöomaisuus ja muut liiketoimintaan tarvittavat asiat kohdallaan.

Liiketoiminnan muut tuotot ja muut toimintatuotot ovat periaatteessa täysin sama erä. Tämä on huomattava yhteneväisyys osakeyhtiöiden ja kuntayhtymien tuloslaskelmien välillä. Molemmat sisältävät ne tuotot, jotka saadaan sellaisista tuotteista tai palveluista, jotka eivät ole osa varsinaista liiketoimintaa. Molemmista annettiin esimerkkinä vuokratuotot.

Seuraavaksi tarkastellaan lähemmin valmistusta omaan käyttöön. Osakeyhtiössä omaan käyttöön valmistettujen tuotteiden menot kirjataan, jotta voidaan oikaista kuluja. Osakeyhtiöissä on mahdollista myös kirjata omaan käyttöön valmistetut tuotteet oikeille menotileille vähennyksiksi ja lisätä ne pysyvään vastaavaan, jos toivotaan yksinkertaisempaa kirjausta tilinpäätös-vaiheessa. Osakeyhtiömuotoisten ammattikorkeakoulujen tuloslaskelmassa toimii omaan käyttöön valmistaminen samalla tavalla kuin muissa osakeyhtiöissä. (Kirjanpitolautakunta 164/22.3.1976; Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 4.)

Kirjanpitolautakunnan kuntajaoston ohjeistuksen mukaan (2011, 10–11.) omaan käyttöön valmistettavien tuotteiden kulut on esitettävä omana nimikkeenä toimintatuottojen jälkeen. Tilillä pyritään oikaisemaan tuloslaskelmaa, jotta omaan käyttöön valmistetut tuotteet eivät vääristä tuloslaskelmaa. Kuntayhtymässä tämä tapa on ensisijainen tapa käsitellä omaan käyttöön valmistettuja tuotteita. Ohjeistuksessa vaaditaan, että tuotteen hankintamenolla ei saa olla olennaisia sisäisiä katteita, etenkin taseessa esitetyissä hankintamenoissa. Kuntayhtymien kirjanpidossa myös sallitaan

valmistus omaan käyttöön erän eliminointi, jos tuloslaskelman menoihin ei kirjata pysyviin vastaaviin aktivoitavan tuotteen valmistusmenoja. Siinä tapauksessa omaan käyttöön valmistaminen käsitellään menonsiirtona. Toisaalta valmistus omaan käyttöön erän eliminointi vaikuttaa myös tuloslaskelman henkilöstö kuluihin, joissa ei saa esittää aktivoituja henkilöstömenoja. Vaikka kuntayhtymien tuloslaskelman ohjeistuksessa puhutaan erän eliminoinnista, ei kyseessä ole konserni tuloslaskelmasta.

Molemmissa yhtiömuodoissa on mahdollista kirjata omaan käyttöön valmistetut tuotteet samalla tavalla, mutta vaikutukset muuhun tuloslaskelmaan ovat erilaisia toisella vaihtoehdolla kirjattuina. Osakeyhtiössä voidaan omaan käyttöön valmistettuja hyödykkeitä kirjata menotilin vähennykseksi ja kaluston lisäykseksi. Kuntayhtymässä kirjaukset ovat hyvin samankaltaisia, erona on se että tulee huomioida aktivoidut henkilöstökulut, jotka eivät saa sisältyä henkilöstömenoihin.

Osakeyhtiöllä voi olla valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos-tili tuloslaskelmassaan. Se nimensä mukaisesti liittyy varastoihin ja niiden muutoksiin. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutoksiin sisältyy yrityksen jalostustoiminta. (Tomperi 2011, 149.)

Kuntayhtymillä on valmisteverastojen muutos niminen tili tuloslaskelmassaan. Valmisteverastoja syntyy kuntayhtymille lähinnä vain myytävistä tonteista tai liiketoiminnan keskeneräisistä töistä. Valmisteverastoja ei tarvitse merkitä tuloslaskelmaan, jos ne eivät ole arvoltaan merkittäviä. Arvoltaan merkittävä valmisteverasto lisää tai vähentää toimintatuoton arvoa. Valmisteveraston muutos tulee sijoittaa toimintatuottojen jälkeen, sen kasvu nostaa toimintatuottoja, kun taas sen vähennys pienentää toiminta tuottoja. Kuntien puolelta annetaan esimerkkinä valmisteveraston muutoksesta myytävät tontit ja molempiin, sekä kuntiin että kuntayhtymiin sopii liiketoiminnan keskeneräiset työt. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011, 10.)

Osakeyhtiöiden ja kuntayhtymien valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos ja valmisteverastojen muutos tilit ovat hyvinkin samankaltaiset keskenään. Osakeyhtiöiden valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutoksella ei kuitenkaan vaikuta olevan mitään kriteeriä sen suhteen, että sitä ei tarvitsisi merkitä, jos se muodostaa vain pienen osan yhtiön tuloista ja menoista. Kuntayhtymien ja kuntien puolella taas valmisteveraston muutos kirjataan vain jos se on arvoltaan merkittävä ja sen pois jättäminen vaikuttaisi merkittävästi tuloslaskelmaan. Valmisteverasto on arvoltaan merkittävä, kun se vaikuttaa negatiivisesti tai positiivisesti kunnan tai kuntayhtymän toiminta tuottoihin. Yhtiömuodon seurauksena kyseiselle tilille kuitenkin kirjataan hyvin erilaisia asioita, kunnat ja kuntayhtymät voivat kirjata niille myynnissä olevat tontit ja kaikki liiketoiminnan keskeneräiset työt. Osakeyhtiöt puolestaan kirjaavat esimerkiksi jalostustoimintaa.

Osakeyhtiöllä seuraavina erinä ovat kaikki erilaiset liiketoiminnan kulut. Kuluja on monia ja ne ovat keskenään erilaisia, joten on hyvä aloittaa vertailu tarkastelemalla ostettuja materiaaleja ja palveluita. Osakeyhtiössä

materiaalit ja palvelut nimikkeen alla on sellaisia kuluja, kuten aineet, tarvikkeet ja tavarat, joiden alle lasketaan ostot tilikauden aikana ja varaston lisäykset tai vähennykset. Materiaaleihin ja palveluihin sisältyvät myös ulkopuolisilta ostetut palvelut. Tavaroiden ostomenoja oikaistaan varaston muutoksella. Ostomenoihin ei saa sisältyä oikaisueriä, kuten alennuksia tai ostohintoihin sisältyviä arvonlisäveroja. Kurssierot, rahtikustannukset tai huolinta- ja pakkausmenot kuuluvat ulkopuolisiin palveluihin tai liiketoiminnan muihin kuluihin, sillä ne eivät ole sinänsä aineita, tarvikkeita tai tavaroita. Varaston muutos sisältää sekä valmiina ostettujen tavaroiden varastot että raaka-aine- ja tarvikevarastot. Varaston muutos ei saa sisältää yrityksen jalostustoimintaa, sillä niitä käsitellään valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos tilillä. (Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 11.)

Kuntayhtymässä liiketoiminnan kuluja vastaava erä on toimintakulut. Kuntayhtymän aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin kuuluvat kaikenlaiset tarvikkeet, joita ei myydä eteenpäin. Niihin sisältyvät muun muassa toimistotarvikkeet, kirjallisuus, elintarvikkeet, lääkkeitä ja hoitotarvikkeet, sekä monia muita. Myös puhdistusaineet ja poltto- ja voiteluaineet sisältyvät tähän erään. Lämpö, sähkö ja vesimaksut kuuluvat myös aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin, mutta jätevesimaksut kuuluvat palveluiden ostoihin. Aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin kirjataan vain tilikauden aikaiset suoriteperusteiset ostot. Niiden hankintamenojen aktivointi voidaan suorittaa kahdella tapaa tuloslaskelmassa. Ensimmäinen tapa on kirjata hankintamenot ostot tilikauden aikana tilille, jolloin niiden kuluvaikutusta oikaistaan tilinpäätöksessä taseen varaston muutoksella. Toinen tapa on merkitä hankintameno sopivalle vaihto-omaisuus erää koskevalle varastotilille ja käytön mukaan toimintayksikön kuluksi. Riippumatta siitä kumpaa menetelmää käytetään, tuloslaskelmassa ne on merkittävä yhtenä eränä aineisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin. (Kirjanpitolausannon kuntajaosto 2011, 12–13.)

Helppimmin havaittava ero liiketoiminnan kulujen ja toimintatuottojen välillä on järjestys, jossa ne esitetään. Osakeyhtiöissä aloitetaan materiaalit ja palvelut tileillä, mutta kuntayhtymät aloittavat henkilöstökuluilla. Aineet, tarvikkeet ja tavarat ovat myös eripaikassa keskenään, sillä kuntayhtymässä palvelujen ostot on sijoitettu ennen aineita, tarvikkeita ja tavaroita, mutta kuntayhtymissä aineet, tarvikkeet ja tavarat seuraavat palvelujen ostoja.

Varastojen muutoksia käsitellään hyvin samankaltaisella tavalla kuntayhtymissä ja osakeyhtiöissä. Kuntayhtymien puolella on kuitenkin mahdollista kirjata aineet, tarvikkeet ja tavarat suoraan varastoon, josta ne otetaan toimintayksikön kuluiksi vasta käyttötilanteessa.

Ulkopuolisiin palveluihin sisältyvät tuotantoon liittyvät palvelut, joita ostetaan ulkopuoliselta. Omaan myyntiin liittyvien tuotteiden tai palveluiden alkuperäiseen ostoon liittyvät palvelut, kuuluvat ulkopuolisiin palveluihin, jos ne eivät sovi minnekään muualle tuloslaskelmaan. Kulut jotka koskevat koko osakeyhtiötä merkitään liiketoiminnan muihin kuluihin. Ulkopuolisiin palveluihin sisällytettävien palveluiden tulee olla keskeisiä yri-

tyksen omien tuotteiden tai palveluiden tuottamisessa, jotta ne saadaan sisällyttää. (Kirjanpitolausunto 1573/22.3.1999)

Kuntayhtymän puolella on käytössä palvelujen ostot tili. Palvelujen ostot voidaan esittää kokonaismääräisinä, mutta ne voidaan myös jakaa asiakkaille ostettuihin palveluihin ja omaa toimintaa varten ostettuihin palveluihin. Asiakkaille ostetut palvelut luokitellaan asiakaspalveluiksi. Omaa toimintaa varten ostetut palvelut ovat kaikki palvelut, jotka eivät ole osa kuntayhtymän varsinaista toimintaa. Esimerkiksi, pankki- ja asiantuntijapalvelut, painatukset, vakuutukset, puhtaanapitopalvelut, matkustukseen liittyvät palvelut ja henkilöstölle hankitut terveys- ja opetuspalvelut. Myös erilaiset jäsenmaksut, jotka liittyvät palveluihin, kuten kuntien keskusjärjestöjen jäsenmaksut, kuuluvat palvelujen ostoihin. (Kirjanpitolausuntokunnan kuntajaosto 2011, 12.)

Osakeyhtiöillä ei sinänsä ole samanlaista jakoa asiakkaille ostettuihin palveluihin ja omaa toimintaa varten ostettuihin palveluihin. Suurin osa kuntayhtymien ja osakeyhtiöiden omaan käyttöön ostetuista palveluista ovat samoja tai samankaltaisia. Osakeyhtiöt voivat myös ostaa toisen yhtiön palveluita asiakaspalvelutarkoitukseen. Käytetyt palvelut ovat samankaltaisia yhtiömuotojen välillä, mutta osakeyhtiöiden toiminnassa ei ole tarvetta erotella tai erilaistaa niitä toisistaan. Ottaen huomioon sen, että kuntayhtymien ei ole pakko tehdä kyseistä erilaistusta, ovat palveluiden ostot erittäin samankaltaisia kuntayhtymässä ja osakeyhtiössä.

Osakeyhtiön henkilöstökulut koostuvat palkoista, työnantajan sosiaaliturvamaksusta, työeläke-, tapaturma-, työttömyys- ja ryhmähenkivakuutusmaksuista. Niihin myös sisällytetään vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut. Rahapalkat ovat ainoat palkat, jotka kirjataan henkilöstökuluihin, luontoisetuja ei lasketa mukaan. Olennaiset tai poikkeukselliset luontoisedut on ilmoitettava liitetietoina, jotta täytetään oikeiden ja riittävien tietojen antamisen kriteerit. Kirjanpitolausuntokunnan lausunto (1149/91) mukaan luontoisetuja ei saa merkitä menonsiirtoina tai muina liiketapahtumina kirjanpitoon. Luontoisedut tulee merkitä sisäisille tileille, joita ei päätetä tilinpäätöstileille. Palkoilla on joitakin oikaisueroja, kuten sairausvakuutuskorvaukset. Henkilöstökulut voidaan esittää yhtenä eränä, mutta liitetiedoista on löydettävä tarkemmat tiedot. (Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 12; Kirjanpitolausunto 1149/91.)

Kuntayhtymän puolella henkilöstökulut koostuvat samankaltaisista asioista, ennakonpidätyksen alaisista palkoista, palkkioista ja muista samankaltaisista kuluista, mutta myös eläkekuluista, sosiaaliturvamaksuista ja lakisääteisistä ja vapaaehtoisista henkilövakuutusmaksuista. Henkilösivukulujen alle tulee kirjata eläkekuluihin eläkevakuutusmaksut ja eläkkeet, muihin henkilöstökuluihin puolestaan kirjataan sosiaaliturvamaksut ja sekä lakisääteiset että vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut. Henkilöstöstä aiheutuvat muut kulut tulee kirjata tileille, joille ne sopivat, henkilöstösivukulujen sijaan, esimerkiksi työpaikkaruokailua tai merkkipäivälahjoja ei saa kirjata henkilöstökuluihin, vaikka ne ovatkin henkilöstöstä aiheutuneita kuluja. Kuntayhtymissä tulee vähentää yksittäistä työntekijää koskevat henkilöstökorvaukset, jotka on saatu Kansaneläkelaitokselta tai muulta

vakuutuslaitokselta, esimerkiksi sairaus- ja vanhempainpäivärahat. Oman henkilöstön työterveyshuollosta saatavat korvaukset kirjataan tuotoksi Tuet ja avustukset erään. Luontoisetujen raha-arvoja ei tule merkitä kirjanpidon tileille, jotka päätetään tilinpäätökseen, kirjanpitolautakunnan lausunnon (1149/91) mukaan. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011, 11–12.)

Henkilöstökuluina käsitellään sekä kuntayhtymässä että osakeyhtiössä hyvin samankaltaisia eriä. Molemmat käsittelevät samankaltaisia eriä ja molemmissa luontoisetuja käsitellään niin, että ne eivät näy lopullisessa tilinpäätöksessä. Luontoisedut merkitään sisäisille tileille ja niitä ei saa päättää tilinpäätöstileille kirjanpitolautakunnan lausunnon mukaisesti. Tosin osakeyhtiössä luontoisedut tulee esittää liitetiedoissa, jos ne ovat huomattavia tai poikkeuksellisia.

Molemmissa tulee vähentää kuluista saadut sairausvakuutuskorvaukset ja muut samankaltaiset korvauserät. Ainoana erona on se, mihin kohtaan tuloslaskelmaa ne tarkalleen sijoittuvat. Osakeyhtiön tuloslaskelmassa henkilöstökulut sijoittuvat materiaalien ja palveluiden jälkeen ja kun taas kuntayhtymän tuloslaskelmassa henkilöstökulut sijoittuvat ennen palveluiden ostoja ja aineita, tarvikkeita ja tavaroita.

Osakeyhtiön tuloslaskelmassa seuraava erä on pysyvien vastaavien suunnitelman mukaiset poistot, sekä arvonalentumiset. Pysyvien vastaavien hankintameno kirjataan kuluksi taloudellisen vaikutusajan aikana. Jos tilinpäätöksessä on enemmän tai vähemmän kuin suunnitelmanmukaisia poistoja, tulee ne esittää poistoeron muutoksessa, joka sijaitsee tuloslaskelman lopussa. Liitetiedoista on löydettävä perusteet suunnitelman mukaisille poistoille. (Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 12.)

Kuntayhtymän tuloslaskelmassa poistot ja arvonalentumiset kirjataan vasta toiminta- ja vuosikatteiden jälkeen, ennen satunnaisia eriä ja tilikauden tulosta. Kuntayhtymien tuloslaskelmassa arvonalennuksen voi kirjata vain sellaisista hyödykkeistä, joista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Vähäisiä myyntivoittoja ja -tappioita, jotka ovat syntyneet pysyvien vastaavien aineettomista tai aineellisista hyödykkeistä, voidaan käsitellä suunnitelmapoistojen oikaisuina, jos niitä ei ole merkitty muihin toimintatuottoihin tai -kuluihin. Kaikki poistot joita tehdään pysyvien vastaavien aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden hankintamenoista, katsotaan suunnitelman mukaisiksi poistoiksi. Luottotappioita ei saa ilmoittaa suunnitelman mukaisina poistoina, vaan ne tulee ilmoittaa toimintakuluissa tai rahoituskuluissa riippuen saatavan luonteesta. Kun hankintamenoja kateetaan investointivarauksella, syntyy poistoeron lisäystä. Poistoeron lisäys merkitään tuloslaskelmassa tilikauden tuloksen jälkeen. Lisäpoistot, jotka aiheutuvat siitä, että hyödykkeen palveluntuotantokyky tai tulonodotus on heikentynyt olennaisesti, saadaan merkitä suunnitelman mukaisiksi poistoiksi. Jos lisäpoisto on olennainen, se tulee eritellä tilinpäätöksen liitetiedoissa. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011, 17.)

Kuntayhtymien tuloslaskelmissa arvonalennuksiin kirjataan pysyvien vastaavien maa- ja vesialueiden, ennakkomaksujen ja keskeneräisten hankin-

tojen, toimialasijoittamisen osakkeiden ja osuuksien ja aineettomien hyödykkeiden arvonalentumiset, jos niistä ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Niiden hyödykkeiden arvonalentumiset, joista tehdään suunnitelman mukaisia poistoja, arvonalentuminen käsitellään lisäpoistona. Pysyvän arvonalennuksen kohdalla, on arvonalennus pakko kirjata tuloslaskelmaan. Pysyvät arvonalennukset ovat yleensä sellaisia hyödykkeitä tai sijoituksia, joista ei voida odottaa saatavan alkuperäistä hankintahintaa vastaavaa summaa uudelleen myyntitilanteessa. Esimerkiksi maa- ja vesialueet voivat olla pysyvästi saastuneita, toimialasijoittamisen osakkeet ja osuudet voivat menettää arvonsa ja aineettomilla hyödykkeillä ei välttämättä ole arvoa tulevaisuudessa, kuten vanhentuneiden tietokoneohjelmien lisenssit. Aiheeton arvonalennus on oikaistava ja siitä tulee antaa selvitys liitetiedoissa. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011, 18.)

Yleisesti ottaen poistot ja arvonalentumiset ovat hyvin samankaltaiset molemmissa yhtiömuodoissa. Isoin ero on niiden sijainti tuloslaskelmassa, sillä osakeyhtiöiden tuloslaskelmassa ne sijoittuvat samaan osioon kulujen ja tuottojen kanssa, joista lasketaan liikevoitto tai -tappio, mutta kuntayhtymän tuloslaskelmassa ne sijoitetaan vuosikatteen jälkeen.

Seuraavana eränä on liiketoiminnan muut kulut, jota kutsutaan toiminnan muiksi kuluiksi osakeyhtiömuotoisen ammattikorkeakoulun tuloslaskelmassa. Siihen kuuluvat muut varsinaisesta liiketoiminnasta aiheutuvat kulut, jotka eivät kuulu minkään aiemman kategorian alle. Esimerkiksi siihen kuuluvat vuokratulot, lähetysrahdit, mainoskulut, energia-, korjaus- ja matkakulut, sekä monia muita saman luontoisia kuluja. Siihen voi tietyissä tapauksissa sisällyttää luottotappioita tai pysyvien vastaavien myyntitappioita. (Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 12.)

Kuntayhtymän tuloslaskelmassa vastaavaa erää kutsutaan muut toimintakulut. Niihin sisältyy erilaisia kuluja, kuten vuokratulot, jotka voidaan jopa esittää omalla rivillään jos niiden määrä on olennainen. Myös myyntisaamisten luottotappio kuuluu muihin toimintakuluihin, jos ne ovat olennaisia, ne on eriteltävä liitetiedoissa. Jotkin välilliset ja välittömät verot saadaan kirjata muihin toimintakuluihin, kuten liiketoiminnan yhteisövero ja valmistevero. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011, 13.)

Edellä mainitut erät ovat hyvin samankaltaiset osakeyhtiön ja kuntayhtymän välillä. Suurin ero on lähinnä nimien välillä, sillä osakeyhtiön tuloslaskelmassa käsitellään liikevaihtoa kun puhutaan erilaisista tuloista. Kuntayhtymän puolella puolestaan käsitellään toimintatuottoja ja toimintakuluja, jolloin niiden nimet myös vaikuttavat niiden alaisten erien nimiin.

Osakeyhtiön tuloslaskelmassa edellä mainittujen erien jälkeen vähennetään liiketoiminnan tuotoista, sen kulut, jolloin saadaan tulokseksi liikevoitto (-tappio). Kuntayhtymän tuloslaskelmassa toimintatuotoista vähennetään toimintakulut, jolloin tuloksena on toimintakate. Toimintakate ilmoittaa muiden kulujen kattamiseen käytettävissä olevan käyttötalouden tulo- tai tappiokattavuuden. (Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 10; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011, 21, 23.)

Periaatteessa liikevoitto ja toimintakate ovat sama asia, mutta niillä on eri nimet, koska yhtiömuotojen väliset erot aiheuttavat eroja muidenkin erien nimissä. Erot johtuvat lähinnä siitä, että osakeyhtiön pääasiallinen tarkoitus on tuottaa jonkin asteista liikevoittoa. Kuntayhtymässä puolestaan tarkastellaan sitä, että kattavatko toimintatuotot kaikki niihin liittyvät kulut.

Osakeyhtiössä liikevoiton jälkeen kirjataan kaikki rahoitustuotot ja -kulut. Muut korko- ja rahoitustuotot, sisältävät korkotuotot, osinkotuotot ja henkilöyhtiöistä saadut voitto-osuudet ja rahoituksen kurssivoitot. Korkokulujen lisäksi muihin rahoituskuluihin kuuluvat lainojen takausprovisiot, kiinnityskulut, toimitusmaksut ja rahoituksen kurssitappiot. Osakeyhtiöiden on myös ilmoitettava tuotot konserniin kuuluvista ja omistusyhteisyriyksistä, joiden omistusosuudet ovat riittävän suuret. Sijoitusten ja rahavarpaperien arvonalenemiset ilmoitetaan, jos ne ovat poikkeuksellisia. (Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 10.)

Kuntayhtymän rahoitustuotoissa ja -kuluissa on ilmoitettava rahoitustoiminnan tuotot ja kulut. Korot ja muut rahoitustuotot ja -kulut katsotaan sen tilikauden tuloiksi tai menoiksi, jolla ne syntyvät. Verojen korot kuitenkin poikkeavat tästä ja ne katsotaan tuloiksi ja menoiksi vasta tilikaudella, jolla ne suoritetaan. Rahoitustuotoissa on eriteltävä korkotuotot ja muut rahoitustuotot toisistaan. Korkotuottoihin kuuluvat erilaiset antolainat, sijoitukset, talletukset ja maksuliikenteen korkotuotot. Ne tulee ilmoittaa suoriteperusteisesti. Muita rahoitustuottoja ovat verotilityskorot, osingot, osuuspääomien korot, viivästyskorot ja rahoituslainojen kurssivoitot, sekä myyntivoitot arvopapereista. Rahoituskuluja ovat korkokulut ja muut rahoituskulut. Korkokuluja ovat lainoista maksetut korot, sekä pitkä- että lyhytaikaisissa lainoissa. Muihin rahoituskuluihin kuuluvat verotilityskorot, viivästyskorot, takaus- ja luottotappioprovisiot. Muihin rahoituskuluihin myös sisältyvät rahoituslainojen kulut, jotka eivät ole korkokuluja, kuten kurssitappiot. Myös lainasaamisten luottotappiot kuuluvat muihin rahoituskuluihin, vaikka ovatkin arvonalenemisiä. Rahoituskulut sisältävät pysyvien vastaavien sijoitusten arvonalenemisiä, silloin kuin ne eivät ole osakkeiden tai osuuksien hankintamenoja. Osakkeet ja osuudet esitetään arvonalentumisissa. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011, 16.)

Huomattavin ero rahoitustuotoissa on oikeastaan se, että osakeyhtiöt voivat muodostaa konserneja tai olla omistusyhteydessä toisiinsa. Kyseisestä syystä heidän tulee esittää tytäryhtiöiden ja omistusyhteisyritysten tuotot ja kulut erikseen. Sijoitusten arvonalentumiset tulee myös esittää rahoitustuotoissa - ja kuluissa, kun kuntayhtymässä kaikki arvonalentumiset esitetään poistoissa ja arvonalentumisissa.

Osakeyhtiössä rahoitustuottojen ja -kulujen laskemisen jälkeen lasketaan voitto (tappio) ennen satunnaisia eriä. Kuntayhtymän tuloslaskelmassa rahoitustuottojen ja -kulujen jälkeen saatavaa summaa kutsutaan vuosikatteeksi. Vuosikate on tulorahoitus, joka jää investointeja, sijoituksia ja lainan lyhennyksiä varten. (Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 10; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011, 21; 23.)

Osakeyhtiössä satunnaisissa tuotoissa ja kuluissa käsitellään tavanomaisesta poikkeavia liiketapahtumia. Satunnaisten tuottojen ja kulujen tulee olla kertaluonteisia ja niiden arvon on oltava olennainen. Niitä ovat esimerkiksi konserniavustukset tai vaikkapa sellaisista osakkeista saadut myyntivoitot tai -tappiot, jotka eivät palvele yrityksen liiketoimintaa. (Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 12.)

Kuntayhtymän puolella satunnaisiin tuottoihin ja kuluihin kuuluvat ne tulot ja menot, jotka aiheutuvat sellaisista toimenpiteistä, jotka poikkeavat kuntayhtymän tavanomaisesta toiminnasta. Niiden on oltava kertaluonteisia ja olennaisia tapahtumia. Satunnaiset tuotot ja kulut esitetään omana eränään vuosikatteen jälkeen, jos ne ovat olennaisia siihen verrattuna. Huomattavien satunnaisten erien esittäminen vuosikatteen jälkeen takaa paremman vertailukelpoisuuden eri vuosien tilinpäätösten välillä. Satunnaisia tuottoja voivat olla esimerkiksi toiminnan lopettamisen aiheuttama suuri myyntivoitto tai -tappio pysyvissä vastaavissa, sekä myös tytäryhtiön omistusosuuden luovuttaminen. Satunnaisia kuluja voivat puolestaan olla esimerkiksi vahingonkorvaukset ja rangaistussakot, kun ne ovat kertaluonteisia. Satunnaisuuden määritelmä on hyvin suppea ja jos tapahtuma toistuu, ei sitä tule tulkita satunnaiseksi. Tuloslaskelman liitteestä tulee käydä ilmi mistä satunnaiset erät koostuvat. (Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto 2011, 18–19.)

Satunnaisten erien määritelmät ovat samankaltaiset kuntayhtymän ja osakeyhtiön välillä, sillä ne ilmiselvästi koostuvat niistä tuloista ja menoista, joita syntyy vain yksittäisistä liiketapahtumista. Erot lähinnä johtuvat siitä, että osakeyhtiöt voivat olla osa konsernia, jolloin ne voivat esittää konserniavustukset satunnaisissa erissä. Kuntayhtymät eivät voi muodostaa konsernia vaan ovat pikemminkin omistusosuus suhteessa toiseen yhtiöön.

Osakeyhtiössä satunnaisia erää seuraa voitto/tappio ennen tilinpäätössiirtoa ja veroja. Kuntayhtymässä poistojen ja arvonalentumisien, sekä satunnaisten erien jälkeen seuraava summa on tilikauden tulos. Tilikauden tulos on tilikauden tulojen ja menojen erotus, joka kasvattaa tai pienentää vapaaehtoisia varauksia tai omaa pääomaa. Jos tilikaudella muodostuu kattamatonta alijäämää, tulee liitetiedoista käydä ilmi, miksi niin tapahtui. (Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 10; Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto 2011, 21; 23.)

Molemmassa yhtiömuodoissa yksinkertaisesti lasketaan paljonko voittoa tai tappiota on ennen erilaisia tilinpäätössiirtoja. Sen tarkoituksena on lähinnä selkeyttää asioita, ennen kuin siirrytään erilaisiin poistoeroihin ja veroihin. Nimet ovat erilaiset, mutta tarkoitus on sama.

Tuloslaskelman lopussa esitettäviä erää kutsutaan tilinpäätössiirroiksi. Osakeyhtiössä tilinpäätössiirtoihin kuuluvat poistoeron muutokset. Poistoero on ne poistot, jotka on todellisuudessa tehty. Poistoero syntyy siitä, kun verrataan tehtyjä poistoja suunnitelman mukaisiin poistoihin. Tehdyt poistot voivat olla suurempia tai pienempiä kuin suunnitellut poistot. Tilinpäätössiirtoihin sisältyvät myös vapaaehtoiset varaukset ja niiden muutokset. Osakeyhtiöt eivät saa tehdä toimintavarauksia, mutta on olemassa

muutamia muita varauksia, joita voidaan tehdä osakeyhtiön tuloslaskelmassa. Niitä ovat esimerkiksi takuuvaraus, joka koskee rakennus- ja laivanrakennusyriytysten sekä metalliteollisuusliikkeen tuotteita, se on varaus virheiden varalle. On olemassa myös hinnanlaskuvaraus, se koskee myytäväksi tarkoitetun vaihto-omaisuuden hinnanlaskua. Myytäväksi tarkoitettun vaihto-omaisuuden hinnan tulee olla tilinpäätöspäivänä vähintään 10 % alhaisempi, kuin sopimuksen mukaan, ja tavaroita ei ole vielä toimitettu perille. On vielä olemassa jälleenhankintavaraukset, jotka saadaan muodostaa kun käyttöomaisuus on tuhoutunut tulipalossa tai muussa vahinkotapaturmassa. Saatavat vakuutus- tai vahingonkorvaukset merkitään hankintamenoa pienentäviksi, jos korvaus ei kata jälleenhankinta hintaa, saadaan tehdä jälleenhankintavaraukset. Jälleenhankintavaraukset on käytettävä saman verovuoden kuluessa tai viimeistään kahden seuraavan vuoden aikana. Varausten lisäykset ja vähennykset tilikauden aikana on ilmoitettava tuloslaskelmassa. Osakeyhtiömuotoisissa ammattikorkeakouluissa tilinpäätössiirrot sisältävät rahastosiirtoja, jotka ovat rahastojen muutoksia. (Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 10, 13; Veromaksajain Keskusliitto 2014.)

Kuntayhtymässä tilikauden tulosta, seuraavia eriä kutsutaan varausten ja rahastojen muutoksiksi. Kuntayhtymän tuloslaskelmassa investointivarausten vähennys näkyy poistoeron lisäyksenä. Koska investointi varauksista käytetään, pitää se vähentää, kyseisestä syystä se muutetaan poistoeroksi. Kertynyt poistoero poistetaan vuosittain suunnitelmapoiston suuruisella osuudella. Kuntayhtymässä vapaaehtoinen varaus on investointivaraus. Investointivaraus tehdään tulevaa hankintamenoa varten. Sen avulla kerätään rahaa tuleviin investointeihin, kun investoinnit tehdään, käytetään niiden suunnitelma poistoja, poistamaan hankintavarausta. Hankintavaraus poistetaan suunnitelma poistojen avulla tuloslaskelmasta sen jälkeen kun hankinta on tehty. Kuntayhtymän on yksilöitävä investointivarausten kohde taloussuunnitelmassa. Investointivarausten kartuttaminen tai purkaminen tilikaudentuloksen tasaamiseksi, ilman todellisia hankkeita, on hyvän kirjanpitotavan vastainen. Investointivaraus on purettava tilikaudella, jolloin se otetaan käyttöön tai viimeistään kun siitä aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Jos varaus on suurempi kuin hankintameno, tulee ylittävä osuus käsitellä varauksen muutoksena sen tilikauden aikana, kun hankinta toteutuu. Kuntayhtymillä voi myös olla rahastosiirtoja. Rahastosiirrot ja vapaaehtoiset varaukset ovat periaatteessa sama asia. Rahastolla on pieniä eroavaisuuksia verrattuna varauksiin. Isoin ero on siinä miten rahaston kartuttamista ja käyttöä säädellään. Rahaston käyttöä varten suositellaan pysyväisluontaista sääntöä, vaikka säännöksissä ei sitä edellytetä. Rahastot eivät ole pakollisia, mutta jos niitä käytetään, tulee niihin siirtää varoja vain jos tilikauden tulos on riittävää. Jos kuntayhtymällä on lahjoitusrahastoja, ei niiden pääoman muutoksia käsitellä tulosvaikutteisesti. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011, 19–20.)

Erot osakeyhtiön ja kuntayhtymän poistoeroissa ovat huomattavia, sillä osakeyhtiössä poistoerot ovat toteutuneiden poistojen erot suunnitelman mukaisista poistoista. Kuntayhtymissä poistoeroilla lähinnä pienennetään varauksia. Eri yhtiömuodoilla on myös hyvin erilaisia varauksia, jolloin myös käsitellään erilaisten varausten muutoksia. Toisaalta varausten muu-

toksia käsitellään hyvin samankaltaisella tavalla. Osakeyhtiöiden tuloslaskelmissa ei käsitellä rahastojen muutoksia, mutta toisaalta kuntayhtymän rahastot ovat muuten samoja kuin varaukset, niiden käsittelyssä on erona vain se, että rahastoja tulee käyttää pysyväisluontaisella säännöllä.

Osakeyhtiössä tulee kirjata ennen tilikauden voiton laskemista tuloverot. Tulovero on vero, joka määräytyy tulojen perusteella. Osakeyhtiöt maksavat yhteisöjen tuloveroja. Myös muut verot tulee kirjata ennen tilikauden voittoa/tappiota. Kuntayhtymillä välittömät verot kuuluvat muihin toimintakuluihin. Tuloverolain mukaan sekä kuntayhtymät että osakeyhtiömuotoiset ammattikorkeakoulut joutuvat maksamaan tuloveroja toiminnastaan. (Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 10; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011, 22; Tuloverolaki 30.12.1992/1534, 3 luku.)

Isoimpana erona on se, että kuntayhtymät kirjaavat veronsa muihin toimintakuluihin. Osakeyhtiöt kirjaavat kaikki verot vasta tilinpäätössiirtoihin. Tämä vaikuttaa lähinnä tuloslaskelman ulkomuotoon, sekä siihen mistä tiedot löytyvät, kun tarkastellaan tuloslaskelmaa jälkikäteen.

Osakeyhtiössä tuloslaskelman lopputulosta kutsutaan tilikauden voittoa/tappio. Kuntayhtymässä puolestaan puhutaan tilikauden ylijäämä/alijäämästä. Kuntayhtymällä nimi riippuu siitä onko vertailluilla tilikausilla molemmilla alijäämää tai ylijäämää, jos toisella on alijäämää ja toisella ylijäämää tulee tuloslaskelmassa lukea tilikauden ylijäämää (alijäämää). (Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 10; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2011, 22.)

Molempien yhtiömuotojen tuloslaskelmien lopputuloksien nimistä nähdään tekikö yhtiö voittoa vai tappiota tilikauden aikana. Osakeyhtiön tuloslaskelmassa sanotaan suoraan tehtiinkö voittoa vai tappiota, mikä on se tieto, jonka osakkaat ja muut sidosryhmät haluavat tietää. Kuntayhtymillä muodostuu tilikauden alijäämää tai ylijäämää, sillä tarkoituksena on lähinnä pysyä kannattavana, mutta voiton tekeminen ei sinänsä ole pääasiallinen tarkoitus.

2.2 Eroavaisuudet kuntayhtymän ja osakeyhtiön taseissa

Taseesta käy ilmi yrityksen taloudellinen tilanne tilikauden lopussa. Taseessa on kaksi puolta, vastaavaa ja vastattavaa. Vastaavaa puolella näytetään se mihin rahaa käytetään. Vastattavaa puolella esitetään se mistä rahaa saadaan. (Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 15–16.)

Tilinpäätöksessä taseen vastaavaa ja vastattavaa puolien tulee olla yhtä suuret. Jos taseet eivät mene tasan, on tilikauden aikana jollekin tilille tehty virheellinen kirjaus, joko liiallinen kirjaus, tai jokin tapahtuma on jäänyt kirjaamatta.

2.2.1 Taseen vastaavaa puoli

Vastaavaa puoli jaetaan vielä itsessään kahdeksi puoleksi, pysyviin vastaaviin ja vaihtuviin vastaaviin. Vastaavaa puolella esitetään yrityksen varat, pysyvillä vastaavilla tarkoitetaan sellaisia eriä, jotka tuottavat tuloa jatkuvasti, useammalla tilikaudella. Vaihtuvat vastaavat ovat pysyvien vastaavien vastakohta, ne eivät tuota tuloa jatkuvasti usean tilikauden aikana, vaan koostuvat vaihto-omaisuudesta, saamisista ja muusta yhtiön varallisuudesta, joka vaihtuu usein. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336, 4 luku 3§.)

Kaikilla yhtiömuodoilla on erittäin samankaltaiset taseet. Molemmissa, sekä kuntayhtymissä, että osakeyhtiöissä tase jaetaan vastaavaa ja vastattavaa puoliin. Isoimmat erot ovat oikeastaan siinä, mitä erilaisia eriä yhtiömuodoilla on, sillä perusmuoto on kaikilla yhtiömuodoilla sama.

Pysyvät vastaavat aloitetaan osakeyhtiöissä erällä kehittämismenot. Se kuuluu aineettomiin hyödykkeisiin, joilla aloitetaan tase. Kehittämismenoilla tarkoitetaan eriä, joita on käytetty liiketoiminnan, tuotteiden ja palvelujen kehittämiseen. Tuotteiden ja palvelujen tulee olla markkinointikelpoisia, jotta niiden kehittämismenoja voidaan kirjata. Kehittämismenoja saa aktivoida, mutta niiden tulee tuottaa tuloa useampana tilikautena. Jos kehittämismenojen vaikutusaikaa ei voida luotettavasti arvioida, tulee kehittämismenot poistaa kymmenen vuoden kuluessa. Osakeyhtiöillä voi myös olla aineettomia oikeuksia, jotka tulee kirjata seuraavaksi taseeseen. Aineettomat oikeudet ovat yleensä erilaisten atk-ohjelmien käyttöoikeuksia, mutta myös patentit ja valmistusoikeuksien hankintamenot kuuluvat sen piiriin. Taseessa voi myös joissakin tapauksissa tulla kyseeseen liikearvon kirjaaminen. Liikearvo sitä, kun yritys ostaa toiselta yritykseltä liiketoimintaa korkeampaan hintaan, kuin mitä tuotannon tekijät ja velat, joita yhtiö saa vastattavakseen ovat, koska toiselta yritykseltä saadaan goodwill-arvoa. Oman yhtiön goodwill-arvoa ei voida kirjata liikearvoon, tai ylipäätään kirjanpitoon. Yhtiöllä on myös muita pitkävaikutteisia menoja, joihin kuuluvat erilaiset aktivoidut menot, joiden tulonodotus on vähintään hankintamenon suuruinen. Muihin pitkävaikutteisiin menoihin voivat kuulua osake- tai vuokrahuoneistojen perusparannusmenot. Kun hankintamenot on aktivoitu, tulee niistä tehdä suunnitelman mukaisia poistoja, jotta niistä saadaan myös kirjaus kuluihin. (Tomperi 2011, 157–158; Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336, 5 luku 5a§, 8-9§, 11§.)

Kuntayhtymän puolella aloitetaan myös aineettomilla hyödykkeillä, aineettomat oikeudet ovat ensimmäinen erä, joka kirjataan taseeseen. Aineettonta omaisuutta kuntayhtymälle ovat erilaiset toimiluvat, patentit ja lisenssit ja tavaramerkit sekä monet muut samankaltaiset oikeudet. Aineettomien oikeuksien hankintamenot aktivoidaan taseeseen. Jos on muuta aineettonta omaisuutta, tulee hankintamenon aktivoinnissa osoittaa erityistä varovaisuutta. Muut pitkävaikutteiset menot vaikuttavat myös kuntayhtymän taseessa. Niihin sisältyvät aktivoidut kehittämismenot, liikearvo ja lainan pääoma-arvo. Siihen kirjataan sellaiset aineettomat hyödykkeet, jotka eivät sisälly muihin eriin, kuten vuokrahuoneistojen peruskorjausmenot. Kuntayhtymässä kehittämismenot tulisi kirjata kuluina pääsääntöisesti, mutta uusien palvelutuotteiden kokeiluun liittyvät menot voi kirjata

kehittämismenoina. Liikearvon hankintameno tulisi poistaa viiden vuoden kuluessa, mutta jos se tulee olemaan erittäin pitkävaikutteinen, voidaan se poistaa enintään 20 vuoden aikana. Lainan ottamisen aiheuttama pääoma-alennus voidaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen muihin pitkävaikutteisiin menoihin. Lainan ottamisesta syntyy pääoma-alennusta, kun se on otettu liiketoimintaa varten. Jos lainan pääoma-alennus on aktivoitu, tulee sitä pienentää samassa suhteessa kun lainaa maksetaan takaisin. Jos kuntayhtiö osallistuu huomattavalla osuudella toisen yhteisön pysyvien vastaavien hankintamenoihin, voidaan ne merkitä muihin pitkävaikutteisiin menoihin. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010; 9-10.)

Kuntayhtymien ja osakeyhtiöiden taseet alkavat hyvin samalla tavalla aineettomilla hyödykkeillä. Huomattavimmat erot ovat lähinnä siinä, että osakeyhtiön taseessa on enemmän eriä erilaisille aineettomille hyödykkeille, kun taas kuntayhtymän taseessa kaikki ovat joko aineettomia oikeuksia tai muita pitkävaikutteisia menoja. Lainan pääoma-arvo on ainoa, jota ei löydy erikseen osakeyhtiön taseesta, mutta se johtuu mahdollisesti, siitä, että se koskee vain kuntia, ei kuntayhtymiä.

Seuraavaa pääerä pysyvissä vastaavissa on aineelliset hyödykkeet. Aineelliset hyödykkeet sisältävät maa- ja vesialueet, joihin kuuluvat kaikki osakeyhtiön omistamat maa- ja vesialueet. Rakennukset ja rakennelmat ovat seuraava erä taseessa. Rakennusten ja rakennelmien lisäksi niihin luetaan mukaan, hissien, lämpökeskusten koneiden ja laitteiden, ilmastointilaitteiden, jää- ja pakastinkaappien, liesien ja keskusantennien poistamaton hankintameno. Kuitenkin kirjanpidossa ne voidaan muuten käsitellä erikseen, sillä ne poistetaan huomattavasti nopeammin kuin rakennukset ja rakennelmat. Koneet ja kalusto sisältävät kaikenlaiset koneet ja kaluston, ne tulee esittää taseessa yhtenä eränä. Muihin aineellisiin hyödykkeisiin sisältyvät yhtiön mahdollisesti omistamat rautatiet, sillat, padot ja muut isomat omistukset, joita ei voida luokitella muihin eriin. Osakeyhtiöllä on vielä aineellisissa hyödykkeissään ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat. Niihin sisältyvät ennakkomaksut pysyvien vastaavien aineellisista hyödykkeistä ja menot omaan käyttöön valmistetuista aineellisista hyödykkeistä, jos ne eivät ole valmiina tilinpäätöspäivänä. Esimerkkinä voisivat olla rakennusurakan ennakkomaksut. (Tomperi 2011, 158; Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 15; Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336, 5 luku 5§.)

Kuntayhtymän puolella seuraava erä on myös pysyvien vastaavien aineelliset hyödykkeet. Maa- ja vesialueisiin kuuluvat maa- ja metsäalueet, rakennetut ja rakentamattomat tontit, koskitilat ja vesialueet. Aktivoitavassa hankintahinnassa otetaan huomioon nimellishankintahinnan lisäksi erotamis-, lainhuudatus- ja muut välittömät menot, jotka aiheutuivat omistusoikeuden hankkimisesta. Kaikkia maa- ja vesialueita on seurattava kirjanpidossa erikseen. Maa-alueet voivat olla palveluntuotannossa käytettäviä, kuten rakennetut tontit, piha-alueet ja muut sellaiset, tai ne voivat olla pitkäaikaisiin sijoituksiin rinnastettavia, esimerkiksi maa-alueet joilla ei vielä ole käyttötarkoitusta, tai vaihto-omaisuuteen rinnastettavaa, esimerkiksi myymistä varten hankitut maa-alueet. Maa-alueiden hankintameno käsitellään investointimenona, käyttötarkoituksesta riippumatta, ja kirjataan py-

syviin vastaaviin. Jos tontti aiotaan myydä, tulee se siirtää vaihto-omaisuuteen, kun myyntipäätös on tehty. Siirto pysyvistä vastaavista vaihtuviin vastaaviin, vaikuttaa vain kirjanpidollisesti tase-eriin. Tontteihin ja niille rakentamiseen liittyvät menot, voidaan aktivoida maa-alueen hankintamenuun taseessa. Kiinteistöistä aiheutuvat ei-palautettavat liittymismaksut tulee kirjata maa-alueisiin taseessa, ja jos niitä on huomattava määrä, tulee ne kirjata omaan alakohtaansa maa- ja vesialueiden alle kiinteistöjen liittymismaksuiksi. (Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto 2010, 11–13.)

Seuraavana aineellisten hyödykkeiden eränä ovat kuntayhtymässä rakennukset. Rakennukset erään aktivoidaan kaikki hankintamenuot rakennuksista, joita käytetään palveluntuotannossa, tai joissa on tulonodotusta vähintään taseeseen merkityn arvon verran. Ne rakennukset jotka eivät täytä kriteerejä, kirjataan poistamattomalla hankintamenuolla kuluiksi. Rakennusten teknisten laitteiden hankintamenuot lasketaan mukaan rakennuksen hankintamenuun. Poistoja tehdessä kuitenkin voidaan tehdä erisuuruisia suunnitelman mukaisia poistoja itse rakennukseen, että sen teknisiin laitteisiin, kuten hissiin ja ilmastointiin, jotka eivät ole yhtä pitkäkestoisia kuin rakennukset. Rakennuksiin sisältyvät erilaiset varsinaiset rakennukset, kuten esimerkiksi asuin-, koulu- ja teollisuusrakennukset ja monet muut, mutta myös rakennelmat, esimerkiksi polttoainesäiliöt tai kevyet tilapäisvarastorakennelmat. Rakennusten peruseränsämenot voidaan aktivoida omana eränään tai yhdistettynä rakennuksen poistamattomaan hankintamenuun. Seuraavana eränä ovat kiinteät rakenteet ja laitteet. Kiinteisiin rakenteisiin ja laitteisiin sisältyvät pumppuhuoneet ja verkostoon kytketyt säiliöt, mutta myös maarakenteet, esimerkiksi katujen, teiden ja siltojen hankintamenuot, mutta ei maapohjan hankintamenuoja. Kiinteitä rakenteita ovat myös vesirakenteet kuten padot ja kanavat, johtoverkosto ja sen laitteet, ja muut kiinteiden rakenteiden hankintamenuot, jotka eivät sisälly rakennuksen hankintamenuoihin. Ne poistetaan suunnitelman mukaan vaikutusaikana. Koneet ja kalusto löytyvät myös kuntayhtymän aineellisten hyödykkeiden joukosta. Koneisiin ja kalustoon kuuluvat kaikki kulkuneuvot, työkonet ja muut koneet, huonekalut, soittimet ja urheiluvälineet. (Kirjanpitolaikunnan kuntajaosto 2010, 11–13.)

Muihin aineellisiin hyödykkeisiin kuuluvat kaikenlaiset luonnonvarat, sekä kuntayhtymän omistamat arvo- ja taide-esineet. Luonnonvaroja ovat soranottoaikat, malmiesiintymät, kivilouhokset ja turvesuot ja monet muut käytettävät luonnonvarat. Luonnonvaroista tehdään substanssipoistoja, eli hankintamenuo pienenee sitä mukaan, kun niitä kulutetaan. Poistot tehdään vuosittaisen käytön perusteella. Arvo- ja taide-esineitä käsitellään samalla tavalla kuin muitakin taseen pysyviä vastaavia. Jos arvo- ja taide-esineitä ei käytetä hyödyksi palvelun tuotannossa tai niitä ei tulla tai voida luovuttaa vastikkeellisesti, tulee niiden hankintamenuo vain kirjata kuluksi. Niistä ei tarvitse tehdä suunnitelman mukaisia poistoja paitsi, jos niiden arvonaleneminen on todennäköinen. Muihin aineellisiin hyödykkeisiin kuuluvat myös kaikenlaiset eläimet, hedelmätarhat ja istutukset, joista saadaan toistuvaa satoa, esimerkiksi lypsykarja ja puutarha, joiden tuotteita voidaan myydä eteenpäin. Viimeisenä aineellisten hyödykkeiden eränä ovat ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat. Siihen kuuluvat aineellisten hyödykkeiden ennakkomaksut ja tulevien investointien hankintamenuot.

Keskeneräisiin hankintoihin kuuluvat sekä omaan käyttöön valmistetut, että ulkopuolisilta ostetut keskeneräiset hyödykkeet. (Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto 2010, 11–13.)

Aineelliset hyödykkeet ovat myös hyvin samankaltainen erä eri yhtiömuotojen välillä, mutta muutamia huomattavia eroavaisuuksia on havaittavissa. Kuntayhtymän kirjanpidossa eritellään kiinteät rakenteet ja laitteet omaksi eräkseen, mitä osakeyhtiössä ei tehdä. Toinen huomattava eroavaisuus on se, että kuntayhtymät voivat laittaa keskeneräisiin hankintoihin ulkopuolisilta ostettuja hyödykkeitä, mutta osakeyhtiöt voivat kirjata siihen vain omaan käyttöön valmistettavia hyödykkeitä.

Pysyvien vastaavien viimeinen erä on sijoitukset. Sijoituksiin merkitään erikseen konserniyritysten ja omistusyhteyseritysten osakkeet, osuudet ja saamiset kyseisiltä yhtiöiltä. Muihin osakkeisiin kuuluvat osakkeet yhtiöistä, jotka liittyvät yritystoimintaan ja myös ne osakkeet jotka ovat sellaisilta yhtiöiltä, että ne eivät sinänsä liity mitenkään yritystoimintaan. Niiden yhtiöiden osakkeet, jotka eivät suoranaisesti palvele liiketoimintaa, katsotaan osakkeet pitkäaikaisiksi sijoituksiksi. Esimerkiksi sellaiset osakkeet joilla saadaan oikeudet liikehuoneistojen ja sen kaltaisten tilojen hallintaan. Muut osakkeet katsotaan vaihto-omaisuudeksi tai rahoitusarvopaperiksi, ja ne tulee esittää vaihtuvissa vastaavissa. Osakeyhtiömuotoisissa ammattikorkeakouluissa tulee taseessa laskea pysyvien vastaavien sijoitukset yhteen, omakatteisten sijoitusten varoihin. (Tomperi 2011, 158–159; Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 15.)

Kuntayhtymän puolella sijoituksissa ovat ne arvopaperit, jotka on hankittu kuntayhtymän toimintaa edistämään, kuntayhtymän toimialaan liittyvät sijoitukset sekä muut pitkäaikaissijoitukset. Toimialaan liittyviin sijoituksiin katsotaan kuuluviksi sijoitukset yhteisöihin, jotka hoitavat kuntayhtymän tehtäviä, tai joiden toiminta tukee kuntayhtymän toimintaa. Toimialasijoituksia rahoittamaan voidaan käyttää sekä omaa että vierasta pääomaa. Toimialasijoitukset voivat olla sijoituksia osakkeisiin ja osuuspääomiin, mutta myös antolainoja. Antolainat puolestaan voivat olla velkakirjalainoja tai pääomalainoja. Ensimmäinen erä on osakkeet ja osuudet, johon sisältyvät osakkeet ja osuudet, jotka on hankittu pysyvästi käyttöön. Esimerkkinä pysyvässä käytössä olevista osakkeista ja osuuksista voidaan antaa toimitilojen hallintaan oikeuttavat osakkeet ja osuudet. Pörssiyritysten osakkeet kuuluvat vaihtuviin vastaaviin. Joukkovelkakirjalainasaamiset sisältävät toimiala sijoittamisen pitkäaikaiset joukkovelkakirjalainat, jotka pidetään sijoituksen loppuun asti. Joukkovelkakirjalainat, jotka aiotaan realisoida tarpeen vaatiessa, kuuluvat vaihtuvien vastaavien puolelle. Muut lainasaamiset sisältävät kaikki muut antolainat kuin joukkovelkakirjalainat. Antolainat tytäryhtiöille tai palvelun tuottajille kirjataan muihin lainasaamisiin. Muihin saamisiin kuuluvat kaikki kuntayhtymän toimintaa palvelevat pysyvät erät. Siihen kuuluvat palautuskelpoiset liittymismaksut, pysyvien vastaavien sijoitusten pitkäaikaiset lainasaamiset, jotka päättyvät pian. (Kirjanpitolauslautakunnan kuntajaosto 2010, 13–15.)

Erona osakeyhtiön ja kuntayhtymän sijoituksissa on se, että osakeyhtiöt voivat olla osana konserneja tai omistusosuusyhteydessä, jolloin heidän

tulee eritellä taseessa osuutensa yrityksistä ja saamiset heiltä. Osakeyhtiöt voivat kirjata muihin osakkeisiin ja osuuksiin myös sellaisten yhtiöiden osakkeita ja osuuksia, jotka eivät palvele osakeyhtiön liiketoimintaa, mutta kuntayhtiöt saavat kirjata vain sellaisia osakkeita ja osuuksia, jotka palvelevat heidän toimintaansa. Kunnat voivat antaa joukkovelkakirjalainoja ja muita antolainoja, jotka tulee kirjata sijoituksiin, mutta osakeyhtiöt harvemmin antavat lainoja.

Kuntayhtymissä kirjataan pysyvien vastaavien jälkeen erillinen erä, joka ei kuulu pysyviin tai vaihtuviin vastaaviin. Sitä kutsutaan toimeksiantojen varoiksi. Niihin kuuluvat valtion toimeksiannot, lahjoitusrahastojen erityiskatteet ja muut toimeksiantojen varat. Toimeksiantojen varoja vastaavat toimeksiantojen pääomat taseen vastattavaa puolella. Toimeksiantojen varat koostuvat kuntayhtymän hoitamista toimeksianto- ja välitystehtävistä. Toimeksiantojen varoista näkyy kuntayhtymän hallussa olevien varojen määrä, joita voidaan käyttää hoitamaan toimeksianto- ja välitystehtäviä. Lahjoitusrahaston erityiskatteet on tilinimi, ne esitetään toimeksiantojen varoissa. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 19.)

Osakeyhtiöillä ei ole toimeksiantojen varoja vastaavaa erää. Tämä johtuu lähinnä siitä, miten läheisesti kunnat ja kuntayhtymät ovat yhteydessä suoraan valtioon. Kuntien on myös suoritettava erilaisia toimeksianto- ja välitystehtäviä, jolloin niille vaaditaan erityinen erä taseeseen.

Vaihtuvat vastaavat seuraavat pysyviä vastaavia taseessa. Vaihtuvat vastaavat koostuvat yhtiön vaihto-omaisuudesta, saamisista, rahoitusarvopereista ja rahoista sekä pankkisaamisista. Vaihto-omaisuus on ensimmäinen vaihtuvien vastaavien erä. Vaihto-omaisuuteen kuuluvat hyödykkeet, jotka voidaan luovuttaa tai kuluttaa, joko sellaisenaan tai jalostuksen jälkeen. Taseessa on eriteltävä aineet ja tarvikkeet, jotka koostuvat aineista ja tarvikkeista, joita vaaditaan tuotteiden tekemiseen ja esimerkiksi niiden pakkaamiseen. Keskeneräiset tuotteet ovat myös oma eränsä, ne ovat nimensä mukaisesti tuotteita, jotka eivät ole tilikauden lopussa valmiita. Keskeneräisiin tuotteisiin voi sisältyä myös palvelu- ja suunnittelutoimistojen keskeneräisiä töitä. Valmiit tuotteet/tavarat ovat myös nimensä mukaisesti valmiiksi saatuja tuotteita. Muu vaihto-omaisuus on erä johon sisältyvät ne vaihto-omaisuuden hyödykkeet, jotka eivät kuulu vaihto-omaisuuden eriin. Esimerkiksi pysyvien vastaavien omaisuus, joka päätetään myydä, voidaan siirtää muuhun vaihto-omaisuuteen, sillä sitä ei aio ta enää pitää. Vaihto-omaisuudesta saatetaan maksaa ennakkomaksuja, jotka tulee kirjata omaksi eräkseen taseeseen. Vaihto-omaisuuden hankintameno yleensä aktivoidaan tilikauden lopulla, mutta jos todennäköinen hankintameno tai luovutushinta on tilikauden päättyessä alkuperäistä hankintamenoa pienempi, saadaan taseeseen merkitä alempi arvo, hankintamenoon vaikuttavat muuttuvat menot. (Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336, 5 luku 6§; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 20–21.)

Käytännössä vaihto-omaisuutta käsitellään hyvin samalla tavalla molemmissa yhtiömuodoissa. Huomattavia eroavaisuuksia ei ole. Molemmat lähteet lähinnä täydensivät toistensa tietoja tarjoamalla erilaisia esimerkkejä.

Vaihto-omaisuutta seuraa rahoitusomaisuus, joka voidaan jakaa kolmeen ala-erään. Ensimmäiseksi käydään läpi saamiset-erää. Saamisiin kuuluvat yhtiön myyntisaamiset, lainasaamiset ja siirtosaamiset. Myyntisaamisiin kuuluvat kaikki saamiset, jotka ovat syntyneet suoritteiden tai muiden hyödykkeiden myynnistä. Myös pysyvistä vastaavista saatavat myyntisaamiset kirjataan vaihtuviin vastaaviin muiden myyntisaamisten joukkoon. Lainasaamisia ovat kaikki rahalainat, joita osakeyhtiö on myöntänyt. Siirtosaamisia ovat kaikki menoennakot ja tulojäämät, jotka aiheutuvat siitä, että tilinpäätöksessä menot ja tulot on jaksotettava suoriteperusteisesti. Saamiset tulee merkitä nimellisarvoon, mutta niitä ei saa merkitä suurempaan kuin todennäköiseen arvoon. Luottotappiot, jotka voidaan ennakoida, tulee huomioida tilinpäätöstä tehtäessä. Saamiset myös jaetaan pitkäaikaisiin ja lyhytaikaisiin saamisiin. Pitkäaikaiset ovat sellaisia saamisia, joiden erä päivä on vuotta pidemmän ajan kuluttua. Kaikki muut saamiset ovat lyhytaikaisia. Osakeyhtiömuotoisten ammattikorkeakoulujen kirjanpidossa on huomioitava saamiset saman konsernin yrityksiltä ja saamiset omistusyhteisy yrityksiltä. (Tomperi 2011, 159–160; Kirjanpitolaaki 30.12.1997/1336, 5 luku 2§; Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto 2014, 15.)

Kuntayhtymän puolella saamiset on jaettu samalla tavalla pitkä- ja lyhytaikaisiin saamisiin. Molempiin myös sisältyvät samat erät myyntisaamiset, lainasaamiset, muut saamiset ja siirtosaamiset. Myyntisaamisten todennäköiset ja toteutuneet luottotappiot tulee kirjata tuloslaskelman muihin kuluihin. Jos asuntojen tai muiden tilojen vuokraus on olennainen osa kuntayhtymän liiketoimintaa, voidaan vuokrasaamiset esittää osana myyntisaamisia. Lainasaamisiin kuuluvat kaikki myönnettävät lainat. Niitä voivat olla myös henkilökunnalle myönnettävät lyhytaikaiset lainat. Tavara- ja palvelukaupassa syntyneet lainat tulee esittää myyntisaamisissa tai siirtosaamisissa, riippuen siitä kumpaan ne sopivat parhaiten. Kuitenkin antolainat kuuluvat pysyvien vastaavien sijoituksiin, eivät lainasaamisiin. Vaikka pysyvien vastaavien lainat erääntyisivät seuraavan vuoden kuluessa, ei niitä tule siirtää lainasaamisiin. Muita saamisia ovat esimerkiksi pitkäaikaisesti sidotut talletukset, jotka toimivat vakauksina, sulkutilien talletukset, alv-saamiset ja erilaiset tukisaamiset. Siirtosaamiset ovat sellaisia saamisia, jotka suoriteperusteisesti tapahtuvat vasta tulevilla tilikausilla, jotka eivät ole ennakkomaksuja. Siirtosaamisiin kuuluvat myös sellaiset saamiset, jotka ovat jo toteutuneet aiemmalla tilikaudella, mutta niistä ei ole saatu maksua, eivätkä ne kuulu myyntisaamisiin. Esimerkkinä siirtosaamisista voisi toimia etukäteen maksetut korot, vuokrat ja palkat, mutta myös sellaiset tulot joita ei ole tilikauden loppuun mennessä saatu, kuten myöhästyneet korkotulot. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 23–25.)

Saamisten käsittelyssä ei ole kovinkaan paljoa eroja, mutta tiedot täydentävät toisiaan. Saamiset ovat hyvin samankaltaisia eriä kaikissa yhtiöissä, jolloin niillä ei ole suuriakaan eroavaisuuksia yhtiömuotojen välillä.

Rahoitusarvopaperit sisältävät kaikki osakeyhtiölle ostetut osakkeet ja osuudet, jotka eivät ole pysyvää omaisuutta tai vaihto-omaisuutta. Ne on yleensä hankittu sijoittamista varten, lyhytaikaisella tähtämellä. Rahoitus-

arvopapereita on myös voitu saada maksuna myyntisaamisesta. Tilinpäätöksessä rahoitusarvopaperit on merkittävä hankintamenon perusteella, ne voidaan merkitä enintään todennäköiseen luovutushintaan. Osakkeiden tai osuuksien arvo voi olla tilinpäätöshetkellä pienempi kuin alkuperäinen hankintameno, jolloin erotus kirjataan kuluksi. Osakeyhtiömuotoisissa ammattikorkeakouluissa voidaan rahoitusvälineet arvostaa käypään arvoon kirjanpitolain 5:2a§ mukaisesti. Käyvän arvon muutokset voidaan kirjata joko tuloslaskelmaan tai taseen omaan pääomaan käyvän arvon rahastoon. Jos rahoitusarvopaperit arvostetaan käyvän arvon mukaan, tulee liitetiedoissa antaa tietoja rahoitusriskien hallinnasta ja sen menettelyistä sekä hinta-, luotto-, likviditeetti- ja kassavirtariskeistä, jos ne ovat olennaisia taloudellisen aseman ja tuloksen arvioinnin kannalta. Kuntayhtymän puolella rahoitusarvopaperit määritellään rahavarojen sijoituksiksi tai myyntisaamisten maksuiksi. Osakkeet ja osuudet kirjataan kuntayhtymän puolella rahoitusarvopapereihin, jos niistä tulevaisuudessa saatavia tuottoja käytetään rahoitukseen. Osakkeita ja osuuksia ei kuntayhtymässä käsitellä talousarvion investoinneissa. Kuntayhtymät voivat sijoittaa varojaan rahamarkkinainstrumentteihin. Joukkovelkakirjalainasaamisissa ovat sellaiset joukkovelkakirjalainat, jotka aiotaan realisoida, kun kuntayhtymä tarvitsee rahaa tai korko on edullinen. Muita arvopapereita ovat kaikki muut arvopaperit, esimerkiksi osakerahasto sijoitukset ja sijoitusrahasto-osuudet. (Tomperi 2011, 160; Ammattikorkeakoulujen hallinnon koodisto 2014, 17; Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336, 5:2a§; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 26.)

Rahoitusarvopapereita käsitellään hyvin samankaltaisella tavalla molemmissa yhtiömuodoissa. Se, että onko osake tai osuus rahoitusarvopapereissa vai sijoituksissa määräytyy molemmissa yhtiömuodoissa samalla tavalla. Osakkeet ja osuudet jotka aiotaan myydä tarpeen vaatiessa, ovat rahoitusarvopapereita. Sellaiset osakkeet ja osuudet, jotka hankitaan pysyviin vastaaviin, ovat osakkeita ja osuuksia, jotka yleensä antavat pitkäaikaisia oikeuksia tilojen käyttöön, tai muita samankaltaisia osakkeita tai osuuksia. Osakeyhtiömuotoisissa ammattikorkeakouluissa voidaan rahoitusarvopaperit arvostaa käypään arvoon, mutta hankintahintaan arvostaminen on silti sallittua.

Viimeisenä vaihtuvissa vastaavissa on rahat ja pankkisaamiset. Rahat ovat kaikki yhtiön käteisenä olevat varat, eli kolikot ja setelit. Pankkisaamisia puolestaan ovat kaikki talletukset pankkitileillä, erityisesti ottolainauksilla. Pankkisaamisia ei jaeta lyhyt- ja pitkäaikaisiin, vaan molemmat ilmoitetaan yhdessä erässä taseessa. Sekkitililuottoja ei saa merkitä pankkisaamisiin, vaikka niitä ei olisi nostettukaan. (Tomperi 2011, 160; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 26–27.)

Rahat ja pankkisaamiset käsitellään samalla tavalla molemmissa yhtiömuodoissa. Rahoihin kuuluvat kaikki käteiset varat, niin osakeyhtiöissä kuin kuntayhtymissä. Pankkisaamisia ovat molemmissa yhtiömuodoissa kaikkien ottolainauksien saldot.

2.2.2 Taseen vastattavaa puoli

Taseen vastattavaa puoli jaetaan omaan pääomaan ja vieraaseen pääomaan. Vastattavaa puolella käsitellään pääomarahoitusta, etenkin miten sillä rahoitetaan yritystoimintaa. Omassa pääomassa esitetään yrityksen oma varallisuus, kuten osakepääoma ja edellisten tilikausien voitot. Vieraassa pääomassa esitetään yrityksen velat, erilaiset lainat, joita on otettu jne. (Tomperi 2011, 160, 161.)

Oma pääoma on yhtiön omistamia varoja. Esimerkiksi osakepääoma määrittää, paljonko osakkeita yhtiöllä on liikkeellä, jolloin siihen sidottuja varoja ei voida realisoida, kun yhtiö tarvitsee käyttörahaa.

Osakeyhtiön oma pääoma jaetaan sidottuun omaan pääomaan ja vapaaseen omaan pääomaan. Sidottuun omaan pääomaan kuuluvat osakepääoma, arvonkorotusrahasto, käyvän arvon rahasto ja uudelleenarvostusrahasto. Kaikilla osakeyhtiöillä on vähintään 2500€ suuruinen osakepääoma yksityisessä osakeyhtiössä ja 80000€ julkisessa osakeyhtiössä, eli pörssiyhtiössä. Uusien osakkeiden merkintähinta tulee kirjata osakepääomaan, mutta yhtiökokoukset tai yhtiöjärjestys voivat päättää että osan merkintähinnasta saa kirjata sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon. Osakepääoman määrä voi muuttua vain, jos yhtiökokouksessa tehdään päätöksiä korottaa tai alentaa sen määrää. Osakepääoman muutokset vaativat kirjaamisen kaupparekisteriin. Osakkeita voidaan antaa, ilman että muutetaan osakepääomaa, ja osakepääomaa voidaan nostaa ilman, että tarvitsee myöntää osakkeita. Nykyään osakeyhtiölain lähtökohtana on nimellisarvottomuuden periaate, eli osakkeille ei määritellä nimellisarvoa. Kuitenkin osakeyhtiöt saavat määrittää nimellisarvon niin halutessaan. (Tomperi 2011, 118–120, 160; Savolainen, Suojanen & Vanhanen 2008, 147–148.)

Arvonkorotusrahasto on pysyvien vastaavien arvonkorotusten vastakirjaus. Arvonkorotuksia saa tehdä vain, jos arvonkorotus on olennainen ja pysyvä. Arvonkorotus on olennainen ja pysyvä, kun pysyvän vastaavan, kuten vaikkapa tontin, todennäköinen luovutushinta on moninkertainen verrattuna sen alkuperäiseen hankintahintaan. Arvonkorotusten peruuttaminen tulee myös näkyä arvonkorotusrahastossa. Käyvän arvon rahastoa käytetään kun halutaan tilinpäätöksessä arvostaa rahoitusvälineet käyvässä arvossa. Arvonkorotusrahasto, käyvän arvon rahasto ja uudelleenarvostusrahasto, ovat kirjanpidollisia rahastoja, jolloin niihin kirjattuja varoja ei voida jakaa, koska ne ovat sidottuja muihin taseen eriin. Vapaata omaa pääomaa ovat voittojäynnös edellisiltä tilikausilta, tilikauden voitto/tappio ja sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto. Voittojäynnös edellisiltä tilikausilta ja tilikauden voitto, voidaan käyttää osingonjakoon. Sijoitetun vapaan oman pääoman rahastossa näkyy uusien osakkeiden merkintähinnasta se osa, mitä ei kirjata osakepääomaan. Sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoa ei voida käyttää osingonjakoon, mutta sitä voidaan jakaa osakkeen omistajille yhtiökokouksen päätöksen tai muun sopimuksen perusteella. (Tomperi 2011, 118–120, 160; Savolainen ym. 2008, 147–148.)

Kuntayhtymän puolella omaan pääomaan kuuluvat peruspääoma, arvonkorotusrahasto, muut omat rahastot, edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä) ja tilikauden ylijäämä (alijäämä). Kuntayhtymän puolella ei jaeta

omaa pääomaa sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan. Oma pääoma on kuitenkin pysyväisluonteista, siten, että peruspääomaa saa muuttaa vain, jos pysyvät vastaavat ovat pysyvästi laskeneet arvossa. Peruspääomaa ei saa vähentää enempää kuin sen ja pitkäaikaisen vieraan pääoman yhteissumma ylittää pysyvien vastaavien arvon. Arvonkorotusrahastoa ei voida käyttää kattamaan alijäämää. Kuntayhtymän peruspääoma koostuu jäsenkuntien sijoituksista siihen. Peruspääomaa tulee nostaa, jos sen ja sijoitusrahaston ja arvonkorotusrahaston pääomat ovat alhaisempia kuin pysyvien vastaavien määrä. Jäsenkunnat nostavat peruspääomaa perustussopimuksen tai muun sopimuksen perusteella. (Kirjanpitolausakunnan kuntajaosto 2010, 28–31.)

Arvonkorotusrahastoon tehdään arvonkorotusten vastakirjaus taseessa. Muut omat rahastot ovat kuntayhtymän vapaaehtoisesti perustamia rahastoja. Rahastoja voidaan kartuttaa vain tilikauden positiivisella tuloksella. Rahastojen käyttö näkyy tuloslaskelman erässä rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+), josta nähdään miten rahastoja on käytetty tilikauden aikana. Rahastoista on mahdollista siirtää pääomaa kuntayhtymän peruspääomaan, ellei rahaston sääntöihin ole kirjattu poikkeuksia. Kuntayhtymän rahastoja voivat olla vahinkorahasto, asuntolaina- ja lainanlyhennysrahastot ja sijoitusrahastot. Vahinkorahastoon kartutetaan varoja tulevien vahinkojen varalle. Sen käyttämistä ja kartuttamista koskevat kirjaukset tulee tehdä tuloslaskelman kautta. Asuntolaina- ja lainanlyhennysrahastoja voidaan käyttää, jos niillä on olennainen vaikutus kunnan talouteen. Sijoitusrahasto puolestaan on niiden varojen käsittelyä, jotka jäsenkunnat antavat kuntayhtymälle, mutta eivät kuulu peruspääomaan. Sijoitusrahastossa on eritelty eri jäsenkuntien sijoitukset. Sijoitusrahastoa käytetään silloin kun ei haluta muuttaa peruspääomaa tai halutaan käyttää korollista peruspääomaa ja korotonta sijoitusrahastoa. Sen käytöstä ja kartuttamisesta määrätään perussopimuksessa. Edellisten tilikausien ylijäämä/alijäämä merkitään erillisenä eränä, jos sitä ei ole siirretty osaksi peruspääomaa tai muuta rahastoa. Tilikauden ylijäämä/alijäämä esitetään taseessa oman pääoman eränä. Alijäämä tulee esittää omaa pääomaa vähentävänä eränä. Jos ylijäämästä tehdään palautuksia jäsenkunnille, tulee ne kirjata edellisten tilikausien ylijäämistä. (Kirjanpitolausakunnan kuntajaosto 2010, 28–31.)

Isoimpana erona yhtiömuotojen välillä on se, että kuntayhtymillä ei omaa pääomaa jaeta sidottuun ja vapaaseen omaan pääomaan. Kuntayhtymän puolella on myös hankalampi muuttaa peruspääomaa, verrattuna osakeyhtiön osakepääomaan, sillä pysyvien vastaavien arvon tulee olla pysyvästi laskenut, jos halutaan pienentää peruspääomaa. Rahastot muodostuvat myös eritavalla, ja yleisesti ottaen käytössä on erilaisia rahastoja, jotka riippuvat yhtiömuodosta.

Oman pääoman jälkeen taseessa käsitellään kertynyttä poistoeroa ja vapaaehtoisia varauksia. Osakeyhtiön puolella poistoeroa syntyy suunnitelman ylittävistä poistoista. Vapaaehtoiset varaukset puolestaan ovat yhtiön vapaaehtoisesti tekemiä varauksia, esimerkiksi toimitilan jälleenhankintavarauksia. Kuntayhtymän puolella poistoeroa kertyy investointivarausten ja investointirahaston purkamisesta. Poistonalaisen investoinnin varauksen tai rahaston käyttöä vastaava poistoero vähennetään tilikaudella, jona se

muodostui tai seuraavina tilikausina, enintään suunnitelmapoistoa vastaavana määränä. Kuntayhtymän puolella vapaaehtoinen varaus on investointivaraus. Investointivaruksella tarkoitetaan varausta, joka tehdään pysyvien vastaavien tulevia hankintamenoja varten. Investointivaruksen tarkoituksena on kerätä talteen varoja tulevia investointeja varten. Investointivaruksen kohde on yksilöitävä taloussuunnitelmassa. Investointivaruksia ei tule purkaa tilikaudentuloksen tasaamiseksi, vaan ne tulee aina purkaa vain, jos ne on käytetty hankintaan. Investointivaraus puretaan sillä tilikaudella jona hankinta on tehty, tai sillä tilikaudella, jolloin hankinnasta aletaan tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Jos investointivaraus on suurempi, kuin hankinta, jota varten se muodostettiin, tulee investointivaraus poistaa hankinnan jälkeen. (Tomperi 2011, 161; Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 31–32.)

Kuntayhtymän ja osakeyhtiön välinen ero on huomattava kun tullaan poistoeroon, sillä osakeyhtiössä poistoero on suunnitelman ylittävistä poistoista muodostuva erä. Kuntayhtymässä kertyneellä poistoerolla tarkoitetaan vain investointivaruksen ja investointirahaston purkamisen aiheuttamia poistoeroja. Poistoeron syntyminen vaatii myös kuntayhtymän puolelta sen, että investointivaraus tai investointirahasto puretaan, eli investointivaraus käytetään hankintaan, jolloin se on purettava, vaikka koko summaa ei olisikaan käytetty hankinnan rahoittamiseen. Kaikilla isommilla hankinnoilla on omat investointivaruksensa, joita ei voi käyttää minkään muun hankinnan rahoittamiseen. Toisaalta vapaaehtoiset varaukset ovat samankaltaiset yhtiömuotojen välillä. Molemmissa vapaaehtoiset varaukset ovat lähinnä varauksia, joilla rahoitetaan tulevia investointeja.

Pakolliset varaukset ovat taseen seuraava erä. Ne koostuvat päättyneeseen tai aiempaan tilikauteen kohdistuvista velvoitteista, joista tulee aiheutumaan menoja tai menetyksiä tulevaisuudessa. Pakollisissa varauksissa esitetään ne menot tai menetykset, jotka toteutuvat varmasti ja todennäköisesti, mutta niiden toteutumisajankohtaa tai täsmällistä määrää ei vielä tiedetä. Jos tulevien menojen tai menetysten täsmällinen määrä tai ajankohta on tiedossa, ovat ne siirtovelkoja. Pakolliset varaukset yleensä sisältävät eläkevaraukset ja verovaraukset, mutta voivat myös sisältää ympäristövarauksia tai muita varauksia. Pakollisten varausten sisältämät varaukset tulee eritellä taseen liitetiedoissa. (Tomperi 2011, 161; KHT-yhdistys 2011, 128.)

Kuntayhtymän pakolliset varaukset muodostuvat samalla tavalla kuin osakeyhtiön pakolliset varaukset. Molempien taseissa on kohdat eläkevarauksille ja muille pakollisille varauksille. Osakeyhtiön taseessa on kohta verovarauksille kahden muun varauksen lisäksi. (katso liitteet 3 ja 4.)

Kuntayhtymillä on taseessa toimeksiantojen pääomat, joka vastaa toimeksiantojen varoja taseen pysyvien vastaavien puolella. Toimeksiantojen pääomia syntyy kunnan hoitamista toimeksiannoista. Toimeksiantojen pääomat osoittavat kuntayhtymän velat eli vastuut toimeksiantajia kohtaan. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 35.)

Osakeyhtiöillä ei ole toimeksiantojen pääomia. Toimeksiantojen pääomat osoittavat kuntayhtymien vastuut toimeksiannoista, kun taas toimeksiantojen varat osoittavat niihin liittyvät varat joita kuntayhtymällä on käytössä. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 19–20; liite 3.)

Taseen viimeisenä eränä on vieras pääoma. Vieras pääoma jaetaan pitkäaikaiseen ja lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan. Vieraassa pääomassa tulee eritellä molemmista pitkä- ja lyhytaikaisista sellaiset erät kuin joukkovelkakirjalainat, vaihtovelkakirjalainat, lainat rahoituslaitoksilta, eläkelainat, saadut ennakot, ostovelat, rahoitusvekselivelat, velat konserniyrityksille ja omistusyhteisyriyksille, muut velat ja siirtovelat. Joukkovelkakirjalainat ja vaihtovelkakirjalainat ovat nimensä mukaisesti lainoja, jotka on hankittu joukkovelkakirjojen ja vaihtovelkakirjojen avulla. Rahoituslaitoslainoihin kuuluvat lainat pankeilta, mutta myös lainat vakuutuslaitoksilta ja erityisluottolaitoksilta. Sekkiluotot ja muut tililuotot kuuluvat lyhytaikaisiin rahoituslaitoslainoihin. Eläkelainat ovat velat, jotka ovat aiheutuneet eläkevakuutusmaksujen varojen takaisin lainaamisesta eläkelaitokselta. Eläkevakuutuslaitokset voivat myöntää myös muita lainoja, jolloin ne merkitään lainoihin rahoituslaitoksilta. Ostovelat ovat yleisesti vaihtomaisuuden ja kaluston laskuja, joita ei ole vielä maksettu. Siirtovelat ovat seurausta siitä, että tilikauden aikana tuloja ja menoja on kirjattu maksuperusteisesti, kuitenkin tilinpäätöstä varten ne tulee korjata suoriteperusteiseksi. Siirtovelat ovat lähinnä tuloennakkoja tai menojämiä. Siirtovelkoihin kuuluu muun muassa maksamattomia palkkoja ja niiden sosiaalikuluja, erilaisia korkoja ja veroja, mutta myös monia muita eriä. Jos siirtovelkoja on huomattavia määriä, tulee ne eritellä taseen liitetiedoissa. Rahoitusvekselit puolestaan ovat vekseleitä, jotka kirjanpito-velvollisen on lunastettava itse. Muut velat ovat esimerkiksi maksamattomia osinkoja ja voitto-osuuksia tai omistajilta, valtiolta, kunnilta tai järjestöiltä saatuja luottoja. Ennakonpidätysvelat, sosiaaliturvamaksuvelat ja arvonnäisäverovelat kuuluvat myös muihin velkoihin. (Tomperi 2011, 161–162; KHT-yhdistys 2011, 134–135.)

Kuntayhtymien puolella vieras pääoma jaetaan pitkäaikaiseen ja lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan. Vieraan pääoman eriä ovat joukkovelkakirjalainat, lainat rahoitus ja vakuutuslaitoksilta, lainat julkisyhteisöiltä, lainat muilta luotonantajilta, saadut ennakot, ostovelat, muut velat/liittymismaksut ja muut velat ja siirtovelat. Joukkovelkakirjalainat ovat joukkovelkakirjoja, jotka voidaan myydä edelleen, jos niin halutaan. Joukkovelkakirjalainoja ovat esimerkiksi obligaatio- ja debentuurilainat. Joukkovelkakirjalainat kirjataan pitkäaikaiseen vieraaseen pääomaan paitisi, jos ne erääntyvät seuraavana vuonna, jolloin ne tulee kirjata lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan. Lainat rahoitus ja vakuutuslaitoksilta sisältävät lainat, jotka on otettu pankeilta ja muilta rahoituslaitoksilta, sekä sellaiset lainat jotka on saatu vahinko- ja henkivakuutusyhtiöiltä. Rahoituslainoihin sisältyy myös sekkiluotto, jota käytetään niin että sekkilistä kirjataan taseeseen velaksi sen hetkinen sekkivelka. Jos sekkilimiitti on maksuvalmiuteen merkittävästi vaikuttava, tulee siitä ilmoittaa tarkasti taseen liitetiedoissa. Sekkiluotto on pitkäaikaista, jos sille ei ole asetettu määräaika, tai määrä aika on yli vuoden kuluttua tilikauden lopusta. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 36–39.)

Rahoitusvekselit kuuluvat myös rahoituslainoihin. Rahoitusvekseleitä kutsutaan omiksi vekseleiksi. Ensisijaisesti ne ovat lyhytaikaisia rahoituslainoja, joita käytetään vain jos on tarvetta enemmän vieraalle pääomalle. Vekseli lunastetaan itse, kun se erääntyy. Lainat julkisyhteisöiltä erä sisältää lainat joita kuntayhtymä on saanut julkisyhteisöiltä. Julkisyhteisöihin kuuluvat muun muassa valtio, kunnat, kuntayhtymät, sosiaaliturvarahastot ja työeläkelaitokset. Eläkelainat ja muut eläkeyhtiöiden lainat yleisesti kirjataan lainoihin julkisyhteisöiltä, mutta jotkin eläkelaitokset on voitu luokitella rahoitus- tai vakuutuslaitoksiksi taloustilaston sektoriluokituksessa. Muita luotonantajia ovat kaikki muut kotimaiset ja ulkomaiset lainanantajat. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 36–39.)

Saadut ennakot ovat suoritteista etukäteen saatuja maksuja, suoritteita ei ole luovutettu ennen tilikauden päättymistä. Jos ennakkoa ei ole saatu suoritteista, tulee ne kirjata siirtovelkoihin. Suoritteet määritellään niiksi liiketoimiksi, jotka ovat kuntayhtymän ensisijaista liiketoimintaa. Pysyvien vastaavien myynnistä saadut ennakkomaksut käsitellään myös saaduissa ennakoissa. Ennakkomaksu kirjataan tuloksi, kun suorite varsinaisesti luovutetaan. Ostovelkoihin kuuluvat ne velat, jotka aiheutuvat siitä, että on hankittu tuotannon tekijöitä kuten raaka-aineita, tarvikkeita, tavaroita tai palveluja, mutta niitä ei ole vielä maksettu tilikauden lopussa. Hankinnan tulee jo olla yrityksen hallussa tilikauden lopussa, mutta sitä ei ole vielä keritty maksamaan. Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat ovat niitä velkoja, jotka eivät sisälly mihinkään muihin vieraan pääoman eriin. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 36–39.)

Lyhytaikaisia muita velkoja ovat esimerkiksi veroihin liittyvät velat ja erilaiset ennakonpidätykseen liittyvät maksut, joita ei ole tilikauden päättyessä vielä maksettu. Pitkäaikaisia muita velkoja ovat esimerkiksi vuokratilanteen lunastusvelka. Jotta lunastusvelka voidaan kirjata vieraaseen pääomaan, tulee vuokra olla merkittynä pysyviin vastaaviin lunastusehdon mukaisesti. Palautuskelpoiset liittymismaksut tulee kirjata muihin velkoihin. Ne voidaan joko esittää omana alueränään muissa veloissa, tai taseen liitetiedoissa voidaan ilmoittaa siitä, että muut velat sisältävät palautuskelpoisia liittymismaksuja. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 36–39.)

Arvonlisäverovelka kuuluu muihin velkoihin, sillä se ei ole tuotto tai kulu kuntayhtymälle, vaan sitä käsitellään läpikulkueränä. Siirtovelat ovat tuloja tai menoja, jotka realisoituvat suoriteperusteisesti eri tilikaudella kuin ne maksetaan tai saadaan. Siirtovelkoihin kuuluvat sellaiset erät kuin, tilikaudella tai aiemmalla tilikaudella saadut maksut, jotka suoriteperusteisesti toteutuvat vasta seuraavalla tilikaudella, ja jotka eivät kuulu saatuihin ennakkoihin. Siirtovelkoja ovat myös sellaiset menot, jotka ovat suoriteperusteisesti toteutuneet, mutta niitä ei ole tilikauden lopussa maksettu ja ne eivät sisälly ostovelkoihin. Edellä mainitun kaltaisiin siirtovelkoihin voivat sisältyä esimerkiksi maksamatta jääneet palkat tilikaudelta. Siirtovelkoja voivat olla myös sellaiset tulevat menot ja menetykset, joita ei ole merkitty pakollisiin varauksiin. (Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto 2010, 36–39.)

Vierasta pääomaa käsitellään hyvin samankaltaisella tavalla molemmissa yhtiömuodoissa. Erona on lähinnä se, että kuntayhtymien ei tarvitse käsitellä maksamattomia osinkoja tai voitto-osuuksia, sillä kuntayhtymät eivät myönnä niitä.

3 TILIKARTTA

Tilikartasta nähdään mitä tilejä yhtiö käyttää kirjanpidossaan. Tililuettelomallit puolestaan ovat malleja siitä, miten eri yhtiömuotojen tulisi nimeä tilinsä ja millainen tilikartan rakenteen tulisi olla. Tilikartoissa tulee olla ainakin ne tilit, jotka tuloslaskelma- ja tasekaavat vaativat. Kirjanpitovaltuutuksen voi halutessaan käyttää tarkempia alajärjestelmiä kirjanpidossaan. (Kuntaliitto 2012, 5.)

Tilikartalla tarkoitetaan samaa asiaa osakeyhtiössä sekä kuntayhtymässä, jolloin sen huomattavimmat eroavaisuudet johtuvat eri yhtiömuotojen erilaisista vaatimuksista tuloslaskelma- ja tasekaavoissa. Koska tuloslaskelma- ja tasekaavat määräävät tilikarttojen minimisisällön, ovat eri yhtiömuotojen tilikarttojen erot sinänsä samanlaisia verrattuna eroihin, joita oli huomattavissa tuloslaskelma- ja tasekaavoissa. Molemmilla yhtiömuodoilla on hyvin samankaltaisia tilejä, tosin yhtiömuotojen erot aiheuttavat sen että toisella on tilejä, joita toisella ei ole, tai vastaavia eriä käsittelevät tilit ovat keskenään eri nimisiä.

Tilikartassa ei saa olla tilejä, joille kirjattaisiin sekä menoja että tuloja. Tileille on kirjattava aina samankaltaisia asioita ja tilejä ei voida poistaa käytöstä kesken tilikauden. Tilikartta voi sisältää tilejä, joita käytetään apu-tilinä, kuten talousarvioon ja kustannuslaskentaan liittyvät tilit, mutta niissä on oltava merkintä, että ne eivät vaikuta ulkoiseen kirjanpitoon. Tilit on numeroitava. Viralliset tilinumeroitiohjeet ovat suosituksia, ja ne on jätetty väljiksi, jotta tarpeen tullessa voidaan lisätä eriin alakategorioita. Tilinumeroitien tulisi olla nelimerkkisiä ja yksilöllisiä. (Kuntaliitto 2012, 6.)

Tileille on kirjattava johdonmukaisesti aina samankaltaisia asioita, jotta täytetään hyvän kirjanpitovaltuutuksen kriteerit. Jos täysin erilaisia eriä kirjataan samoille tileille, aiheutetaan ongelmia. Myöhemmin on hankalaa korjata virheitä tai löytää sitä kohtaa, missä kirjaukset alkavat olemaan virheellisiä.

Tilikartassa voi olla ulkoisen kirjanpidon tilien lisäksi myös sisäisen kirjanpidon tilejä, jotka eivät näy tilinpäätöksessä, jossa huomioidaan vain ulkoisen kirjanpidon tilit. Ulkoisen kirjanpidon tilit, jotka näkyvät tilinpäätöksessä ovat vähintään tuloslaskelma- ja tasekaavan erät. Sisäisen kirjanpidon tilejä voi olla useita, mutta ne näkyvät vain tilikartassa, joka tulee toimittaa tilinpäätöksen liitetietojen mukana.

Tilinumeroit ovat olemassa sitä varten, että erilaiset ohjelmat ja ohjelmistot voivat käsitellä niitä helpommin, sen sijaan, että talletustilaa tai kirjanpitäjän aikaa kuluisi hukkaan joskus pitkienkin tilien nimien kirjoittamiseen. Kun tileille annetaan numerot ja on olemassa kirjausohjeet, huolehditaan myös siitä, että kirjanpitäjät eivät vahingossa perusta useaa eri tiliä samalle asialle tai tee muita huolimattomuusvirheitä. Numerot varmistavat sen, että on aina pakko tarkistaa tilin oikeellisuus, kun sille kirjataan tapahtuma.

Tuloslaskelma- ja tasekaavaan sisältyvät tilit ovat minimivaatimus niistä tileistä, joita kaikkien kuntayhtymien ja osakeyhtiöiden tulee käyttää. Erot tilikarttojen välillä alkavat yhtiömuotojen välisistä eroavaisuuksista. Esimerkiksi osakeyhtiöillä on osakepääoman tili tasekaavassaan, mutta kuntayhtymillä ei ole vastaavaa, sillä kuntayhtymillä ei ole omia osakkeita.

Tilikartoissa voi myös olla eroja, jotka eivät liity yhtiömuotoon, vaan siihen mitkä tilit eri yhtiöt katsovat tarpeellisiksi. Pienillä yhtiöillä ei välttämättä ole monimutkaista sisäistä kirjanpitoa, jolloin yhtiöllä ei välttämättä ole paljoa muita tilejä, kuin ne jotka vähintään tarvitaan. Suurella yhtiöllä puolestaan voi olla monimutkainen sisäinen kirjanpito, jonka seurauksena heillä on paljon erilaisia tilejä. Yhtiöillä voi myös olla muita tilejä, joita käytetään erilaisten apukirjausten tekemiseen, kuten tilit joita käytetään apuna talousarvion tekemiseen, vaikka niillä ei välttämättä käsitelläkään oikeaa rahaa tai omaisuutta.

Sisäisiä eriä, jotka tulee eliminoida kunnan tilinpäätöksestä, ovat muun muassa sisäiset ostot ja myynnit, sisäiset vuokrat ja katteet, vyörytyserät ja laskennalliset korot sekä poistot. Sisäisten erien eliminoinnissa on kyseessä konsernitilinpäätöksestä. Kuntayhtymän puolella sisäisiä eriä ovat myös kuntayhtymän ja kunnallisen liikelaitoksen väliset korot, peruspääoman tuotto, sekä toiminta- ja rahoitusavustukset liikelaitokselle. Sisäisiin menoihin eivät sisälly erilaiset tulon- ja menonsiirrot, aktivoitavat menot, omaan käyttöön valmistaminen, varastojen muutokset tai rahasto- ja varaussiirrot. Sisäisille menoille ja tuloille suositellaan erillistilejä kirjanpidossa, mutta ne voidaan kirjata samoille tileille ulkoisten menojen ja tulojen kanssa, jos kirjauskoodiin lisätään vastapuolitunniste. (Kuntaliitto 2012, 7.)

Kustannuslaskennan vyörytettävät menot ja tulot ovat myös sisäisiä eriä, jotka tulee pitää poissa tilinpäätöksestä. Vyörytettyjä eriä ei saa sisällyttää ulkoiseen kirjanpitoon ja tilinpäätöksen eriin. Laskennalliset korot ja poistot liittyvät pääomakustannuslaskentaan. Ne yleensä eliminoiduvat tilinpäätöksestä muiden sisäisten erien mukana. Sisäisiin eriin kuuluu myös sisäisiä tase-eriä. Sisäisiä tase-eriä voi syntyä siitä, että kuntayhtymällä on erillinen taseyksikkö, kuten liikelaitos tai rahasto, ja pysyvien ja vaihtuvien vastaavien hankintamenon sisäisestä katteesta. Eriytetyllä taseyksiköllä on kuntayhtymän kirjanpidossa omat tilit tililuettelossa. Sisäisiä ostovelkoja ja myyntisaamisia voidaan eliminoida myös vastapuolitunnisteilla tai reskontrilla. (Kuntaliitto 2012, 7-8.)

Tilikartassa listataan kaikki tilit ja niiden tilinumerot. Ne tulisi esittää listana, ensiksi tilinnumero, sitten sen nimi, jos tilit esitetään lista muodossa, voidaan ne myös ilmaista niin, että tilin nimi on ensiksi. Kuntayhtymien malli tilikartassa aloitetaan tuloslaskelman tileistä ja siirrytään taseen tileihin. (Kuntaliitto 2012, 69–81.)

Tilikartasta nähdään vain ne tilit, jotka yhtiöllä oli käytössään sillä tilikaudella, jonka tilikarttoja tarkastellaan. Kirjausohjeita tarvitaan, jotta tilikarttojen sisältöä voidaan tulkita ja siitä voidaan tehdä johtopäätöksiä. Tilikartat eivät aina ole selkeitä, sillä erilaiset yritykset tarvitsevat erilaisia tilejä,

joko yhtiömuotoon liittyen tai yrityksen tulee lisätä tilejä, koska ne ovat tarpeellisia yrityksen toiminnan kannalta tai niitä tarvitaan selventämään tilien käyttöä tilikauden aikana.

4 ARVONLISÄVEROTUS

Arvonlisäverotus vaikuttaa tilikarttoihin, sillä tilikauden aikana tulee kirjata erikseen tulon tai menon arvosta veroton osuus ja arvonlisäveron alainen osuus. Tästä syystä kaikki yhtiömuodot vaativat vähintään sen verran arvonlisäverotilejä, kuin on eri arvonlisäverokantoja. Jotkin liiketapahtumat voivat olla arvonlisäverottomia, jolloin niistä ei myöskään synny arvonlisäveroa. Arvonlisäverottomat liiketapahtumat on kirjattava eri tavalla kuin arvonlisäverolliset liiketapahtumat.

Eri arvonlisäverokantoja ovat yleinen arvonlisäverokanta, joka on 24 % vuoden 2013 alusta alkaen. Yleiseen arvonlisäverokantaan kuuluvat kaikki ne tuotteet tai palvelut, joiden ostosta ei ole erikseen säädetty, että ne kuuluvat toisen arvonlisäverokannan alaisuuteen. Elintarvikkeista, rehuista sekä ravintola- ja ateriapalveluista maksetaan arvonlisäveroa 14 %. On vielä 10 % arvonlisäverokanta, siihen sisältyy sellaisia palveluita ja tuotteita, kuten henkilökuljetus, liikuntapalvelut, kulttuuri- ja viihdetilaisuuksien ja laitosten sisäänpääsymaksut, lääkkeet, kirjat, Yleisradion osuus televisiomaksuista, taide-esineiden maahantuontiin ja ostoon liittyvät kustannukset, tekijänoikeuskorvaukset ja sanoma- ja aikakauslehdet. (Verohallinto 2013.)

Arvonlisäveron tulee näkyä pääkirjanpidossa. Myyntien ja ostojen arvonlisäveroja ei kirjata yksittäisten tositteiden perusteella, vaan ne tulee kirjata päiväkirjayhteenvetoina. Sen sijaan kaikki samaan arvonlisäveroluokkaan kuuluvat myynnit tai ostot kirjataan maksupäivänä juuri sen veroluokan tilille. Myynnit kirjataan eri tileille arvonlisäverokantojen perusteella. Myynnit on kirjattava verokannoittain, koska eri verokantojen myynnit on ilmoitettava erikseen arvonlisävero-ilmoituksessa. Myynneistä suoritettava arvonlisävero voidaan kuitenkin kirjata yhdelle tilille, jossa on kaikkien verokantojen arvonlisäverot. Rakentamispalveluiden arvonlisävero tulee luokitella ostoihin ja myynteihin, sekä veroon rakentamispalvelujen ostoista. Jos tehdään myyntejä tai ostoja EU:n sisällä, tulee ne luokitella tavaroiden myynteihin muihin EU-maihin, palvelujen myynteihin muihin EU-maihin, tavaraostot muista EU-maista, palvelujen ostot muista EU-maista, sekä veroihin tavaroiden ostoista muista EU-maista ja veroihin palvelujen ostoista muista EU-maista. Eri verokantoihin perustuvat vähennykset ostoista tulee kirjata omille tileilleen. Jos arvonlisävero kirjataan bruttomenetelällä tililuetteloon, tarvitaan omat tilit tilitettävään arvonlisäveron määrään vaikuttaviin menoihin ja tuloihin, sekä oikaisuerien kirjaamiseen liittyviä tilejä. Tililuettelossa tulisi olla tilit arvonlisäveroon liittyvistä veloista ja saamisista, vaikka tilinpäätöksessä näkyy vain niiden erotus. Pysyvien vastaavien hankintamenoissa ei saa olla mukana arvonlisäveroja paitsi, jos kyseessä on arvonlisäveron mukaan poikkeustapaus. (Kuntaliitto 2012, 9.)

Arvonlisäveron kirjaamisen helpottamiseksi yritysten tulisi käyttää erillisiä tilejä erilaisille erille, joita arvonlisäverot aiheuttavat. Ostoista syntyy alv-saamia ja myynneistä alv-velkoja. Maksettava alv-velka on se mitä jää jäljelle kun alv-saamiset ja alv-velat vähennetään toisistaan. Erilaisten tilien käyttö helpottaa sen seuraamista, paljonko maksettavaa alv-velkaa

lopulta syntyy. Muiden EU-maiden ostoille ja myynneille on laitettava oma tilinsä, jolloin myös niihin liittyvät arvonlisäverot on kirjattava omille tileilleen.

Arvonlisäverolain mukaan tulee arvonlisäveroa maksaa valtiolle tavaroiden ja palvelujen myynnistä, joka on liiketoimintaa, tavaran maahantuonnista, tavaran yhteisöhankinnasta ja kiinteistönhallintapalvelun käyttöön otosta, vaikka sitä ei tehtäisi liiketoimintamuotoisesti. Myyntiä ei tulkita liiketoiminnaksi, jos se voidaan rinnastaa palkkaan. Henkilö tai yhteisö on arvonlisäverovelvollinen tavaran myynnistä. Tavaroiden ja palvelujen myyjät eivät ole arvonlisäverovelvollisia, jos tilikauden liikevaihto on enintään 10 000 euroa. Myyjä voi kuitenkin ilmoittaa itsensä arvonlisäverovelvolliseksi, vaikka tilikauden liikevaihto olisi alle 10 000 euroa. Arvonlisäverolaissa katsotaan liikevaihdon sisältävän verollisen myynnin, verottoman myynnin, kiinteistön ja sen oikeuksien luovutuksen, rahoituspalvelut ja vakuutuspalvelut. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.)

Niiden yhteismäärästä lasketaan liikevaihto. Kaikesta liikevaihdosta ei makseta arvonlisäveroa, kuten verottomasta myynnistä, rahoituspalveluista tai vakuutuspalveluista. Verollisesta myynnistä ja kiinteistön ja sen oikeuksien luovutuksesta maksetaan arvonlisäveroa lähes poikkeuksetta. Arvonlisäverolaissa määrätään yliopistojen ja ammattikorkeakoulujen sekä kuntayhtymien olevan arvonlisäverovelvollisia tavaroiden ja palvelujen myynnistä, tavaran maahan tuonnista ja kiinteistönhallintapalvelun käyttöön otosta. Kuntayhtymät ovat arvonlisäverovelvollisia myös rakentamispalveluiden ottamisesta omaan käyttöön sellaisissa tilanteissa, joissa kiinteistö luovutetaan ennen käyttöön ottoa, lukuun ottamatta tilanteita, joissa se on rakennettu myyntiä varten. Kuntayhtymät ovat tietyissä tilanteissa oikeutettuja saamaan palautuksia käyttöomaisuuden myynnistä, vaikka kyseessä ei sinänsä ole varsinainen liiketoiminta. Kuntayhtymät myös maksavat arvonlisäveroa harjoittamastaan tai järjestämästään henkilökuljetustoiminnasta, vaikka se ei olisi osa kuntayhtymän liiketoimintaa. Kiinteistön luovutus on verovelvollista toimintaa, jos siitä ilmoitaudutaan verovelvolliseksi. Kiinteistön luovutuksen arvonlisäverovelvollisuus koskee lähinnä ammattikorkeakouluja ja yliopistoja. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.)

Arvonlisäverovelvollisuus syntyy myydyn tavaran toimittamishetkestä tai palvelun suorittamista sekä tavaran tai palvelun otosta omaan käyttöön, se muodostuu samalla tavalla myös rakentamispalveluiden ottamisesta omaan käyttöön ja yhteisöhankinnoista. Tavaroiden ja palveluiden omaan käyttöön ottamisen katsotaan aiheuttaneen myyntiä, jolloin niistä ollaan arvonlisäverovelvollisia. Vaikka jotkin arvonlisäverot oikeuttavat yrityksiä tekemään vähennyksiä, ei niitä voida tehdä kaikista, kuten arvonlisäverovelvollisen tai tämän henkilökunnan käytössä olevista asunnoista, lastentarhoista, harrastustiloista ja vapaa-ajanviettopaikoista. Edellä mainittuihin tiloihin liittyvistä tavaroista tai palveluista ei yritys myöskään saa tehdä vähennyksiä. Henkilökunnan kuljetukseen tai edustukseen liittyvät tavarat ja palvelut ovat myös vähennyskelvottomia. Iso osa kulkuneuvoista ei oikeuta arvonlisäveroihin liittyviin vähennyksiin, lukuun ottamatta sellaisilla

yrityksillä, joilla ne liittyvät yritystoimintaan suoraan. (Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501.)

Arvonlisäverotus on hyvin samankaltaista ammattikorkeakoulu osakeyhtiöiden ja kuntayhtymien välillä. Erot liittyvät lähinnä siihen, että kuntayhtymät noudattavat samoja pykälää kuin kunnat. Kuntayhtymien ja ammattikorkeakoulu osakeyhtiöt kuitenkin noudattavat suurimmin osin samoja säädöksiä kuin kaikki muutkin arvonlisäverovelvolliset.

Missä kuntayhtymät poikkeavat muista arvonlisäverovelvollisista on se, että kuntayhtymät ovat arvonlisäverovelvollisia rakentamispalveluiden ottamisesta omaan käyttöön, kun kiinteistö luovutetaan ennen käyttöön ottoa. Kuntayhtymät eivät kuitenkaan ole arvonlisäverovelvollisia myymistä varten rakennuttamistaan kiinteistöistä. Käyttöomaisuuden myynneistä saadaan myös korvauksia, vaikka se ei kuuluisikaan kuntayhtymän liiketoimintaan. Kuntayhtymät joutuvat myös maksamaan arvonlisäveroa harjoittamastaan tai järjestämästään henkilökuljetustoiminnasta, vaikka se ei olisi osa liiketoimintaa. Esimerkkinä kuntayhtymän järjestämästä henkilökuljetustoiminnasta voisi olla linja-auto kuljetus henkilöstölle koulutustilaisuuteen, se ei ole osa kuntayhtymän liiketoimintaa, mutta siitä silti ollaan arvonlisäverovelvollisia.

5 KIRJAUSOHJEET

Kirjausohjeet ovat ohjeet, joita yhtiö käyttää tehdessään kirjauksia kirjanpitoon. Kirjausohjeissa selitetään yksitellen kaikista tileistä, että minkälaisia asioita niille tulee kirjata ja muut tarpeelliset ohjeet tilin sisällöstä ja käytöstä. Tilit, jotka eivät ole ulkoisen kirjanpidon tilejä ja eivät näy taseessa tai tuloslaskelmassa, on eriteltävä kirjausohjeissa.

Työn aihe on Hämeen ammattikorkeakoulu ja kuinka tilikartat ja kirjausohjeet ovat muuttuneet yhtiöitymisen myötä. Lähteinä ovat Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:n ja Hämeen ammatillisenkorkeakoulutuksen kuntayhtymän tilikartat ja kirjausohjeet. Hämeen ammatillisenkorkeakoulutuksen tilikartat ja kirjausohjeet ovat vuodelta 2014, joka oli viimeinen vuosi, kun Hämeen ammattikorkeakoulu toimi kuntayhtymänä. Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:n tilikartat ja kirjausohjeet ovat 2015 vuodelta, joka oli ensimmäinen vuosi kun Hämeen ammattikorkeakoulu toimi osakeyhtiömuotoisena ammattikorkeakouluna. Molempien yhtiömuotojen tilikartat itsessään sisältävät kirjausohjeet, jolloin ne ovat samassa dokumentissa. Tilikartat on jaettu sarakkeisiin, joista ensimmäisessä esitetään tilinumero, seuraavassa tilinimi ja kolmannessa on annettu selitys siitä, minkälaisia tapahtumia tilille kirjataan. Osakeyhtiön tilikartassa ja kirjausohjeessa on lisäksi ensimmäisenä sarake, josta nähdään vastaava tilinumero kuntayhtymän ajalta, jonka jälkeen ilmoitetaan vasta ajantasainen tilinumero osakeyhtiölle. Sarakkeissa selitetään minkälaiset erät sisältyvät eri tileille ja esimerkiksi listataan useita erilaisia eriä, jotka kirjataan tilille. Kaikilla tileillä ei ole omia selityksiään, jos ne on selitetty tyhjentävästi aiemmassa sarakkeessa. Kirjausohjeet on yleensä toteutettu taulukkomuotoisesti ja tilikartan yhteydessä. Taulukossa saattaa olla rivejä ja sarakkeita, jotka ovat pelkkiä selityksiä ja yleisluonteisia ohjeita, jolloin ne eivät ohjeista minkään varsinaisen tilin käytöstä. Niille tileille, joiden sisältö on itsestään selvää nimen perusteella, kuten esimerkiksi myynti Hamk Oy:lle tai Hami Oy:lle (tilinumero 3620 Osakeyhtiön tilikartassa ja kirjausohjeissa) ei anneta yksityiskohtaisia selitteitä. Hamk Oy:llä tarkoitetaan Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:tä ja Hami Oy:llä tarkoitetaan Hämeen ammatti-instituutti Oy:tä.

Kirjausohjeet voi tehdä varmasti monella tavalla, mutta taulukkomuodossa niitä on helppo seurata. Kirjausohjeet antavat tiedot siitä mihin ja miten eri asiat tulee kirjata yhtiön kirjanpitoon. Se että aivan jokaiselta tililtä ei tarvitse antaa omia yksityiskohtaisia kirjausohjeita, vaan voidaan antaa yleiset kirjausohjeet kaikille samankaltaisille tileille, varmasti helpottaa kirjausohjeiden käyttöä ja tulkintaa ja tekee siitä helpompaa etsiä tietoa.

Kirjausohjeet muuttuvat yhtiömuodon vaihdoksen yhteydessä. Suurimaksi osaksi siitä syystä, että tilikartat ovat yhtiömuodosta riippuvaisia, jolloin kirjausohjeet vaihtuvat samalla kuin tilikartat vaihtuvat. Yhtiöillä voi olla käytössään tilejä, jotka eivät kuulu tuloslaskelmaan tai taseeseen, mutta niistä on oltava selvitys kirjausohjeissa.

Esimerkiksi kuntayhtymän kirjausohjeissa voi olettaa olevan tilejä tuille ja avustuksille, joita kuntayhtymä saa valtiolta ja kunnalta. Osakeyhtiön kir-

jausohjeissa puolestaan on osakepääomien tilejä ja niiden kirjausohjeita. Kirjausohjeissa on varmasti myös eroja, jotka eivät ole suoraan riippuvaisia yhtiömuodosta, vaan liittyvät eroihin yhtiöiden toiminnassa tai muita eroavaisuuksia.

6 VERTAILEVA TUTKIMUS JA TEEMAHAASTATTELU

Tässä työssä toteutetaan tutkimus kahdella eri tavalla. On vertaileva tutkimus, jossa verrataan tilikarttojen ja kirjausohjeiden eroavaisuuksia Hämeen ammattikorkeakoulun eri yhtiömuotojen välillä. Eli miltä tilikartat ja kirjausohjeet näyttivät kuntayhtymän aikaan ja miltä ne näyttävät osakeyhtiöksi muuttumisen jälkeen. Toinen tutkimus on pienimuotoinen teema-haastattelu Hämeen ammattikorkeakoulun kirjanpidon henkilöstöltä, siitä kuinka yhtiöityminen on vaikuttanut heidän työnsä käytäntöön.

Vertailevassa tutkimuksessa keskitytään tilikartan pääryhmien merkittäviin muutoksiin ja niiden muutoksiin, sekä arvonlisäveroon ja sen vaikutukseen tilikartoissa. Pääryhmiksi katsotaan isommat kokonaisuudet tilikartoissa ja niiden huomattavimpia eroavaisuuksia tarkastellaan tässä työssä. Liian yksityiskohtainen tarkastelu ei ole tarpeen.

Teemahaastattelu toteutetaan huhtikuun aikana. Sillä pyritään samaan tietoa siitä miten yhtiöityminen vaikutti käytäntöön Hämeen ammattikorkeakoulun kirjanpitoyksikössä.

6.1 Vertaileva tutkimus eroista tilikartoissa ja kirjausohjeissa

Tilikarttojen huomattavimmat erot liittyvät eri yhtiömuotojen vaatimiin tiliin. Osakeyhtiön puolella on käytössä sekä kehittämismenojen että liikearvon tilit taseen pysyvien vastaavien aineettomissa hyödykkeissä. Kuntayhtymän puolella ei ole vastaavia eriä, koska kehittämismenot ja liikearvot eivät ole olennaisia kuntayhtymien toiminnalle. (Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015; Hämeen ammatillisenkorkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014.)

Pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden ehkä huomattavin eroavaisuus on se, että kuntayhtymillä on tili keskeneräisille omille töille. Sijoituksissa eroavaisuudet puolestaan selittyvät eroilla osakeyhtiöiden ja kuntayhtymien välillä, sillä suurin osa tileistä, joita osakeyhtiöillä on, mutta kuntayhtymiltä puuttuu, liittyy osuuksiin tai saamisiin saman konsernin yrityksiltä tai omistusyhteisy yrityksiltä. Suurin eroavaisuus kuntayhtymien ja osakeyhtiöiden tilikartoista kuitenkin löytyy siitä, että osakeyhtiöillä on omakatteisten sijoitusten varoja, joita kuntayhtymillä ei ole ollenkaan. (Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015, Hämeen ammatillisenkorkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014.)

Pysyvissä vastaavissa erot tilikartoissa liittyvät lähinnä yhtiömuotojen välisiin eroihin. Kehittämismenoja tai liikearvoa ei käsitellä ollenkaan kuntayhtymän puolella, joten tietenkään sen tilejä ei löydy kuntayhtymän aikaisesta tilikartasta. Aineellisten hyödykkeiden huomattavimmat erot myös lähinnä liittyvät siihen, että osakeyhtiön tulee ilmoittaa konserniin liittyvistä eristä paljon tarkemmalla tavalla kuin kuntayhtymän, sillä kuntayhtymän puolella kuitenkin on olemassa tili osakkeille ja osuuksille tytäryhtiöissä, vaikka se onkin luokiteltu kaikkien muiden osakkeiden ja osuuksien joukkoon kuntayhtymän puolella. Omakatteisten sijoitusten va-

rat ovat osakeyhtiömuotoisten ammattikorkeakoulujen erikoisuus, jolloin niitä vastaavia tilejä ei löydy kuntayhtymien puolelta.

Huomattavana erona kuntayhtymän ja osakeyhtiön tilikartassa voitaisiin myös pitää sitä, että kuntayhtymissä ilmoitetaan toimeksiantojen varat pysyvien vastaavien jälkeen, mutta ennen vaihtuvia vastaavia. Osakeyhtiömuotoisilla ammattikorkeakouluilla ei ole toimeksiantoja, jolloin niillä ei myöskään ole mitään tiliä heidän kirjanpidossaan. Toimeksiantojen varoissa käsitellään kuntayhtymän puolella valtion toimeksiantoihin liittyviä varoja, sekä lahjoitusrahastojen erityiskatteita. Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymän tapauksessa lahjoitusrahastojen erityiskatteet sisältävät Pauli Eerolan perinnön. (Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014.)

Toimeksiantojen varat kuuluvat kuntien ja kuntayhtymien kirjanpitoon ja ne vaikuttavat niiden tilinpäätökseen, joten on ilmeistä, että niillä olisi kuntayhtymän puolella omat tilinsä. Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymä on joutunut suorittamaan valtion toimeksiantoja kuten muutkin kuntayhtymät, jolloin niillä on oltava tili kirjanpidossa. Lahjoitusrahastojen erityiskatteisiin sisältyvät erilaiset lahjoitukset, joita kuntayhtymä on saanut. Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymän tapauksessa lahjoitus oli perintö, joka sille testamentattiin.

Kun siirrytään vaihtuviin vastaaviin, huomataan, että vaihto-omaisuuden tilit ovat keskenään samanlaisia. Niissä ei ole havaittavia eroja. Saamisista puolestaan löytyy eroja. Pitkäaikaisissa saamisissa Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:llä on saamisista saman konsernin yrityksiltä ja saamisista omistusyhteyseryksiltä. Tilejä, jotka Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:n tilikartasta löytyi, mutta puuttui Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymästä, olivat laskennallisten verosaamisten tili ja alv-kompensaatioosaaminen opetus- ja kulttuuriministeriöltä -tili, joka on tilinpäätöksen tili osakeyhtiön puolella. Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymältä löytyi sellaisia pitkäaikaisten saamisten tilejä, kuin vuokrasaamiset ja valtionosuussaamiset, joita ei ole Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:llä. (Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014; Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015.)

Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:llä on tietenkin saamisista saman konsernin yrityksiltä ja saamisista omistusyhteyseryksiltä, sillä ne ovat yhtiömuotojen välisien eroavaisuuksien aiheuttamia tilejä. On yllättävää, että kuntayhtymän puolella ei ollut käytössä laskennallisten verosaamisten tiliä. Vain osakeyhtiömuotoiset ammattikorkeakoulut saavat alv-kompensaatioosaamisista opetus- ja kulttuuriministeriöltä, jolloin se loogisesti puuttuu kuntayhtymän puolelta.

Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymällä on tilikartassaan vuokrasaamisten tili, joka puuttuu kokonaan osakeyhtiön tilikartasta. Sen selitteessä kerrotaan vuokrasaamisten syntyvän Hattelmalan C1 vuokrista ja se on erotettu kauttaviivalla Hämeenlinnan kaupungista. Hattelmalassa toimii Hämeen ammattikorkeakoulun Visamäen toimipiste. Hämeen am-

matillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymä myös saa valtionosuussuusia, jotka liittyvät sen yhtiömuotoon.

Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymällä on myös lyhytaikaisten valtionosuussuamisten tili. Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:n puolella lyhytaikaisissa saamisissa on sellaisia eriä kuin liikuntaselisaamiset ja lounassetelisaamiset, jotka tehdään Hamin kassaa varten. Osakeyhtiön puolella on myös käytössä lyhytaikaisia saamia omistusyhteyksiltä, muita lyhytaikaisia lainasaamia, laskennallisia verosaamia, sekä alv-kompensaatioosaaminen opetus- ja kulttuuriministeriöltä. (Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014; Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015.)

Lyhytaikaiset valtionosuussuamiset ja lyhytaikaiset saamiset omistusyhteyksiltä, ovat molemmat yhtiömuodosta riippuvia tilejä, jolloin on ilmiselvää, että toisella on kyseinen tili ja toiselta se puuttuu. Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:llä on tileinä liikuntaselisaamiset ja lounassetelisaamiset, joista pidetään kirjaa Hamin kassaa varten. Hamilla tarkoitetaan Hämeen ammatti-instituuttia, joka toimii Hämeenlinnan ammattikorkeakoulu Oy:n tytäryhtiönä, jolloin sen mukana olo osakeyhtiön kirjanpidossa on järkevää. Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:n puolella on koettu tarpeelliseksi käyttää tiliä muut lyhytaikaiset lainasaamiset, sille ei todennäköisesti ollut tarvetta silloin kun toimittiin kuntayhtymämuotoisena. Lyhytaikaiset laskennalliset verosaamiset ovat myös sellainen tili, joka löytyy vain Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:n puolelta. Lyhytaikaiset alv-kompensaatioosaamiset opetus- ja kulttuuriministeriöltä, ovat myös yhtiömuotojen välisten erojen aiheuttamia.

Kun siirrytään rahoitusarvopapereiden puolelle, huomataan vain hyvin pieniä eroavaisuuksia. Suurimmat erot ovat, että Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:llä on tilejä liittyen osuuksiin saman konsernin yrityksissä. Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymällä on Nordea Pro Euro Kasvu-rahastoon liittyviä tilejä. Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:llä on myös sijoitusvakuutusten tili, joka sisältää sijoitusvakuutuksen Nordea Capital Corporate -vakuutus. (Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014; Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015.)

Tilejä liittyen osuuksiin saman konsernin yrityksissä on tietenkin olemassa vain osakeyhtiön puolella, sillä kuntayhtymät eivät sinänsä muodosta konserneja. Koska tili Nordea Pro Euro Kasvu rahastolle on olemassa vain kuntayhtymän puolella, on se todennäköisesti sellainen rahasto, joka on jäänyt pois käytöstä, kun siirryttiin osakeyhtiömuotoiseksi. Todennäköisesti Nordea Capital Corporate -sijoitusvakuutus on otettu vasta osakeyhtiöksi muuttumisen jälkeen. Eroavaisuudet ovat hyvin pieniä ja suurin osa niistä johtuu yhtiömuodon vaihdoksesta tai siitä, että tilille kirjattavat tapahtumat ovat jääneet pois tai ne ovat tulleet vasta yhtiömuodon vaihdoksen jälkeen käyttöön.

Rahoissa ja pankkisaamisissa ei ole suuria eroja kuntayhtymän ja osakeyhtiön tilikarttojen välillä. Molemmat sisältävät erilaisia kassoja, shekkitile-

jä, valuuttatilin, sidottujen talletusten tilin, vakuutustalletusten tilin sekä erilaisia siirto- ja välitilejä. Ainoa huomattava ero on se, että Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:llä on kaksi uutta pankkitiliä, yksi Hämeen ammattikorkeakoululle ja toinen Hämeen ammatti-instituutille. (Hämeen ammatillisenkorkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014; Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015.)

Rahojen ja pankkisaamisten tileihin ei ole juuri tullut muutoksia, koska ne ovat aikalailla perustilejä, jotka ovat samoja kaikissa yhtiömuodoissa. Ainoa yhtiöitymisen aiheuttama muutos on se, että Hämeen ammattikorkeakoulu Oy ja Hämeen ammatti-instituutti Oy tarvitsevat omat pankkitilinsä, sillä niiden kirjanpito on pidettävä erillään toisistaan konsernitilinpäätöstä varten.

Taseen vastattavaa puolella omassa pääomassa isoimmat erot liittyvät siihen, että yhtiöitymisen myötä on tullut tarpeeseen ottaa käyttöön lisää oman pääoman tilejä. Esimerkiksi kuntayhtymällä on arvonkorotusrahastoon luokiteltuna vain vastikkeeton omaisuus valtiolta tili, mutta osakeyhtiön puolella arvonkorotusrahastoon kuuluu sen lisäksi myös arvonkorotusrahaston tili. Osakeyhtiön puolella kokonaan uutta ovat käyvän arvon rahasto, sidotun vapaan oman pääoman rahasto, omakatteiset rahastot, muut sidotut rahastot ja vapaat rahastot. (Hämeen ammatillisenkorkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014; Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015.)

Eroavaisuudet oman pääoman tileissä johtuvat pääosin siitä, että osakeyhtiön tulee ilmoittaa tarkemmin rahastoista. Toinen iso tekijä on se, että kuntayhtymän puolella rahastoja ei tarvittu, jolloin niillä ei myöskään ollut tilejä.

Tilikartoissa seuraava erä on poistoerot ja vapaaehtoiset varaukset. Osakeyhtiön tilikartassa ei ole ollenkaan tilejä vapaaehtoisille varauksille, mutta kuntayhtymän puolella on kaksi vapaaehtoisten varausten tiliä, investointivarausten ja muiden vapaaehtoisten varausten tilit. Kuntayhtymän puolella on kuitenkin vain yksi poistoeron tili kertyneet poistoerot. Osakeyhtiön puolella on eritelty omille tileilleen poistoerot kehittämismenoista, aineettomista oikeuksista, muista pitkävaikutteisista, rakennuksista ja rakennelmista, koneista ja kalustosta sekä muista aineellisista. Pakolliset varaukset ovat lähes täysin samat molempien yhtiömuotojen välillä, mutta osakeyhtiön puolella on huomioitava verovaraukset, joille ei ole omaa tiliään kuntayhtymän puolella. (Hämeen ammatillisenkorkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014; Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015.)

Koska teemahaastattelusta käy myöhemmin ilmi, että tilikartoista pyrittiin eliminoimaan tarpeettomat tilit, voidaan olettaa vapaaehtoisten varausten puuttuvan siitä, koska tilien käyttäminen ei ollut vielä vuonna 2015 ajankohtaista. Osakeyhtiön puolella todennäköisesti vaaditaan tarkemmat tiedot siitä, mistä poistoerot muodostuvat, sillä teemahaastattelussa nostettiin esille, että yhtiöitymisen jälkeen tilinpäätöksessä ja sen liitteissä vaadittiin paljon tarkempia tietoja kuin kuntayhtymän aikana.

Pitkäaikaisessa ja lyhytaikaisen vieraan pääoman tilit ovat suurimmaksi osaksi samoja eri yhtiöitymisen jälkeenkin. Isoimmat erot liittyvät siihen, että tilit ovat saattaneet vaihtaa paikkaa pitkäaikaisista lyhytaikaisiksi tileiksi yhtiöitymisen myötä. Esimerkiksi Nordean luotollinen sekkitili on kuntayhtymän puolella pitkäaikaisessa vieraassa pääomassa, mutta osakeyhtiöön siirryttäessä se on muuttunut lyhytaikaisen vieraan pääoman tiliksi. Osakeyhtiön tilikartalla kokonaan uusia vieraan pääoman tilejä ovat pääomalainat, vaihtovelkakirjalainat, eläkelainat, velat saman konsernin yrityksille, velat omistusyhteisyriksille, laskennalliset verovelat ja erilaiset alv-kompensaatioon liittyvät tilit. Sellaiset tilit jotka olivat käytössä kuntayhtymän puolella, mutta joita ei enää löydy osakeyhtiön taseesta ovat lainat julkisyhteisöiltä, lainat muilta luotonantajilta, tili sellaisten pitkäaikaisen lainojen lyhennyserille, jotka erääntyvät seuraavan vuoden kuluessa sekä työnantajien ja työntekijöiden LEL- ja TAEL-velat. (Hämeen ammatillisenkorkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014; Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015.)

Lähes kaikki eroavaisuudet kuntayhtymän ja osakeyhtiön vieraan pääoman tilien välillä johtuvat yhtiömuotojen välisistä eroista. Esimerkiksi osakeyhtiöiden kirjanpidossa on huomioitava velat saman konsernin yrityksille ja velat omistusyhteisyriksille, mutta samanlaisia tilejä ei kaivata kuntayhtymän puolella, koska kuntayhtymät eivät muodosta konserneja tai omistusyhteyksiä.

Taseen jälkeen siirrytään tuloslaskelmaan, jossa on erittäin paljon eroavaisuuksia liittyen tilien ryhmittelyihin ja yhdistelemisiin, mutta yleisesti samat osuudet tuloslaskelmassa käsittelevät samankaltaisia tilejä. Tuloslaskelmissa on erittäin paljon eri tilejä, jolloin vain suurimmat eroavaisuudet huomioidaan vertailevassa tutkimuksessa. Ne tuloslaskelman erät, joissa ei ole huomattavia eroavaisuuksia jätetään mainitsematta.

Kuntayhtymän tilikartassa on toisena eränä muut suoritteiden myyntituotot, joka on osakeyhtiön tilikartassa vasta tukien ja avustusten jälkeen. Myyntituotoissa käsitellään kaikki mahdolliset myynnit, joihin kuntayhtymän puolella on paljon erilaisia tilejä, joita ei ehkä ole yhtä tarkasti eroteltu osakeyhtiön puolella. Huomattavimpana erona osakeyhtiön ja kuntayhtymän myyntituotoissa aiheuttavat yhtiömuotojen eroavaisuudet, esimerkiksi kuntayhtymän puolella on paljon erilaisia projektituottoja, joita ei ole osakeyhtiön puolella. Osakeyhtiön puolella puolestaan on paljon tili myynnille Hamk Oy:lle tai Hami Oy:lle, koska konsernina toimiminen vaatii erillisen kirjanpidon, jolloin ei voida vain siirtää tuotetta tai tarvikeita toisen nimiin. (Hämeen ammatillisenkorkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014; Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015.)

Suurin osa eroavaisuuksista myyntituotoissa johtuu yhtiömuotoon liittyvistä seikoista tai tilien yhdistelemisestä. Koska yhtiöitymisen aikana järjesteltiin tilikartat uudelleen niin, että ne eivät sisällä tarpeettomia tai ylimääräisiä tilejä, poistuivat todella monet kuntayhtymän tilit, ja myyntituotoissa ei tullut osakeyhtiössä paljoakaan uusia tilejä.

Tuissa ja avustuksissa on erittäin isoja eroavaisuuksia, sillä yhtiöitymisen jälkeen on vain pari tiliä, joilla oli vastine kuntayhtymän tuissa ja avustuksissa. Teemahaastattelussa kävi ilmi, että yhtiöitymisen jälkeen tuet ja avustukset on ilmoitettava niiden myöntäjän perusteella, jolloin osakeyhtiön tilikartassa on tuissa ja avustuksissa eri tilit eri tukien antajille. Kuntayhtymän puolella tuet ja avustukset puolestaan luokiteltiin sen perusteella, minkälaisia tukia ja avustuksia ne olivat. (Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014; Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015; Teemahaastattelu 2016, 4.)

Tuissa ja avustuksissa käsitellään lähes varmasti samoja tai lähes täysin samoja tukia ja avustuksia yhtiöitymisen jälkeen, kuin käsiteltiin ennen yhtiöitymistä. Koska ne pitää yhtiöitymisen jälkeen ilmoittaa eri tavalla, ovat tilikartat hyvin erilaisia keskenään tukien ja avustusten kohdalla.

Toiminnan muut tuotot ovat hyvin samankaltaiset yhtiöitymisen jälkeenkin. Isoin ero on se, että osa tileistä, jotka luokiteltiin kuntayhtymän puolella muiden suoritteiden myyntituottoihin, on saatettu osakeyhtiön puolella luokitella toiminnan muihin tuottoihin. (Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014; Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015.)

Lähes kaikkia havaittavat eroavaisuudet toiminnan muissa tuotoissa liittyivät siihen, että samat tilit ovat olleet kuntayhtymän puolella muita suoritteiden myyntituottoja. Joukossa on muutamia yksittäisiä tilejä, joilla ei ole suorita vastineita, mutta tilien määrää pyrittiin karsimaan, jotta tilikartat eivät olisi niin laajoja, jolloin kyseinen tili on todennäköisesti yhdistetty toiseen tiliin tai nimetty uudelleen.

Kuntayhtymän tilikartassa toiminnan muiden tuottojen jälkeen ovat seuraavana eränä henkilöstökulut, jotka ovat osakeyhtiön puolella vasta materiaalien ja kulujen jälkeen. Kuntayhtymän tilikartasta löytyy henkilöstökuluista sellaisia tilejä kuin päivärahat siviilipalvelusmiehille, LEL- ja TAEL-maksumenot, työkyvyttömyyseläke ja työttömyyseläke. Niille ei ole vastaavia tilejä osakeyhtiön puolella. (Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014; Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015.)

Todennäköisesti puuttuvat henkilöstökulujen tilit johtuvat siitä, että niitä ei tarvittu 2015 tilikaudella, jolloin ne jätettiin luomatta, kun tehtiin uusia tilikarttoja. Tilit ovat muuten kuitenkin täysin samoja, tosin osakeyhtiön puolella useita tilejä on yhdistelty keskenään.

Ulkopuolisten palveluiden osto on seuraava erä kuntayhtymän tilinpäätöksessä. Osakeyhtiön puolella tilejä on yhdistelty ja vain ne tilit on säilytetty joita on tarvittu tilikauden 2015 aikana. Osakeyhtiöllä on uusina tileinä alv-korjaukset ja palveluostot Hamk tai Hami Oy:ltä. Aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden ostojen tilejä vaikutetaan käsitellyn samalla tavalla kuin ulkopuolisten palveluiden ostoja, eli useita tilejä on yhdistelty ja tiliä ei ole luotu, jos sille ei ole ollut käyttöä tilikaudella 2015. Aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden ostoista puuttuu osakeyhtiön puolella useita eriä, jotka

olivat käytössä kuntayhtymän aikana. Osakeyhtiön puolella on tullut ai-neisiin, tarvikkeisiin ja tavaroihin uutena opiskelijoille tai siviilipalvelus-miehille maksetut ateriakulut. (Hämeen ammatillisenkorkeakoulutuksen kuntayhtymä 2014; Hämeen ammattikorkeakoulu 2015.)

Koska tavoitteena oli päästä eroon tarpeettomista tileistä, on järkevää, että ulkopuolisten palveluiden ja aineiden, tarvikkeiden ja tavaroiden ostoista on karsittu tilejä. Hämeen ammattikorkeakoulu ja Hämeen ammatti-instituutti muodostavat keskenään konsernin, jolloin heidän tulee merkitä kirjanpitoonsa toisiltaan ostamat palvelut. Maksetut ateriakulut on var-maankin käsitelty kuntayhtymän puolella eritavalla, mahdollisesti useam-man tilin kautta, mutta sitä vastaavaa tiliä ei löydy kuntayhtymän tilikar-tasta.

Poistot ja arvonalentumiset käsitellään samankaltaisten tilien avulla mo-lemmissa yhtiömuodoissa. Kuntayhtymän tilikartta ilmoittaa muut toimin-takulut, sekä samannimisessä erässä että erässä nimeltä avustukset, joka käsittelee esimerkiksi opiskelijoille myönnettäviä matka-avustuksia vaihto-opiskeluun liittyen, osakeyhtiön puolella on käytössä vain muut toimin-takulut. Muissa toimintakuluissa esitetään hyvin samankaltaisia asioita, osakeyhtiön puolella uusia tilejä ovat toimitila- ja irtaimistovakuutukset, autojen vakuutusmaksut, ajoneuvojen vakuutuskorvaukset, puhelinlaitteet, IT-laitteisiin liittyvien palvelu- ja ylläpitomaksujen tilit, matkakulujen ate-riakorvaukset, edustuskulut, ammattikirjallisuus, rahtikulut ja käyttöomai-suuden luovutustappiot. (Hämeen ammatillisenkorkeakoulutuksen kun-tayhtymä tilikartta 2014; Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015.)

Muissa toimintakuluissa käsitellään yhtiöitymisen jälkeenkin samanlaisia eriä, niitä on vain yhdistelty keskenään. Monissa uusissa tileissä on mui-den toimintakulujen kohdalla laitettu kysymysmerkki ja erilaisia huomioi-ta, kuten vaikkapa että onko kyseessä uusi tili ja tai edustuskulujen perään on laitettu useampi kysymysmerkki, mutta ei ole selitetty mitä sillä tarkoi-tetaan. Kyseisten epävarmuuden ilmaisuiden perusteella voidaan olettaa, että muiden toimintakulujen osalta tilikartta ei ole vielä valmis.

Rahoitustuotoissa ja –kuluissa isoimpana erona on se, että Hämeen am-mattikorkeakoulu Oy on osakeyhtiö, jolloin sillä on korkotuottojen- ja ku-lujen tilejä Hämeen ammatti-instituutti Oy:ltä. Kuntayhtymän puolella on myös ollut käytössä pari tiliä, joille ei ole vastinetta osakeyhtiön tilikartas-sa. Kuntayhtymän tilejä ovat sellaiset kuin rahastosijoitusten voitto-osuuksien tili, korkokulut lainoista liikelaitoksilta ja maksuliikennetilien korot. (Hämeen ammatillisenkorkeakoulutuksen kuntayhtymä tilikartta 2014; Hämeen ammattikorkeakoulu Oy tilikartta 2015.)

Rahoitustuottojen ja –kulujen tileillä isoin osa eroista johtuu yhtiöitymisen aiheuttamista muutoksista. Koska Hämeen ammattikorkeakoulu ja Hä-meen ammatti-instituutti muodostavat keskenään konsernin, tulee niiden keskinäiset korkotuotot ja –kulut ilmoittaa erikseen tilinpäätöksessä.

6.2 Teemahaastattelu keskeisimmistä muutoksista

Teemahaastattelu toteutetaan huhtikuussa 2016. Sen tarkoituksena on saada selville miten yhtiöitymisen aiheuttamat muutokset vaikuttivat käytäntöön ja toimintaan. Käytännöllä tarkoitetaan henkilöstön jokapäiväistä toimintaa kirjanpitoon liittyvien tehtävien suorittamisessa.

Teemahaastattelun pääteemoja ovat miten yhtiöitymiseen valmistauduttiin, miten muutokset tilikartoissa, kirjausohjeissa ja tilinpäätösraporteissa vaikuttivat käytännön toimintaan yhtiömuodon vaihdoksen jälkeen. Kun selvitetään yhtiöitymiseen valmistautumista, halutaan vastauksia kysymyksiin, miten toimittiin, kuinka kauan yhtiöitymisprosessi kesti, ja mitkä olivat huomattavimmat muutokset käytäntöön ja miten niihin valmistauduttiin. Tilikarttojen muutosten vaikutusta käytäntöön yritetään selvittää sellaisten alakysymysten kautta, kuten miten tilikartat muuttuivat, miten yhtiöityminen vaikutti arvonlisäveron huomioimiseen ja miten vaikutukset muuttivat toimintatapoja. Kirjausohjeisiin liittyviin muutoksiin haetaan selvitystä sellaisien kysymyksiä kautta kuten, miten kirjausohjeet muuttuivat ja mikä vaikutus niillä on käytännön työelämään. Tilinpäätösraportit sisältävät taseen, tuloslaskelman ja erilaisia liitteitä. Kun selvitetään miten yhtiöityminen vaikutti niihin ja niiden käytäntöihin on hyvä kysyä sellaisia asioita, kuten taseen muutosten vaikutus käytäntöön, tuloslaskelman muutosten vaikutus käytäntöön, mitä uusia liitteitä mahdollisesti tuli käyttöön, kuinka liitteet vaikuttavat yksilöiden työmäärään ja ovatko liitteet haastavampia kuin aiemmin. Yhtenä pääkysymyksenä voisi toimia myös se onko yhtiöityminen aiheuttanut muita vaikutuksia kirjanpidon käytäntöön ja mitä ne ovat, miksi ne ovat syntyneet ja milloin niiden vaikutus on alkanut.

Teemahaastattelua varten on tehty teemahaastattelurunko, joka on nähtävissä liitteessä 5. Teemahaastattelussa on viisi pääteemaa, joilla kaikilla on omat alateemansa, joista kerrotaan edeltävässä kappaleessa tarkemmin.

Haastattelu oli noin 38 minuutin mittainen. Haastatteluja tehtiin vain yksi kappale, siinä haastateltiin Hämeen ammattikorkeakoulun kirjanpitopäällikköä. Haastattelun toteutuksen kannalta oli tärkeää nauhoittaa se, jotta teemahaastattelu olisi mahdollisimman keskustelun omainen. Nauhoitettu haastattelu oli puolestaan translitteroitava, jotta se tuloksia voidaan helpommin analysoida ja siitä voidaan tarvittaessa ottaa lainauksia raporttiin.

Haastattelun vastauksissa keskitytään keskeisimpiin vastauksiin, sillä moneen kohtaan vastattiin samankaltaisten seikkojen aiheuttavan muutoksia käytäntöön tai muuten olevan keskeinen muutos, kun siirrytään kuntayhtymästä osakeyhtiöksi. Haastattelun tulokset on ilmoitettu aiheen perusteella, sillä moneen eri kysymykseen tuli vastauksia samoista aiheista, jolloin on helpompaa syventyä niihin, kun niitä tarkastellaan aiheen perusteella.

Hämeen ammattikorkeakoulu toimi ennen 1.5.2015 Hämeen ammatillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymänä, kyseisen päivämäärän jälkeen se on toiminut Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:nä. Kun siirryttiin osakeyhtiöksi, muodostettiin Hämeen ammatti-instituutin kanssa konserni, jolloin niiden kirjanpito tulee olla erillistä ennen konsernitilinpäätöstä.

Yhtiöitymiseen valmistautumisesta kerrottiin haastattelussa, että se aloitettiin keväällä 2014. Valmistautumisen ensimmäisessä vaiheessa neuvoteltiin ohjelmatoimittajien kanssa, koska kirjanpidon ohjelmistoissa tulee olla selkeästi erilliset osat Hämeen ammattikorkeakoululle ja Hämeen ammatti-instituutille. Kirjanpidon ohjelmistojen valmistelu aloitettiin jo syksyllä 2014, jotta ne ovat käyttövalmiita keväällä 2015. Muutosprosessin kesto sanottiin sen olevan vielä meneillään, mutta muutokset eivät ole enää yhtä rajuja kuin 2014 tai 2015 vuosina. Esimerkkeinä meneillään olevista muutoksista annettiin kustannusraportointiin ja sen tarkistuksiin liittyvät muutokset, sekä mahdolliset muutokset tilikarttoihin. Haastattelussa nostettiin esille, että kirjausohjeisiin ei ole juuri tullut mitään muutoksia. (Teemahaastattelu 2016, 1-2, 4.)

Yhtiöityminen on iso muutos, joten on järkevää, että se aloitettiin jo hyvissä ajoin vuoden 2014 keväällä. Prosessin jatkuminen myös osakeyhtiön puolelle on järkeenkäyvää, sillä on varmasti monia asioita, joita ei huomattu, että niihin olisi tehtävä muutoksia ennen kuin jouduttiin tekemään tilinpäätöstä, mistä on myöhemmissä kappaleissa tarkemmin. On hyvä myös tuoda alussa ilmi se, että yhtiöityminen ei sinänsä aiheuttanut isoja muutoksia kirjausohjeisiin, jotka Hämeen ammattikorkeakoulun tapauksessa ovat osa samaa kokonaisuutta tilikarttojen kanssa.

Teemahaastattelussa nousi esille paljon asiakkaille, toimittajille ja henkilöstölle muutoksista tiedottamiseen liittyvistä seikoista. Valmistumiseen liittyi olennaisesti tiedottaminen muutoksista, yhtiöitymisen jälkeen pankkitilit, y-tunnukset ja laskutusosoitteet muuttuivat, jolloin niistä oli tiedotettava asiakkaille ja toimittajille, jotta maksut saadaan oikeille tileille ja toimittajat lähettävät laskut oikealla tavalla. Henkilökunnalle piti myös tiedottaa, jotta he antavat toimittajille oikeat tiedot tilausvaiheessa. Asiakkaille ja toimittajille tiedotettiin yhtiöitymisen aiheuttamista muutoksista lokakuussa 2014, jolloin heille myös kerrottiin verkkolasku mahdollisuuksista. Henkilökunnalle puolestaan tiedotettiin muutoksista marraskuussa 2014. Tiedottaminen ja asiakkaiden ja toimittajien tietojen siirtäminen uusiin järjestelmiin lisäsi työmäärää huomattavasti. Koska asiakkaita ja toimittajia oli kertynyt kuntayhtymänä toimimisen aikana huomattavasti, jouduttiin pohtimaan kannattaako kaikille heistä tiedottaa muutoksista, ja kannattaako kaikkien tietoja siirtää uuteen järjestelmään. Yhtiöitymisen jälkeen oli alussa ongelmia, koska saaduissa laskuissa oli joko väärä laskutusosoite tai Hämeen ammattikorkeakoulun ja Hämeen ammatti-instituutin ostot olivat samalla laskulla. Virheelliset laskut aiheuttivat lisää työtä, mutta molempien määrä on laskenut vuoden 2015 kuluessa ja suurin osa tulee oikeellisesti vuonna 2016. (Teemahaastattelu 2016, 1-3, 5-6.)

Muutoksista tuli tiedottaa, jotta asiat sujuvat helpommin yhtiöitymisen jälkeen, mutta se aiheutti paljon lisää työtä kirjanpidon henkilöstölle, joka oli siitä vastuussa. Kaikki asiakas- ja toimittajatiedot tuli myös siirtää uusiin järjestelmiin, jolloin niiden suuri määrä aiheutti pohdintoja siitä, ketkä toimittajat ja asiakkaat kannattaa siirtää ja keitä ei. Virheelliset laskut myös työllistivät kirjanpidon henkilöstöä, sillä laskuja, joissa on virheellinen laskutusosoite, ei saa kirjata, vaan ne tulee lähettää takaisin ja pyytää

tekemään uudelleen oikealla laskutusosoitteella. Hämeen ammattikorkeakoulun ja Hämeen ammatti-instituutin ostoja ei voida käsitellä samassa, koska molemmilla on konserni rakenteen takia oma kirjanpito, jolloin yhteiset laskut aiheuttavat lisää työtä.

Muita haastattelussa ilmi tulleita valmistautumiseen liittyviä seikkoja olivat toimittajasopimukset. Toimittajasopimuksia piti päivittää ja tuli sopia ovatko ne Hämeen ammattikorkeakoulun vai Hämeen ammatti-instituutin toimittajasopimuksia, sillä yhtiöitymisen aiheuttamat muutokset vaativat sen, että toimittajasopimus on toisen nimissä. (Teemahaastattelu 2016, 1-2.)

Toimittajasopimusten jakaminen joko Hämeen ammattikorkeakoululle tai Hämeen ammatti-instituutille aiheuttaa myös jonkin verran lisää työtä kaikkien muiden valmisteluiden ja muutosten lisäksi. Toimittajasopimuksesta ei annettu haastattelussa tarkempia tietoja tai esimerkkejä.

Haastattelussa tiedusteltiin huomattavimpia muutoksia, jossa nostettiin esille muun muassa kohdenumerot. Kohdenumeroita oli kertynyt paljon kuntayhtymänä toimimisen aikana, jolloin yhtiöitymisvaiheessa karsittiin turhat kohdenumerot pois. Koska yhtiöitymisen jälkeen on kaksi eri osakeyhtiötä, jotka muodostavat keskenään konsernin, tulee sekä Hämeen ammattikorkeakoululla että Hämeen ammatti-instituutilla olla omat kohdenumeronsa, jotta niiden kirjaukset on helppo pitää erillään kirjanpidossa. (Teemahaastattelu 2016, 2.)

Kohdenumeroita on silti paljon, sillä ammattikorkeakoulun ja ammatti-instituutin ostot tulee pitää erillään kirjanpidossa. Todennäköisesti kohdenumeroita on lähes yhtä paljon kuin ennenkin, koska vaikka tarpeettomat on karsittu pois, on jouduttu luomaan omat kohdenumerot konsernin molemmille osapuolille.

Huomattavimpiin muutoksiin sisältyy myös raportointirakenteen muutokset. Hämeen ammatti-instituutin puolella raportointirakenne säilyy ennallaan, mutta Hämeen ammattikorkeakoulun puolella tulee antaa enemmän tietoa opetus- ja kulttuuriministeriön määräysten perusteella. Haastattelussa sanotaan, että muutokset raportointirakenteessa johtavat tilastointiin tilinpäätös vaiheessa. (Teemahaastattelu 2016, 1-2.)

Koska ammattikorkeakoulun puolella tulee antaa enemmän tietoja kuin aiemmin ja joudutaan tekemään tilastointia tilinpäätökseen, aiheutuu siitä myös huomattavasti enemmän työtä kuin aiemmin. Haastattelussa ei mainittu sitä aiheuttaako kahden eri raportointirakenteen käyttäminen sekaannuksia siitä, minkälaisia kirjauksia tehdään tiettyyn raportointirakenteeseen.

Arvonlisäverotuksen käsittelyyn tuli muutoksia yhtiöitymisen myötä. Kuntayhtymän puolella arvonlisäverot olivat lähes kokonaan vähennyskelpoisia. Yhtiöitymisen jälkeen Hämeen ammatti-instituutin puolella tulee muistaa vain elinkeinotoimintaan liittyvien arvonlisäverojen olevan vähennyskelpoisia, jotka saadaan verottajalta takaisin. Perustoimintaan

liittyvät arvonlisäverot saadaan ammatti-instituutin puolella takaisin kuu-kausittain opiskelijarahana opetus- ja kulttuuriministeriöltä. Hämeen ammattikorkeakoulun arvonlisäveroista osa saadaan takaisin opetus- ja kulttuuriministeriöltä ja liiketoimintaan liittyvät arvonlisäverot saadaan takaisin verottajalta. Arvonlisäverot ja niiden käsittely ovat suurin päivittäinen muutos. Arvonlisäverokoodit ovat myös monimutkaistuneet yhtiöitymisen myötä. Arvonlisäverokoodit esitetään kohdenumeroiden avulla. Kuntayhtymän puolella oli vain yksi arvonlisäverokoodi tietyn arvonlisäverokannan ostoille. Osakeyhtiön arvonlisäverokodeissa on puolestaan eroteltava arvonlisäverot sen perusteella, keneltä ne saadaan takaisin, eli opetus- ja kulttuuriministeriön ja verottajan palauttamat arvonlisäverot vaativat eri koodit. Teemahaastattelussa nostettiin esille se seikka, että jo valmistelu vaiheessa pohdittiin, mitkä ostot kuuluvat minkä arvonlisäverokoodin alaisuuteen. (Teemahaastattelu 2016, 2-3.)

Arvonlisäverotuksessa on huomattavia muutoksia verrattuna kuntayhtymän aikaiseen arvonlisäverokäytäntöön. Huomattavin on ehkä se, että arvonlisäveroja saadaan kahdelta eri taholta, perustoimintaan eli opetukseen liittyvät arvonlisäverot saadaan takaisin opetus- ja kulttuuriministeriöltä ja liiketoimintaan liittyvät arvonlisäverot saadaan takaisin verottajalta. Hämeen ammattikorkeakoulun ja Hämeen ammatti-instituutin arvonlisäveroja käsitellään eri tavoilla, jolloin kirjanpidon henkilöstön tulee pitää mielessään niiden väliset eroavaisuudet.

Arvonlisäverojen vaikutuksesta käytännötyöhön kerrottiin se, että ne ovat yhtiöitymisen myötä monimutkaisempia ja ne aiheuttavat enemmän työtä kuin aiemmin. Esimerkkinä arvonlisäverojen aiheuttamasta lisätyöstä annettiin kiinteistöihin liittyvät arvonlisäverot, joissa on pidettävä erillään perustoiminnan ja liiketoiminnan kiinteistökustannukset. Lisäksi mainittiin, että tiliöintejä on muutettava, jos kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu, esimerkiksi vuokralaisen tulo. Arvonlisäverot aiheuttavat myös lisää työtä, sillä niihin on yhtiöitymisen myötä tehtävä erilaisia korjauksia. Arvonlisäverotuksen käsittely mainittiin hankalaksi ja Hämeen ammatti-instituutin erilaisen arvonlisäverokäytännön sanottiin aiheuttavan lisää työtä. Korjauksia liittyen arvonlisäveroihin tehdään koko vuoden ajan, mutta kaikkia korjauksia ei voida tehdä ennen joulukuun ostoreskontran sulkemista. (Teemahaastattelu 2016, 5-6.)

Yhtiöitymisen myötä arvonlisäverojen vaikutus käytännön työhön on huomattavaa, sillä henkilöstön täytyi opetella kaksi uutta ja erilaista tapaa käsitellä arvonlisäveroja kirjanpidossa. Arvonlisäverojen käsittelyssä on huomioitava sekä se, keneltä saadaan palautukset, mutta myös se minkä toiminnan arvonlisäveroja ne ovat. Uutena asiana yhtiöitymisen myötä tulivat myös erilaiset korjaukset, joista kaikkia ei voida suorittaa ennen vuoden loppua ja joulukuun ostoreskontran sulkemista, mikä aiheuttaa paljon työtä sekä koko vuoden aikana että sen lopussa ja tilinpäätös- vaiheessa.

Myös tilikarttoihin tuli muutoksia yhtiöitymisen seurauksena. Tilikarttojen muutoksiin valmistauduttiin pohtimalla tilien ryhmittelyä, jossa päädyttiin siihen, että useammin käytetyt tilit ovat tilikartan alkupäässä ja harvemmin käytetyt tilit tilikartan loppupäässä. Esimerkkinä useammin käytettävistä

tileistä annettiin ostojen ja palveluiden tilit, harvemmin käytettävistä tileistä puolestaan annettiin esimerkkinä kiinteät kustannukset. Kun tilikarttojen muutoksia suunniteltiin, käytettiin apuna AMK koodistoa. Tilikarttojen muutosten tavoitteena oli karsia pois sellaiset tilit, joiden sisällöstä tai käyttötarkoituksesta ollaan epävarmoja. Erilaisten tilien tarpeellisuus kyseenalaistettiin ja tilejä pyrittiin yhdistelemään keskenään. Huomattavimpina muutoksina tilikartoissa mainitaan tilinumerointi, tilien yhdisteleminen ja muutokset tilien ryhmittelyyn. Tilikartan muutosten vaikutuksesta käytännön työhön mainittiin ongelmat, jotka ilmenivät alkuvuodesta 2015, jolloin käsiteltiin sekä uusia, että vanhoja tilikarttoja, kohdeluetteloita ja arvonnalisäverokäytäntöjä. Silloin ongelmina olivat muun muassa hankaludet muistaa käsiteltiinkö kuntayhtymän vain osakeyhtiön tilejä ja vanhojen tilinumeroiden parempi muistaminen. (Teemahaastattelu 2016, 3-4.)

Tilikartat päätettiin uusia yhtiöitymisen myötä, jotta niistä saataisiin selkeämmät ja ne eivät sisältäisi niin monia turhia tilejä. Koska epämääräisiä tilejä karsittiin pois, helpotetaan henkilöstön työtä lopulta, mutta muutosten ollessa uusia, aiheuttaa se ongelmia, koska henkilöstö silti muistaa paremmin vanhat tilinumerot, joita on käytetty kauemmin.

Taseen huomattavimpana muutoksena nostettiin haastattelussa esille se, että joudutaan tekemään omat taseet Hämeen ammattikorkeakoulu Oy:lle, Hämeen ammatti-instituutti Oy:lle ja konsernitase, jossa molempien taseet on huomioitu. Tase kuitenkin säilyi isoin osin samanlaisena, kuin mitä se oli kuntayhtymän puolella. Uutena asiana taseeseen tuli konsernin sisäiset saamiset ja velat, joita on käsiteltävä taseessa. (Teemahaastattelu 2016, 4.)

Taseeseen ei tullut huomattavia muutoksia, mutta teemahaastattelussa nostettiin esille konsernin sisäiset saamiset ja velat, joita ei ole aiemmin jouduttu käsittelemään. Koska ne ovat uusia henkilöstölle, aiheuttavat ne hieman lisää työtä. Sekin että yhtiöitymisen jälkeen tulee tehdä kolme eri tasetta aiheuttaa lisää työtä, sillä kuntayhtymän puolella selvittiin vain yhdellä taseella.

Tuloslaskelmassa huomattavana muutoksena nousi esille se, että koko tuloslaskelma malli on muuttunut. Opetus- ja kulttuuriministeriö teki tilinpäätöstasekirjamallin, jota kaikkien ammattikorkeakoulujen tulee noudattaa, jotta niiden tilinpäätökset ovat suoraan vertailukelpoisia. Esimerkkinä muutoksesta nostettiin haastattelussa tukien ja avustusten käsittely kirjanpidossa. Kuntayhtymän puolella tuet ja avustukset ryhmiteltiin aiheiden perusteella, esimerkiksi tuotantotuet. Osakeyhtiön puolella tuet ja avustukset on ryhmiteltävä rahoittajien perusteella, esimerkiksi opetus- ja kulttuuriministeriön avustus, TEKES rahoitus ja EU rahoitus. Tuloslaskelman muutosten vaikutuksesta käytäntöön mainittiin se, että työmäärä on lisääntynyt ja tilinpäätösraporttien tekemiseen kuluu enemmän aikaa, kuin aiemmin. (Teemahaastattelu 2016, 4.)

Tuloslaskelma mallin muutokset lisäsivät käytännön työtä, sillä heidän on noudatettava opetus- ja kulttuuriministeriön antamaa mallia, jolloin aiheutuu lisää työtä siitä, että opetellaan tukien ja avustusten uusi käsittely tapa. Koska tuet ja avustukset on esitettävä rahoittajien perusteella, joutuu hen-

kilöstö opettelemaan erilaisen tavan pohtia mille tilille ne kirjataan, sillä aiemmin piti miettiä vain, että minkälaisia tukia ja avustuksia ne olivat.

Liitteitä on myös tullut lisää yhtiöitymisen myötä. Niistä aikaa vievin ja eniten työmäärää aiheuttanut oli vaatimus siitä, että perustuloslaskelman lisäksi tulisi tehdä toimintokohtainen tuloslaskelma. Toimintokohtainen tuloslaskelma tehdään vain Hämeen ammattikorkeakoululle, siinä jaetaan perustehtävään ja liiketoimintaan, jotka molemmat puolestaan jaetaan koulutus-, kehitys- ja muuhun toimintaan. Muita työmäärää lisääviä seikkoja olivat valmiin tilinpäätöspohjan puuttuminen ja se että konsernin eri osille on tehtävä sekä yhteinen konserni tilinpäätös että omat tilinpäätöksensä. Haasteina mainitaan se, että aikaa kuluu uusien asioiden ja käytäntöjen oppimiseen, mutta uskotaan että tilinpäätösten tekeminen helpottuu, kun niitä on jo tehty. Tilinpäätösten tekemisestä mainitaan myös se, että kun on, jo tehty yksi tilinpäätös voidaan korjata käytäntöjä, jotta helpotetaan tulevien tilinpäätösten tekoa. (Teemahaastattelu 2016, 5.)

Haastattelussa nostettiin esille toimintokohtaisen tuloslaskelman tekeminen ja kuinka se vie huomattavan paljon aikaa. Toimintokohtainen tuloslaskelma lisää työmäärää, koska sen lisäksi tulee tehdä myös normaali tuloslaskelma Hämeen ammattikorkeakoulun osalta. Kun vielä tulee tehdä tuloslaskelmat Hämeen ammatti-instituutille ja koko konsernille, niin työmäärä vain kasvaa entisestään. Tilinpäätöspohjan puuttuminen varmasti myös lisäsi työmäärää tilinpäätöksen tekovaiheessa, sillä saatettiin huomata jonkin tärkeän asian puuttuvan siitä, jolloin sitä piti alkaa järjestelmään uudelleen, jotta se antaisi kaikki tarvittavat tiedot. Muutenkin tilinpäätöksien tekeminen on aikaa vievä kokonaisuus, jolloin valmiin pohjan puuttuminen varmasti lisäsi siihen käytettävää työaikaa.

7 JOHTOPÄÄTÖKSET

Yhtiöityminen aiheutti monia muutoksia, sekä sääntöihin ja ohjeistukseen, mutta myös henkilöstön käytännön työhön. Kun Hämeen ammattillisen korkeakoulutuksen kuntayhtymästä tuli Hämeen ammattikorkeakoulu Oy vuoden 2015 keväällä, jouduttiin uusimaan käytäntöjä, tilinpäätösraportteja sekä tilikarttoja. Hämeen ammattikorkeakoulua ohjeisti näiden muutosten toteuttamisessa ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto vuodelta 2014, jonka tavoitteena oli saada ammattikorkeakouluista keskenään vertailukelpoisia.

Koska osakeyhtiöiden ja kuntayhtymien toimintatavoissa on paljon eroavaisuuksia, johti se moniin muutoksiin yhtiöitymisen myötä. Hämeen ammattikorkeakoulussa aloitettiin yhtiöitymiseen valmistautuminen jo keväällä 2014, mutta yhtiöittämisen aiheuttamat muutokset jatkuvat yhä. Yhtiöittämiseen valmistautumisvaiheessa piti käydä läpi kaikki muutokset, joita yhtiöittäminen aiheuttaa ja miten ne toteutetaan. Koska yhtiöittämisen jälkeen toimitaan osakeyhtiönä ja muodostetaan konserni Hämeen ammattikorkeakoulun ja Hämeen ammatti-instituutin välillä, tuli erilaisia toimintoja jakaa jommankumman osuudeksi, sillä ne eivät voineet enää yhtiöitymisen jälkeen olla yhteisiä. Sellaisia toimintoja joita jouduttiin jakamaan osiin, olivat ohjelmistot, joissa piti pystyä käsittelemään ammattikorkeakoulua ja ammatti-instituuttia omina erillisinä kokonaisuuksinaan. Myös erilaisissa toimittajasopimuksissa piti määrittää kumman nimissä sopimukset ovat, jotta ne on toteutettu oikein. Eri osuuksien kahtia jakaminen aiheutti paljon käytännön työtä, sillä toimittajien kanssa tuli neuvotella uudet sopimukset, joissa sovitaan uusista säännöistä yhtiöitymisen jälkeen. Muita keskeisiä valmistautumisvaiheen toimijoina olivat tiedottaminen yhtiöitymisen aiheuttamista muutoksista asiakkaille, toimittajille ja henkilöstölle. Tiedottaminen oli erittäin aikaa vievä prosessi, koska Hämeen ammattikorkeakoululle oli kertynyt niin paljon erilaisia sidosryhmiä, joille oli ilmoitettava muutoksista, kuntayhtymänä toimimisen aikana.

Valmistautumisvaiheessa tehtiin paljon valmistelutöitä yhtiöitymistä varten, jotta ollaan valmiina, kun yhtiöityminen varsinaisesti tapahtuu. Yhtiöitymiseen valmistautuminen oli kokonaisuudessaan aikaa vievä prosessi ja koska muutokset jatkuvat vielä yhtiöitymisen jälkeenkin, voidaan sanoa, että kaikkia seikkoja ei pystytty huomioimaan valmistautumisvaiheessa. Valmistautuminen oli erittäin iso osa yhtiöitymistä, vaikka se pääosin tapahtuikin ennen varsinaista yhtiöitymistä.

Tuloslaskelmien välillä on eroavaisuuksia osakeyhtiön ja kuntayhtymän välillä, mutta isoin osa niistä ei näy esimerkiksi tilikarttojen puolella, sillä tarvittavat tilit ovat silti hyvin samankaltaisia. Isoimmat erot tuloslaskelmien välillä ennen ja jälkeen yhtiöityminen ovat kuntayhtymien projektituotot, joita ei ole osakeyhtiön puolella ollenkaan, uutena osakeyhtiön tuloslaskelmassa olivat erilaiset konsernin sisäisiä ostoja, myyntejä ja korkoja käsittelevät tilit. Tukien ja avustusten esittämisessä on huomattavia eroja, sillä kuntayhtymän puolella tuet luokiteltiin, sen mukaan minkälaisia tukia ne olivat, mutta osakeyhtiön puolella tuet luokitellaan niiden myöntäjän perusteella. Yhtiöitymisen myötä koko tuloslaskelmamalli muuttui,

joka aiheutti lisää työtä kirjanpidonhenkilöstölle. Isona erona on se, että Hämeen ammattikorkeakoulun toiminnasta tulee myös esittää toimintokohtainen tuloslaskelma, jolloin tehdään neljä eri tuloslaskelmaa, normaallit tuloslaskelmat ammattikorkeakoululle, ammatti-instituutille ja konsernille sekä toimintokohtainen tuloslaskelma ammattikorkeakoululle. Toimintokohtainen tuloslaskelma oli erityisesti aikaa vievä ja sen tekeminen nostettiin tehdyssä haastattelussa erityisesti esille.

Taseen rakenteessa on muutoksia yhtiömuodon vaihdoksen jälkeen, mutta se kuitenkin sisältää lähes täysin samoja tietoja hieman erilaisilla ilmaistuin. Huomattavimmat erot taseessa yhtiöitymisen jälkeen ovat kaikki konserniin liittyvät tilit. Yhtiöitymisen jälkeen on tehtävä kolme tasetta tilinpäätöstä varten ammattikorkeakoulu, ammatti-instituutin ja konsernin taseet. Taseeseen tuli uutena yhtiöitymisen myötä kehittämismenot, liikearvot, omakatteisten sijoitusten varat ja opetus- ja kulttuuriministeriön alv-kompensatioon liittyvät tilit. Yhtiöitymisen myötä poistuivat toimeksiantojen varat, suurin osa taseen eroista johtuu yhtiömuotojen välisistä eroista. Kuntayhtymät ja osakeyhtiöt toimivat eri tavalla, jolloin niiden kirjanpidossa ja tilinpäätöksissä on joitakin eroavaisuuksia, mutta suurin osa käsitellyistä tileistä on samoja.

Tilikarttojen väliset eroavaisuudet ovat pieniä ja ne liittyvät lähinnä tilien ryhmittelyyn, yhdistelyyn ja uudelleen numerointiin. Tietysti silloin kun tuloslaskelmien tai taseiden välillä on eroja kuntayhtymien ja osakeyhtiöiden välillä, aiheutuu myös muutoksia tilikarttoihin. Tilikarttojen muutokset olivat kuitenkin Hämeen ammattikorkeakoulun yhtiöitymisen kohdalla erittäin tärkeässä roolissa, kun pohditaan niiden aiheuttamaa työmäärää. Teemahaastattelussa nostettiin esille halu päästä eroon tarpeettomista tileistä tai sellaisista tileistä joiden sisältö tai käyttötarkoitus on epävarmaa. Koska haluttiin tehdä uudet tilikartat, jouduttiin näkemään vaivaa niiden eteen, joka lisäsi yhtiöitymisen aiheuttamien muutosten määrää.

Opinnäytetyössä oli nostettu tutkimuskysymykseksi arvonlisäverotuksen vaikutus tilikarttoihin, mutta teemahaastattelua tehdessä kävi ilmi, että arvonlisäverotus ei näy juuri ollenkaan tilikartoissa. Ainoastaan opetus- ja kulttuuriministeriön alv-kompensatioon liittyvät tilit näkyvät tilikartoissa, mutta arvonlisäveroja käsitellään pääsääntöisesti kohdenumeroiden avulla. Yhtiöityminen aiheutti kuitenkin muutoksia arvonlisäverotuksen käytäntöön, mikä lisäsi henkilöstön päivittäistä työtä huomattavasti. Arvonlisäverotuksen käsittelyssä tuli huomioida yhtiöitymisen jälkeen se, onko kyseessä elinkeinotoimintaan vai perustoimintaan liittyvistä arvonlisäveroista, sillä ne pitää raportoida eri tahoille ja ne on pidettävä toisistaan erillään. Arvonlisäverotukseen liittyvät muutokset aiheuttivat myös sen, että on tehtävä korjauksia, joita ei pitänyt tehdä ollenkaan kuntayhtymän puolella, se on lisännyt työmäärää koko vuoden aikana, ja lisää työmäärää vuoden lopussa, jolloin niistä viimeiset saadaan tehtyä.

Yhtiöitymisen aiheuttamilla muutoksilla on erittäin iso vaikutus käytännön työhön, ja työmäärä on lisääntynyt huomattavasti. Kuitenkin yhtiöityminen ei aiheuttanut havaittavia muutoksia Hämeen ammattikorkeakoulun kirjausohjeisiin. Yhtiöityminen aiheutti erityisen paljon työtä, joka osittain

jatkuu vieläkin, mutta siinä on vähemmän työtä vuoden 2016 aikana, koska suurin osa muutoksista on jo toteutettu vuosien 2014 ja 2015 aikana.

LÄHTEET

Arvonlisäverolaki 30.12.1993/1501

Eskola, J. & Vastamäki, J. 2015. Teemahaastattelu: opit ja opetukset. Teoksessa Aaltola, J. & Valli, R. (toim.) Ikkunoita tutkimusmetodeihin 1 Metodien valinta ja aineistonkeruu: virikkeitä aloittelevalle tutkijalle. Jyväskylä: PS-kustannus, 24–44.

Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara P., 2009. Tutki ja kirjoita. Hämeenlinna: Kariston Kirjapaino Oy.

Hämeen ammatillisenkorkeakoulutuksen kuntayhtymä, 2014. Tilikartta 1.1.–31.12.2014.

Hämeen ammattikorkeakoulu Oy, 2015. Osakeyhtiön tilikartta.

Kananen, H., 2015. Opinnäytetyön kirjoittajan opas – Näin kirjoitan opinnäytetyön tai pro gradun alusta loppuun. Jyväskylän ammattikorkeakoulun julkaisuja 202. Suomen Yliopistopaino Oy – Juvenes Print.

KHT-yhdistys 2011, Osakeyhtiön tilinpäätösmalli 2011. KHT-Media Oy, Helsinki.

Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336.

Kirjanpitolautakunnan asetus 164/22.3.1976.

Kirjanpitolautakunnan asetus 1573/22.3.1999.

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2010. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän taseen laatimisesta. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö. (PDF)

Kirjanpitolautakunnan kuntajaosto, 2011. Yleisohje kunnan ja kuntayhtymän tuloslaskelman laatimisesta. Helsinki: Työ- ja elinkeinoministeriö. http://www.kunnat.net/fi/asiantuntijapalvelut/kuntatalous/kirjanpito/kirjanpitolautakunta-kuntajaosto/kuntajaosto-yleisohjeet/Documents/Liite%204_Yleisohje_Tuloslaskelma.pdf

Kriikkula, I., 2013. Ammattikorkeakoulu-uudistus osakeyhtiöittämissä näkökulmasta. Oulun seudun ammattikorkeakoulu.

Kuntalaki 17.3.1995/365

Kuntaliitto (toimittanut Heinonen, A.), 2012. Tililuettelomalli kunnille ja kuntayhtymille Suositus. Helsinki: Suomen kuntaliitto.

Laki opetus- ja kulttuuritoimen rahoituksesta 29.12.2009/1705.

Leppiniemi, J., 2008. Osakeyhtiö – varteenotettava vaihtoehto. Porvoo: Suomen Lehtiyhtymä Oy/Kirjapaino Uusimaa.

Leppälä, M., 2014. Ammattikorkeakoulu-uudistuksen vaikutuksia ammattikorkeakoulukirjastojen toimintaan. Oulun ammattikorkeakoulu.

Myyry, J., 2012. Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulun yhtiöittäminen henkilöstön näkökulmasta. Pohjois-Karjalan ammattikorkeakoulu.

Opetus- ja kulttuuriministeriö, 2014. Ammattikorkeakoulujen taloushallinnon koodisto. OKM/8/500/2013

Opetus- ja kulttuuriministeriö, 2014. Ammattikorkeakoulujen rahoitusta ja taloutta koskevia linjauksia. 1.5.2016.

Opetus- ja kulttuuriministeriö, n.d. AMK-uudistus 2011-2014, Ammattikorkeakouluja uudistetaan. 1.5.2016.
http://www.minedu.fi/OPM/Koulutus/ammattikorkeakoulutus/ammattikorkeakoulu_uudistus/?lang=fi

Opetus- ja kulttuuriministeriö, 2012a. Ammattikorkeakoulujen yhtiöittämisen ja osakeyhtiömuotoisen ammattikorkeakoulun verotuksesta ja kompensatiosta. 19.12.2012,
http://www.minedu.fi/export/sites/default/OPM/Koulutus/ammattikorkeakoulu-tus/ammattikorkeakoulu_uudistus/aineistot/liitteet/Ammattikorkeakoulujen_verotuksesta_ja_kompensatioista.pdf

Opetus- ja kulttuuriministeriö, 2012b. Ammattikorkeakoulu-uudistukseen liittyvä hallituksen esitysluonnos, 1.10.2012,
http://www.minedu.fi/export/sites/default/OPM/Koulutus/ammattikorkeakoulu-tus/ammattikorkeakoulu_uudistus/aineistot/liitteet/amk_lakiluonnos.pdf

Opetus- ja kulttuuriministeriö, Ehdotus ammattikorkeakoulujen rahoitusmalliksi vuodesta 2014 alkaen, 4.10.2012,
http://www.minedu.fi/export/sites/default/OPM/Koulutus/ammattikorkeakoulu-tus/ammattikorkeakoulu_uudistus/aineistot/liitteet/amk_rahoitusmalli_korjattu.pdf

Ruippo, T. 2015. Toimintolaskelman soveltaminen ammattikorkeakoulussa. Karelia-ammattikorkeakoulu.

Savolainen, H., Suojanen, K. & Vanhanen, P. 2011. Opi Oikeutta 1. 2. muuttumaton p. 2008. Helsinki: KS-Kustannus Oy.

Tampereen kaupungin tililuettelo ja tilien kirjausohjeet 1.1.–31.12.2012. Tampere: Talous- ja liiketoimintaryhmä.

Tomperi, S. 2011. Käytännön kirjanpito. Helsinki: Edita Prisma Oy.

Tuloverolaki 30.12.1992/1535.

Veronmaksajain Keskusliitto 2014. Osakeyhtiön veroilmoitus 2.9.2015,
<https://www.veronmaksajat.fi/Veroilmoitus/Osakeyhtion-veroilmoitus-2014/>

Verohallinto 20.12.2012. Arvonlisäverokantojen muutos 19.3.2016,
https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Arvonlisaverotus/Arvonlisaverokantojen_muutos_112013%2825811%29

Verohallinto 12.1.2016. Tuloverotus –julkisyhteisöt 9.2.2016,
https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Tuloverotus_julkisyhteisot%2835543%29

Kuntayhtymän tuloslaskelmakaava (Kirjanpitolausituksen kuntajaosto 2011, 23.)

KUNNAN JA KUNTAYHTYMÄN TULOSLASKELMA

	01.01.-31.12.2006		01.01.-31.12.2005	
Toimintatuotot				
Myyntituotot	+		+	
Maksutuotot	+		+	
Tuet ja avustukset	+		+	
Muut toimintatuotot	+	+	+	+
Valmistus omaan käyttöön		+		+
Toimintakulut				
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	-		-	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	-		-	
Muut henkilösivukulut	-		-	
Palvelujen ostot	-		-	
Aineet, tarvikkeet ja tavarat	-		-	
Avustukset	-		-	
Muut toimintakulut	-	-	-	-
Toimintakate		=		=
Verotulot		+		+
Valtionosuudet		+		+
Rahoitustuotot ja -kulut				
Korkotuotot	+		+	
Muut rahoitustuotot	+		+	
Korkokulut	-		-	
Muut rahoituskulut	-	+/-	-	+/-
Vuosikate		=		=
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	-		-	
Arvonalentumiset	-	-	-	-
Satunnaiset erät				
Satunnaiset tuotot	+		+	
Satunnaiset kulut	-	+/-	-	+/-
Tilikauden tulos		=		=
Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Varausten lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Rahastojen lisäys (-) tai vähennys (+)		-/+		-/+
Tilikauden ylijäämä (alijäämä)		=		=

Kuntayhtymässä jätetään Verotulot ja Valtionosuudet rivit pois (KPA 1:11 §)

Osakeyhtiön tuloslaskelmakaava (Tomperi 2011, 147-148.)

Tuloslaskelma

LIIKEVAIHTO

Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen lisäys (+) tai vähennys (-)

Valmistus omaan käyttöön

Liiketoiminnan muut tuotot

Materiaalit ja palvelut

Aineet, tarvikkeet ja tavarat

Ostot tilikauden aikana

Varastojen lisäys (-) tai vähennys (+)

Ulkopuoliset palvelut

Henkilöstökulut

Palkat ja palkkiot

Henkilösivukulut

Eläkekulut

Muut henkilösivukulut

Poistot ja arvonalentumiset

Suunnitelman mukaiset poistot

Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä

Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset

Liiketoiminnan muut kulut

LIIKEVOITTO (-TAPPIO)

Rahoitustuotot ja -kulut

Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä

Tuotot osuuksista omistusyhteisyhteisöissä

Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista

Saman konsernin yrityksiltä

Muilta

Muut korko- ja rahoitustuotot

Saman konsernin yrityksiltä

Muilta

Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista

Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista

Korkokulut ja muut rahoituskulut

Saman konsernin yrityksiltä

Muilta

VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ

Satunnaiset erät

Satunnaiset tuotot

Satunnaiset kulut

VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA

Tilinpäätössiirrot

Poistoeron lisäys (-) tai vähennys (+)

Vapaaehtoisten varausten lisäys (-) tai vähennys (+)

Tuloverot

Muut välittömät verot

TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

Osakeyhtiön tasekaava (Tomperi 2011, 154-156.)

TASE**Vastaavaa****PYSYVÄT VASTAAVAT**

Aineettomat hyödykkeet

Kehittämismenot

Aineettomat oikeudet

Liikearvo

Muut pitkävaikutteiset menot

Ennakkomaksut

Aineelliset hyödykkeet

Maa- ja vesialueet

Omistetut

Vuokraoikeudet

Rakennukset ja rakennelmat

Omistetut

Vuokraoikeudet

Koneet ja kalusto

Muut aineelliset hyödykkeet

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

Sijoitukset

Osuudet saman konsernin yrityksissä

Saamiset saman konsernin yrityksiltä

Osuudet omistusyhteisyhteisöissä

Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä

Muut osakkeet ja osuudet

Muut saamiset

VAIHTUVAT VASTAAVAT

Vaihto-omaisuus

Aineet ja tarvikkeet

Keskeneräiset tuotteet

Valmiit tuotteet/Tavarat

Muu vaihto-omaisuus

Ennakkomaksut

Saamiset

Pitkäaikaiset

Myyntisaamiset

Saamiset saman konsernin yrityksiltä

Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä

Lainasaamiset

Muut saamiset

Siirtosaamiset

Rahoitusarvopaperit

Osuudet saman konsernin yrityksissä

Muut osakkeet ja osuudet

Muut arvopaperit

Rahat ja pankkisaamiset

Vastaavaa yhteensä**Vastattavaa****OMA PÄÄOMA**

Osake-, osuus-, tai muu vastaava pääoma

Ylikurssirahasto

Arvonkorotusrahasto

Käyvän arvon rahasto

Vararahasto

Muut rahastot

Yhtiöjärjestyksen mukaiset rahastot

Muut rahastot

Edellisten tilikausien voitto (tappio)

Tilikauden voitto (tappio)

TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ

Poistoero

Vapaaehtoiset varaukset

PAKOLLISET VARAUKSET

Eläkevaraukset

Verovaraukset

Muut pakolliset varaukset

VIERAS PÄÄOMA

Pitkäaikainen

Pääomalainat

Joukkovelkakirjalainat

Vaihtovelkakirjalainat

Lainat rahoituslaitoksilta

Eläkelainat

Saadut ennakot

Ostovelat

Rahoitusvekselit

Velat saman konsernin yrityksille

Velat omistusyhteisyhteisöille

Muut velat

Siirtovelat

Lyhytaikainen

Pääomalainat

Joukkovelkakirjalainat

Vaihtovelkakirjalainat

Lainat rahoituslaitoksilta

Eläkelainat

Saadut ennakot

Ostovelat

Rahoitusvekselit

Velat saman konsernin yrityksille

Velat omistusyhteisyhteisöille

Muut velat

Siirtovelat

Vastattavaa yhteensä

Kuntayhtymän tasemalli (Kirjanpitolauslaskunnan kuntajaosto 2010, 44.)

KUNNAN JA KUNTAYHTYMAN TASE

VASTAAVAA

- A PYSYVÄT VASTAAVAT
- I Aineettomat hyödykkeet
1. Aineettomat oikeudet
 2. Muut pitkävaikutteiset menot
 3. Ennakkomaksut
- II Aineelliset hyödykkeet
1. Maa- ja vesialueet
 2. Rakennekset
 3. Kiinteät rakenteet ja laitteet
 4. Koneet ja kalusto
 5. Muut aineelliset hyödykkeet
 6. Ennakkomaksut ja kesken-
eräiset hankinnat
- III Sijoitukset
1. Osakkeet ja osuudet
 2. Joukkovelkakirjalainasaamiset
 3. Muut lainasaamiset
 4. Muut saamiset
- B TOIMEKSIANTOJEN VARAT
1. Valtion toimeksiannot
 2. Lahjoitusrahastojen erityiskatteet
 3. Muut toimeksiantojen varat
- C VAIHTUVAT VASTAAVAT
- I Vaihto-omaisuus
1. Aineet ja tarvikkeet
 2. Keskenkäynteiset tuotteet
 3. Valmiit tuotteet
 4. Muu vaihto-omaisuus
 5. Ennakkomaksut
- II Saamiset
- Pitkäaikaiset saamiset
1. Myyntisaamiset
 2. Lainasaamiset
 3. Muut saamiset
 4. Siirtosaamiset
- Lyhytaikaiset saamiset
1. Myyntisaamiset
 2. Lainasaamiset
 3. Muut saamiset
 4. Siirtosaamiset
- III Rahoitusarvopaperit
1. Osakkeet ja osuudet
 2. Sijoitukset rahamarkkinainstrumentteihin
 3. Joukkovelkakirjalainasaamiset
 4. Muut arvopaperit
- IV Rahat ja pankkisaamiset

[Muutos: Kuntajaosto 25.5.2004, 28.11.2006]

VASTATTAVAA

- A OMA PÄÄOMA
- I Peruspääoma
- II Arvonkorotusrahasto
- III Muut omat rahastot
- IV Edellisten tilikausien ylijäämä (alijäämä)
- V Tilikauden ylijäämä (alijäämä)
- B POISTOERO JA VAPAAEHTOISET VARAUKSET
1. Poistoero
 2. Vapaaehtoiset varaukset
- C PAKOLLISET VARAUKSET
1. Eläkevaraukset
 2. Muut pakolliset varaukset
- D TOIMEKSIANTOJEN PÄÄOMAT
1. Valtion toimeksiannot
 2. Lahjoitusrahastojen pääomat
 3. Muut toimeksiantojen pääomat
- E VIERAS PÄÄOMA
- I Pitkäaikainen
1. Joukkovelkakirjalainat
 2. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
 3. Lainat julkisyhteisöiltä
 4. Lainat muilta luotonantajilta
 5. Saadut ennakot
 6. Ostovelat
 7. Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
 8. Siirtovelat
- II Lyhytaikainen
1. Joukkovelkakirjalainat
 2. Lainat rahoitus- ja vakuutuslaitoksilta
 3. Lainat julkisyhteisöiltä
 4. Lainat muilta luotonantajilta
 5. Saadut ennakot
 6. Ostovelat
 7. Muut velat/Liittymismaksut ja muut velat
 8. Siirtovelat

Teemahaastattelurunko

