

KARELIA-AMMATTIKORKEAKOULU
Liiketalouden koulutusohjelma

Mika Mujunen

KAHDENKERTAISEN KIRJANPIDON TOTEUTUS MAATILALLE

Opinnäytetyö
Syyskuu 2016



Karelia
AMMATTIKORKEAKOULU

OPINNÄYTETYÖ
Syyskuu 2016
Liiketalouden koulutusohjelma

80230 JOENSUU
013 260 600

Tekijä
Mika Mujunen

Nimeke
Kahdenkertaisen kirjanpidon toteutus maatilalle

Toimeksiantaja

Tiivistelmä

Opinnäytetyön tarkoituksena oli laatia maatilayrityksen kahdenkertaisen kirjanpidon yleisopas. Opinnäytetyö on toiminnallinen. Opinnäytetyö on tehty pohjautuen keskeisiin lakeihin ja asetuksiin. Näitä ovat esimerkiksi maatalouden verolaki, kirjanpitolaki ja kirjanpitoasetus ja näiden käytännön sovellukset.

Käytännön ohjeet on kirjoitettu näkökulmasta, jossa lukijalla ei ole välttämättä ollenkaan aikaisempaa kokemusta taloushallinnosta tai maanviljelijän työstä. Opinnäytetyö toimii samalla lyhyenä maatalouden kahdenkertaisen kirjanpidon perusohjeistuksena. Opinnäytetyössä on käsitelty maatalouden kirjanpidon kannalta keskeisimmät aihealueet, mutta työssä painottuu maatilayrityksen taseen rakentaminen. Aihealueita koskevia lakeja on selvennetty käytännön ohjeilla ja esimerkein. Opinnäytetyössä on otettu huomioon yhtiömuotoisen kirjanpidon tuomat vaatimukset sekä vapaaehtoisuuteen perustuvat ohjeet ja vapaudet.

Jatkotoimenpiteenä opasta voisi viedä pidemmälle ja selvittää jonkin maanviljelijän työhön soveltuvan sähköisen kirjanpitojärjestelmän käyttöönoton.

Kieli
suomi

Sivuja 34
Liitteet 3
Liitesivumäärä 47

Asiasanat
kahdenkertainen kirjanpito, maatalouden tilinpäätös, verotus, taloushallinto, oppaat (teokset)



THESIS
September 2016
Degree Programme in business studies

FI 80230 JOENSUU
FINLAND
+35813260600

Author

Mika Mujunen

Title

Implementation of double entry accounting in agriculture

Abstract

The aim of this thesis has been to create a model for double entry accounting to be used in agricultural enterprises. This is a functional thesis. This product of this thesis is based on the central laws and regulations relating to the topic. These include agricultural tax laws, general accountancy laws, accountancy regulations, and regulatory practical applications of these laws and regulations.

Practical guidelines have been created with a view to them being understood by somebody who has no prior knowledge of financial management or agriculture. The thesis also provides basic instructions in double entry accountancy practices. The thesis has dealt with the central issues of agricultural accountancy, but it concentrates on the formation of an agricultural balance sheet. Laws relating to the issue have been clarified with both instructions and practical examples. Notice has been taken of the demands of different business models as well as instructions and freedoms related to voluntary reporting of financial issues.

In the future, this thesis could be developed further to clarify how electronic accounting programmes can be adapted to agricultural practices.

Language
Finnish

Pages 34
Appendices 3
Pages of Appendices 47

Keywords

double entry accounting, agricultural financial statements, taxation, financial management, guidelines

SISÄLTÖ

1	Johdanto.....	5
1.1	Tausta	5
1.2	Opinnäytetyön tavoite ja rakenne.....	5
1.3	Opinnäytetyön menetelmät	6
2	Opinnäytetyön lähtökohdat ja tietoperusta.....	7
2.1	Aiemmat tutkimukset ja tuotokset samankaltaisista aiheista	7
2.2	Maatilatalouden kirjanpidon nykytilanne	7
2.3	Kirjanpidon keskeiset periaatteet lainsäädännössä	8
2.3.1	Kirjanpitovelvollisuus	8
2.3.2	Kirjanpitotilit, tililuettelo ja kirjanpidot sekä kirjaamisperuste	9
2.3.3	Kirjausjärjestys, kirjanpidon tosite ja kirjausketju sekä kirjanpitoaineisto	10
2.3.4	Kirjanpitoaineiston säilyttäminen ja säilytysaika.....	11
2.3.5	Tilinpäätöksen sisältö.....	11
2.3.6	Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät niin kuin ne laissa sanotaan	12
2.3.7	Saamisten, rahoitusvarojen ja velkojen arvostus	13
2.3.8	Useana tilikautena tuloa tuottavan aineellisen omaisuuden hankintamenon jaksottaminen	14
2.3.9	Liitetiedot	15
2.3.10	Tuloslaskelma ja tasekaavat.....	15
3	Maatalouden kahdenkertaisen kirjanpidon keskeiset periaatteet	20
3.1	Suoriteperusteinen vai maksuperusteinen kirjanpito maatalouteen?	21
3.2	Tuloslaskelma	22
3.3	Maatalousyrityksen taseen rakentaminen	22
3.4	Omaisuuden arvostus taseeseen	23
3.5	Tuotevarastojen arvostus taseeseen	26
3.6	Maatalousyrityksen toimintamuodon muutoksessa huomioitavia asioita, joilla on merkitystä taseeseen.....	30
3.7	Maatalouden tilinpäätös	31
4	Pohdinta ja yhteenveto	32
5	Lähteet	34

Liitteet

- Liite 1 Laskelmakaava maatalouden tuloksesta
- Liite 2 Tuotantokustannuslaskentaohje maatalan itsetuotetuille tuotteille
- Liite 3 Maatalouden kahdenkertaisen kirjanpidon toteutusopas

1 Johdanto

1.1 Tausta

Työn aiheena oli kahdenkertaisen kirjanpidon toteutus maatalousyrittäjäyhteisöön. Työn lähtökohdaksi on maatalousyrittäjien liiketoiminnallinen murros, jossa kannattavuutta haetaan yritystoiminnan laajennuksilla. Maatilojen liikevaihto kasvaa laajentumisen seurauksena ja silloin on tarve harkita kahdenkertaiseen kirjanpitoon siirtymisestä paremman talousraportointivalmiuden takaamiseksi. Muutos siirtymisestä kahdenkertaiseen kirjanpitoon on merkittävä. Käytännössä viljelijän kirjanpityö todennäköisesti muuttuisi varastoinventaarion tekemiseksi ja kirjanpito ulkoistettaisiin tilitoimistolle. Mutta osa viljelijöistä haluaa aina tehdä kirjanpitoa itse – myös kahdenkertaisena. Siksi oli tarve rakentaa hyvä soveltava ohje, kuinka siirtyä kahdenkertaisen kirjanpidon tekemiseen maatilayrityksessä.

Syntynyt opinnäytetyö on valmistautumista tulevaisuuteen. Uskon viljelijöiden kiinnostuksen kahdenkertaiseen kirjanpitoon heräävän sitä mukaa, kun yhä lisääntyvässä määrin viljelijöitä päättää laajentaa toimintaansa entistä niukemmin käytettävissä olevin taloudellisin voimavaroin. Tarkempi talousseuranta on mahdollisuus – ei taakka.

1.2 Opinnäytetyön tavoite ja rakenne

Opinnäytetyön tavoitteena oli laatia kahdenkertaisen kirjanpidon johdatusopas maatalousyrittäjälle, joka suunnittelee siirtymistä muistiinpanovelvollisesta alkutuottajayrityksestä joko suorite- tai maksuperusteiseen kahdenkertaisen kirjanpidon pitämiseen.

Opinnäytetyö rakentui kaksivaiheisesti. Aluksi kartoitettiin teoreettinen tietoperusta kirjanpidon käsitteiden avulla, mikä loi pohjan kehittämistehtävälle. Sitten teoria sovellettiin käytäntöön rakentamalla ohje kirjanpidon toteuttamiseksi. Pääpaino ohjeen laatimisessa oli taseen laadinnassa. Opinnäytetyössä kuvattiin, miten maatalouden kirjanpito siirretään kahdenkertaisen kirjanpidon piiriin ja kuinka maatilan varat arvotetaan tasetietoihin ja miten alkusaldot määritetään. Lähtötilanne on tyypillinen maatalouden perinteinen yhdenkertainen kirjanpito ilman tasetta ja varaston hallintaa. Tästä lähtötilanteesta työssä

kuvataan alusta loppuun vaihe vaiheelta nykyisen maatalouden arvojen siirtäminen taseen alkusaldoiksi. Lopputuloksena syntyi vaiheittain etenevä prosessiomainen kuvaus siitä, kuinka maanviljelijä voi siirtää kirjanpitonsa kahdenkertaisen kirjanpidon piiriin.

1.3 Opinnäytetyön menetelmät

Opinnäytetyö tehtiin laadullisena tutkimuksena, joka toteutettiin toiminnallisena opinnäytetyönä. Laadullista tutkimusta käytettiin teorian kokoamisessa ja toiminnallinen osuus tehtiin kirjanpidon ohjeen toteutuksena. Lähtökohtana kvalitatiiviselle eli laadulliselle tutkimukselle on todellisen elämän kuvaaminen (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2007, 157). Tässä työssä laadullisuus tarkoitti teorian rakentamista kirjanpitoon liittyvän kirjallisuuden ja lain tulkinnan avulla sekä kirjanpidon asiantuntijaa haastatteleamalla. Työn tukena oli oma parikymmenvuotinen pienimuotoinen kokemukseni maatilatalouden kirjanpitojen ja tilinpäätösten tekemisestä.

Opinnäytetyön pääkysymyksenä oli selvittää, mitä maatalousyrittäjän tulisi ottaa huomioon suunnitellessaan maatalouden kirjanpitonsa järjestämistä kahdenkertaisena. Tieteellisenä tavoitteenani on selvittää, millaisia vaihtoehtoja yrittäjällä on tunnistaa kirjanpidon taseessa tarvittavia arvoja, mikä vaikuttaa oikeellisuuteen ja mitä kirjanpidon käytännön toteuttamisessa olisi huomioitava. Käytännön tavoitteenani oli luoda maatalousyrittäjälle kirjanpidon järjestämisestä selkokielineen opas, jota voi käyttää esimerkiksi maanviljelijän yrittäjäkoulutukseen kuuluvan kirjanpitokurssin osana.

Tarve kahdenkertaisen kirjanpidon käyttöönottoon kasvaa tilakoon jatkuvasti kasvaessa. Siksi työni alakysymykset olivat seuraavanlaiset: Millainen on yrityksen kahdenkertaisen kirjanpidon kokonaisuus eli mitä yrittäjän on tehtävä kirjanpitonsa suhteen? Millaisia vaihtoehtoja yrittäjällä on selvittää taseessa tarvittavat tiedot? Mitä tulee ottaa huomioon kirjanpidon toteuttamisessa?

2 Opinnäytetyön lähtökohdat ja tietoperusta

2.1 Aiemmat tutkimukset ja tuotokset samankaltaisista aiheista

Kirjanpidon perusteiden ja yrityksen aloittamiseen liittyviä oppaita on olemassa useita, mutta maatalouteen kirjoitettuja oppaita on niukasti, jos ollenkaan. Maatalouden kannattavuuskirjanpidon ohjeistus on käyttökelpoinen, mutta se ei sellaisenaan käy oppaaksi koska kannattavuuskirjanpito on osin sisäistä laskentaa, jossa esim. tasearvot ovat osin laskennallisia eivätkä perustu kirjanpitoarvoihin. Mutta kannattavuuskirjanpidon ohjeistusta on osin hyödynnetty tässä työssä soveltuvin osin. Opinnäytetyön tekemisen aikana kirjanpitolaki (1336/1997) uudistui ja tämä työ on laadittu uuden kirjanpitolain mukaan.

Luomalan (2012) tekemässä opinnäytetyössä työn osana rakennettiin maataloudenharjoittajalle kannattavuuslaskentaan soveltuva tase verotusta varten tehtyjen taseiden pohjalta. Oppaasta sai kuitenkin pinnallisen kuvan, koska aihe keskittyi pitkälti kannattavuuslaskennan lukujen löytämiseen eikä siten ohjaa sinällään kirjanpidon kahdenkertaiseen tekemiseen.

Kivelän (2013) tekemässä Maatilasta osakeyhtiö, toimintamuodon muutos – opinnäytetyössä käsiteltiin maatilalla osakeyhtiöittämissä vaiheita, joissa mukana oli lyhyesti kahdenkertaisen kirjanpidon käyttöönotosta osakeyhtiössä. Tästäkin työstä jäi hyvin pinnallinen kirjanpidon kuva.

2.2 Maatilatalouden kirjanpidon nykytilanne

Viljelijällä ei ole kirjanpitolain mukaista kirjanpitoa. Sen sijaan viljelijän on Verohallituksen päätös muistiinpanovelvollisuudesta ja muistiinpanoista (1807/1995) 1§:n mukaan muistiinpanovelvollisuus. Muistiinpanovelvollisuus tarkoittaa em. kohdan 2§:n mukaan, että muistiinpanovelvollisen verovelvollisen on tehtävä tuloista ja menoista sellaiset muistiinpanot, joista ja joihin liitettävistä tositteista riittävästi eriteltyinä käyvät selville tulot ja niistä johtuvat menot, arvonlisäveron määrät ja veron perusteet sekä tulonhankkimistoimintaa varten saadut tuet. Maataloudenharjoittajan on laadittava laskelma

maatilan tuloksesta verohallinnon julkaiseman kaavan mukaisesti (liite 1) ja liitettävä laskelma muistiinpanoihinsa. (Verohallituksen päätös 1807/1995.) Eli minimissään maatalouden talousraportointi on laskennan tuloksena syntyvä maatalouden 2-verolomake. Mikäli viljelijä haluaa tarkastella talouslukuja tarkemmin ja haluaa vertailla tulostaan muihin aloihin, on hänen tehtävä täydentäviä korjauslaskelmia.

Käytännössä viljelijä tekee kirjanpidon yhdenkertaisesti verolomakkeen koodien pohjalta. Yhdenkertaisessa kirjanpidossa merkitään liiketapahtumina maksetut menot, korot sekä verot sekä saadut tulot. Yhdenkertainen kirjanpito on aina maksuperusteista. Moni viljelijä tekee kirjanpitonsa yhdenkertaisesti, mutta ei laadi tasetta. Tuloraportoinnissa, kokemuksen mukaan, perusviljelijät ovat kiinnostuneita vain veroilmoituksen laadinnasta. Verolomake toki antaa informaatiota, mutta siitä saatava tieto on rajallista. Esimerkiksi veroilmoituksen tulos ei kerro, mikä on maatilayrityksen todellinen maksuvalmius. Maatilalla voi olla tilinpäätösvaiheessa lyhytaikaisia ostovelkoja, jotka tulevat maksuun päättyneen tilikauden seuraavan kuukauden alussa, mutta tieto ei verolomakkeella, vaan ne on selvitettävä erikseen.

2.3 Kirjanpidon keskeiset periaatteet lainsäädännössä

2.3.1 Kirjanpitovelvollisuus

Uudistuneen kirjanpitolain (1336/1997) – jatkossa KPL - 1a §:n 2 momentissa tarkoitettua luonnollisen henkilön liikkeen- tai ammatinharjoittaminen ei vaadi kahdenkertaista kirjanpitoa vaan kirjanpito voi olla yhdenkertaisena. Kirjanpitolain 1a§:n mukaan luonnollinen henkilö, maatilatalouden ja kalastuksen harjoittajaa lukuunottamatta, on kirjanpitovelvollinen harjoittamastaan liike- ja ammattitoiminnasta. Maatilayritys, joka ei ole yhtiömuotoinen, saa – niin halutessaan - tehdä kirjanpidon kahdenkertaisena, rakentaa taseen ja tuloslaskelman omaan käyttöönsä. Tavanomaista maataloutta ei siis nähdä elinkeinotoimintana, joten maatalousyrittötoiminnassa sovellettava verolaki on MVL eli maatilatalouden tuloverolaki. MVL:n mukaan maatalouden verotettava tulo on laskettava aina maksuperusteen mukaan, vaikka kirjanpito olisi tehty liikekirjanpidon mukaisesti kahdenkertaisesti suoriteperusteen mukaan. Jos maatalous on yhtiömuodossa, on alku- tuottaja silloin elinkeinotoiminnan harjoittaja ja hän on siten kirjanpitovelvollinen, jolloin

kirjanpito on tehtävä kahdenkertaisena, mikäli sekä päättyneenä, että sitä edeltäneellä tilikaudella on täytynyt vähintään kaksi seuraavista edellytyksistä:

- 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa;
- 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa; tai
- 3) palveluksessa on keskimäärin yli kolme henkilöä.

Yhtiömuotoisella maatilalla edellä olevat summat täyttyvät helposti, sillä yhtiöitettävät tilat ovat useimmiten suuria.

KPL 1. luvun 2 § mukaan kirjanpitovelvollisuus koskee kaikkia kirjanpitovelvollisia ammatinharjoittajia ja liikkeenharjoittajia lukuun ottamatta, koska liiketoimintaa ei ole eriytetty sitä harjoittavan luonnollisen henkilön omasta varallisuuspiiristä, joten hän vastaa kaikella henkilökohtaisella omaisuudellaan toimintansa velvoitteista ja vastuista. Kahdenkertaista kirjanpitoa koskevasta poikkeuksesta huolimatta liikkeen- ja ammatinharjoittajan on aina pidettävä sellaista kirjanpitoa, jota verotuksen toimittaminen ja muiden viranomaisilmoitusten antaminen edellyttää. Lisäksi kirjanpidosta tulee voida jatkuvasti selvittää ostovelkojen ja myyntisaamisten määrä.

2.3.2 Kirjanpitotilit, tililuettelo ja kirjanpidot sekä kirjaamisperuste

Liiketapahtumat merkitään asian mukaan kirjanpitotileille. Tätä kutsutaan kirjaukseksi. KPL 2. luvun 2 §:n mukaan jokainen tili on pidettävä sisällöltään samana. Tilin sisältöä voidaan kuitenkin muuttaa toiminnan kehityksen, 2 momentissa tarkoitetun tililuettelon muutoksen tai muun erityisen syyn vuoksi. Kirjanpitoja ovat pääkirjanpito, jonka kirjauksista johdetaan tilinpäätös, sekä mahdolliset osakirjanpidot (ostoreskontra ja myyntireskontra), joista viedään tiedot pääkirjanpitoon yhdistelmäkirjauksina.

Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää.

2.3.3 Kirjausjärjestys, kirjanpidon tosite ja kirjausketju sekä kirjanpitoaineisto

KPL 2. luvun 4§ määrää kirjauksesta seuraavasti: Kirjanpito on järjestettävä siten, että kirjauksia voidaan tarkastella aikajärjestyksessä ja asiajärjestyksessä. Käteisellä rahalla suoritettut maksut on kirjattava päiväkohtaiseen järjestykseen viipymättä. Muut kirjaukset ja osakirjanpitojen yhdistelmäkirjaukset pääkirjanpitoon saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella, jollei ajallisesti tarkemmin kohdistettua kirjaamista edellytetä muussa laissa tai sen nojalla annetuissa säännöksissä.

KPL 2. luvun 5§ määrää kirjauksesta seuraavasti: Kirjauksen on perustuttava päivittyyn ja järjestelmällisesti numeroituun tai vastaavalla tavalla yksilöityyn tositteeseen, joka todentaa liiketapahtuman. Liiketapahtuman, tositteen ja kirjauksen välisen yhteyden tulee olla vaikeuksitta todettavissa. Menotositteesta on käytävä selville vastaanotettu tuotannon tekijä ja tulotositteesta luovutettu suorite. Tuotannon tekijän vastaanottoajankohta ja suoritteen luovutusajankohta on voitava osoittaa tositteen avulla.

KPL 6 §:n mukaan kirjanpito on järjestettävä niin, että liiketapahtumien, tositteiden ja kirjausten yhteys mahdollisten osakirjanpitojen kautta pääkirjanpitoon ja siitä tilinpäätökseen on vaikeuksitta todettavissa kumpaankin suuntaan. Sama koskee kirjanpidosta viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten määrääjain tehtävää ilmoitusta. Maataloudessa osakirjanpitoja voivat olla esim. osto- ja myyntireskontrat, josta tehdään tilityssiirrot kirjanpitoon.

7 § määrää, että tositteen, kirjanpidon tai muun kirjanpitoaineiston sisältöä ei saa muuttaa tai poistaa tilinpäätöksen laatimisen jälkeen. Sisältöä ei saa muuttaa eikä poistaa myöskään sen jälkeen, kun 6 §:ssä tarkoitettu ilmoitus on tehty tai kirjanpito velvollinen on julkistanut tai antanut ulkopuolisen käyttöön aineistosta laatimansa välitilinpäätöksen tai muun vastaavan asiakirjan. Tositteen, kirjanpidon ja muun kirjanpitoaineiston muotoa saa muuttaa, jos se on tarpeen käsittelyn, siirron tai säilytyksen vuoksi. Tällöin on varmistettava sisällön ja kirjausketjun säilyminen. Tämä voi tarkoittaa maatalouskirjanpidossa että esim. sähköisen tallentamisen tallennusformaatti voi olla muu, kuin mitä se alun perin on kirjanpito hetkellä ollut.

Täydennyksenä lain tekstiin on myös huomattava, että havaitessaan tositteessa kirjausvirheen, kirjanpito velvollisen on se välittömästi korjattava ja tehtävä tarpeelliset muutokset esimerkiksi arvonalisäveroilmoitukseen seuraavalla ilmoituskaudella.

Lisäksi on muistettava että lain 7a§:n mukaan kirjanpitovelvollisella tulee olla tilinpäätöksen perustana olevista kirjanpidoista sekä tositteiden ja muiden kirjanpitoaineistojen lajeista luettelo, josta ilmenee niiden keskinäiset yhteydet ja säilytystavat.

2.3.4 Kirjanpitoaineiston säilyttäminen ja säilytysaika

Tilinpäätös, kirjanpidot, tositteet ja muu kirjanpitoaineisto on säilytettävä huolellisesti siten, että sen tarkastelu on mahdollista viranomaiselle ja tilintarkastajalle ilman aiheetonta viivettä. Kirjanpitovelvollisen tilinpäätös, toimintakertomus, kirjanpidot, tililuettelo sekä luettelo kirjanpidoista ja aineistoista on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä. Lain 10§ ohjeistaa, että tilikauden tositteet ja liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto on säilytettävä vähintään kuusi vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt.

2.3.5 Tilinpäätöksen sisältö

KPL 3. luvun 1§:n mukaan kirjanpitovelvollisen on laadittava tilikaudelta tilinpäätös, jossa on oltava mukana tilinpäätöspäivän taloudellisesta asemasta kertova tase sekä tuloksen muodostumista kuvaava tuloslaskelma. Erillistä rahoituslaskelmaa ei tarvita, ellei yritys ole suuryritys tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö. Pienet kirjanpitovelvolliset on vapautettu toimintakertomuksen laatimisesta. Pienyrityksellä tarkoitetaan kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 6 000 000 euroa;
- 2) liikevaihto 12 000 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

KPL 3. luvun 4§ ohjeistaa lasku- ja maksuperusteisuudesta seuraavasti: Vähäisiä kirjauksia, jotka on tehty laskuperusteisesti tai maksuperusteisesti, ei ole tarpeen oikaista ja täydentää suoriteperusteen mukaisiksi ennen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista, ellei niiden yhteisvaikutus ole olennainen.

Maatilayrittäjän on järkevää noudattaa kirjanpidossaan suoriteperusteisuutta siltä osin liiketoimintaa, kuin se on luontevaa ja maksuperusteisuutta siltä osin kuin se käy suoriteperustaa paremmin. MVL:n mukaan tilinpäätös on laadittava maksuperusteisesti. Mutta tilinpäätökseen on syytä oikaista maksusaatavat ja ostovelat, jotta tilinpäätös ja tase antavat riittävän ja oikean kuvan yrityksen taloudellisesta asemasta. Jos maatilatalous on yhtiömuotoinen, on noudatettava kirjanpitolakia ja tehtävä tilinpäätökseen oikaisu tarvittaviin kohtiin suoriteperiaatteen mukaisesti.

2.3.6 Tilinpäätöseriin liittyvät määritelmät niin kuin ne laissa sanotaan

KPL 4. luvun 1§:n mukaan liikevaihto tarkoittaa tuotteiden ja palveluiden myynnistä saatuja tuottoja, joista on vähennetty myönnettyt alennukset, sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot.

KPL 4. luvun 3§:n mukaan taseen vastaavien erät jaetaan pysyviin ja vaihtuviin käyttötarkoituksensa perusteella. Pysyviä vastaavia ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Muut vastaavien erät ovat vaihtuvia.

4§:n mukaan vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitetut hyödykkeet. Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset sekä tilapäisesti muussa muodossa olevat rahoitusvarat.

5§:n mukaan hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. Lain mukaan kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenoon siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantajaksoon. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelmien avulla.

Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantojaksolta saadaan lukea hankintameno. Lain mukaan vaihto-omaisuuteen kuuluvien – jollei kirjanpitovelvollinen muuta näytä -samanlajisten hyödykkeiden hankintameno määritetään olettaen, että hyödykkeet on luovutettu siinä järjestyksessä kuin ne on hankittu, tai että luovutusjärjestys on ollut hankintajärjestykselle päinvastainen. Tällaisten hyödykkeiden hankintamenoksi saadaan merkitä myös toteutuneiden hankintamenojen keskiarvo, joka

on painotettu vastaavilla hankintamäärillä, tai muulla yleisesti käytössä olevalla hyvän kirjanpitoavan mukaisella menettelytavalla laskettu arvo.

6§:n mukaan siirtosaamisia ovat:

- 1) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella suoritettut maksut tulevina tilikausina suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuvista menoista, jollei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin; sekä
- 2) sellaiset päättyneellä tai aikaisemmalla tilikaudella suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneet tulot, joista ei ole saatu maksua, jollei niitä ole merkittävä myyntisaamisiin.

Siirtovelkoja ovat:

- 1) tilikaudella tai aikaisemmalla tilikaudella saadut maksut sellaisista tuloista, jotka toteutuvat suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla tulevina tilikausina, jollei niitä ole merkittävä ennakkomaksuihin;
- 2) sellaiset suoriteperusteisesti tai suoriteperustetta vastaavalla tavalla toteutuneet menot, joista ei ole suoritettu maksua, jollei niitä ole merkittävä ostovelkoihin; sekä
- 3) vastaiset menot ja menetykset, jollei niitä ole merkittävä pakollisiin varauksiin siten kuin 5 luvun 14 §:n 3 momentissa säädetään tai vähennettävä asianomaisen omaisuus-erän taseeseen merkittävästä arvosta.

2.3.7 Saamisten, rahoitusvarojen ja velkojen arvostus

KPL 5. luvun 2§ mukaan taseeseen merkitään:

- 1) saamiset nimellisarvoon, kuitenkin enintään todennäköiseen arvoon.

Maataloudessa saamia voidaan olla esimerkiksi saatavat tehdyistä koneurakointisuoritteista.

- 2) Rahoitusomaisuuteen kuuluvat arvopaperit ja muut sellaiset rahoitusvarat hankintamennon suuruusina tai, jos niiden todennäköinen käypä markkinahinta tilinpäätöspäivänä on sitä alempi, tämän määräisinä.

Maatalousyrittäjätoimintaan kuuluvia arvopapereita ovat esimerkiksi osakeyhtiöiden ja osuuskuntien osakkeet ja osuustodistukset. Arvopapereita eivät ole tuotanto- tai tukioi-

keudet, yhteismetsäosuudet eivätkä henkilöyhtiöiden (avoimien yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden) osuudet. Arvopaperit ja henkilöyhtiöiden osuudet kuuluvat maatalouden varoihin, jos niillä on olennaista merkitystä harjoitettavan maataloustoiminnan kannalta. Tällaisia omistuksia ovat esimerkiksi osakkeet tai osuudet sellaisissa osuuskunnissa tai yhtiöissä, jotka hoitavat maataloustuotteiden jalostusta tai markkinointia tai maatalouden tuotantotarvikkeiden kauppaa ja huoltoa. Näitä yhtiöitä ovat maataloudessa esim. Valio (maitonesteet) ja Atria (liha) ja HkScan (liha). Kyse voi myös olla sellaisen yhtiön osakkeista tai osuuksista, joka harjoittaa maatilalla maatalouteen liittyvää elinkeinotoimintaa. (Syventävät maatalouden vero-ohjeet 2015.)

3) Velat kirjataan nimellisarvoon tai, jos velka on indeksiin taikka muuhun vertailuperusteeseen sidottu, muuttuneen vertailuperusteen mukaiseen nimellisarvoa korkeampaan arvoon.

2.3.8 Useana tilikautena tuloa tuottavan aineellisen omaisuuden hankintamenon jaksottaminen

KPL 5. luvun 5§:n mukaan sellaisen aineelliseen omaisuuteen kuuluvan hyödykkeen, jonka arvioidaan tuottavan tuloa useana tilikautena, hankintameno poistetaan merkittävällä se suunnitelman mukaan kuluksi kullekin tilikaudelle hyödykkeen vaikutusaikana (poisto). Tilikaudelle kuuluvalla poistolla vähennetty jäännös hankintamenosta merkitään pysyviin vastaaviin taseessa (aktivointi).

12§ mukaan kirjanpitovelvollinen saa kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja, jos siihen on verotusperusteinen syy. Näin ollen maataloudessa olisi mahdollisuus synkronoida veroilmoituksen menokäännöspoisto ja tilinpäätöksen tasapoisto samaksi.

17§ määrää maa-alueista seuraavasti: Jos pysyviin vastaaviin kuuluvan maa- tai vesialueen tai sellaisen arvopaperin, joka ei ole 2 a §:ssä tarkoitettu rahoitusväline, todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöspäivänä pysyvästi alkuperäistä hankintamenoa olennaisesti suurempi, saadaan taseeseen varovaisuutta noudattaen merkitä vielä poistamatta olevan hankintamenon lisäksi enintään todennäköisen luovutushinnan ja poistamatta olevan hankintamenon erotuksen suuruinen arvonkorotus.

Tällainen 17§ tarkoittama maa-alueen arvonkorostus tulisi kyseeseen esim. metsä- ja peltoaan arvonnousun myötä.

2.3.9 Liitetiedot

Liitetietona on esitettävä tieto poikkeuksellisten tuotto- ja kuluerien määrästä ja sisällöstä, jolleivät erät ole epäolennaisia. Liitetietona on esitettävä tiedot tilikauden päättymiseen jälkeisistä olennaisista tapahtumista, jotka eivät muuten ilmene tilinpäätöksestä. Lisäksi on esitettävä arvio tällaisten tapahtumien taloudellisesta merkityksestä.

2.3.10 Tuloslaskelma ja tasekaavat

Tuloslaskelma voidaan laatia joko kululajikohtaisesti tai toimintokohtaisesti. Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 1753/2015 määrää, että 2. luvun 1§:ssä, että pienyrityksen tuloslaskelma on laadittava tämän asetuksen kululajikohtaisen kaavan tai toimintokohtaisen kaavan mukaisesti.

Pienyrityksellä tarkoitetaan kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 6 000 000 euroa;
- 2) liikevaihto 12 000 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 50 henkilöä.

Mikroyrityksellä tarkoitetaan kirjanpitovelvollista, jolla sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella ylittyy enintään yksi seuraavista kolmesta raja-arvosta tilinpäätöspäivänä:

- 1) taseen loppusumma 350 000 euroa;
- 2) liikevaihto 700 000 euroa;
- 3) tilikauden aikana palveluksessa keskimäärin 10 henkilöä.

Kululajikohtaisen tuloslaskelman kaava on seuraavanlainen:

Taulukko 1. Tuloslaskelma

1. LIIKEVAIHTO
2. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos
3. Valmistus omaan käyttöön
4. Liiketoiminnan muut tuotot
5. Materiaalit ja palvelut
 - a) Aineet, tarvikkeet ja tavarat
 - aa) Ostot tilikauden aikana
 - ab) Varastojen muutos
 - b) Ulkopuoliset palvelut
6. Henkilöstökulut
 - a) Palkat ja palkkiot
 - b) Henkilösivukulut
 - ba) Eläkekulut
 - bb) Muut henkilösivukulut
7. Poistot ja arvonalentumiset
 - a) Suunnitelman mukaiset poistot
 - b) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä
 - c) Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset
8. Liiketoiminnan muut kulut
9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
10. Rahoitustuotot ja –kulut
 - a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä
 - b) Tuotot osuuksista omistusyhteyserityksissä
 - c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista, erikseen samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä saadut
 - d) Muut korko- ja rahoitustuotot, erikseen samaan konserniin kuuluvilta yrityksiltä saadut
 - e) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
 - f) Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
 - g) Korkokulut ja muut rahoituskulut, erikseen samaan konserniin kuuluville yrityksille
11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
12. Tilinpäätössiirrot
 - a) Poistoeron muutos
 - b) Verotusperusteisten varausten muutos
 - c) Konserniavustus
13. Tuloverot
14. Muut välittömät verot
15. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

Taulukko 2. Tase

- Vastaavaa
- A PYSYVÄT VASTAAVAT**
- I Aineettomat hyödykkeet
1. Kehittämismenot
 2. Aineettomat oikeudet
 3. Liikearvo

4. Muut aineettomat hyödykkeet

5. Ennakkomaksut

II Aineelliset hyödykkeet

1. Maa- ja vesialueet, erikseen kiinteistöjen vuokraoikeuksien hankintamenot, jotka on aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 11 §:n mukaisesti

2. Rakennukset ja rakennelmat, erikseen kiinteistöjen vuokraoikeuksien hankintamenot, jotka on aktivoitu kirjanpitolain 5 luvun 11 §:n mukaisesti

3. Koneet ja kalusto

4. Muut aineelliset hyödykkeet

5. Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

III Sijoitukset

1. Osuudet saman konsernin yrityksissä

2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä

3. Osuudet omistusyhteisyhteisöissä

4. Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä

5. Muut osakkeet ja osuudet

6. Muut saamiset

B VAIHTUVAT VASTAAVAT

I Vaihto-omaisuus

1. Aineet ja tarvikkeet

2. Keskeneräiset tuotteet

3. Valmiit tuotteet/tavarat

4. Muu vaihto-omaisuus

5. Ennakkomaksut

II Saamiset, erikseen pitkäaikaiset

1. Myyntisaamiset, erikseen pitkäaikaiset

2. Saamiset saman konsernin yrityksiltä, erikseen pitkäaikaiset

3. Saamiset omistusyhteisyhteisöiltä, erikseen pitkäaikaiset

4. Lainasaamiset, erikseen pitkäaikaiset

5. Muut saamiset, erikseen pitkäaikaiset

6. Maksamattomat osakkeet/osuudet, erikseen pitkäaikaiset

7. Siirtosaamiset, erikseen pitkäaikaiset

III Rahoitusarvopaperit

1. Osuudet saman konsernin yrityksissä

2. Muut osakkeet ja osuudet

3. Muut arvopaperit

IV Rahat ja pankkisaamiset

Vastattavaa

A OMA PÄÄOMA

I Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma

II Ylikurssirahasto

III Arvonkorotusrahasto

V Muut rahastot

1. Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto

2. Vararahasto

3. Yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaiset rahastot
4. Käyvän arvon rahasto
5. Muut rahastot
- V Edellisten tilikausien voitto (tappio)
- VI Tilikauden voitto (tappio)
- B TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ

 1. Poistoero
 2. Verotuserusteiset varaukset

- C PAKOLLISET VARAUKSET

 1. Eläkevaraukset
 2. Verovaraukset
 3. Muut pakolliset varaukset

- D VIERAS PÄÄOMA, erikseen pitkäaikainen

 1. Joukkovelkakirjalainat, erikseen pitkäaikaiset
 2. Vaihtovelkakirjalainat, erikseen pitkäaikaiset
 3. Lainat rahoituslaitoksilta, erikseen pitkäaikaiset
 4. Takaisinlainat työeläkevakuutuslaitoksilta, erikseen pitkäaikaiset
 5. Saadut ennakot, erikseen pitkäaikaiset
 6. Ostovelat, erikseen pitkäaikaiset
 7. Rahoitusvekselit, erikseen pitkäaikaiset
 8. Velat saman konsernin yrityksille, erikseen pitkäaikaiset
 9. Velat omistusyhteisyriksille, erikseen pitkäaikaiset
 10. Muut velat, erikseen pitkäaikaiset
 11. Siirtovelat, erikseen pitkäaikaiset

Kirjanpitoasetuksen (1339/1997) eli KPA 4. luvun 1§ antaa pien- ja mikroyritykselle mahdollisuuden lyhentää tuloslaskelmakaavaa seuraavasti:

Mikroyritys saa:

- 1) esittää säädetyt kohdat 1—5 yhdistettynä Bruttotulos -nimiseksi eräksi; sekä
- 2) jättää esittämättä kirjaimin merkityt alakohdat. Asetuksen Bruttotulos tarkoittaa, että mikroyrityskirjanpitovelvollinen saa esittää tiettyjen ehtojen täytyessä tuloslaskelman, jossa tuloslaskelman erät liikevaihto, valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos, valmistus omaan käyttöön, liiketoiminnan muut tuotot ja materiaalit ja palvelut esitetään yhteenlaskettuna eränä BRUTTOTULOS.

Taulukko 3. Lyhennetty tuloslaskelmakaava 1

BRUTTOTULOS
6. Henkilöstökulut

7. Poistot ja arvonalentumiset
8. Liiketoiminnan muut kulut
9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
10. Rahoitustuotot ja –kulut
11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
12. Tilinpäätössiirrot
13. Tuloverot
14. Muut välittömät verot
15. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

Taulukko 4. Lyhennetty tuloslaskelmakaava 2

1. LIIKEVAIHTO
2. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos
3. Valmistus omaan käyttöön
4. Liiketoiminnan muut tuotot
5. Materiaalit ja palvelut
6. Henkilöstökulut
7. Poistot ja arvonalentumiset
8. Liiketoiminnan muut kulut
9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
10. Rahoitustuotot ja –kulut
11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
12. Tilinpäätössiirrot
13. Tuloverot
14. Muut välittömät verot
15. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

KPA 4. luvun 4§:n mukaan pienyrityksen tase on laadittava asetuksen mukaisesti, mutta pienyrityksen taseen vastaavaa-puoli saadaan laatia siten, että:

- 1) pysyvissä vastaavissa esitetään erikseen aineettomat hyödykkeet, aineelliset hyödykkeet ja sijoitukset;
- 2) vaihtuvissa vastaavissa esitetään erikseen vaihto-omaisuus, saamiset, rahoitusarvopaperit sekä rahat ja pankkisaamiset.

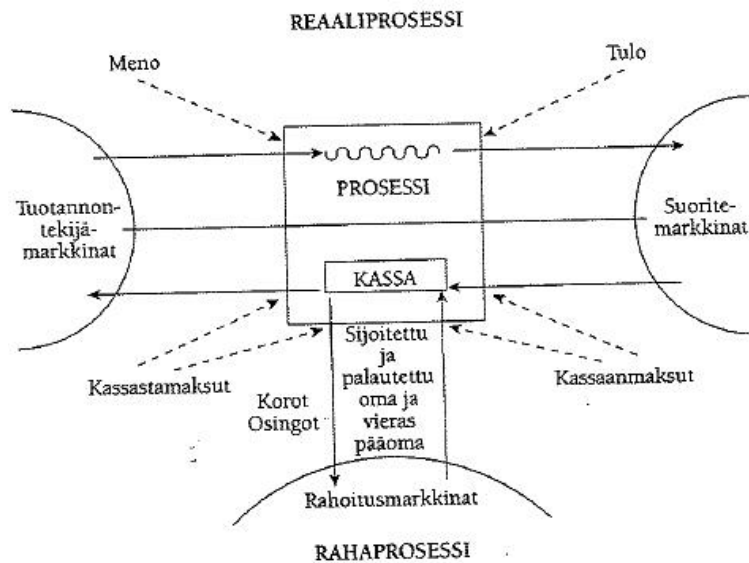
Pienyrityksen taseen vastattavaa-puoli saadaan laatia siten, että:

- 1) omassa pääomassa esitetään erikseen osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma, ylikurssirahasto, arvonkorotusrahasto, muut rahastot yhteensä, edellisten tilikausien voitto tai tappio ja tilikauden voitto tai tappio;

2) tilinpäätössiirtojen kertymä, pakollisten varausten yhteismäärä ja vieras pääoma esitetään erikseen. Saamisista on ilmoitettava erikseen pitkäaikaisten saamisten määrä ja vieraasta pääomasta pitkäaikaisten velkojen määrä. Pitkäaikainen termi tarkoittaa tässä yhteydessä yli 12 kk aikajaksoa.

3 Maatalouden kahdenkertaisen kirjanpidon keskeiset periaatteet

Kirjanpito on yrityksen taloudellisten tapahtumien systemaattinen tallennusjärjestelmä, jota ohjataan lainsäädännöllä. Liiketapahtumien kirjaus toteutetaan juoksevassa kirjanpidossa. Liiketapahtumia ovat, menot, tulot ja rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisu- ja siirtomerkinnyt. (Leppiniemi & Kykkänen 2013, 18–19.)



Kuva 1 Yrityksen kiertokulkukaavio

Yllä oleva (kuva 1) kiertokulkukaavio (Leppiniemi & Kykkänen 2013, 20) kuvaa reaali- ja rahapuolen tapahtumienkiertokulkua. Kirjanpitoon merkittävien taloudellisten tapahtumien kuvaamisen kannalta yrityksen tarkastelu jaettuna reaali- ja rahapuoleen on tärkeää. Kun kirjaukset tehdään yrityksen reaali- ja rahapuolen tuotannontekijä- ja suoritevirtojen mukaisesti, puhutaan suoriteperusteisesta kirjaamisesta. Kun kirjaukset tapahtuvat rahavirtojen perusteella, puhutaan maksuperusteisesta eli kassaperusteisesta kirjaamisesta.

Tomperia (2013, 14) sekä Leppiniemi & Kykkästä (2013, 21) mukaillen kahdenkertaisessa kirjanpidossa jokainen taloudellinen tapahtuma kirjataan tositteen perusteella jonkun tilin debet-puolelle ja vastaavasti jonkun toisen tilin kredit puolelle. Tämä tarkoittaa käytännössä, että tili on kaksipuolinen asetelma. Tilin vasenta puolta kutsutaan debetiksi (veloitukseksi) ja oikeata puolta kreditiksi (hyvitykseksi). Debet merkinnän tekeminen tilille voidaan ilmaista "PER Tili"; kun tilille tehdään kredit-merkintä, ilmaus on "AN Tili".

Eli tilillä on kaksi puolta: debet ja kredit (kuva 2).

TILI	
DEBET	KREDIT
PER	AN
VELOITUS	HYVITYS
VASEN	OIKEA

Kuva 2 Tilillä on debet ja kredit puolet

Yksittäisen tilin debet- ja kredit-puolelle tehtyjen kirjausten yhteissummien erotusta kutsutaan tilin jäännökseksi eli saldoksi.

Tomperin (2013, 14) mukaan kaikki liiketapahtumat kirjataan tiettyjen periaatteiden mukaisesti. Tilit jaotellaan liiketapahtumatyypin mukaan tiliryhmiin. Tilinpäätöstä varten on oltava myös tilinpäätöstilit. Tilit ryhmitellään tiliryhmiin, joita ovat menotilit (esim. lannoitemenot), tulotilit (esim. myynnit) ja rahoitustilit (esim. kassatili). Rahoitustilit voidaan jakaa edelleen raha- ja saatavatileihin sekä pääomatileihin.

Tyypillisesti kirjanpito maataloudessa tehdään kirjanpito-ohjelmalla, jossa kirjanpitotilien symboleina on numero. Numeroita sanotaan tilinumeroiksi. Tällöin kirjaus tapahtuu tilinumeroille seuraavasti: PER VeloitusTilinro AN HyvitysTilinro.

3.1 Suoriteperusteinen vai maksuperusteinen kirjanpito maatalouteen?

Jos maanviljelijä, joka ei ole kirjanpitovelvollinen, haluaa tehdä kirjanpitoa kahdenkertaisesti, hän voi tehdä maksuperusteista tai suoriteperusteista kirjanpitoa tai näitä soveltaen

tarpeensa mukaan. Yhtiömuotoisessa maataloudessa on kahdenkertaisen kirjanpidon velvollisuus, joka voidaan tehdä koko ajan suoriteperusteisesti tai tarvittaessa maksuperusteisesti, jos tilinpäätöksessä kirjaukset oikaistaan ja täydennetään suoriteperusteen mukaisiksi. Jos kirjanpito vuoden aikana tehdään osavuositarkasteluja ja/tai tehdään välitilinpäätöksiä, kirjanpidon on selkeintä olla koko ajan suoriteperusteinen, jolloin saadaan selville ostovelat ja maksusaatavat. Tilinpäätöksen jälkeen tehdään kirjaukset, joilla saadaan laskettua veroilmoitukseen tarvittavat maksuperusteiset tiedot.

Jos kirjanpito vuoden aikana ei tehdä osavuositarkasteluja ja/tai välitilinpäätöksiä, on yksinkertaisempaa tehdä vuoden kuluessa maksuperusteista kirjanpitoa ja tehdä sen perusteella veroilmoituslaskelmat ja tehdä vasta sen jälkeen tarvittavat oikaisut ja täydennykset, jotta tilinpäätös vastaa suoriteperustetta. Mutta maanviljelijän tarvitsee tarkastella talouttaan toistuvasti pitkin vuotta.

3.2 Tuloslaskelma

Kirjanpitoasetuksessa on annettu kaksi vaihtoehtoista tuloslaskelmakaavaa, kululajikohtainen tuloslaskelma ja toimintokohtainen tuloslaskelma. Tässä työssä näistä kahdesta käytettiin kululajikohtaista tuloslaskelmaa, joka soveltuu hyvin maatalouteen.

Tuloslaskelma muodostuu tilikaudelle kuuluvista tuotoista ja kuluista. Tuloslaskelma ilmaisee tilikauden aikana syntyneen tuloksen, joka voi olla voittoa tai tappiota, sekä sen kuinka kyseinen tulos on muodostunut eli tuloslaskelman ajatellaan olevan rakenteeltaan vähennyslaskelma, jossa ylimpänä ovat liiketoiminnan tuotot, joista vähennetään liiketoimintaan kuuluvia kuluja tietyssä järjestyksessä. (Salmi 2010, 31.)

3.3 Maatalousyrityksen taseen rakentaminen

Maatalouden tase muodostuu kahdenkertaisen kirjanpidon peruseriaatteiden mukaisesti kahdesta osasta. Toisessa esitetään omaisuuden arvo (VASTAAVAA) eli maan, koneiden, rakennusten, eläinten sekä tuote- ja tarvikevarastojen arvo sekä rahoitusomaisuus (käteisvarat, pankkisaamiset, muut saamiset), ja toisessa yrityksen rahoituksen järjestäminen (VASTATTAVAA) eli rahoituksen jakaantuminen omaan pääomaan ja vieraaseen

pääomaan. Vastaavaa ja vastattavaa on oltava arvoltaan toisiinsa verrattuna yhtä suuret. Maatalouden tase lasketaan kunkin laskelmavuoden alun sekä lopun tilanteen mukaisena siten, että edellisen vuoden lopun (31.12.) tase on sama kuin seuraavan vuoden alun (1.1.) tase, koska lähtökohtana on että maatalouden tilikauden pituus on kalenterivuosi.

3.4 Omaisuu den arvostus taseeseen

Työssä on jouduttu käyttämään osin poikkeavaa lähdemerkintää sähköisten lähteiden osalta. Käytän tästä eteenpäin lähdemerkinnöissä hakusanaa, jotta lukijan on helpompi löytää kyseinen tieto sähköisestä lähteestä.

Koneilla ja laitteilla tarkoitetaan maataloudessa sitä osaa tase-erästä Koneet ja kalusto, joka on kirjanpitovelvollisen tuotannollisessa käytössä. (Leppiniemi & Leppiniemi & Kaisanlahti 2013, Koneiden ja laitteiden poistamatta oleva hankintameno). Koneet siirretään taseeseen niiden verolomakkeelta nro 2 poistamattoman menojäännöksen arvoisena.

Yritykseen kuuluvat rakennukset vaikuttavat lähtökohtaisesti usean tilikauden ajan tulonhankintaan. Tällöin rakennusten hankintameno kuuluu pysyviin vastaaviin. Hankintamenoa koskee toisaalta aktivointivelvollisuus ja toisaalta poistovelvollisuus. (Leppiniemi & Leppiniemi & Kaisanlahti 2013, Rakennukset).

Rakennukset ja rakennelmat esitetään yhtenä tase-eränä. Rakennusten ja rakennelmien erottaminen toisistaan ei yleensä ole tarpeen kirjanpidon kannalta. Elinkeinoverolaissa ja maatalousverolaissa rakennuksille ja rakennelmille on määrätty erilaiset enimmäispoistot, joten verotusta varten elinkeinoverolain eri poistoryhmiin kuuluvat hyödykkeet on kuitenkin kyettävä tunnistamaan. Lähtökohtaisesti rakennukset kannattaa kirjata omina erinä, jolloin niiden kirjanpidollisen arvon seuraaminen on helppoa.

Proagria (Yhtiömuotoinen maatalous 2016) ohjeistaa, että rakennusten ja koneiden arvot perustuvat niiden hankintamenoihin, joista vähennetään niihin kohdistuvat avustukset ja poistot. Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Aktivoiduun hankintameno on luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.

Lähtökohta on, että taseen lähtöarvoksi voidaan ottaa MVL:n mukainen rakennusten poistamaton meno jäännös verolomakkeelta nro 2.

On huomattava, että rakennuksen investointivaiheen avustukset alentavat kohteen kirjanpidollista arvoa merkittävästi suhteessa sen käypään arvoon, jolloin nousee esille kysymys, onko maatilana todellinen oma pääoma liian alhainen. Yritysoikeus (2015, Arvonkorotus) määrittää, että arvonkorotuksen edellytyksenä on, että hyödykkeen todennäköinen luovutushinta ylittää alkuperäisen hankintamenon – arvojen eroa arvioitaisiin tilinpäätöspäivän olosuhteiden mukaisesti. Arvonkorotuksia tehdään, jotta saadaan yhtiön taseeseen parannettua. Esimerkiksi osakeyhtiölain pakkoselvitystilasäännöksissä edellytetään, että osakepääomasta tulee olla aina puolet jäljellä. Keino jäljellä olevan oman pääoman osoittamiseksi ovat arvonkorotukset. On huomattava, että arvonkorotus vaikuttaa vain taseeseen, ei tuloslaskelmaan. Arvonkorotus esitetään oman pääoman ryhmässä nimikkeellä arvonkorotusrahasto. Arvonkorotusrahasto on sidottua omaa pääomaa. Siitä ei voi jakaa esimerkiksi osinkoa.

Muut aineelliset hyödykkeet erään sisällytetään luonnonvarat, arvo- ja taide-esineet sekä kasvatettavat varat. Luonnonvaroja ovat muun muassa soranottoaikat, malmiesiintymät, kivilouhokset ja turvesuot. Kasvatettavia varoja ovat jalostuseläimet, lypsykarja, työeläimet sekä sellaiset hedelmätarhat ja istutukset, jotka tuottavat jatkuvasti satoa. (Leppiniemi & Leppiniemi & Kaisanlahti 2013, Muut aineelliset hyödykkeet).

Kirjanpitolautakunta on käsitellyt lausunnossaan (KILA1985/737) teuraskarjan kirjaamista taseeseen. Lausunnossa todettiin, että teurastoimintaa varten hankitut ja väliaikaisesti ulkopuolisille maataloille kasvatettaviksi siirretyt eläimet merkitään teurastamoyrityksen taseeseen vaihto-omaisuutena. Niiden hankintamenoon luetaan eläinten ostohinta ja teuraskuntoon kasvattamisesta suoritettu korvaus. Tuotantoeläimet käsitellään näin olleen tilinpäätöksessä vaihto-omaisuutena ja ne ilmoitetaan taseeseen. Tilikauden lopussa tuotantoeläinomaisuus tulee inventoida ja arvon muutos laskea ja ilmoittaa varastonmuutoksena tulostilille. Poistoja ei eläinomaisuudesta tehdä paitsi poikkeustapauksissa, kuten esim. arvokkaan jalostuseläimen kohdalla.

Lihaeläinten poistojen tekeminen olisikin ongelmallista, koska eläinaineksen arvo riippuu eläimen iästä ja rodusta. Lisäksi lihatuotantoeläin kasvaa päivittäin, jolloin sen rahallinen arvo muuttuu jatkuvasti. Lisäksi eläimet ovat yksilöllisiä siten, että osa saavuttaa tavoite-

lihapainon, osa ei saavuta. Tätä selventää tekemäni eläinten kasvunopeus liha- maitorotuisilla naudoilla taulukko (kuva 3), josta ilmenee, kuinka suuria eroja voi syntyä jo pelkän maito- tai liharodun välillä. Lisäksi jokaisen vasikan tilalle tulopaino vaikuttaa enustettuun kasvu-aikaan.

	Lähtöpaino + kasvu g/pv kg	Bruttokasvu ajanjaksolla kg		Bruttokasvu ajanjaksolla kg		Teuras % 51%		Teuras % 60%		Päivää	kk	Keskim.		Keskim.			
		Elopaino kg	Elopaino kg	Teuraspaino kg	Teuraspaino kg	g/pv	g/pv	g/pv	g/pv								
	50	Maitorotu	Liharotu	Maitorotu	Liharotu	Maitorotu	Liharotu	Maitorotu	Liharotu			g/pv	g/pv	g/pv	g/pv	Maitorotu	Liharotu
1 kk	550	600	16,50	18,00	67	68	34	41	30	1	281	360	281	320	Kasvaa	Kasvaa	
2 kk	800	850	24,00	25,50	91	94	46	56	60	2	344	435	312	355	Kasvaa	Kasvaa	
3 kk	1000	1050	30,00	31,50	121	125	61	75	90	3	400	500	341	387	Kasvaa	Kasvaa	
4 kk	1300	1350	39,00	40,50	160	166	81	99	120	4	465	578	372	420	Kasvaa	Kasvaa	
5 kk	1600	1650	48,00	49,50	208	215	106	129	150	5	536	660	405	456	Kasvaa	Kasvaa	
6 kk	1600	1650	48,00	49,50	256	265	130	159	180	6	582	715	435	488	Kasvaa	Kasvaa	
7 kk	1400	1450	42,00	43,50	298	308	152	185	210	7	601	737	458	514	Kasvaa	Kasvaa	
8 kk	1300	1350	39,00	40,50	337	349	172	209	240	8	609	746	477	534	Kasvaa	Kasvaa	
9 kk	1250	1300	37,50	39,00	374	388	191	233	270	9	612	750	492	551	Kasvaa	Kasvaa	
10 kk	1200	1250	36,00	37,50	410	425	209	255	300	10	612	750	504	564	Kasvaa	Kasvaa	
11 kk	1100	1150	33,00	34,50	443	460	226	276	330	11	607	745	514	574	Kasvaa	Kasvaa	
12 kk	1000	1050	30,00	31,50	473	491	241	295	360	12	599	735	521	582	Kasvaa	Kasvaa	
13 kk	1000	1050	30,00	31,50	503	523	257	314	390	13	592	727	526	588	Kasvaa	Kasvaa	
14 kk	1000	1050	30,00	31,50	533	554	272	332	420	14	587	720	530	592	Kasvaa	Kasvaa	
15 kk	1000	1050	30,00	31,50	563	586	287	351	450	15	581	714	534	596	Kasvaa	Kasvaa	
16 kk	1000	1050	30,00	31,50	593	617	302	370	480	16	577	709	537	599	Kasvaa	Teuraaksi	
17 kk	1000	1050	30,00	31,50	623	649	318	389	510	17	573	704	539	601	Kasvaa	Teuraaksi	
18 kk	1000	1050	30,00	31,50	653	680	333	408	540	18	570	700	540	603	Kasvaa	Teuraaksi	
19 kk	1000	1050	30,00	31,50	683	712	348	427	570	19	566	696	542	605	Teuraaksi	Teuraaksi	
20 kk	900	950	27,00	28,50	710	740	362	444	600	20	561	690	543	606	Teuraaksi	Teuraaksi	
21 kk	800	850	24,00	25,50	734	766	374	459	630	21	554	681	543	606	Teuraaksi	Teuraaksi	
22 kk	200	250	6,00	7,50	740	773	377	464	660	22	533	657	543	606	Teuraaksi	Teuraaksi	
23 kk	200	250	6,00	7,50	746	781	380	468	690	23	514	635	542	604	Teuraaksi	Teuraaksi	
24 kk	200	250	6,00	7,50	752	788	384	473	720	24	497	615	540	602	Teuraaksi	Teuraaksi	

Kuva 3. Eläinten kasvunopeus liha- maitorotuisilla naudoilla

Lehmien osalta kirjanpitolautakunta on lausunnossaan (KILA 2001/1644) todennut että esim. lehmät jotka tuottavat tuloa useampana tilikautena, tulee kirjata taseen pysyviin vastaaviin ryhmään ”Muut aineelliset hyödykkeet”. Proagria (Yhtiömuotoinen maatalous 2016) tarkoittaa, että kahdenkertaisessa kirjanpidossa näiden eläinten hankintameno kirjataan muuhun käyttöomaisuuteen ja lypsykarjan kohdalla niistä on syytä tehdä kolmen vuoden tasapoisto, jotta ne olisivat samat kuin maatalousverotuksen puolella tehtävät eläinten hankintahinnan jaksotukset. Esimerkiksi hiehoivasikoiden ja hiehojen kasvatuskulut aktivoidaan taseeseen ”valmistus omaan käyttöön” tilille, josta ne siirretään poikemisen jälkeen muuhun käyttöomaisuuteen ja niistä ryhdytään tekemään poistoja. Sika ja siipikarjoissa eläimet arvostetaan taseeseen vaihto-omaisuuteen ja varaston muutos tulee näkyviin tuloslaskelman puolella varaston muutoksena.

Tiltoimisto Autiomat Oy:n toimitusjohtaja Osmo Autio (2016) kertoi, että käytännössä poistojen tekeminen lypsylehmistä on haastavaa. Aution mukaan maatilalla ei juurikaan

tehdä lehmistä poistoja, koska se olisi suurissa karjoissa erittäin työlästä ja siitä ei saavuteta sellaista etua, mutta ei myöskään aiheuteta haittaa, mikä olisi ristiriidassa lakien ja asetusten riittävät ja oikeat kirjaukset – peruseriaatteen kanssa. Autio käsittelee pääsääntöisesti lypsylehmät vaihto-omaisuutena. Autio kritisoi Kilan päätöstä todeten, että lypsylehmien määrä pysyy käytännössä lukumääräisesti hyvin vakaana vuodesta toiseen, koska eläinpaikkamäärä on vakio. Vastaavasti kuitenkin joka vuosi eläimiä poistuu keskimäärin 20-40 % uudistuksen kautta ja uusia kasvatetaan poistuvien tilalle. Autio totesi, että sama lopputulos saadaan, mutta ilman työlästä poistoprosessia, että lehmätkin käsitellään lihaeläinten tavoin varastomuutoksina.

Jos kirjanpidon yrittää toteuttaa Kilan ratkaisun pohjalta, on lehmät esimerkiksi ryhmiteltävä ikäluokkiin korvanumerojen perusteella, mistä sitten tehdään poistot kolmen vuoden tasapoistoilla. Käytännössä kirjanpito-ohjelmaan on tehtävä taseen käyttöpääomaan omat tilit ikäryhmittäin, jotta luvut saadaan pidettyä järkevästi ajan tasalla. Jos eläimen tuotantokyky säilyy esimerkiksi 6 vuotta, on tämän yksilön kohdalla poistot tehty kuitenkin 3. vuoden jälkeen ja se on poistettava rekisteristä jatkoajalla. Eli lisäksi tämä vaatii erillisen rekisterin esimerkiksi Excel-taulukon, jossa eläinten poistoja voidaan seurata ikäryhmittäin ja josta eläimet siirretään sitten taseen tileille.

3.5 Tuotevarastojen arvostus taseeseen

Maatilan tuotevarastot ovat vaihtuviin vastaaviin kuuluvaa vaihto-omaisuutta, jotka ovat sellaisenaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitettuja hyödykkeitä. Maatilan tuotevarastot ovat myytäviä tuotteita tai tilalla tuotettuja ja edelleen käytettäviä markkinattomia tuotteita, kuten esimerkiksi karkeita rehuja, heinää ja säilörehua.

Vaihto-omaisuus jaetaan taseessa neljäksi alaryhmäksi: Aineet ja tarvikkeet, Keskenkäynteiset tuotteet, Valmiit tuotteet/tavarat sekä Muu vaihto-omaisuus. Markkinakelpoisten tuotteiden varastohintana käytetään tilinpäätöksen ajankohdan markkinahinnasta johdettua tilalahintaa. Nämä arvot ovat helposti selvitettävästi esimerkiksi viimeisistä ostokuiteista. Markkinattomien rehujen hinnoittelu voi perustua tuotantokustannuksiin. Suomessa kirjanpitovelvollinen voi halutessaan sisällyttää hankintamenoja pelkästään hankinnan ja valmistuksen muuttuvat menot. Jos kirjanpitovelvollinen sisällyttää hankintamenoja myös hankinnan ja valmistuksen kiinteitä menoja, hankintamenoja voidaan sisällyttää

kaikki puheena olevat menot tai vain valitut tähän ryhmään kuuluvat menonimikkeet, kunhan valinnoista pidetään kiinni johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen. (Leppiniemi & Leppiniemi & Kaisanlahti 2013, Vaihto-omaisuus).

KPL 4:5 mukaan varastojen muutoksen raha-arvo perustuu inventaariin. Inventaarissa hyödykkeet hinnoitellaan hankintamenoon. Varaston epäkuranttius tulee vähennettyä osana varastojen muutosta. Maatilalla epäkuranttius tarkoittaa esim. rehun pilaantumista varastossa. KPL 4:5 §:n mukaan hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. Kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenoon siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantotajaksoon. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman avulla.

Tuotevaraston pidon peruseriaate on se, että tilikauden aikana saa vähentää kuluina hankintahinnat ainoastaan niistä tuotteista, jotka kulutetaan eläinten kasvattamiseen tai myydään eteenpäin saman tilikauden aikana. Tilikauden ostoja on siten oikaistava tilikauden lopussa varaston muutoksella. Siksi tuotevarastot on inventoitava eli laskettava tilikauden lopussa esim. joulukuun viimeisenä päivänä. Tilinavauksen varastoarvoa verrataan tilikauden lopuksi inventaariossa laskettavaan varastoarvoon. Jos inventaariossa laskettu loppuvaraston arvo on suurempi, kuin tilikauden alun alkuvaraston arvo, kyseessä on varaston lisäys. Taseessa tämä varaston lisäys kasvattaa vaihto-omaisuuden arvoa. Tuloslaskelmalla varaston lisäys sen sijaan pienentää tilikauden ostoista vähennettävää kuluja. Varaston vähennys toimii päinvastaisella tavalla, se pienentää taseen vaihto-omaisuuden arvoa ja lisää tuloslaskelman ostokuluja. Tilikauden ostoja siis oikaistaan tilikauden lopussa varaston muutoksella. Tilinavauksen varastoarvoa verrataan tilikauden lopuksi inventaariossa laskettavaan varastoarvoon. Jos kyseessä on ensimmäinen tilikausi, niin tilinavauksen varastoarvo on nolla.

Varastoissa olevien rehujen ja tarvikkeiden määrä inventoidaan tilikauden viimeinen päivä. Itsetuotettujen rehujen, joilla ei ole saatavilla päivän markkinahintaa, jollainen esim. säilörehu yleensä on, käypä hinta voidaan muodostaa tuotantokustannuksen pohjalta. Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. Kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenoon siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantotajaksoon. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien

avulla. Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantojak-
solta saadaan lukea hankintamenuon.

Varastossa olevan itsetuotetun rehun arvon voi laskea esimerkiksi katetuottolaskennan ja
toimintolaskennan menetelmin tai niiden yhdistelmänä. Esimerkiksi kiinteiden kustan-
nusten osalta voidaan toimintolaskennan mittarisointia hyödyntää jakamalla pelto ja ko-
neresurssien euromääräinen arvo yhtä hehtaaria kohden. Eli arvioidaan resurssien kiinteä
kustannusvaikutus yhtä hehtaaria kohden. Kun mukaan liitetään katetuottolaskennan pe-
rusajatus eli kustannusten jakaminen muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Katetuotto-
laskelmaa voidaan soveltaa hehtaarille siten, että sovellettu peruskaava on:

Tuotot €/ha - muuttuvat kustannukset €/ha- kiinteät kustannukset €/ha
= Katetuotto = tulos.

Tuotteen tuotantokustannus €/ha saadaan laskemalla yhteen:

+muuttuvat kustannukset
+ kiinteät kustannukset.

Kun tuotantokustannus €/ha jaetaan tuotetulla määrällä satoa, saadaan yksikkökustan-
nus, jota voidaan käyttää itse tuotettujen rehujen tasearvona.

Toiminnan kustannukset luokitellaan kustannuskäsitteisiin. Johdon laskentatoimessa pu-
hutaan kustannuksista, kun taas kirjanpidossa ne ovat menoja ja kuluja. Menolla tarkoi-
tetaan tuotannontekijän hankkimisesta suoritettua vastiketta. Menoja ovat siten esimer-
kiksi useamman tilikauden ajan käytössä olevien pitkävaikutteisten tuotannon-tekijöiden,
kuten kiinteistöjen tai koneiden hankintakustannukset. Kulu puolestaan tarkoittaa sitä
osaa menosta, joka on jaksotettu tuotannontekijän käyttöajalle. Esimerkki kulusta on ko-
neen tai rakennuksen poisto. Poistot näkyvät tuloslaskelmassa, kun taas poistolla vähen-
netty hankintameno kirjataan taseeseen. Rahoituslaskelmassa esitetään hankinnoista syn-
tyneet menot. (Järvenpää & Länsiluoto & Partanen & Pellinen 2013, 54.)

Yrityksellä on tarve laskea tuote- ja palvelukohtaisia yksikkökustannuksia. Tätä tarvitaan
hinnoittelussa, toiminnan tehostamisessa, valmistettavien tuotteiden valinnassa, toimin-
nan ohjauksessa sekä päätöksissä.

Yksikkökustannuksia voidaan arvioida usean vaihtoehdoisen laskentamenetelmän avulla.
Jakolaskenta on käyttökelpoinen yritykselle, jossa valmistetaan keskenään samanlaisia

tuotteita massatuotantona jatkuvan prosessin avulla ja se on yksi suoritekohtaisen kustannuslaskennan menetelmä. Jakolaskennalla tarkoitetaan yksinkertaisimmillaan kustannusten jakamista tuotetulla suoritemäärällä. Esim. jos kasvinviljelytila tuottaa vain esim. yhtä viljalajia, voidaan ottaa kustannukset kirjanpidon pääkirjasta tileittäin + poistot + korot / tuotettu viljamäärä=tuotantokustannus €/kg. Hinta ei sisällä työpalkkavaatimusta. Kyseinen laskentatapa on yksinkertaisuudessaan paljon käytössä maataloudessa.

Katetuottolaskennassa yrityksen toiminnan kannattavuutta arvioidaan ja hallitaan keskitymällä muuttuvien kustannusten ja toiminnan volyymin suhteen analysointiin. Katetuottolaskentaa voi hyödyntää myös kustannusrakennemuutosten tarkastelussa, kun verrataan esimerkiksi eri vaihtoehtoja toisiinsa. Tuotteiden ja palvelujen hinnoittelussa katetuottolaskennan avulla voidaan analysoida tuotteiden volyymin ja myyntihinnan muutosten vaikutusta kannattavuuteen. Katetuottoajattelu perustuu seuraaviin olettamuksiin:

1. Toiminnan kustannukset on mahdollista jakaa kiinteisiin ja muuttuviin kustannuksiin.
2. Muuttuvat kustannukset muuttuvat tasasuhteisesti (lineaarisesti) toiminnan tai myynnin määrään nähden.
3. Kiinteät kustannukset ovat kiinteitä toiminnan tai myynnin volyymin suhteen.
4. Kokonaiskustannukset ja -tuotot muuttuvat lineaarisesti.
5. Tuotantokijöiden hankintakustannukset ja tuotteiden myyntihinnat ovat riippumattomia toiminta-asteesta ja pysyvät ennallaan tarkastelukauden aikana. (Järvenpää & Länsiluoto & Partanen & Pellinen 2013, 102.) Tämä laskenta on hyvin yleinen maataloudessa.

Toimintolaskennassa kustannukset kohdistetaan todellisen käytön mukaan. Laskenta lähtee liikkeelle resursseihin sitoutuneista kustannuksista, jotka kohdistetaan toiminnoille niiden käytön mukaan. Toiminnoilta kustannukset kohdistetaan edelleen laskentakohteille. (Järvenpää & kumpp. 2013, 155–156). Tämä laskentatapa soveltuu myös erinomaisesti maatalouteen.

Olen tehnyt osana opinnäytetyötä sisäisen laskennan tarpeisiin Maatilan tuotantokustannuslaskelmanohjelman Excelille, jolla maatila voi laskea yrityksen tuotantokustannuksen tarvitsemilleen kasveille. Lähtökohtana tuotantokustannuslaskelmille on katetuottolaskentamenetelmä, jossa kustannukset jaetaan muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Tästä tekemästäni ohjelmasta olen laatinut erillisen ohjeen, joka on tämän työn liitteenä (liite 2).

3.6 Maatalousyrityksen toimintamuodon muutoksessa huomioitavia asioita, joilla on merkitystä taseeseen

Kivirannan (2016, Toimintamuodon muutos) mukaan tilanteissa, että maatalo muutetaan perheviljelmästä osakeyhtiömuotoon, on osakeyhtiöittäminen perusteltua verosäästöistä toteuttaa TVL 24 §:n mukaisena toimintamuodon muutoksena. Tämä tarkoittaa, että osakeyhtiöön siirtyminen on mahdollista ilman tuloveroseuraamuksia ja eräissä tapauksissa myös varainsiirtoverovapaasti. Verotuksellisista syistä osakeyhtiöön ei ole tarkoituksenmukaista siirtyä maatalousomaisuuden kaupalla tai muulla luovutuksella. Kiviranta jatkaa, että toimintamuodon muutosta koskevan tuloverolain säännöksen tarkoituksena on joustavoittaa siirtymistä yritysmuodosta toiseen, esim. maatalouden harjoittamisesta luonnollisena henkilönä osakeyhtiömuotoiseen maatalouden harjoittamiseen. Maatalouden harjoittajan ei katsota lopettavan toimintaansa, jos aiemmin harjoitettuun toimintaan liittyvät varat ja velat siirretään toimintamuodon muutoksessa samoista arvoista toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle, jonka kaikki osakkeet maatalouden harjoittajat merkitsevät samassa omistussuhteessa kuin he ovat yrityksen edellisessäkin toimintamuodossa omistaneet.

Kivirannan (2016, Toimintamuodon muutos) mukaan, jos esim. puoliset ovat yhdessä harjoittaneet maataloutta, heidän on omistettava maataloutta jatkavan osakeyhtiön osakkeet samoissa omistussuhteissa kuin he aiemmin omistivat maatalouteen kuuluvan nettovarallisuuden. Kulmakiviä siis ovat ehdoton omistussuhteiden muuttumattomuus ja ”tasejatkuvuus”. Kiviranta muistuttaa, että noudettaessa tällaista ehdotonta omistussuhteiden muuttumattomuutta ja ”tasejatkuvuutta”, osakeyhtiön toiminta katsotaan aiemman toiminnan jatkamiseksi eli toimintamuodon muutoksessa ei tapahdu kiinteistöjen veronalaisista luovutuksista, irtaimesta käyttöomaisuudesta eli koneista, kalustosta ja laitteista tehdyt poistot eivät tuloudu eivätkä tasausvaraukset purkaudu.

Mutta on huomattava seuraava asia: Kivirannan mukaan identtisyyden säilyessä eivät myöskään kotieläinten, maitokiintiön ja varastojen hankintamenot miltään osin tuloudu maatalouden harjoittajan verotuksessa, koska käteisperiaatteesta johtuen näiden erien ”tasearvo” on nolla (ellei kotieläinten hankintamenoa poikkeuksellisesti ole jaksotettu yhtä suurina erinä hankintavuodelle ja kahdelle seuraavalle vuodelle). Tällöin ei kuitenkaan myöskään perustettavan osakeyhtiön verotuksessa katsota näillä maatalouden irtaimiston

omaisuusosilla olevan hankintamenoa. Tämä tieto on erittäin tärkeä viesti kirjanpitäjälle, koska näiden arvon katsotaan olevan 0.

3.7 Maatalouden tilinpäätös

Maatalouden tilinpäätös on laadittava kahden kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä. Normaali oletus on, että maatila tekee maksuperusteisen kirjanpidon ja verotuksen lähtökohtana on maatalouden tuloverolaki MVL. Myös osakeyhtiömuotoisen maatalouden maatalous verotetaan MVL:n mukaan kassaperusteisesti ja osakeyhtiön harjoittamaa maataloutta verotetaan MVL:n mukaan edellyttäen, että osakeyhtiöllä on omistuksessaan tai hallinnassaan maatila (Kiviranta 2016, Osakeyhtiö).

Osakeyhtiö antaa veroilmoituksen 6B täyttämällä lomakkeelta maatalouden kohdat. Lisäksi on syytä täyttää maatalouden veroilmoitus nro 2, koska verotus tapahtuu MVL:n mukaan ja verottaja voi vaatia 6B – lomakkeen täydennykseksi maatalouden 2-lomakkeen tiedot. (Verottajan neuvontapuhelin.)

Käytännössä MVL määrää maksuperusteisuuden veroilmoitusta varten. Kirjanpitolain mukaan osakeyhtiö on kirjanpitovelvollinen ja kirjanpito on tehtävä suoriteperusteisesti. Eli kirjanpitäjän on ymmärrettävä suorite- ja maksuperusteisuuden lähtökohdat, kumpaa käyttää missäkin tilanteessa. Jos maatila – riippumatta onko yhtiö vaiko perheviljelmä - tekee suoriteperusteiden kirjanpidon, on tilinpäätöksessä huomioitava MVL:n vaatimukset maksuperusteisuudesta. Yhtiön kirjanpito voidaan tehdä maksuperusteisena, jolloin tilinpäätös on valmiina veroilmoitusta varten, mutta virallinen tuloslaskelma ja tase tulee oikaista suoriteperusteiseksi.

Käytännössä maatalouden kahdenkertaisessa kirjanpidossa kannattaa toimia siten, että maatalouskirjanpito tehdään suoriteperusteisena niiltä osin, kuin se on luontevaa ja kassaperusteisena niiltä osin kuin se on asiaan luontaisesti sopivaa. Näin voidaan tehdä kirjanpidon välitarkasteluja ilman erillisiä korjaustositteventejä. Suoriteperusteisuus tuo kahdenkertaisen kirjanpitoon tietoa esimerkiksi budjetin seurantaan, kun nähdään helposti saatavat ja ostovelat suoraan kirjanpidosta. Pelkästään maksuperusteisuuden käyttäminen vähentää kahdenkertaisen kirjanpidon tuomia hyötyjä.

Kun tilikauden päätyminen lähestyy, on syytä siirtyä suoriteperusteisesta maksuperusteiseen kirjaukseen, sillä veroilmoitusta varten on kirjaukset tehtävä maksuperusteisesti. Veroilmoituksen teon jälkeen tehdään kirjanpitoon varastojen ja kotieläimien muutokset korjausvienteinä inventaarion perusteella. Inventaario on tehtävä aina tilikauden vaihtuessa. Lisäksi oikaistaan suoriteperusteiseksi saatavien ja ostovelkojen yms. verotukseen kuulumattomien omaisuusosien erät. Näin saadaan sitten tulostettua tilan tilinpäätökseen kuuluva tuloslaskelma ja tase.

4 Pohdinta ja yhteenveto

Opinnäytetyö oli toiminnallinen. Tässä työssä opinnäytetyön pääkysymyksenäni oli selvittää, mitä maatalousyrittäjän, joka haluaisi tehdä kirjanpitonsa kahdenkertaisena, tulisi ottaa huomioon suunnitellessaan maatalouden kirjanpitonsa järjestämistä. Tieteellisenä tavoitteenani oli selvittää, millaisia vaihtoehtoja yrittäjällä on tunnistaa kirjanpidon taseessa tarvittavia arvoja, mikä vaikuttaa oikeellisuuteen ja mitä kirjanpidon käytännön toteuttamisessa olisi huomioitava. Käytännön tavoitteenani oli luoda maatalousyrittäjälle kirjanpidon järjestämisestä selkokielineen opas, jota voisi käyttää esimerkiksi maanviljelijän yrittäjäkoulutukseen kuuluvan kirjanpitokurssin osana. Tarve kahdenkertaisen kirjanpidon käyttöönottoon kasvaa tilakoon jatkuvasti kasvaessa. Työni alakysymykset olivat seuraavanlaiset: Millainen on yrityksen kahdenkertaisen kirjanpidon kokonaisuus eli mitä yrittäjän on tehtävä kirjanpitonsa suhteen? Millaisia vaihtoehtoja yrittäjällä on selvittää taseessa tarvittavat tiedot? Mitä tulee ottaa huomioon kirjanpidon toteuttamisessa?

Tutkimustyö oli edellä mainittujen tavoitteiden saavuttamiseksi pyritty tekemään siten, että ongelma oli ymmärrettävä ja pyritty etsimään ilmiötä selittäviä syitä eli ratkaisua ongelmaan. Tutkimusote oli siten ilmiötä ja siihen vaikuttavia tekijöitä selittävä eli teorialähtöinen ja tutkimusaineisto siten laadullinen eli kvalitatiivinen. Lähteet ovat pääasiassa taloushallinnon ammattilaisilta eli ne ovat luotettavia ja tukevat työn teemaa ja niitä on pyritty käyttämään mahdollisimman monipuolisesti. Tutkimus nojasi tarkoituksenmukaiseen taustamateriaaliin.

Tässä työssä pääpaino oli taseen ohjeen laadinnassa. Työssä oli haastavinta sovittaa tase maatalouden käyttöön, koska maataloudessa on hyvin monipuolisesti erilaista omaisuutta

kuten maata, rakennuksia, koneita ja eläimiä. Aiheeseen liittyvät opinnäytetyössä käytetyt tekstit perustuvat pääsääntöisesti lakeihin ja asetuksiin sekä talouskirjallisuuteen. Myös taloushallinnon ammattilaisen Osmo Aution haastattelu antoi tukea taseen ohjeen rakentamiseen. Haastavaa oli selvittää itsetuotettujen rehujen hinta taseeseen. Esimerkiksi säilörehulle ei ole saatavilla päivän markkinahintaa, mutta käypä hinta voidaan muodostaa tuotantokustannuksen pohjalta. Tähän piti laatia erillinen taulukkolaskenta-sovellus, jonka ohje on liitteessä 2.

Aiheesta ei ole ennen tehty ammattikorkeakoulutasoisia opinnäytetöitä, joten jatkotutkimusaiheita on kehitettävissä. Jatkotoimenpiteenä opasta voisi viedä pidemmälle ja selvittää jonkin maanviljelijän työhön soveltuvan sähköisen kirjanpitojärjestelmän käyttöönoton kahdenkertaisen kirjanpidon näkökulmasta.

5 Lähteet

- Autio, O. Puhelinhaastattelu Osmo Autio - Tilitoimisto Autiomat Oy. 7.4.2016.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. Sajavaara, P. 2007. Tutki ja kirjoita. Helsinki: Tammi.
- Järvenpää, M., Lämsiluoto, A. Partanen, V. Pellinen, J. 2013. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki: Sanomapro.
- KILA 1985/737. Kirjanpitolautakunnan lausunto kasvattajille siirrettyjen eläinten merkitseminen kirjanpitoon 14.1.1985. <http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/717602942eb71ebdc22570210049e02b/e3c6b8a26b5dd74ec225680700198b79?OpenDocument>. 21.5.2016.
- KILA 2001/1644. Kirjanpitolautakunnan lausunto eläinten arvostamisesta yhtiötettävän maatilaa avaavassa taseessa 26.2.2001. <http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/717602942eb71ebdc22570210049e02b/b50b4f0156a9b4c7c2256a1c004e0cd3?OpenDocument>. 6.4.2016
- KILA 2012/1894. Maatilaosakeyhtiön tilinpäätöksen laatimisesta. <http://ktm.elinar.fi/ktm/fin/kirjanpi.nsf/717602942eb71ebdc22570210049e02b/998384ceaf1ca80fc2257a8600284a87?OpenDocument>. 10.4.2016.
- Kirjanpitoasetus 1339/1997.
- Kirjanpilolaki 1336/1997.
- Kivelä, J. 2013. Maatilasta osakeyhtiö, toimintamuodon muutos – opinnäytetyö. https://publications.theseus.fi/bitstream/handle/10024/68764/Kivela_Jukka.pdf?sequence=1. 19.5.2016.
- Kiviranta, E. 2013. Tulolähdejaon poistaminen ei ole maatalouden etu. Esko Kiviranta blogi. <http://www.eskokiviranta.net/tulolahdejaon-poistaminen-ei-ole-maatalouden-etu.htm>. 15.10.2014.
- Kiviranta, E. 2016. Maatilaverotus Online Focus. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Leppiniemi, J., Leppiniemi, R. Kaisanlahti, T. 2013. Hyvä tilinpäätöskäytäntö Online Focus. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Luomala, K. 2012. Tunnuslukuanalyysin laatiminen maataloudenharjoittajalle – opinnäytetyö. <https://www.theseus.fi/xmlui/handle/10024/47136>. 15.11.2015.
- Maataloustilastot. 2014. www.maataloustilastot.fi. 15.10.2014.
- Maanmittauslaitos. 2016. Kiinteistöjen kauppahintatilasto 2014. http://www.maanmittauslaitos.fi/sites/default/files/kauppahintatilasto_kooste_suom_1.docx. 27.3.2016.
- Maanmittauslaitos. 2016. Kiinteistöjen kauppahintatilasto 2015. <http://www.maanmittauslaitos.fi/kauppahintatilastot>. 27.3.2016.
- Mavi LNRO 3430. 2016. LIKETOIMINTASUUNNITELMAN (LNRO 3430) LAADINTAOHJE investointitukien laskentaa varten. http://www.suomi.fi/suomifi/suomi/asioi_verkossa/lomakkeet/mavi_mavi3430/index.html 26.3.2016.
- Salmi, I. 2010. Mitä tilinpäätös kertoo? Helsinki: Edita Publishing.
- Syventävät maatalouden vero-ohjeet 2015. [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Maatalousverotus/Maatalan_sukupolvenvaihdos_verotuksessa\(38265\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Maatalousverotus/Maatalan_sukupolvenvaihdos_verotuksessa(38265)). 6.1.2015.

- Taloustohtori 2015. <https://portal.mtt.fi/portal/page/portal/taloustohtori/turkistalous/taustatiedot/tuloslaskelma>. 24.1.2015.
- Tukihakuopas 2016. <http://www.mavi.fi/fi/opaat-ja-lomakkeet/viljelijä/Sivut/Hakuopas.aspx>. 4.6.2016.
- Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa 2015 ohje. [http://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Lahja/Varojen_arvostamista_perinto_ja_lahjaver\(35252\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Henkiloasiakkaat/Lahja/Varojen_arvostamista_perinto_ja_lahjaver(35252)). 6.4.2016.
- Verottajan neuvontapuhelin 029497016 Maatalous- ja metsäverotusneuvontanumero. Puhelinhaastattelu. 18.5.2016
- Verohallituksen päätös muistiinpanovelvollisuudesta ja muistinpanoista 1807/1995.
- Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista 1753/2015. (tuloslaskelmakaavat).
- Yritysoikeus. 2015. Useita kirjoittajia. Online Focus. Helsinki: Talentum Media Oy.

LASKELMAKAAVA MAATALOUDEN TULOKSESTA

Maatalousyrittäjän on laadittava maatalouden tuloksesta laskelma seuraavan muistiinpanokaavan mukaisesti ilman arvonlisäveron osuutta:

TULOT

Verollinen myynti 24 %

1. Eläinten myyntitulot
2. Verovuoden tuotoksi jaksotetut kotieläinten myyntitulot
3. Muut myyntitulot

Verollinen myynti 14 %

4. Kotieläintuotteiden myyntitulot
5. Kasvinviljelytuotteiden myyntitulot

Verollinen myynti 10 %

6. Majoituspalvelut yms. myyntitulot

Arvonlisäveroton myynti

7. Valtiolta saadut tuet
8. Muut arvonlisäverottomat tuet ja korvaukset
9. Tasausvarauksen suora tuloutus
10. Muut maatalouden arvonlisäverottomat tulot

MENOT

11. Palkkamenot

12. Arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoiset ostot 24 %

13. Verovuoden poistona vähennettävät kotieläinten jaksotetut hankintamenot

14. Arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoiset ostot 14 % / 10 %

15. Muut maatalouden menot

16. Poistot

17. Verovuodelta tehty tasausvaraus

EROTUS (Voitto / Tappio).

Tuotantokustannuslaskentaohje maatalan itsetuotetuille tuotteille

Ohje Excel-laskentapohjan käyttöön.

Katetuottolaskennan perusajatus on kustannusten jakaminen muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Katetuottolaskelman peruskaava on:

Tuotot

-muuttuvat kustannukset

= Myyntikate

Tuotot

- muuttuvat kustannukset

- kiinteät kustannukset

= Katetuotto.

Laskelman avulla saat laskettua tuotekohtaiset hinnat kotoisille rehuille, esim. viljalle ja säilörehulle sekä maidolle ja lihalle.

Tuotteen tuotantokustannus saadaan laskemalla yhteen:

+muuttuvat kustannukset

+ kiinteät kustannukset

+ voitto

Ohjelman avulla saat laskettua tuotekohtaiset katteet tuotteille, joita myyt tilalta ja joista yrityksen raha tulee. Kate kertoo kannattavuuden. Lisäksi saat jokaiselle tuotteelle tuotteen tuotantokustannushinnan.

Voit laskea myös eläimen kasvatuksen kustannuksen esim. hiehon kasvatuksen hinnan, hevosen kasvatuksen hinnan, eläinpaikan vuokran hinnan, laskelmaan metsän tuottoja ja kustannuksia.

Mitä lähtötietoja tarvitset?

Ennen laskelmien tekoa ota esille seuraavat tiedot:

1. Peltoalat hehtaareina. Mitä kasveja viljelet tilallasi?
2. Peltoviljelyn siemenmäärät kg/ha, lannoitemäärät kg/ha, kasvinsuojeluainemäärät l/ha tai kpl/ha. Kustannukset?
3. Jos tuotantoeläimiä, eläinmäärät (vain sukukypsät tuotantoeläimet, koska eläinlaskelma tehdään aina yhtä tuotantoeläintä kohden, tulee jälkeläiset ja uudistuseläinainees sisällyttää laskettavan eläimen kustannuksiin).

Lähtötiedot alkutuotanto

Lähtötiedot kasveille ja eläimille	Vuosi	2015	Tukialue	C1	ALV %	
Oman pellon pinta-ala (koska 0:lla ei voi jakaa, on minimi 1 ha)	min 1 ha	Pinta-ala			24,00 %	Yleinen
Vuokratun pellon pinta-ala		18,50	ha		14,00 %	Alennettu (elintarvikkeet)
Yhteensä		26,00	ha		10,00 %	Alennettu 2
		44,50	ha			
1. Viljeltävä kasvi (voit muokata kasvin nimeä)						
Ohra, Kasvi 1		10,50	ha	23,60%		
Kaura, Kasvi 2		0,00	ha			
Säilörehu, Kasvi 3		34,00	ha	76,40%		
Kasvi 4		0,00	ha			
Avomaan kasvi - puutarhatilat		0,00	ha			
Kasvihuone (puutarhatilat)		300,00	m ²			Ei lasketa mukaan %-na
Yhteensä		44,50	ha	100,00%		
		Työtulo				
MYEL-, YEL-vakuutukset, Mata-tapaturmavakuutus €/v (Huomioi puolisot!)	14,000 %	40 000,00 €	5 600,00 €	2		yritysjäsenä, jolloin henkeä kohden 2000€
Ulkopuoliset palvelut (Talous, neuvonta, toimistokulut) €/v			1 000,00 €			
Muut ennttelemättömät yleiskulut kasviviljelyyn €/v			500,00 €			
Yhteensä			7 100,00 €			
Eläinten tuotantokustannuslaskelmat	Eläinysikköä/elä	Eläinten määrä tilallasi			Kustannukset jakaantuvat eläinpaikoille eläinmäärien ja eläin	Eläinysikköt %
Maidontuotanto (lehmä)	1	25,00	kpl	25	46,73%	
Lihan tuotanto	0,6	35,00	kpl	21	39,25%	
Muu eläin	0,15	50,00	kpl	7,5	14,02%	
		110,00	kpl	53,5	100,00%	
Muut ennttelemättömät yleiskulut eläimille €/v			1 000,00 €			
Muut €/v			500,00 €			
Yhteensä			1 500,00 €			
		Kiinteät kustannukset €/v				

Kuva 1. Lähtötiedot

Voit muokata kaikkia keltaisia soluja. Kirjoita kasvit, joita viljelet. Syötä viljeltävät pinta-alat. Kotieläinlillallinen: Pinta-alarpeen saat selville Peltoalalaskurilla.

Säilörehu ja laidun kannattaa yhdistää samaan laskelmaan, koska laskelmien rakenne on lähellä toisiaan ja sisältää samat kustannuserät.

Huomaa, että tässä taulukossa voit lisätä peltoviljelyn yleiskuluja, jotka jakaantuvat kaikelle peltoviljelylle. Siemenlukuna ovat MYEL-eläkekustannukset ja vakuutukset sekä yleiskulut, jotka voit ajatella esim. neuvontapalveluille yms. kuluille. Ne ovat eriä, joita et pysty kohdistamaan. Nosta valmiina olevia lukuja, jos koet, että ne ovat tilallesi liian pieniä lukemia.

Syötä tuotantoeläinten määrä. Voit sisällyttää laskelmaan 3 eri tuotantosuurta.

Laita lehmämääräksi kokonaislehmämäärä. Yksi lypsylehmä pitää sisällään myös uudistukseen tulevan hiehon ja vasikan. Eli lehmä elättää laskelmassa itsensä lisäksi myös uudistushiehon ja vasikan. Laske mukaan siis kaikki lypsylehmät, myös ummessa olevat (sillä Lehmä tarvitsee noin 2 kk:n (6-8 vk) pituisen ummessaolovaiheen ennen poikimista, jotta se kuntoutuu ja utarekudos palautuu levossa ennen uutta lypsykautta).

Jos sinulla on lihaeläimiä, laske mukaan koko kasvatusaikana läpimenevät eläimet. Esimerkiksi jos kasvatusaika on 18 kk, arvioi, montako eläintä saat kasvatettua kasvatusaikana.

Huomaa, että tässä taulukossa voit lisätä eläimille yleiskuluja, jotka jakaantuvat kaikille eläimille. Oletuslukuna on kasvinviljelyn tavoin lähtölukuja, jotka voi ajatella esim. neuvontapalveluille yms. kuluille. Nosta lukemaa, jos koet että €-määrä on liian pieni sinun tilalla.

Syötä metsäpinta-ala, jos haluat tehdä metsätalouden talouslaskelman.

Konerekisteri

Konerekisterissä syötät tilasi konekaluston kiinteiden kustannusten laskentaa varten.

Nyt tarvitset verolomakkeen nro 2 sivun 3 tietoja kohdasta Koneet ja kalusto poistamaton menojäännös. Koneiden poistoprosentti verotuksessa on yleensä 25 %. Siksi koneiden jäljellä oleva menojäännös voi olla sinulla alhainen, koska tilalla on ehkä tehty täydet poistot. Pohdi, onko menojäännös = koneiden käypä (oikea) arvo. Pohdi, myisitkö koneet menojäännöstä vastaavalla hinnalla. Jos sinusta tuntuu, että verotuksen menojäännös ei vastaa hintaa, korota menojäännöstä ylöspäin lähemmäksi käypää arvoa.

Syötä koneen Hankintahinta. Arvioi jäljellä oleva koneiden pitoaika vuosina.

Jäännösarvo tarkoittaa, että voisit vähentää hankintahinnasta koneen jälleenmyyntiarvon, jolloin jälleenmyyntiarvo ei rasita tuotehinnoittelua. Suositus, jätä tyhjäksi, jolloin

riski alihinnoittelusta minimoituu → Siirtyy 100% kuluksi. (Huom! Tässä laskelmassa aina siirtyy 100 % kuluksi, eli jälleenmyyntiarvoa ei huomioida).

Syötä pääoman korkovaatimus. Ajattele koneet sijoituksena; sinulla on rahaa koneissa kiinni, ne eivät ole kasvamassa pankissa korkoa tai ne eivät ole osakkeissa tuottamassa osinkoa. Korko on siis vaihtoehtokustannus, joka on otettava huomioon kustannuksena. Aseta omalle pääomalle kohtuullinen pääoman tuottovaatimus esim. 1-3 %. Koron asettaminen ei ole pakollista omassa pääomassa, mutta se on suositeltavaa.

Poisto lasketaan tasapoiston avulla.

Jos haluat (minimi 0%) asettaa omalle pääomalle korkovaatimuksen esim. 3 %, pienee vuotuisen poiston osuus, koska korko lasketaan kuluksi.

Syötä koneille vakuutusmaksut. Esim. traktoreilla on pakollinen liikennevakuutus. Väh. 150 €/traktori. Osakasko (sisältää palovakuutuksen noin 300 €).

Kohdista koneet vielä oikealle laskelmalle. Kirjoita joko kasvi, eläin, urakka, metsä, EVL tai puutarha sen mukaan, miten ajattelet koneen työtuntien pääasiassa kertyvän. Pääsääntöisesti traktorit ja työkoneet työskentelevät pelloilla, joten kohdista ne kasviin.

Voit halutessasi jakaa koneita usealle eri kustannuslaskelmalle esim. Jos traktori 50 % maatalouskäytössä ja 50 % urakoinnissa, laita puolet hankintahinnasta ja vakuutuksista kasvi:in, tee samasta koneesta sitten uusi rivi ja laita vastaavasti loput 50 % urakkaan.

Koneissa selviät periaatteessa siis esim. yhdellä rivillä kohdistuen sen kasville:

Maatilan koneet	348 406,00 €	15	- €	- €	3%	

Kuva 2. Koneet kohdistus 1

Mutta entä jos menojäännöksessä on paljon eläinpuolen koneita? Kuten esim. tässä yllä olevassa tapauksessa on? Nyt esim. kasvinviljelyssä säilörehun hinta on korkea, koska

kaikki koneet rasittavat kasvinviljelyä. Siksi, jos eläinpuolelle on tehty merkittäviä investointeja, kannattaa ne eritellä pois kasvipuolelta ja kohdistaa kulut oikealle kustannuspaikalle eläimille esim. alla olevan esimerkin tavoin:

Maatilan koneet peltopuolelle	105 503,49 €	15	- €	- €	3%
Lannanpoisto	14 000,00 €	15	- €	- €	3%
Apevaunu	25 203,25 €	15	- €	- €	3%
Navetan robotit	203 700,00 €	15	- €	- €	3%

Kuva 3. Koneet kohdistus 2

Eli voit tehdä usean rivin samoista koneista erittelemällä ne esim. saadaksesi jaettua kustannusvaikutuksen, jolloin laskentatulokset tietenkin tarkentuu.

Rakennukset

Syötä rakennusten nykyhintaa. Samoin kuin koneissa, mieti onko rakennusten verotuksen menojäännösarvo liian alhainen niiden oikeaan arvoon nähden. Verotuksen Meno-
jäännösarvoa ei pitäisi käyttää, koska se on liian alhainen rakennuksen nykyhinnaksi –
useimmiten. Pohdi vaikka, että mikä olisi hinta, josta vakuuttaisit rakennuksen tulipalon
varalta. Voit käyttää rakennuksen nykyhinnan määrittämiseen Haahtelan ohjetta, joka
on rakennuslaskelmassa mukana taulukon alareunassa.

Syötä rakennuksiin esim. työhuoneen perustamiskulut ja remonttikulut sekä huonekalut.

Laskelman alareunassa on nykyhinalaskuri, jolla voit laskea rakennukselle arvion nykyhinnaksi (nykyarvoksi) käyttämällä rakennuksen uushankintahintaa. Seuraa laskurin ohjeita.

Syötä sitten rakennukseen kohdistuvat kulut:

Kunnossapitokustannus €/v	Vakuutus €/v	Energia €/v	Muut (mm. kiinteistövero) €/v (esim 1%)	Yhteensä €/v	Kotieläintuotanto=eläin Kasvihuonetuottaja=puutarha Jatkojalostus=jatkojalostus Metsä=metsä EVL:n toiminta=EVL
100,00 €	150,00 €	50,00 €	50,00 €	2 292,57 €	EVL

Kuva 4. kulut

Suorita lopuksi kohdistus. Jos kyseessä on EVL:n mukaista toimintaa, kohdista rivi kirjoittamalla kohdistukseen EVL. Näin kustannus siirtyy oikeaan laskelmaan.

Syötä rakennuksen jäljellä oleva käyttöikä kohtaan Taloudellinen kestoikä. Syötä korko %.

Syötä pääoman korkovaatimus. Ajattele rakennusta koneiden tavoin sijoituksena; siinä on rahaa rakennuksissa ja pelloissa kiinni, ne eivät ole kasvamassa pankissa korkoa tai ne eivät ole osakkeissa tuottamassa osinkoa. Korko on siis vaihtoehtokustannus, joka on otettava huomioon kustannuksena. Aseta pääomalle kohtuullinen tuottovaatimuksen esim. 1-3 %.

Poisto lasketaan tasapoiston avulla. Katso lisää aiheesta luentoaineistosta!

Kunnossapitokustannus €/v	Vakuutus €/v	Energia €/v	Muut (mm. kiinteistövero) €/v (esim 1%)
Arvioi paljonko € kunnossapitoon vuodessa	Joko todellinen tai väh. 0,2% rakennuksen arvosta	Esim. navetassa 1500 kwh/v/lehmä 1 kwh maksaa 0,12 €	Kiinteistövero esim. 1% x menojäännös

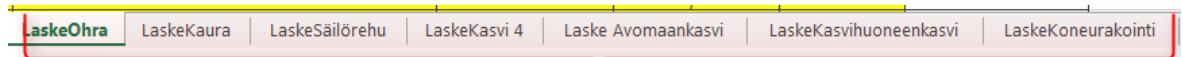
Muista kohdistaa kustannukset vielä oikealle kustannuspaikalle.

Huomaathan asettaa myös omistamillesi pelloille hankintahinnan. Laita pellon arvoksi rahamäärä, jonka olet investoinut peltoihin. Pelto ajatellaan tässä sijoituksena, jonka hankintakustannus ja pääoman korko upotetaan kustannukseksi tuotehintoihin. Peltoa ei saa poistaa kirjanpidossa, koska se on pysyvää omaisuutta, mutta sisäisessä kustannuslaskennassa voimme laskea sen kuluksi, jonka hankintahinnan yritämme jyvittää

tuotehinnoittelussa myyntihintoihin. Lisää esim. kohtaan **Kunnossapitokustannus €/v** pellon huollon ylläpitokuluja esim. salaojien huoltokuluja mukaan väh 300 €/v. Siirry seuraavaksi **Lainarekisteri** – välilehdelle.

Laskelmien tekeminen

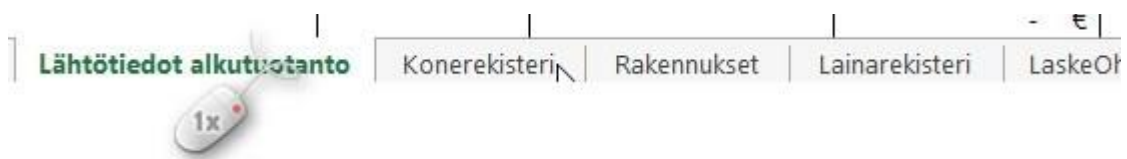
Siirry seuraavaksi laskemaan tuotantokustannuksia. Tuotantokustannuksia voit laskea kaikille viljelykasveille.



Kuva 5. Valikko

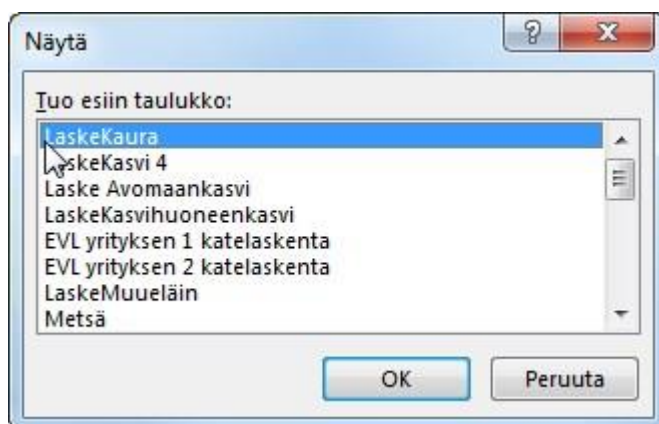
Huomaa, että saat lisää kasvilaskelmia esille seuraavasti:

Aktivoi joku taulukko esim. Lähtötiedot alkutuotanto hiiren oikealla:



Kuva 6. Valikko 2

Valitse Näytä.



Kuva 7. Valikko 3

Voit valita näkyviin lisää laskelmia. Esim. Laskekasvi3, Laskekasvi4, Laskekasvi5 ovat samanlaisia laskelmapohjia kuin Laskekasvi1. LaskeKasvihuoneenkasvi on kasvihuone-laskelma. Voit laskea halutessasi laskelmat mille tahansa viljelykasville. Jos esim. lasket LaskeOhra – laskelmalla rypsin tuotantokustannusta, muuta laskelman taulukko-nimi helpommaksi esim. LaskeRypsi. Nimen saat vaihdettua tuplaklikkaamalla -taulun välilehteä, jolloin nimi menee muokkaustilaan.

Kirjoita uusi nimi ja klikkaa hiirellä tekstistä pois, jolloin nimi tarttuu kiinni tauluun. Muuta laskelman nimi vielä Lähtötiedot alkutuotanto tauluun oikeaksi, että nimi välit-tyy oikealla nimellä myös Tulosenrusteen tekoa varten. Eli mene Lähtötiedot alkutuot-anto tauluun.

Muokkaa pinta-alat oikeaksi.

1. Viljeltävä kasvi (voit muokata kasvin nimeä)			
Ohra, Kasvi 1		0,00	ha
Kaura, Kasvi 2		0,00	ha
Säilörehu, Kasvi 3		0,00	ha
Kasvi 4		0,00	ha
Avomaan kasvi - puutarhatilat		0,00	ha
Kasvihuone (puutarhatilat)		0,00	m ²
	Yhteensä	0,00	ha

Kuva 8. Pinta-alat

Siirry laskemaan katetuottoja ja tuotantokustannuslaskelmia. Siirry esimerkiksi laske-kasvi1 – välilehdelle.

Laskekasvi1 (Yhteinen esimerkki kasveille)

Huomaa, että kasvin pinta-ala siirtyy laskelmaan Lähtötiedot Kasvit – taulukosta. Mi-käli pinta-ala on 0,00 ha, siirry Lähtötiedot alkutuotanto – taulukkoon ja syötä viljeltä-vien kasvien pinta-alat.

Käytä apuna ProAgrian mallilaskelmia osoitteessa www.tuottopehtori.fi. Laskelma laa-ditaan yhdelle peltohehtaarelle kutakin viljeltävää kasvia kohden. Syynä on, että 1 ha on

vertailukelpoinen. Myös siemen- ja lannoitemäärät ovat viljelysuunnitelmassa hehtaaria kohden, joten lähtötiedot ovat helposti saatavissa.

Kasviviljelyn tuotoista

Tuottoja ovat kasvin myyntitulo, jos myyt kasvin tilalta ulos. Jos myyt sadon tilalta ja saat siitä myyntituloa, laita arvioimasi markkinahinta a'-hinta kenttään.

Jos kasvatat viljaa rehuksi tuotantoeläimille, kiinnostaa sinua laskelmassa vain tuotanto-kustannus, joka syntyy laskelman tuloksena. Jätä silloin a'-hinta kenttä tyhjäksi.

Tuotantokustannus lasketaan:

+muuttuvat kustannukset €/ha

+ kiinteät kustannukset €/ha.

=kustannus yhteensä €/ha.

Kustannusten yhteissumma jaetaan tuotetulla määrällä tuotetta, jolloin vastaus on €/kg.

Syötä peltoviljelyn tuet hehtaaria kohden.

Kasvinviljelyn kuluista

Muuttuvat kustannukset

Oma siemen 6)	kg	0,33	174	57	164	54
Ostosiemen 7)	kg	0,46	31	14	41	19
YaraMila Pellon Y 5 (22-5-5) 8)	kg	0,55	260	143	350	193
Kalkitus	tn	44	0,00	0	0,25	11
Rikkakasvitorjunta 9)	ha	28	1,0	28	1,0	28
Kasvitautilien torjunta	ha	27	1,0	27	1,0	27
Traktorin poltto- ja voiteluaine	t	7,3	8,0	58	8,0	58
Puimurin poltto- ja voiteluaine	t	7,3	1,4	10	1,4	10
Kuivauksen polttoaine ja sähkö	kg	0,02	3000	60	4000	80
Rahti	kg	0,02	2826	57	3836	77
Liikepääoman määrä (50 %)	eur	0,50	646		748	
Liikepääoman korko (5,0 %)	eur	0,05	323	16	374	19
Muuttuvat kustannukset yhteensä			471		576	
Katetuotto A			490		525	

Kuva 9. Esimerkkituloja

Tutustu katetuottolaskennan perusteisiin. Katetuotto kiinnostaa kasvinviljelyssä, jos myyt sadon tilalta pois ja siitä tuloja. Mutta jos vilja menee omille eläimille, ei katetuottolaskelmasta ole juuri hyötyä, koska laskelmalla ei ole muita tuloja kuin tuet. Siksi kate on negatiivinen. Mutta kuten aiemmin sanoin, tällä samalla laskelmalla syntyy katetuottolaskelman lisäksi kustannuslaskelma, joka kertoo, mihin hintaa sinä pystyt tuottamaan kasviviljelyssä.

Muuttuvat kustannukset ovat välittömiä vuosikustannuksia, jotka määräytyvät tuotantosuunnittain ja tuotannon voimakkuuden mukaan.

Kasvituotannon muuttuvia kustannuksia ovat esim. kasvinviljelyssä tavanomaiset viljelykustannukset, kuten lannoitteet, siemenet, kalkitus (vuotta kohden) ja urakoitsijoiden perimät työkustannukset.

Lisäksi mukaan lasketaan omasta traktorista ja leikkuupuimurista aiheutuvia muuttuvia kustannuksia (yhä hehtaaria kohden!), joita ovat poltto- ja voiteluainemenot sekä näiden kunnossapitokustannukset. Mukaan lasketaan myös viljankuivaamossa sähkön ja polttoaineen kulutuksesta aiheutuva meno. Jos satotasoa halutaan nostaa, kalkitaan peltoa ja sitä lannoitetaan voimakkaammin, jolloin muuttuvat kustannukset nousevat.

Tuotantokohde (tuotantokohde)	Kuukausi	h	€/h	Kokonaismäärä	Kokonaismäärä
Oman traktorityön muuttuvat kulut	Katso koneilaskurista	h	10,00	13,50 €	135,00 €

Kuva 10. Tunnit

Laske koneille menevä polttoaine ja huoltokustannus tuntia kohden. Koneiden kiinteät kustannukset (poisto, korko vakuutukset) on huomioitu jo Konerekisterin kautta, mutta sinun on lisättävä peltokoneiden ja traktorien muuttuvat kustannukset (polttoaineet ja huolto). Viljoilla konetyötä menee arviolta 8 h/ha. Tähän laitot siis vain koneen tuntihinnan muuttuvat kulut. Laske Koneen tuntihintalaskelma, jolloin saat tarkan arvion muuttuvien kulujen määrästä tuntia kohden.

Huomaa ihmistyömäärä. Laske ihmisen työpanos hehtaaria kohden. Yleensä noin 8-10 h / ha. Aseta palkkavaatimus 15,90 €/h.

Työkustannus (ihmistyö)		h	8	15,90 €
-------------------------	--	---	---	---------

Kuva 11. Työtunnit

Tuotantokustannushinnan näet seuraavasti:

TUOTANTOKUSTANNUS, €/KG				0,2000 €
Tuet €/kg	Summataa tuet tulot sarakkeesta		651,00 €	0,1533 €
TUOTTEEN MYYNTIHINTA tuettuna €/KG				0,0467 €
Yleiskustannukset ovat mm. yrittäjäeläkevakuutus, hallinto-, koulutus- ym kulut				
Yhteenveto				
Tuotteen hinnan muodostus				
	Muuttuvat kustannukset yhteensä			682,21 €
	Työkustannus (ihmistyö)			24,00 €
	Kiinteät kustannukset yhteensä			143,88 €
	Tuotantokustannus yhteensä			850,09 €
	Tuotetta			4250
	Tuotantokustannus/tuotemäärällä	Ilman tukea		0,2000

Kuva 12. Tuotantokustannus

Tuotantokustannus €/kg on hinta ilman tukea. Se on todellinen tuotantokustannus, joka on tuista riippumaton sisältäen kaikki tuotantokustannukset, mutta ei voittoa. Käytä tätä hintaa laskelmissasi, koska näin et ole kiinni tuissa, jotka voivat vuosittain muuttua. Tuettu hinta on alhaisempi, koska tuet ovat vähennetty kuluista pois. Älä käytä tuettua hintaa laskelmissa. Poista oman työn arvo, jos käytät arvoa maatilana taseen varastovarona.

Sivun alalaidassa (joillakin kasveilla) löydät myös Herkkyyslaskurin. Laskurilla voit tarkastella kustannusten lisäystä, joka syntyy, kun valmistusmäärää kasvatetaan halutun verran. Tällöin voidaan pohtia, kuinka paljon kustannuksia syntyy litraa kohden, kun maidon tuotantoa kasvatetaan 9000 litrasta 10 000 litraan. Tai kustannuksessa tarkastellaan, kuinka paljon kustannuksia syntyy, kun viljan satotavoitetta kasvatetaan 3500 kg:sta 4500 kg. Saadaksesi enemmän tuottoja, on panoksia lisättävä ja tämä maksaa. Herkkyyslaskurin avulla etsitään raja, jossa kustannusten lisäys on vielä kannattavaa. Kokeile ja etsi laskurilla tilan peltojen paras satotaso.

Satotason noustessa joudut kuitenkin lisäämään panoksia. Jokaista lisäystä kohden panosten hyötysuhde suhteessa kustannustasoon yleensä huononee. Oletuksena rajalaskurissa on, että kustannus nousee esim. 5 % jokainen 500 kg porras. Kokeile säätöjä. Laskurin muutokset eivät vaikuta tuotteen laskelmahintaan eikä siirry Tulosenustelle.

Sadonmäärän askellus kg/ha	500
Kustannusten nousu % / sadon lisä	5%

Kuva 13. Herkkyyslaskuri

LaskeSäilörehu

Laskelman idea on sama kuin edellisen esimerkin viljalla. Alla joitain säilörehun laskentaan liittyviä tarkennuksia. Säilörehusta lasketaan vain tuotantokustannus, koska yleisimmin se käytetään tuotantoeläimille. Mikäli myyt säilörehua ja saat siitä myyntituloa, siirrä laskelman tuotantokustannushinta lopuksi a'-hinnaksi, jolloin laskelman myyntitulot siirtyvät Tulosenustelle. Muutoin jätä a-hinta kenttä tyhjäksi.

Säilörehussa lasketaan koko kesän sadot yhteen hehtaarilta. Jos sinulla on 3 satoa kesältä, arvioi, paljonko siiloissa tai paaleissa on bruttokiloja ja kokonaiskilot nurmihehtaareilla.

Syötä kuiva-aine % analyysistä. Kuiva-aineluku ilmaisee, kuinka monta grammaa rehu-kilosta on kuiva-ainetta eli paljonko rehukilon painosta jää jäljelle, kun kaikki vesi on poistettu. Karkearehujen kuiva-ainepitoisuus: Kuiva heinä: yli 83–85 % kuiva-ainetta. Esikuivatut säilöheinät: 45–80 % kuiva-ainetta. Säilörehut: alle 45 % kuiva-ainetta. Aikaisin korjatun säilörehun kuiva-ainepitoisuus yleensä 25 % eli rehussa on kuiva-ainetta 250 g/kg.

D-arvo kuvaa rehun sulavuutta. Ilmaisee, kuinka suuri osa kuiva-aineesta on eloperäistä ainetta, jota suolisto pystyy sulattamaan. D-arvo ilmoitetaan kuiva-ainekilon sisältäminä grammoina, g/kg ka. Jos analyysi ilmoittaa D-arvoksi esimerkiksi 630, kilo kuiva-ainetta sisältää 630 grammaa sulavaa ainetta ja 370 grammaa sulamatonta ainetta, joka poistuu elimistöstä sonnassa.

Säilörehun siemenkustannus: Huomaa jakaa nurmen perustamisvaiheen kustannukset nurmen käyttövuosille. Esim. jos nurmea pidetään 4 vuotta, jaa 20 kg nurmisiemen-kg / 4 vuodelle eli 5 kg /v. Huomioi sama suojaviljalle.

Laske koneille menevä polttoaine ja huoltokustannus tuntia kohden. Koneiden kiinteät kustannukset (poisto, korko vakuutukset) on huomioitu jo Konerekisterin kautta, mutta sinun on lisättävä nurmikoneiden ja traktorien muuttuvat kustannukset (polttoaineet ja huolto). Säilörehulla konetyötä menee arviolta 10 -12 h. Tähän laitat siis vain koneen tuntihinnan muuttuvat kulut. Laske Koneen tuntihinalaskelma, jolloin saat tarkan arvon muuttuvien kulujen määrästä tuntia kohden.

Huomaa työmäärä. Laske ihmisen työpanos hehtaaria kohden. Yleensä noin 12 h / ha. Aseta palkkavaatimus 15,90 €/h.

Käytä säilörehun hintana eläimille tukematonta hintaa. Hinta löytyy laskelman alaosasta

TUOTANTOKUSTANNUS, €/KG				0,117625
Tuet €/kg	Summataa tuet tulot sarakkeesta		696,05 €	0,0232 €
TUOTTEEN MYNTIHINTA tuettuna €/KG				0,0944 €

Kuva 14. Säilörehun tuotantokustannus

Poista oman työn arvo, jos käytät arvoa maatalan taseen varastoarvona.

LaskeLiha

LaskeLiha – laskelmalla voit laskea esim. lihantuotantokustannuksen naudalle. Laskelma tehdään aina yhdelle sonnille tai hieholle..

Maitorotuisten sonnien kasvatavoitteena pidetään vähintään 600 g/pv nettokasvua, 340 kilon teuraspainoa ja enintään 18 kuukauden ikää. Pihvirotuisilla eläimillä kasvatavoite on rotukohtainen, mutta vähintään 50 g/pv maitorotuisia korkeampi.

Teuras %	Teuras %								
51%	60%					Keskim.	Keskim.		
Teuraspaino kg	Teuraspaino kg	Päivää	kk	Nettokasvu	Nettokasvu	nettokasvu	nettokasvu		
				g/pv	g/pv	g/pv	g/pv		
Maitorotu	Liharotu			Maitorotu	Liharotu	Maitorotu	Liharotu	Maitorotu	Liharotu
34	41	30	1	281	360	281	320	Kasvaa	Kasvaa
46	56	60	2	344	435	312	355	Kasvaa	Kasvaa
61	75	90	3	400	500	341	387	Kasvaa	Kasvaa
81	99	120	4	465	578	372	420	Kasvaa	Kasvaa
106	129	150	5	536	660	405	456	Kasvaa	Kasvaa
130	159	180	6	582	715	435	488	Kasvaa	Kasvaa
152	185	210	7	601	737	458	514	Kasvaa	Kasvaa
172	209	240	8	609	746	477	534	Kasvaa	Kasvaa
191	233	270	9	612	750	492	551	Kasvaa	Kasvaa
209	255	300	10	612	750	504	564	Kasvaa	Kasvaa
226	276	330	11	607	745	514	574	Kasvaa	Kasvaa
241	295	360	12	599	735	521	582	Kasvaa	Kasvaa
257	314	390	13	592	727	526	588	Kasvaa	Kasvaa
272	332	420	14	587	720	530	592	Kasvaa	Kasvaa
287	351	450	15	581	714	534	596	Kasvaa	Kasvaa
302	370	480	16	577	709	537	599	Kasvaa	Teuraaksi
318	389	510	17	573	704	539	601	Kasvaa	Teuraaksi
333	408	540	18	570	700	540	603	Kasvaa	Teuraaksi
348	427	570	19	566	696	542	605	Teuraaksi	Teuraaksi

Kuva 15. Vasikan kasvu

Yllä (kuva 15) havaitset, että maitorotuisen teuraspaino % on Liharotuista matalampi. Liharotuinen voidaan kasvattaa isommaksi nopeammin. Ongelma vain usein, että liharotuisia sonnivasikoita ei ole saatavissa, koska maitotiloilta tulee maitorotuisia vasikoita.

Maatalouden kahdenkertaisen kirjanpidon toteutusopas

Juokseva kirjanpito

Tomperia (2013, 14) sekä Leppiniemi & Kykkästä (2013, 21) mukailleen kahdenkertaisessa kirjanpidossa jokainen taloudellinen tapahtuma kirjataan tosittien perusteella jonkun tilin debet-puolelle ja vastaavasti jonkun toisen tilin kredit puolelle. Tämä tarkoittaa käytännössä, että tili on kaksipuolinen asetelma. Tilin vasenta puolta kutsutaan debetiksi (veloitukseksi) ja oikeata puolta kreditiksi (hyvitykseksi). Debet merkinnän tekeminen tilille voidaan ilmaista "PER Tili"; kun tilille tehdään kredit-merkintä, ilmaus on "AN Tili".

Eli tilillä on kaksi puolta: debet ja kredit.

TILI	
DEBET	KREDIT
PER	AN
VELOITUS	HYVITYS
VASEN	OIKEA

Kuva 1. Tilillä on debet ja kredit puolet

Yksittäisen tilin debet- ja kredit-puolelle tehtyjen kirjausten yhteissummien erotusta kutsutaan tilin jäännökseksi eli saldoksi.

Tomperin (2013, 14) mukaan kaikki liiketapahtumat kirjataan tiettyjen periaatteiden mukaisesti. Tilit jaotellaan liiketapahtumatyyppeihin mukaan tiliryhmiin. Tilinpäätöstä varten on oltava myös tilinpäätöstilit. Tilit ryhmitellään tiliryhmiin, joita ovat menotilit (esim. lannoitemenot), tulotilit (esim. myynnit) ja rahoitustilit (esim. kassatili). Rahoitustilit voidaan jakaa edelleen raha- ja saatavatileihin sekä pääomatileihin.

Tyypillisesti kirjanpito maataloudessa tehdään kirjanpito-ohjelmalla, jossa kirjanpitotilien symboleina on numero. Numeroita sanotaan tilinnumeroiksi. Tällöin kirjaus tapahtuu tilinnumeroille seuraavasti: PER VeloitusTilinro AN HyvitysTilinro.

Vientirivit (EURO)							
<input type="checkbox"/>	Merkitty	Nauta lihan/pitoeläinten myynt		3000,00			
TiliNro	Nimi	ALV%	Debet	Kredit	ALV X	Määrä	Selite
▶ 3020	Nauta lihan/pitoeläinten myyr	24 ...		2419,35	580,65		Sonneja teuraaksi
1711	Maatalouden myyntisaamiset	...	3000,00				Sonnitilityksen saatava

Kuva 2. Tulon kirjaus saataviin suoriteperusteisena

Jos suoritukset kirjataan suoriteperusteisesti, on kirjaus kaksivaiheinen: 1. kirjaus aiheutuu tuotteen tai palvelun luovutuksesta/hankinnasta. Esimerkiksi eläinten myyntikirjaus (kuva 3) tehdään, kun eläimet ovat lähteneet tilalta.

TiliNro	Nimi	ALV%	Debet	Kredit	ALV X	Määrä	Selite
▶ 1711	Maatalouden myyntisaamiset	...	3000,00				Sonnitilitys
1920	Maatalouden pankkitilit	...		3000,00			Sonnitilitys HKScan

Kuva 3. Saatavan kirjaus kassaan suoriteperusteisena

Kun saatava tai ostovelka on saatu tai maksettua, tehdään uusi kirjaus, jolla syntynyt saatava tai ostovelka kuitataan suoritetuksi. Tästä esimerkki (kuva 3), jossa saatavat kuitataan saaduiksi kirjaamalla saatavat tuloksi kassaan.

Jos suoritukset kirjataan maksuperusteisesti, odotetaan että raha on saapunut tai lähtenyt yrityksen tililtä ennen kuin kirjaus tehdään (kuva 4).

TiliNro	Nimi	ALV%	Debet	Kredit	ALV X	Määrä	Selite
3020	Nauta lihan/pitoeläinten myyr	24 ...		2419,35	580,65		Sonneja teuraaksi
▶ 1920	Maatalouden pankkitilit	...	3000,00				Sonnitilitys HKScan

Kuva 4. Tulon kirjaus maksuperusteisena

Tilinpäätöksen laatimisen keskeisimmät osat ovat tilikauden päättymispäivän rahoitusaseman osoittavan taseen ja tilikauden tuloksen osoittavan tuloslaskelman laatiminen. Edellinen toteutetaan kirjanpidossa tasetilin ja jälkimmäinen tulostilin avulla. Osalta kirjanpitovelvollisista yrityksistä edellytetään taseen ja tuloslaskelman lisäksi rahoituslaskelman laatimista. Taseeseen, tuloslaskelmaan ja rahoituslaskelmaan liittyy liitetietoja. (Leppiniemi & Kykkänen 2013, 24.)

Tuloslaskelma ja tase

Kirjanpitoasetuksessa on annettu kaksi vaihtoehtoista tuloslaskelmakaavaa, kululajikohtainen tuloslaskelma ja toimintokohtainen tuloslaskelma. Tässä työssä näistä kahdesta käytetään kululajikohtaista tuloslaskelmaa, joka soveltuu hyvin maatalouteen.

Tuloslaskelma muodostuu tilikaudelle kuuluvista tuotoista ja kuluista. Tuloslaskelma ilmaisee tilikauden aikana syntyneen tuloksen, joka voi olla voittoa tai tappiota, sekä sen kuinka kyseinen tulos on muodostunut eli tuloslaskelman ajatellaan olevan rakenteeltaan vähennyslaskelma, jossa ylimpänä ovat liiketoiminnan tuotot, joista vähennetään liiketoimintaan kuuluvia kuluja tietyssä järjestyksessä. (Salmi 2010, 31.)

Taulukko 5 sisältää maatilayrittäjälle hyvin soveltuvan käyttökelpoisen lyhennetyn tuloslaskelmakaavan.

Taulukko 5. Lyhennetty tuloslaskelmakaava 2

1. LIIKEVAIHTO
2. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos
3. Valmistus omaan käyttöön
4. Liiketoiminnan muut tuotot
5. Materiaalit ja palvelut
6. Henkilöstökulut
7. Poistot ja arvonalentumiset
8. Liiketoiminnan muut kulut
9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
10. Rahoitustuotot ja -kulut
11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA
12. Tilinpäätössiirrot
13. Tuloverot
14. Muut välittömät verot
15. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

Maatalousyrityksen taseen rakentaminen

Maatalouden tase muodostuu kahdenkertaisen kirjanpidon peruseriaatteiden mukaisesti kahdesta osasta. Toisessa esitetään omaisuuden arvo (VASTAAVAA) eli maan, koneiden, rakennusten, eläinten sekä tuote- ja tarvikevarastojen arvo sekä rahoitusomaisuus (käteisvarat, pankkisaamiset, muut saamiset), ja toisessa yrityksen rahoituksen järjestäminen (VASTATTAVAA) eli rahoituksen jakaantuminen omaan pääomaan ja vieraaseen pääomaan. Vastaavaa ja vastattavaa on oltava arvoltaan toisiinsa verrattuna yhtä suuret. Maatalouden tase lasketaan kunkin laskelmuvuoden alun sekä lopun tilanteen mukaisena siten, että edellisen vuoden lopun (31.12.) tase on sama kuin seuraavan vuoden alun (1.1.) tase, koska lähtökohtana on että maatalouden tilikauden pituus on kalenterivuosi.

Maatalousvirasto Mavin (2016) investointitukiohjeen mukaan omaisuuden arvoina taseessa ei voida käyttää verotuksen mukaisia arvoja. Jos lukija törmää tähän Mavin ohjeeseen, on muistettava että tämä ohje ei tarkoita kirjanpidon ja verotuksen ohjeistusta, vaan kyseessä on maatalouden kannattavuuskirjanpito-ohje, jota käytetään mm. Nuoren viljelijän aloittamistuen tukiehtojen laskentaperusteena. Kyseistä ohjetta voidaan käyttää vain osin soveltaen apuna taseen laadinnassa.

Olen rakentanut alle taulukkoon (taulukko 1) kirjanpitoasetuksen liitteen V kaavan mukaisesti lyhennetyn taseen soveltaen maatalouteen sopivaksi. Se soveltuu hyvin myös maatalousmikroyritykselle.

Taulukko 1. Pienyrityksen lyhennetyn taseen rakenne maataloudessa

Vastaavaa	Vastattavaa
<p>A Pysyvät vastaavat</p> <p>1. Aineettomat hyödykkeet (aineettomat oikeudet esim. peltotukioikeudet)</p> <p>2. Aineelliset hyödykkeet (maa-alueet, rakennukset, salaojat, koneet ja kalusto,ennakkomaksut, muut aineelliset hyödykkeet, yli 3 vuoden tuotantokäytössä olevat eläimet esim. jalostuseläimet)</p> <p>3. Sijoitukset (Osakkeet ja osuudet esimerkiksi meijereihin ja teurastamoihin)</p> <p>B Vaihtuvat vastaavat</p> <p>1. Vaihto-omaisuus (eläimet alle 3 vuoden ikäiset (ei pitkäaikainen jalostusaines), aineet ja tarvikkeet (esim. siemenet ja lannoitteet, polttoaineet, rehut), keskenkäiset tuotteet, valmiit tuotteet/tavarat, muu vaihto-omaisuus</p> <p>5. Ennakkomaksut</p> <p>2. Saamiset; lyhyt- ja pitkäaikaiset erikseen</p> <p>3. Rahoitusarvopaperit</p> <p>4. Rahat ja pankkisaamiset</p>	<p>A Oma pääoma</p> <p>1. Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma</p> <p>2. Ylikurssirahasto</p> <p>3. Arvonkorotusrahasto</p> <p>4. Käyvän arvon rahasto</p> <p>5. Muut rahastot</p> <p>6. Edellisten tilikausien voitto (tappio)</p> <p>7. Tilikauden voitto (tappio)</p> <p>B Tilinpäätössiirtojen kertymä</p> <p>1. Poistoero</p> <p>2. Verotusperusteiset varaukset</p> <p>C Pakolliset varaukset</p> <p>1. Eläkevaraukset</p> <p>2. Verovaraukset</p> <p>3. Muut pakolliset varaukset</p> <p>D VIERAS PÄÄOMA, erikseen pitkäaikainen</p> <p>1. Lainat rahoituslaitoksilta, erikseen pitkäaikaiset</p> <p>2. Saadut ennakot, erikseen pitkäaikaiset</p> <p>3. Ostovelat, erikseen pitkäaikaiset.</p>

	<p>4. Rahoitusvekselit, erikseen pitkäaikaiset</p> <p>5. Velat saman konsernin yrityksille, erikseen pitkäaikaiset</p> <p>6. Velat omistusyhteisyriksille, erikseen pitkäaikaiset</p> <p>7. Muut velat, erikseen pitkäaikaiset</p> <p>8. Siirtovelat, erikseen pitkäaikaiset</p>
--	--

Maatalousyriksen toimintamuodon muutoksessa huomioitavia asioita

Kivirannan (2016, Toimintamuodon muutos) mukaan tilanteissa, että maatala muutetaan perheviljelmästä osakeyhtiömuotoon, on osakeyhtiöittäminen perusteltua verosäästöistä toteuttaa TVL 24 §:n mukaisena toimintamuodon muutoksena. Tämä tarkoittaa, että osakeyhtiöön siirtyminen on mahdollista ilman tuloveroseuraamuksia ja eräissä tapauksissa myös varainsiirtoverovapaasti. Verotuksellisista syistä osakeyhtiöön ei ole tarkoituksenmukaista siirtyä maatalousomaisuuden kaupalla tai muulla luovutuksella. Kiviranta jatkaa, että toimintamuodon muutosta koskevan tuloverolain säännöksen tarkoituksena on joustavoittaa siirtymistä yritysmuodosta toiseen, esim. maatalouden harjoittamisesta luonnollisena henkilönä osakeyhtiömuotoiseen maatalouden harjoittamiseen. Maatalouden harjoittajan ei katsota lopettavan toimintaansa, jos aiemmin harjoitettuun toimintaan liittyvät varat ja velat siirretään toimintamuodon muutoksessa samoista arvoista toimintaa jatkavalle osakeyhtiölle, jonka kaikki osakkeet maatalouden harjoittajat merkitsevät samassa omistussuhteessa kuin he ovat yrityksen edellisessäkin toimintamuodossa omistaneet.

Kivirannan (2016, Toimintamuodon muutos) mukaan, jos esim. puoliset ovat yhdessä harjoittaneet maataloutta, heidän on omistettava maataloutta jatkavan osakeyhtiön osakkeet samoissa omistussuhteissa kuin he aiemmin omistivat maatalouteen kuuluvan nettovarallisuuden. Kulmakiviä siis ovat ehdoton omistussuhteiden muuttumattomuus ja ”tasejatkuvuus”. Kiviranta muistuttaa, että noudettaessa tällaista ehdotonta omistussuhteiden muuttumattomuutta ja ”tasejatkuvuutta”, osakeyhtiön toiminta katsotaan aiemman

toiminnan jatkamiseksi eli toimintamuodon muutoksessa ei tapahdu kiinteistöjen veronalaista luovutusta, irtaimesta käyttöomaisuudesta eli koneista, kalustosta ja laitteista tehdyt poistot eivät tuloudu eivätkä tasausvaraukset purkaudu.

Mutta on huomattava seuraava asia: Kivirannan mukaan identtisuuden säilyessä eivät myöskään kotieläinten, maitokiintiön ja varastojen hankintamenot miltään osin tuloudu maatalouden harjoittajan verotuksessa, koska käteisperiaatteesta johtuen näiden erien ”tasearvo” on nolla (ellei kotieläinten hankintamenoa poikkeuksellisesti ole jaksotettu yhtä suurina erinä hankintavuodelle ja kahdelle seuraavalle vuodelle). Tällöin ei kuitenkaan myöskään perustettavan osakeyhtiön verotuksessa katsota näillä maatalouden irtaimiston omaisuusosilla olevan hankintamenoa. Tämä tieto on erittäin tärkeä viesti kirjanpitäjälle, koska näiden arvon katsotaan olevan 0.

Tässä työssä ei keskitytä toimintamuodon muutoksen nollatase-arvojen käyttämiseen. Tilanteissa, joissa toimintamuodon muutos säännöstö aiheuttaa omaisuusarvon tasearvoksi nollan, on toimittava kyseisen säännön mukaisesti.

Maatalousyrityksen taseen Vastaavaa puoli

Aineettomat hyödykkeet taseeseen

Aineettomia hyödykkeitä maataloudessa ovat esimerkiksi tilatukioikeudet. Perustuki on EU:n maksamaan suoraa tukea peltohehtaarilta. Pellon perustukea saa, jos pellolla on tukioikeus. Ilman tukioikeutta pelto ei voi saada tukea. Perustuessa tukikelpoista alaa on kaikki maatalousmaa eli pelto, pysyvä nurmi / pysyvä laidun sekä pysyvät kasvit.

Eli käytännössä lähes kaikki viralliset maatalouskasvit ovat perustuen piirissä. Se edellyttää tietenkin, että viljelijällä on perustukioikeus peltoonsa. Perustukea maksetaan kaikista maatalousmaan kasvulohkoista, joiden koko on vähintään 0,05 ha ja joilla on tukikelpoista kasvustoa tai muuta tukeen oikeuttavaa käyttömuotoa. Hakuoppaan liitteessä B on lueteltu kaikki käytössä olevat kasvukoodit. Perustukea ei makseta tilapäisesti viljele-

mättömälle alalle, kasvihuonealalle (joka on pysyvillä kasveilla), eikä 20-vuotisille erityisympäristötukisopimusaloille. Vuonna 2016 tukioikeuden arvo on etelässä AB-alueella 122 €/ha ja Tampereen yläpuolisella C-tukialueella 110 €. (Tukihakuopas 2016.)

Perustuen arvo pitää merkitä taseeseen, koska tulioikeudella on taloudellinen arvo ja se on myytävissä.

Maaomaisuuden arvostus taseeseen

Pellon arvona käytetään niistä maksettua käypää hintaa. Jos pellot ovat olleet omistuksessa jo kauan, eikä hintatietoa ole muistissa eikä löydy tositteita kaupasta, voidaan käyttää pellon arvona arvoa, joka määritetään ensisijaisesti kauppahintatiedon tai vertailukauppojen perusteella. Jos mainitunlaista tietoa ei ole käytettävissä, arvostus voidaan suorittaa maakuntakohtaisten keskiarvojen (kuva 5) perusteella.

Maakunta	euroa/ha
Uusimaa	9300
Varsinais-Suomi	10600
Satakunta	8400
Ahvenanmaa	7400
Keski-Suomi	3700
Kanta-Häme	8800
Pirkanmaa	7200
Päijät-Häme	7800
Kymenlaakso	6200
Etelä-Karjala	5200
Etelä-Savo	4600
Pohjois-Karjala	3300
Pohjois-Savo	4700
Etelä-Pohjanmaa	9000
Pohjanmaa	9600
Keski-Pohjanmaa	6400
Pohjois-Pohjanmaa	6000
Kainuu	2300
Lappi	1900

Kuva 5. Perintö- ja lahjaverotuksen käyvät arvot pellolle taseessa

Maatalousvirasto ohjeistaa kannattavuuskirjanpidon ohjeissaan, että pellon arvoksi maatalouden taseessa kirjataan omistuksessa olevan pellon arvioitu käypä arvo ilman salaojituksen arvoa. Salaojien arvo kirjataan perusparannukset kohtaan. Siinä otetaan salaojien ohella huomioon muut vastaavanlaiset poistolaskelmiin sisältyvät omaisuuserät, joita ovat esimerkiksi sillat, padot ja kaivot. (Mavi 2016.)

Metsäomaisuuden arvostus taseeseen

Maatiloilla on tyypillisesti metsäomaisuutta. Maa- ja vesialueilla tarkoitetaan yleensä maa- ja metsäalueita, rakennettuja ja rakentamattomia tontteja, koskitiloja, vesijättöjä sekä vesialueita. Maa- ja vesialueista ei tehdä suunnitelman mukaisia poistoja. Mahdolliset kulukirjaukset tehdään arvonalentumisen perusteella. Kirjanpidon ja verotuksen mahdollisten myyntivoittojen ja myyntitappioiden selvittämiseksi yksittäisiä maa- ja vesialueita tulee seurata erillisinä. (Leppiniemi & Leppiniemi & Kaisanlahti 2013, Maa- ja vesialueet.)

Pysyvien vastaavien arvonkorotukset eivät ole liiketapahtumia. Koska arvonkorotukset ovat poikkeusmenettely, arvonkorotuksen muodostamisen ja voimassa pitämisen edellytyksiä on arvioitava ankarasti. (Leppiniemi & Leppiniemi & Kaisanlahti 2013, Pysyvien vastaavien arvonkorotukset.)

Metsäomaisuus on siis syytä arvostaa varovaisuusperiaatteella. Tyypillisesti maatilalla on eri kehitysvaiheessa olevia metsiä. Osa metsistä on taimikkoa, osa nuorta metsää ja osa hakkuukelpoista myyntimetsää. Kun taseen tarkoitus on antaa riittävä ja oikea kuva maatilán varallisuudesta, on syytä asettaa metsäomaisuus varovaisuusperiaatteella mieluummin arvoasteikon alapäähän. Lisäksi on huomattava, että hyvin hoidettu metsä tuottaa tuloa nopeammin kuin huonosti hoidettu metsä. Näin ollen tilakohtaiset erot voivat olla hyvin suuria. Lähtökohtana näen, että metsän arvo on käyvistä arvosta 75 %, koska metsämaan kysyntä on nostanut metsän hintaa.

Leppiniemi & kumpp. (2013, Oikean ja riittävän kuvan varmistaminen liitetietojen avulla) muistuttavat, että kirjanpitolaisten säännösten noudattaminen ei aina johda siihen, että tase ja tuloslaskelma antaisivat oikean ja riittävän kuvan kirjanpitovelvollisen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, kuten kirjanpitolaissa vaaditaan. Esimerkiksi arvonkorotusten tekemismahdollisuus on kirjanpitolaissa rajoitettu pysyviin vastaaviin kuuluviin

maa- ja vesialueisiin sekä tietyt ehdot täyttäviin arvopapereihin. Leppiniemi & Kumpp. toteavat, että esimerkiksi vaihto-omaisuushyödykkeen tai pysyviin vastaaviin kuuluvien rakennusten arvo on saattanut nousta siinä määrin, ettei hankintamenopohjainen tase anna tältä osin oikeaa ja riittävää kuvaa yrityksen taloudellisesta asemasta. Oikea ja riittävä kuva on tällöin varmistettava liitetietona tilinpäätökseen sisällytettävällä lisäinformaatiolla. Kirjanpitolaissa säädetyistä arvostus- ja jaksotussäännöksistä ei tasetta ja tuloslaskelmaa laadittaessa ole mahdollista poiketa oikeaan ja riittävään kuvaan vedoten.

maakunta landskap	luku- määrä antal	pinta-alan keskiarvo areal- medelvärde	mediaani median	keskiarvo medelvärde
	kpl	ha	€/ha	€/ha
Uusimaa	52	13,7	4 238	5 486
Varsinais-Suomi	124	11,7	4 503	5 095
Satakunta	148	14,6	3 823	4 206
Kanta-Häme	55	16,3	4 357	4 907
Pirkanmaa	215	16,1	3 698	4 358
Päijät-Häme	84	18,9	4 751	5 220
Kymenlaakso	132	13,1	3 412	3 741
Etelä-Karjala	127	11,5	3 771	4 016
Etelä-Savo	218	19,3	3 495	3 918
Pohjois-Savo	278	24,8	2 758	3 086
Pohjois-Karjala	251	29,4	2 465	2 713
Keski-Suomi	192	23,5	3 350	3 677
Etelä-Pohjanmaa	254	13,4	2 228	2 738
Pohjanmaa	207	10,4	2 612	3 024
Keski-Pohjanmaa	61	17,3	2 381	2 713
Pohjois-Pohjanmaa	451	25,3	1 526	1 822
Kainuu	223	80,5	1 474	1 716
Lappi	124	39,9	950	1 341
Ahvenanmaa	5	10,7	3 649	4 244
Koko maa - Hela landet	3 201	24,2	2 726	3 176

Kuva 6. Kauppahintatilasto 2015 Maanmittauslaitos

Toteutuneiden metsäkauppojen osalta keskiarvo on ollut 3176 €/ha. Tämä hinta on korkeahko ja tasearvoksi ajateltuna maanmittauslaitoksen keskiarvohintaa toteutuneista kaupoista ei mielestäni voi pitää tasearvona vaan sitä on alennettava varovaisuusperiaatteella esimerkiksi aiemmin mainitun 75 %:n mukaan.

Rakennusten arvostus taseeseen

Yritykseen kuuluvat rakennukset vaikuttavat lähtökohtaisesti usean tilikauden ajan tulonhankintaan. Tällöin rakennusten hankintameno kuuluu pysyviin vastaaviin. Hankintamenoa koskee toisaalta aktivointivelvollisuus ja toisaalta poistovelvollisuus. (Leppiniemi & Leppiniemi & Kaisanlahti 2013, Rakennukset).

Rakennukset ja rakennelmat esitetään yhtenä tase-eränä. Rakennusten ja rakennelmien erottaminen toisistaan ei yleensä ole tarpeen kirjanpidon kannalta. Elinkeinoverolaissa rakennuksille ja rakennelmille on määrätty erilaiset enimmäispoistot, joten verotusta varten elinkeinoverolain eri poistoryhmiin kuuluvat hyödykkeet on kuitenkin kyettävä tunnistamaan. Elinkeinoverolaissa rakennuksia koskevat neljän ja seitsemän prosentin suuruiset menojäännöspoistot. Rakennuksia ovat varastot, työpajat, talousrakennukset, voima-asetat sekä muut niihin verrattavat rakennukset. Lisäksi rakennuksiksi luetaan asuin- ja toimistorakennukset ja muut niihin verrattavissa olevat rakennukset. Rakennelmissa tarkoitetaan esimerkiksi polttoainesäiliöitä ja muita vastaavia varasto- tai muita rakennelmia. Rakennusten vuokraoikeudet esitetään rakennuksien ja rakennelmien kanssa samassa ryhmässä. (Leppiniemi & Leppiniemi & Kaisanlahti 2013, Rakennukset).

Proagria (Yhtiömuotoinen maatalous 2016) ohjeistaa, että rakennusten ja koneiden arvot perustuvat niiden hankintamenoihin, joista vähennetään niihin kohdistuvat avustukset ja poistot. Pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Aktivointuun hankintamenoan luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan tai -laskelmien avulla.

Lähtökohta on, että taseen lähtöarvoksi voidaan ottaa MVL:n mukainen rakennusten poistamaton menojäännös verolomakkeelta nro 2.

On huomattava, että rakennuksen investointivaiheen avustukset alentavat kohteen kirjanpidollista arvoa merkittävästi suhteessa sen käypään arvoon, jolloin nousee esille kysymys, onko maatilan todellinen oma pääoma liian alhainen. Yritysoikeus (2015, Arvonkorotus) määrittää, että arvonkorotuksen edellytyksenä on, että hyödykkeen todennäköinen

luovutushinta ylittää alkuperäisen hankintamenon – arvojen eroa arvioitaisiin tilinpäätöspäivän olosuhteiden mukaisesti. Arvonkorotuksia tehdään, jotta saadaan yhtiön taseeseen parannettua. Esimerkiksi osakeyhtiölain pakkoselvitystilasäännöksissä edellytetään, että osakepääomasta tulee olla aina puolet jäljellä. Keino jäljellä olevan oman pääoman osoittamiseksi ovat arvonkorotukset. On huomattava, että arvonkorotus vaikuttaa vain taseeseen, ei tuloslaskelmaan. Arvonkorotus esitetään oman pääoman ryhmässä nimikkeellä arvonkorotusrahasto. Arvonkorotusrahasto on sidottua omaa pääomaa. Siitä ei voi jakaa esimerkiksi osinkoa.

Koneiden arvostus taseeseen

Koneilla ja laitteilla tarkoitetaan maataloudessa sitä osaa tase-erästä Koneet ja kalusto, joka on kirjanpitovelvollisen tuotannollisessa käytössä. (Leppiniemi & Leppiniemi & Kaisanlahti 2013, Koneiden ja laitteiden poistamatta oleva hankintameno).

Koneet siirretään taseeseen niiden verolomakkeelta nro 2 poistamattoman menojäännöksen arvoisena.

Eläinten arvostus taseeseen

Muut aineelliset hyödykkeet erään sisällytetään luonnonvarat, arvo- ja taide-esineet sekä kasvatettavat varat. Luonnonvaroja ovat muun muassa soranottopaikat, malmiesiintymät, kivilouhokset ja turvesuot. Kasvatettavia varoja ovat jalostuseläimet, lypsykarja, työeläimet sekä sellaiset hedelmätarhat ja istutukset, jotka tuottavat jatkuvasti satoa. (Leppiniemi & Leppiniemi & Kaisanlahti 2013, Muut aineelliset hyödykkeet).

Kirjanpitolautakunta on käsitellyt lausunnossaan (KILA1985/737) teuraskarjan kirjaimista taseeseen. Lausunnossa todettiin, että teurastoimintaa varten hankitut ja väliaikaisesti ulkopuolisille maatiloille kasvatettaviksi siirretyt eläimet merkitään teurastamoyrityksen taseeseen vaihto-omaisuutena. Niiden hankintamenoon luetaan eläinten ostohinta ja teuraskuntoon kasvattamisesta suoritettu korvaus. Tuotantoeläimet käsitellään näin olleen tilinpäätöksessä vaihto-omaisuutena ja ne ilmoitetaan taseeseen. Tilikauden lopussa tuotantoeläinomaisuus tulee inventoida ja arvon muutos laskea ja ilmoittaa varastonmuutoksena tulostilille. Poistoja ei eläinomaisuudesta tehdä paitsi poikkeustapauksissa, kuten esim. arvokkaan jalostuseläimen kohdalla.

Lihaeläinten poistojen tekeminen olisikin ongelmallista, koska eläinaineksen arvo riippuu eläimen iästä ja rodusta. Lisäksi lihatuotantoeläin kasvaa päivittäin, jolloin sen rahallinen arvo muuttuu jatkuvasti. Lisäksi eläimet ovat yksilöllisiä siten, että osa saavuttaa tavoite-lihapainon, osa ei saavuta. Tätä selventää tekemäni eläinten kasvunopeus liha- maitorotuisilla naudoilla taulukko, josta ilmenee, kuinka suuria eroja voi syntyä jo pelkän maito- tai liharodun välillä. Lisäksi jokaisen vasikan tilalle tulopaino vaikuttaa ennustettuun kasvu- aikaan.

	Lähtöpaino + kasvu g/pv	Bruttokasvu ajanjaksolla		Elopaino kg		Teuras %		Päivä	kk	Keskim.				Maitorotu	Liharotu	
		kg	kg	kg	kg	Teuraspaino kg	Teuraspaino kg			Nettokasvu g/pv	Nettokasvu g/pv	Nettokasvu g/pv	Nettokasvu g/pv			
	50															
		Maitorotu	Liharotu	Maitorotu	Liharotu	Maitorotu	Liharotu			Maitorotu	Liharotu	Maitorotu	Liharotu	Maitorotu	Liharotu	
1 kk	550	600	16,50	18,00	67	68	34	41	30	1	281	360	281	320	Kasvaa	Kasvaa
2 kk	800	850	24,00	25,50	91	94	46	56	60	2	344	435	312	355	Kasvaa	Kasvaa
3 kk	1000	1050	30,00	31,50	121	125	61	75	90	3	400	500	341	387	Kasvaa	Kasvaa
4 kk	1300	1350	39,00	40,50	160	166	81	99	120	4	465	578	372	420	Kasvaa	Kasvaa
5 kk	1600	1650	48,00	49,50	208	215	106	129	150	5	536	660	405	456	Kasvaa	Kasvaa
6 kk	1600	1650	48,00	49,50	256	265	130	159	180	6	582	715	435	488	Kasvaa	Kasvaa
7 kk	1400	1450	42,00	43,50	298	308	152	185	210	7	601	737	458	514	Kasvaa	Kasvaa
8 kk	1300	1350	39,00	40,50	337	349	172	209	240	8	609	746	477	534	Kasvaa	Kasvaa
9 kk	1250	1300	37,50	39,00	374	388	191	233	270	9	612	750	492	551	Kasvaa	Kasvaa
10 kk	1200	1250	36,00	37,50	410	425	209	255	300	10	612	750	504	564	Kasvaa	Kasvaa
11 kk	1100	1150	33,00	34,50	443	460	226	276	330	11	607	745	514	574	Kasvaa	Kasvaa
12 kk	1000	1050	30,00	31,50	473	491	241	295	360	12	599	735	521	582	Kasvaa	Kasvaa
13 kk	1000	1050	30,00	31,50	503	523	257	314	390	13	592	727	526	588	Kasvaa	Kasvaa
14 kk	1000	1050	30,00	31,50	533	554	272	332	420	14	587	720	530	592	Kasvaa	Kasvaa
15 kk	1000	1050	30,00	31,50	563	586	287	351	450	15	581	714	534	596	Kasvaa	Kasvaa
16 kk	1000	1050	30,00	31,50	593	617	302	370	480	16	577	709	537	599	Kasvaa	Teuraaksi
17 kk	1000	1050	30,00	31,50	623	649	318	389	510	17	573	704	539	601	Kasvaa	Teuraaksi
18 kk	1000	1050	30,00	31,50	653	680	333	408	540	18	570	700	540	603	Kasvaa	Teuraaksi
19 kk	1000	1050	30,00	31,50	683	712	348	427	570	19	566	696	542	605	Teuraaksi	Teuraaksi
20 kk	900	950	27,00	28,50	710	740	362	444	600	20	561	690	543	606	Teuraaksi	Teuraaksi
21 kk	800	850	24,00	25,50	734	768	374	459	630	21	554	681	543	606	Teuraaksi	Teuraaksi
22 kk	200	250	6,00	7,50	740	773	377	464	660	22	533	657	543	606	Teuraaksi	Teuraaksi
23 kk	200	250	6,00	7,50	746	781	380	468	690	23	514	635	542	604	Teuraaksi	Teuraaksi
24 kk	200	250	6,00	7,50	752	788	384	473	720	24	497	615	540	602	Teuraaksi	Teuraaksi

Kuva 7. Eläinten kasvunopeus liha- maitorotuisilla naudoilla

Lehmien osalta kirjanpitolausuntakuunta on lausunnossaan (KILA 2001/1644) todennut että esim. lehmät jotka tuottavat tuloa useampana tilikautena, tulee kirjata taseen pysyviin vastaaviin ryhmään ”Muut aineelliset hyödykkeet”. Proagria (Yhtiömuotoinen maatalous 2016) tarkoittaa, että kahdenkertaisessa kirjanpidossa näiden eläinten hankintameno kirjataan muuhun käyttöomaisuuteen ja lypsykarjan kohdalla niistä on syytä tehdä kolmen vuoden tasapoisto, jotta ne olisivat samat kuin maatalousverotuksen puolella tehtävät eläinten hankintahinnan jaksotukset. Esimerkiksi hieho-vasikoiden ja hiehojen kasvatus- kulut aktivoidaan taseeseen ”valmistus omaan käyttöön” tilille, josta ne siirretään poiki- misen jälkeen muuhun käyttöomaisuuteen ja niistä ryhdytään tekemään poistoja. Sika ja siipikarjoissa eläimet arvostetaan taseeseen vaihto-omaisuuteen ja varaston muutos tulee näkyviin tuloslaskelman puolella varaston muutoksena.

Tilitoimisto Autiomat Oy:n toimitusjohtaja Osmo Autio (2016) kertoi, että käytännössä poistojen tekeminen lypsylehmistä on haastavaa. Aution mukaan maatilalla ei juurikaan tehdä lehmistä poistoja, koska se olisi suurissa karjoissa erittäin työlästä ja siitä ei saavuteta sellaista etua, mutta ei myöskään aiheuteta haittaa, mikä olisi ristiriidassa lakien ja asetusten riittävät ja oikeat kirjaukset – peruseriaatteen kanssa. Autio käsittelee pääsääntöisesti lypsylehmät vaihto-omaisuutena. Autio kritisoi Kilan päätöstä todeten, että lypsylehmien määrä pysyy käytännössä lukumääräisesti hyvin vakaana vuodesta toiseen, koska eläinpaikkamäärä on vakio. Vastaavasti kuitenkin joka vuosi eläimiä poistuu keskimäärin 20-40 % uudistuksen kautta ja uusia kasvatetaan poistuvien tilalle. Autio totesi, että sama lopputulos saadaan, mutta ilman työlästä poistoprosessia, että lehmätkin käsitellään lihaeläinten tavoin varastomuutoksina.

Jos kirjanpidon yrittää toteuttaa Kilan ratkaisun pohjalta, on lehmät esimerkiksi ryhmiteltävä ikäluokkiin korvanumerojen perusteella, mistä sitten tehdään poistot kolmen vuoden tasapoistoilla. Käytännössä kirjanpito-ohjelmaan on tehtävä taseen käyttöpääomaan omat tilit ikäryhmittäin, jotta luvut saadaan pidettyä järkevästi ajan tasalla. Jos eläimen tuotantokyky säilyy esimerkiksi 6 vuotta, on tämän yksilön kohdalla poistot tehty kuitenkin 3. vuoden jälkeen ja se on poistettava rekisteristä jatkoajalla. Eli lisäksi tämä vaatii erillisen rekisterin esimerkiksi Excel-taulukon, jossa eläinten poistoja voidaan seurata ikäryhmittäin ja josta eläimet siirretään sitten taseen tileille.

Taulukko 2. Elävien eläinten suositusarvot taseessa

Elävien eläinten suositusarvot taseessa eu- roa/kpl	
	2015–2020
Lypsylehmät	760
Emolehmät	800
Sonnit >2 v	1 100
Sonnit 1-2 v	680
Hiehot teuraaksi >2 v	600
Hiehot uudistukseen >2 v	760
Hiehot 1-2 v	600
Vasikat <1 v	185
Karjut	540
Emakot >8 kk	300
Muut siat >2 kk	185
Lihotussiat >2 kk	90
Porsaatsat <2 kk	50
Munivat kanat	2,7
Kananpoikaset	3,4
Broilerit	0,8
Kalkkunat	7,5
Kutut	70
Muut vuohet	40
Uuhet	100
Muut lampaat	70
Hevoset	1 800
Varsat <1 v	1 000

Kiviranta (2016, Kotieläimet) mainitsee, että maatalouden kotieläinten arvo taseessa varastoinventaariossa on usein määriteltävissä eläimen hankintahinnan tai vertailuluovutusten perusteella. Lihatuotantoa lukuun ottamatta tuotannollisessa käytössä olevien eläinten teurashintaa voidaan vain harvoin pitää maatalouden eläinten käypänä arvona.

Autio (2016) käyttää eläimen arvona sen keskimääräistä arvoa, joka koostuu hankintahinnan ja odotetun keskimääräisen myyntiarvon keskiarvoa. Tämän käyttö helpottaa eläinarvon määrittämistä, koska jokaisen eläimen yksilöllisen arvon seuraaminen taseessa olisi paljon aikaa vievä tehtävä.

Mutta jos käyttäjällä on kohtuulliset taulukkolaskentaohjelman käyttötaidot, voisi eläimet kohtuullisella vaivalla siirtää eläinnumeroittain ikäluokittain taulukkoon ja antaa ikäluokan oletuspainon ja laskea oletushinnan, jolloin yhteenvedona syntyisi eläinten varastoarvo taseeseen.

Sijoitusten arvostus taseeseen

Maatalouden taseen luonnollinen osa ovat sijoitukset. Kotieläintila on osakkaana yleensä tuotanto-osuuskunnassa, joiden osuuksia yrittäjä omistaa tai tuotanto-osakeyhtiöissä. Leppiniemen & kumpp. (2013, Sijoitukset) mukaan ryhmään Sijoitukset sisällytetään sellaiset pitkäaikaisesti omistettavat osakkeet, osuudet, joiden arvioidaan tuottavan tuloa useampana kuin yhtenä tilikautena. Sijoitukset voivat olla yrityksen oman toiminnan välittömässä käytössä, tai ne voivat olla sijoitusluonteisia. Ratkaisevaa on, että sijoituksesta odotetaan tuloa useampana kuin yhtenä tilikautena. Pitkäaikaiset sijoitukset arvostetaan yleensä hankintameno.

Tämän tiedon saa tuottaja yleensä automaattisesti tuotanto-osuuskunnan tai -yhtiön jäsenistölleen tai omistajilleen toimittamassa omistajan tiedotteessa.

Tuotevarastojen arvostus taseeseen

Maatilan tuotevarastot ovat vaihtuviin vastaaviin kuuluvaa vaihto-omaisuutta, jotka ovat sellaisenaan tai jalostettuina luovutettaviksi tai kulutettaviksi tarkoitettuja hyödykkeitä. Maatilan tuotevarastot ovat myytäviä tuotteita tai tilalla tuotettuja ja edelleen käytettäviä markkinattomia tuotteita, kuten esimerkiksi karkeita rehuja, heinää ja säilörehua.

Vaihto-omaisuus jaetaan taseessa neljäksi alaryhmäksi: Aineet ja tarvikkeet, Keskenkäynteiset tuotteet, Valmiit tuotteet/tavarat sekä Muu vaihto-omaisuus. Markkinakelpoisten tuotteiden varastohintana käytetään tilinpäätöksen ajankohdan markkinahinnasta johdettua tilalahintaa. Nämä arvot ovat helposti selvitettävästi esimerkiksi viimeisistä ostokuiteista. Markkinattomien rehujen hinnoittelu voi perustua tuotantokustannuksiin.

Suomessa kirjanpitovelvollinen voi halutessaan sisällyttää hankintameno pelkästään hankinnan ja valmistuksen muuttuvat menot. Jos kirjanpitovelvollinen sisällyttää hankintameno myös hankinnan ja valmistuksen kiinteitä menoja, hankintameno voidaan

sisällyttää kaikki puheena olevat menot tai vain valitut tähän ryhmään kuuluvat menonimikkeet, kunhan valinnoista pidetään kiinni johdonmukaisesti tilikaudesta toiseen. (Leppiniemi & Leppiniemi & Kaisanlahti 2013, Vaihto-omaisuus).

KPL 4:5 mukaan varastojen muutoksen raha-arvo perustuu inventaariin. Inventaarissa hyödykkeet hinnoitellaan hankintamenuun. Varaston epäkuranttius tulee vähennettyä osana varastojen muutosta. Maatilalla epäkuranttius tarkoittaa esim. rehun pilaantumista varastossa. KPL 4:5 §:n mukaan hankintamenuun luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. Kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenuun siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantopakettiin. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman avulla.

Tuotevaraston pidon peruseriaate on se, että tilikauden aikana saa vähentää kuluina hankintahinnat ainoastaan niistä tuotteista, jotka kulutetaan eläinten kasvattamiseen tai myydään eteenpäin saman tilikauden aikana. Tilikauden ostoja on siten oikaistava tilikauden lopussa varaston muutoksella. Siksi tuotevarastot on inventoitava eli laskettava tilikauden lopussa esim. joulukuun viimeisenä päivänä. Tilinavauksen varastoarvoa verrataan tilikauden lopuksi inventaariossa laskettavaan varastoarvoon. Jos inventaariossa laskettu loppuvaraston arvo on suurempi, kuin tilikauden alun alkuvaraston arvo, kyseessä on varaston lisäys. Taseessa tämä varaston lisäys kasvattaa vaihto-omaisuuden arvoa. Tuloslaskelmalla varaston lisäys sen sijaan pienentää tilikauden ostoista vähennettävää kuluja. Varaston vähennys toimii päinvastaisella tavalla, se pienentää taseen vaihto-omaisuuden arvoa ja lisää tuloslaskelman ostokuluja. Tilikauden ostoja siis oikaistaan tilikauden lopussa varaston muutoksella. Tilinavauksen varastoarvoa verrataan tilikauden lopuksi inventaariossa laskettavaan varastoarvoon. Jos kyseessä on ensimmäinen tilikausi, niin tilinavauksen varastoarvo on nolla.

Kirjausesimerkki 1:

Ensimmäinen tilikausi, ostoja tehty 2000 €:lla (alviton hinta). Varaston inventaariossa loppuarvoksi saadaan 1000 €. Koska alkuvaraston arvo oli 0 €, varaston arvo on kasvanut 1000 €.

Per Aineet ja Tarvikkeet (tasetili) 1000 € An Varastojen Muutos (tuloslaskelmassa ostojen alatili) 1000 €. Tämä kirjaus pienentää tilikauden kuluja 1000 €:lla.

Kirjausesimerkki 2:

Ensimmäinen tilikausi, ostoja tehty 12 000 € (alv 0 €). Varaston inventoinnissa varaston loppuarvoksi muodostui 6000 €. Koska alkuvaraston arvo oli 0 €, varaston arvo on kasvanut 6000 €.

Kirjausohje varaston muutokselle (esimerkki 2) on seuraava: Per Aineet ja Tarvikkeet (tasetili) 6000 € An Varastojen Muutos (tuloslaskelmassa ostojen alatili) 6000 €. Tämä kirjaus pienentää tilikauden kuluja 6000 €.

Maatalouden tilikartassa kirjaus tapahtuisi seuraavasti:

Tilinro	Nimi	ALV%	Debet	Kredit	ALV X	Määrä	Selite
3801	Kotois. rehuvaraston lisäys	...		6000,00			Omien rehujen varaston lisäys
1620	Maatalouden kotoiset rehut	...	6000,00				Tasekirjaus

Kuva 8. Kirjausohje

Varastoissa olevien rehujen ja tarvikkeiden määrä inventoidaan tilikauden viimeinen päivä. Itsetuotettujen rehujen, joilla ei ole saatavilla päivän markkinahintaa, jollainen esim. säilörehu yleensä on, käypä hinta voidaan muodostaa tuotantokustannuksen pohjalta. Hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet välittömät menot. Kohtuullinen osuus hankinnan ja valmistuksen välillisistä menoista saadaan lukea hyödykkeen hankintamenoon siltä osin kuin nämä menot kohdistuvat tuotantotajaksoon. Nämä välilliset menot on voitava selvittää kustannuslaskelman tai -laskelmien avulla. Hyödykkeen tuotantoon kohdistettavissa olevan lainan korkomenot tuotantotajaksoilta saadaan lukea hankintameno.

Varastossa olevan itsetuotetun rehun arvon voi laskea esimerkiksi katetuottolaskennan ja toimintolaskennan menetelmin tai niiden yhdistelmänä. Esimerkiksi kiinteiden kustannusten osalta voidaan toimintolaskennan mittarisointia hyödyntää jakamalla pelto ja koneresurssien euromääräinen arvo yhtä hehtaaria kohden. Eli arvioidaan resurssien kiinteä kustannusvaikutus yhtä hehtaaria kohden. Kun mukaan liitetään katetuottolaskennan perusajatus eli kustannusten jakaminen muuttuviin ja kiinteisiin kustannuksiin. Katetuottolaskelmaa voidaan soveltaa hehtaarille siten, että sovellettu peruskaava on:

Tuotot €/ha - muuttuvat kustannukset €/ha- kiinteät kustannukset €/ha
= Katetuotto = tulos.

Tuotteen tuotantokustannus €/ha saadaan laskemalla yhteen:

+muuttuvat kustannukset

+ kiinteät kustannukset.

Kun tuotantokustannus €/ha jaetaan tuotetulla määrällä satoa, saadaan yksikkökustannus, jota voidaan käyttää itse tuotettujen rehujen tasearvona.

Lantavarastojen arvostus taseeseen

Lanta sisältää ravinteita, typpeä, fosforia ja kalia, joilla on taloudellista arvoa peltojen lannoituksessa. Lannan arvon rahallinen arvo saadaan laskemalla lannassa olevien ravinteiden määrällinen kertymä ja laskemalla tälle kertymälle markkinahinta. Vaikka maataloudessa syntyy suuria määriä vuosittain tuotettavaa lantaa varastoon, jota voidaan käyttää lannoitteena ja saada tätä kautta kustannussäästöjä, lannan arvon määrittelyä estää taseen varovaisuusperiaate. Lantaa on todella vaikea myydä. Kasvinviljelytiloilla lantaa otetaan mielellään vatsaan, mutta siitä ei olla valmiita maksamaan, kuin korkeintaan levityskustannus. Lanta ei ole siten helposti rahaksi muutettava tuote-erä, joten sitä ei kannata lähteä määrittelemään erikseen taseeseen.

Maatalouden muut erät taseeseen

Tuotteet

Maatalouden tuotteita ovat keskeneräiset ja valmiit tuotteet, esimerkiksi myytäväksi tuotetut siemenet. Tähän ryhmään ei lasketa eläimiä ja omaan käyttöön tuotettuja rehuja, joiden arvo ilmoitetaan omissa kohdissaan. Tähän ryhmään kirjataan myös sadonvaran eli yhden talven yli talvehtivien kasvustojen (esim. syysviljat) arvo. Pitkäaikaisten kasvustojen arvo kirjataan muihin pysyviin vastaaviin. Lyhytaikaisten kasvustojen arvo on

niihin käytettyjen tuotantopanosten yhteenlaskettu arvo (esim. syysviljalla siemen, syksyinen lannoitus ja kasvinsuojelu). (Mavi 2016.)

Yhtenäistämistilikartassa kirjaus tapahtuisi seuraavasti:

TiliNro	Nimi	ALV%	Debet	Kredit	ALV X	Määrä	Selite
▶ 3805	Maatalouden sadonvaran +/-	...		1000,00			Sadonvara
1625	Maatalouden sadonvara	...	1000,00				Sadonvara tase

Kuva 9. Sadonvara

Sadonvarakirjaus lisää liikevaihtoa, koska peltokasvusto oleva varasto. Käytännössä sadonvara tarkoittaisi syysviljoja, jotka talvehtivat lumen alla. Maatilan, joka ei ole yhtiö, ei kannata kirjata tätä, koska sadonvaraan sisältyy paljon epävarmuustekijöitä esim. home, joka voi tuhota sadon.

Maksetut ennakkomaksut

Maksetut ennakkomaksut, joita ovat esimerkiksi maksut tarvikkeista, joita ei ole vielä toimitettu tilalle ennen tilikauden vaihtumista. Arvo muodostuu kirjanpidon maksujen mukaan. Tyypillisesti esimerkiksi lannoitteet tilataan ja maksetaan jo syksyllä, jos siitä saadaan kausihinnoittelun kautta syntyvää alennusta. Maatalouden tilikartassa kirjaus tapahtuu seuraavasti:

TiliNro	Nimi	ALV%	Debet	Kredit	ALV X	Määrä	Selite
4211	Lannoitteet maatalouteen	24 ...	4032,26		-967,74		Lannoitteiden hankinta
1920	Maatalouden pankkitilit	...		5000,00			Maksettu
▶ 4291	Kasvinv. tarvikevar lis+ väh -	...		4032,26			Varaston lisäys lannoite
1610	Maatal. aineet ja tarvikkeet	...	4032,26				Taseeseen

Kuva 10. Ennakkomaksut

Per 4211 (lannoitteet) an 1920 (pankki) kirjaukset ohjaavat kirjauksen verolomakkeelle ja tuloslaskelmalle. Suoriteperusteisessa kirjauksessa on lisäksi oikaistava tuloslaskelmavaikutus seuraavilla oikaisukirjauksilla:

Per 1610 (Aineet ja tarvikkeet tase) an 4291 tarvikelisäykset (tuloslaskelma). Tämä voidaan tehdä joko heti esimerkin mukaisesti tai tilikauden päättyessä varastoinventaarion yhteydessä.

Muu vaihto-omaisuus

Muu tuotantoon liittyvä vaihto-omaisuus, jota ei ole otettu huomioon edellisissä kohdissa. Tällaisia voisivat olla vaikkapa polttoainevarastot. Arvo varastossa olevalle ostotavaramalle saadaan kirjanpidon maksujen mukaan eli käytännössä jos polttoainesäiliöön on hankittu talvilaatuista polttoainetta marraskuussa, saadaan varastossa olevan polttoaineen inventoitu tasearvo määrä l * litrahinta maksutositteelta.

Maatalousyrityksen taseen Vastattavaa puoli

Maatalouden oma pääoma

Maatalouden taseeseen oman pääoman määrä saadaan selville vähentämällä taseen loppusummasta vieraan pääoman määrä.

Maatalouden vieras pääoma

Maatalouden taseeseen kirjataan Lainat rahoituslaitoksilta, erikseen pitkäaikaiset (yli vuoden maksuajalla olevat) sekä myös lyhemmät käyttöpääomalainat. Lisäksi pitää kirjata oikaisuerät, joita käytännössä maataloudessa on maksuperusteisuudesta johtuvat ostovelat, joit aiheuttaa esim. tilalle toimitetut -vielä velkana olevat hyödykkeet.

Kahdenkertaisen kirjanpidon toteutusohje maatilayritykseen

Lähtötietojen selvittäminen

Ennen kirjanpidon aloittamista on selvitettävä avaavassa taseessa tarvittavat tiedot. Jos tasetta ei ole vielä olemassa, voidaan sen tekeminen aloittaa verolomakkeen tietoja hyväksikäyttäen. On myös tehtävä tuotantokustannuslaskelmat omille rehuille erillisen ohjeen mukaan (liite 2).

Avaava tase

Kirjanpito-ohjelmasta riippuen avaava tase kirjataan joko tositevientinä tai erillisestä Avaava tase kirjausikkunasta. Maatalouden kirjanpito-ohjelmistot noudattavat ns. yhte-näistämistilikarttaa, joka tarkoittaa että ohjelmistoja valmistavat yritykset käyttävät sa-moja perustilinumeroita ohjelmistoissaan. Se myös helpottaa tämän ohjeen yleispäte-vyyttä. Taseen arvot syötetään tilan tuotantosuunnasta riippuen avaavaan taseeseen seu-raaville tileille.

Taulukko 3. Avaava tase

Tilinro	Tilin nimi
Vastaavaa Pysyvät vastaavat	
1110	Pelto hankintahinnan mukaan. Ellei hankintahinta tiedossa, voi käyttää perintö- ja lahjaveron mukaisia arvoja.
1120	Maatalouden rakennukset. Kirjanpitoarvo maatalouden verolomakkeelta.
1130	Maatalouden koneet. Kirjanpitoarvo maatalouden verolomakkeelta.
1140	Sillat, salaojat, asfaltit. Kirjanpitoarvo maatalouden verolomakkeelta.
1160	Maatalouden tuotantoeläimet. Jos kirjataan, niin pitkäaikaiset eläimet esim. jalostuseläimet. Eläinten lkm eläinrekisteristä (esim. erillinen taulukkolaskentaseuranta lasken-tapäivänä x eläimen hinta.
1210	Metsämaan käypä arvo. Arvostus varovaisuusperiaatteella. Tarvittaessa metsätalouden voi arvostaa osissa tilikartan numeroille 1211–1294 tark-kuuden parantamiseksi.
1410	Maatalouden osakkeet ja osuudet

1420	Lainasaamiset esim. tuottajalaina osuuskunnalle.
Vastaavaa Vaihtuvat vastaavat Vaihto-omaisuus	
1610	Aineet ja tarvikkeet. Esim. siemenet ja lannoitteet ja ostorehut sekä polttoaineet varastossa käypään hintaan ostokuittien mukaan.
1620	Kotoiset rehut. Arvioitu rehumäärä x tuotantokustannus.
1635	Maatalouden eläimet (myytävät) Lihaeläimet: Eläinten lkm eläinrekisteristä laskentapäivänä x ((eläimen hinta + odotusarvo)/ 2). Maidontuotantoeläimet: Eläinten lkm x eläimen käypä arvo.
1640	Muu vaihto-omaisuus. Käytetään tarpeen mukaan käypään arvoonsa.
1711	Maatalouden myyntisaamiset
1910	Maatalouden käteiskassa
1920	Maatalouden pankkitili

Vastattavaa	
2000	Maatalouden oma pääoma. Oman pääoman määrä voidaan laskea aloitussaldoon siten, että taseen vastaavaa puolen kokonaissummasta vähennetään vieraan pääoman määrä.
2011	Maatalouden osakepääoma osakeyhtiössä
2080	Maatalouden edellisten tilikausien voitto
2100	Metsätalouden oma pääoma
2140	Metsätalouden edellisten tilikausien voitto
2530	Lainat (pitkäaikaiset) maatalous
2620	Lainat (pitkäaikaiset) metsätalous
2710	Maatalouden lyhytaikaiset (alle 1 v) velat (esim. käyttöpääomalainat)
2785	Maatalouden siirtovelat (maksamatta olevat ostot edelliseltä tilikaudelta)

Tositteiden kirjaaminen

Tositteet järjestetään kirjanpitokansioon päivämääräjärjestykseen joko maksuperusteisesti tai suoriteperusteisesti yrittäjän tarpeiden mukaan. Kirjanpitotositteiden kirjaaminen on syytä tehdä ajallaan, jolloin kirjanpitoa voidaan hyödyntää talousseurannan hyötyjä silmälläpitäen.

KPL 2. luvun 5§ määrää kirjauksesta seuraavasti: Kirjauksen on perustuttava päivättyyn ja järjestelmällisesti numeroituun tai vastaavalla tavalla yksilöityyn tositteeseen, joka todentaa liiketapahtuman. Liiketapahtuman, tositteen ja kirjauksen välisen yhteyden tulee

olla vaikeuksitta todettavissa. Menotositteesta on käytävä selville vastaanotettu tuotannon-
nontekijä ja tulotositteesta luovutettu suorite. Tuotannon-
nontekijän vastaanottoajankohta ja
suoritteen luovutusajankohta on voitava osoittaa tositteen avulla.

Hyvä tapa olisi kirjata tositteet esimerkiksi kerran viikossa, jolloin kirjausurakka ei muo-
dostu työlääksi. Jos maatalousyrittäjä on arvonlisäverosta vuosimenettelyssä, riittäisi hä-
nelle minimissään tositteiden kirjaus kerran vuodessa, mutta tätä ei tätä ohje suosittele
vaan suositellaan, että kirjanpitoa tulisi tehdä viikoittain tai vähintään kerran kuukau-
dessa.

Tositteiden kirjaus tapahtuu kahdenkertaisessa kirjanpidossa siten, että jokainen taloudel-
linen tapahtuma kirjataan tositteen perusteella jonkun tilin debet-puolelle ja vastaavasti
jonkun toisen tilin kredit puolelle. Tämä tarkoittaa käytännössä, että tili on kaksipuolinen
asetelma. Tilin vasenta puolta kutsutaan debetiksi (veloitukseksi) ja oikeata puolta kredi-
tiksi (hyvitykseksi). Debet merkinnän tekeminen tilille voidaan ilmaista "PER Tili"; kun
tilille tehdään kredit-merkintä, ilmaus on "AN Tili".

Tilillä on kaksi puolta: debet ja kredit.

TILI	
DEBET	KREDIT
PER	AN
VELOITUS	HYVITYS
VASEN	OIKEA

Yksittäisen tilin debet- ja kredit-puolelle tehtyjen kirjausten yhteissummien erotusta kut-
sutaan tilin jäännökseksi eli saldoksi. (Tomperi 2013, 14; Leppiniemi & Kykkänen 2013,
21.) Näin ollen esimerkiksi viljan myynti maksuperusteisesti kirjataan esimerkiksi Per
Pankkitili An Viljan myynti. Maatalouden yhtenäistämistililikartassa kasvinviljelyn myyn-
nille on omat tilinsä tilinumerovälillä 3010 – 3392. Vastaavasti menot kirjataan yht-
enäistämistililikartassa tilinumeroille 4010–6799.

Eläinostojen kirjaus

Teuraaksi kasvatettavan vasikan osto käsitellään seuraavasti: Avaavassa taseessa eläinten arvo kirjataan tilille joko pysyviin vastaaviin tilille 1160 Maatalouden tuotantoeläimet, jonka pohjalta voidaan tehdä 3 vuoden säännöllä eläimistä tasapoistot tai vaihtuviin vastaaviin 1635 Maatalouden eläimet, jolloin poistoja ei tehdä vaan eläimet käsitellään varastomuutoksina.

Kirjaus voidaan tehdä seuraavalla tavalla: Per Eläinten hankintamenot 4010 An Kassa 1920 An ALV; Per Maatalouden tuotantoeläimet 1160 An Maatalouden eläinpääoman lisäys 38151.

	TiliNro	Nimi	ALV%	Debet	Kredit	ALV X	Määrä	Selite
1	4010	Eläinten hankintamenot	24 ...	1612,90		-387,10	15,00	Vasikat lihantuotantoon 15 kpl
2	1920	Maatalouden pankkitilit	...		2000,00		15,00	vaikat maksettu
3	1635	Maatalouden eläimet (myytävät)	...	1612,90			15,00	Vasikat taseeseen
4	38151	Maatal. eläinpääoman lisäys	...		1612,90		15,00	Pois tuloslaskelmalta

Kuva 11. Eläinten hankintakirjaus

Kirjauksessa (kuva 11) rivit 1-2 vievät tiedot tuloslaskelmalle kulueräksi ja verolomakkeelle MVL:n maksuperusteen mukaisesti. Kirjaus taseen tilille 1635 rivillä 3 vie eläimet vaihtuviin vastaaviin, jolloin poistoja ei tehdä vaan eläimet tullaan käsittelemään tilinpäätöksessä varastomuutoksina. Vastakirjaus tilille 38151 rivillä 4 korjaa tuloslaskelmaa siten, että osto poistuu tuloslaskelmalta. Eli rivit 3-4 ovat varastokirjauksia, joka tehdään ostohetkellä. Rivejä 3-4 ei ole pakko tehdä ostohetkellä, vaan se voidaan tehdä tilinpäätösvaiheessa varastoinventaarion yhteydessä. Mutta jos se tehdään jo ostohetkellä, on tase eläinten osalta kunnossa kirjaushetkellä. Kirjausrivit 3-4 (Kuva 12) eivät tietenkään poista varastoinventaarion tekemistä, koska eläimet kasvavat ja niiden arvo nousee, mutta silloin se on varastonmuutosta eli varaston arvon kasvua.

Maatalouden pitää täyttää MVL:n vaatimus, että tieto näkyy verolomakkeella 2. Tämä toteutuu tekemällä kirjaus periaatteella Per Eläinten hankintamenot 4010 An Kassa 1920 An ALV. Tasesiirto onnistuu Per Maatalouden tuotantoeläimet 1160 An Maatalouden eläinpääoman lisäys 38151.

Eläinmyyntien kirjaus

Teuraaksi myydyin täysikasvuisen eläimen myynti käsitellään seuraavasti: Per Kassa 1920 An Lihaeläinten myynti 3020, Per Eläinpääoman vähennys 3815 An Maatalouden eläimet 1635.

	Tilinro	Nimi	ALV%	Debet	Kredit	ALV X	Määrä	Selite
1	3020	Nauta lihan/pitoeläinten myynti	24 ...		16129,03	3870,97	10,00	Sonnit teuraaksi
2	1920	Maatalouden pankkitilit	...	20000,00				Sonnista rahat kassaan
3	1635	Maatalouden eläimet (myytävät)	...		16129,03		10,00	Sonnit 10 kpl pois taseesta
4	3815	Maatal. eläinpääoman vähennys	...	16129,03			10,00	Tuloslaskelmalle

Kuva 12. Kirjaus

Eläinaineksen ostot ja myynnit ovat MVL:n mukaan maksuperusteisesti vähennyskelpoisia ja veronalaisia kullakin verovuotena, saadaan ne näinkirjaamalla veroilmoituksen tuloihin ja menoihin sekä korjattua alv oikein kyseisestä tilitapahtumista. Kirjanpitotilien oikaisu Per Maatalouden tuotantoeläimet 1160 An Maatalouden eläinpääoman vähennys 3815 oikaisee tuloslaskelmatilin ja taseen kuntoon.

Kirjausrivejä 3-4 (Kuva 12) ei ole pakko tehdä myyntihetkellä, vaan se voidaan tehdä tilinpäätösvaiheessa varastoinventaarion yhteydessä. Mutta jos se tehdään jo myyntihetkellä, on tase eläinten osalta kunnossa kirjaushetkellä. Kirjausrivit 3-4 eivät tietenkään poista varastoinventaarion tekemistä.

Esimerkkien tavoin kirjattuna tuloslaskelmasta on helppo havaita erät, jotka siirtyvä verotilinpäätökseen. Kuitenkin maatilaa, joka kokee tärkeäksi seurata kannattavuutta ja halua esittää taseessa todellisuudessa olevat varat, on tärkeää huomioida ne eläimet varoiksi ja näinhän esimerkissä tapahtuukin.

Maatalouden tilinpäätös

Maatalouden tilinpäätös on laadittava kahden kuukauden kuluttua tilikauden päättymisestä. Normaali oletus on, että maatalo tekee maksuperusteisen kirjanpidon ja verotuksen lähtökohdaksi on maatalouden tuloverolaki MVL. Myös osakeyhtiömuotoisen maatalon maatalous verotetaan MVL:n mukaan kassaperusteisesti ja osakeyhtiön harjoittamaa

maataloutta verotetaan MVL:n mukaan edellyttäen, että osakeyhtiöllä on omistuksessaan tai hallinnassaan maatila (Kiviranta 2016, Osakeyhtiö).

Osakeyhtiö antaa veroilmoituksen 6B täyttäen lomakkeelta maatalouden kohdat. Lisäksi on syytä täyttää maatalouden veroilmoitus nro 2, koska verotus tapahtuu MVL:n mukaan ja verottaja voi vaatia 6B – lomakkeen täydennykseksi maatalouden 2-lomakkeen tiedot. (Verottajan neuvontapuhelin.)

Käytännössä MVL määrää maksuperusteisuuden veroilmoitusta varten. Kirjanpitolain mukaan osakeyhtiö on kirjanpitovelvollinen ja kirjanpito on tehtävä suoriteperusteisesti. Eli kirjanpitäjän on ymmärrettävä suorite- ja maksuperusteisuuden lähtökohdat, kumpaa käyttää missäkin tilanteessa. Jos maatila – riippumatta onko yhtiö vaiko perheviljelmä - tekee suoriteperusteiden kirjanpidon, on tilinpäätöksessä huomioitava MVL:n vaatimukset maksuperusteisuudesta. Yhtiön kirjanpito voidaan tehdä maksuperusteisena, jolloin tilinpäätös on valmiina veroilmoitusta varten, mutta virallinen tuloslaskelma ja tase tulee oikaista suoriteperusteiseksi.

Käytännössä maatalouden kahdenkertaisessa kirjanpidossa kannattaa toimia siten, että maatalouskirjanpito tehdään suoriteperusteisena niiltä osin, kuin se on luontevaa ja kassaperusteisena niiltä osin kuin se on asiaan luontaisesti sopivaa. Näin voidaan tehdä kirjanpidon välitarkasteluja ilman erillisiä korjaustositevientejä. Suoriteperusteisuus tuo kahdenkertaisen kirjanpitoon tietoa esimerkiksi budjetin seurantaan, kun nähdään helposti saatavat ja ostovelat suoraan kirjanpidosta. Pelkästään maksuperusteisuuden käyttäminen vähentää kahdenkertaisen kirjanpidon tuomia hyötyjä.

Kun tilikauden päättymisen lähestyy, on syytä siirtyä suoriteperusteisesta maksuperusteiseen kirjaukseen, sillä veroilmoitusta varten on kirjaukset tehtävä maksuperusteisesti. Veroilmoituksen teon jälkeen tehdään kirjanpitoon varastojen ja kotieläimien muutokset korjausvienteinä inventaarion perusteella. Inventaario on tehtävä aina tilikauden vaihtuessa. Lisäksi oikaistaan suoriteperusteiseksi saatavien ja ostovelkojen yms. verotukseen kuulumattomien omaisuusosien erät. Näin saadaan sitten tulostettua tilan tilinpäätökseen kuuluva tuloslaskelma ja tase.

Tilinpäätös maksuperusteisena

Lähtökohtana on, että suoriteperusteinen kirjanpito antaa yritykselle informaatiota enemmän kuin maksuperusteinen kirjanpito. Mutta maataloudessa maksuperusteisuus on olennainen osa kirjanpitoa ja se on otettava huomioon tässä ohjeessa.

Kirjanpito ja tilinpäätös maksuperusteisena tapahtuu seuraavien periaatteiden mukaisesti: Tositteet kirjataan kirjanpidon tileille niiden maksupäivän mukaan, ei hyödykkeen oston ja käytön mukaan. Maksu kuuluu sille tilikaudelle, jolloin lasku on maksettu tai suoritus on saatu. Tilit päätetään ja tuotot ja kulut merkitään tuloslaskelmaan ilman oikaisua. Niiden erotuksena syntyy tilikauden voitto tai tappio.

Jos maatila, joka ei ole yhtiömuodossa, haluaa tehdä kahdenkertaisen kirjanpidon siten, että maatalouden kirjanpidon raportit kertovat tilan taloudellisen tuloksen ja varallisuusaseman kirjanpitoteoreettisesti oikein, kannattaa kirjanpitoon sisällyttää ostovelkojen ja myyntisaamisten oikaisu. Ilman tätä virallinen tuloslaskelma on ns. vaillinainen ja ei anna lukijalleen riittävästi informaatiota sellaisenaan.

Tilinpäätös suoriteperusteisena

Kirjanpito ja tilinpäätös suoriteperusteisena tapahtuu seuraavien periaatteiden mukaisesti: Tositteet kirjataan kirjanpidon tileille tuotteiden tai palveluiden käyttöönoton tai myyntipäivän mukaan. Meno kuuluu sille tilikaudelle, jolloin hyödyke on tilalle hankittu ja tulo tilikaudelle, jolloin hyödyke on luovutettu.

Ostot kirjataan suoriteperiaatteen mukaisesti ostovelkoihin ja myynnit myyntisaamisiin, ellei maksusuorituksia käsitellä oston tai myynnin yhteydessä. Näin syntyy ostovelka tai myyntisaaminen. Leppiniemi & kumpp. (2013, 77) mukaan monien juoksevien menojen ja tulojen jaksottamisessa tarvitaan siirtyviä eriä, laskennallisia rahoituseriä, jotka ovat joko siirtovelkoja tai siirtosaamisia. Esimerkiksi tavara- ja koneostojen suoriteperusteinen kirjaaminen voidaan kehittää automaatioksi: kirjaus tehdään vastaanotetun hyödykkeen ja siihen liittyvän laskun perusteella (PER asianomainen menotili AN Ostovelkatili).

Tilikauden päättämisessä tilit päätetään ja tuotot ja kulut merkitään tuloslaskelmaan oikaistuna siten, että ostojen ostovelat ja myyntien saamiset siirtyvät taseen erinä seuraavalle tilikaudelle. Niiden erotuksena syntyy tilikauden voitto tai tappio.

Kirjanpitolautakunta (1894/2012) suosittaa maatalosaosakeyhtiöille tilinpäätöksen laatimista lähtökohtaisesti suoriteperiaatteella, koska KPL 3:4 §:n maatilatalouteen perustuva poikkeus on säännöksessä rinnastettu vähäisyyteen. Suoriteperiaatetta noudattavan kirjanpitovelvollisen kaikki varallisuus - niin vaihto-omaisuus kuin pysyvät vastaavat - on taseeseen merkitty ja tilikauden tulos muodostuu kirjanpitoteoreettisesti oikein. Tällöin maksuajankohtien valinnat eivät vaikuta tilikauden tulokseen eikä kirjanpitovelvollisen taseeseen. Edeltävästä suosituksesta huolimatta ei ole asetettavissa mitään rahamääräistä rajaa suoriteperusteisuuden velvoittavuudelle. Lautakunta toteaa kuitenkin yleisesti, että mitä suurempi maataloustoiminnan volyymi on, sitä tarkoituksenmukaisempi on suoriteperuste tilinpäätöksen laatimisperiaatteena oikean ja riittävän kuvan antamiseksi. Selvyyden vuoksi lautakunta vielä toteaa, että mitä edellä on sanottu osakeyhtiömuotoisesta kirjanpitovelvollisesta, on voimassa myös muiden taseen laativien maataloutta harjoittavien kirjanpitovelvollisten osalta.

Jaksottamisessa noudatetaan seuraavia periaatteita:

Tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan ja tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry vastaavaa tuloa. Lisäksi vähennetään menetykset kuten saamisten arvonalentumiset.

Tuloslaskelman ja taseen tulostaminen

Tuloslaskelmaan siirretään tilikaudelle kuuluvat tulot ja menot. Tilikaudelle kuuluvat osot vähennetään tuloista. Tuleville tilikausille kuuluvat menot aktivoidaan taseeseen. Tyyppillisesti tulot ja menot sekä tehdyt oikaisuerien kirjaukset rakentuvat kirjanpito-ohjelmissa tuloslaskelmaan automaattisesti, mutta ennen kuin tuloslaskelma on valmis, täytyy muistaa kirjata taseeseen aktivoitujen omaisuuserien poistot koneista ja rakennuksista.

Poistot kirjataan tuloslaskelmalle maataloustilikartassa seuraavasti:

Per Poistot tulos an Poistot tase.

Tilinro	Nimi	ALV%	Debet	Kredit	ALV X	Määrä	Selite
7020	Poistot maatal. rakennuksista	...	1500,00				Poisto rakennuksista
1125	Ma rakennusten poistot	...		1500,00			Poistot taseeseen

Kuva 13. Poistojen kirjaus

Maatalouden verolomakkeen nro 2 rakentaminen

Maatalouden muistiinpanokaava, jonka mukaisesti maatalouden laskelma on laadittava veroilmoitukselle nro 2 verohallinnon ohjeen mukaisesti:

Tulot

Verollinen myynti 24 %

1. Eläinten myyntitulot

2. Verovuoden tuotoksi jaksotetut kotieläinten myyntitulot

3. Muut myyntitulot

Verollinen myynti 14 %

4. Kotieläintuotteiden myyntitulot

5. Kasvinviljelytuotteiden myyntitulot

Verollinen myynti 10 %

6. Majoituspalvelut yms. myyntitulot

Arvonlisäveroton myynti

7. Valtiolta saadut tuet

8. Muut arvonlisäverottomat tuet ja korvaukset

9. Tasausvarauksen suora tuloutus

10. Muut maatalouden arvonlisäverottomat tulot

Menot

11. Palkkamenot

12. Arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoiset ostot 24 %

13. Verovuoden poistona vähennettävät kotieläinten jaksotetut hankintamenot

14. Arvonlisäverotuksessa vähennyskelpoiset ostot 14% / 10 %

15. Muut maatalouden menot

16. Poistot

17. Verovuodelta tehty tasausvaraus

Erotus (Voitto / Tappio)

Tulot ja menot merkitään ilman arvonlisäveron osuutta.

Verolomakkeelle tarvittavat tiedot kerätään tileiltä maksuperusteisesti eli rahan liikkeen mukaisesti. Kirjanpidon tulotilien 3000–3999 loppusaldot siirretään verolomakkeelle alv-kannoittain oikeille koodeille. Kirjanpito-ohjelmiin on ohjelman valmistaja lisännyt ohjaukskoodeja valmiiksi, joten käyttäjän ei tarvitse tehdä tätä ohjausta.

Vastaavasti kirjataan 4000- alkuisten menotilien loppusaldot verolomakkeelle alv-kannoittain oikeille koodeille. Maataloustilikarttaa käyttävien maatalouden kirjanpito-ohjelmien ominaisuuksiin kuuluu luonnollisena osana maatalouden tilinpäätöksen tekeminen ja sen jälkeinen verolomakkeen tulostusmahdollisuus. Mikäli kirjanpitoa tekee tavallisella liiketalouden kirjanpito-ohjelmalla, jossa ei ole maatalouden tilikarttaa, joutuu maatalouden verolomakkeen tekemään manuaalisesti esimerkiksi päiväkirjan ja tuloslaskelman pohjalta. Laskennalliset verotilinpäätöksen asiat on tehtävä myös manuaalisesti tapauskohtaisesti vero-ohjeiden mukaan. Verolomakkeen teossa on muistettava maksupestusteisuus, eli seuraavalle tilikaudelle kuuluvia tuloja tai menoja on oikaistava siten, että verolomake saadaan tehtyä maksujen mukaan.

Tilikauden vaihtuminen

Tilikauden vaihtaminen tapahtuu tilikauden päättämisen jälkeen. Taseen loppusaldot siirretään seuraavan tilikauden aloitussaldoiksi ja näin voidaan aloittaa kirjaamaan uutta tilikautta.

Tilikauden vaihtaminen sulkee tilikauden ja siihen ei enää voi tehdä muutoksia. Siksi on suositeltavaa tehdä seuraavan tilikauden kirjauksia jonkin aikaa ilman tilikauden vaihtamista Kirjaa seuraavaa tilikautta – toiminnolla, mikäli ohjelmassa on sellainen toiminto. Syynä tähän suositukseeni on mahdollinen verottajan verotarkastus. Jos kirjanpidossa on mahdollisia tulkinnanvaraisuuksia tilinpäätöksen oikaisuerissä yms. esimerkiksi maatalousmatkoissa tai päivärahoissa tai tasausvarauksen purkamisessa tai rakennuksen investointikuluissa (esim. palkkojen kohdistaminen rakennustyöhön), voidaan nämä oikaista verotarkastuksen jälkeen saadun päätöksen mukaisesti päättyneeseen, mutta vielä sulke-matta olevaan tilinpäätökseen. vasta sitten kannattaa tehdä tilikauden vaihtaminen. Näin saadaan seuraava tilikausi alkamaan kirjanpito-ohjelmassa oikein.