

**Susanna Hämäläinen**

**TURVESUOT KIRJANPIDON ERITYISKYSYMYKSENÄ**

**Opinnäytetyö  
CENTRIA-AMMATTIKORKEAKOULU  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Kesäkuu 2014**

**TIIVISTELMÄ OPINNÄYTETYÖSTÄ**

<b>Yksikkö</b> Kokkola-Pietarsaari	<b>Aika</b> Kesäkuu 2014	<b>Tekijä/tekijät</b> Susanna Hämäläinen
<b>Koulutusohjelma</b> Liiketalouden koulutusohjelma		
<b>Työn nimi</b> TURVESUOT KIRJANPIDON ERITYISKYSYMYKSENÄ		
<b>Työn ohjaaja</b> Janne Peltoniemi	<b>Tekstin ohjaaja</b> Helvi Pääkkönen	<b>Sivumäärä</b> 33
<b>Työelämäohjaaja</b> Niina Tunkkari		
<p>Yrityspalvelu Hollström Oy:n asiakasyrityksenä oleva voimalaitosyhtiö hankki muutama vuosi sitten omia turvesoita. Kirjanpitokäsittelyä hahmoteltasessa tuli vastaan erinäisiä ongelmia. Soiden aktivointiin, poistoihin ja varastointiin liittyi useita erikoisuuksia. Valmiiksi painettua materiaalia ja vastauksia aiheesta ei löytynyt. Yhteistyössä tilintarkastajien ja asiakkaan kanssa aloitettiin rakentamaan turvesoiden kirjanpitokäsittelyä lakeja soveltaen. Samalla tuli ajatus opinnäytetyön aiheesta. Opinnäytetyön avulla olisi mahdollista tuoda etsityt vastaukset muiden samojen ongelmien kanssa olevien tietoisuuteen.</p> <p>Lukijan johdatetaan varsinaiseen aiheeseen esittelemällä aluksi yleisiä kirjanpidon erityiskysymyksiä. Varsinaisessa tutkimusosiossa mietittiin ensin, mitä turvesuon hankintamenoon tulee huomioida mukaan ja mitä jättää pois. Hankintamenoon tuli huomioida osuus turvesuon kiinteistön hankintahinnasta, suon kunnostustöistä aiheutuneet kulut sekä turvesoille rakennettujen teiden rakennuskulut. Toinen ongelma tutkimusosiossa oli suon poiston määrittäminen ja poiston ajankohta. Turvesuon hankintameno poistettiin lopputuloksen mukaan käytön suhteessa substanssipoistona. Poisto tehtiin siinä vaiheessa, kun turve nostettiin suosta aumaan. Kuluksi poisto tuli kuitenkin vasta, kun turve kuljetettiin varastosta polttoon. Tutkimusosiossa mietittiin lisäksi turvesuon varaston arvostamista. Tutkimuksen kohteena olivat varaston arvoon mukaan luettavat kulut ja varaston arvostamistapa. Varaston arvon selvittämiseksi laskettiin aumahinta. Aumahintaan huomioitiin mukaan nostosta aiheutuneet kulut, muuttuvat vuokrat sekä substanssipoisto.</p> <p>Työ täyttää sille asetetut tavoitteet. Ratkaisut alussa esitettyihin kysymyksiin löydettiin. Vastaukset saatiin koottua niin, että työstä voi olla apua muille, joilla on samankaltaisia ongelmia turvesoiden parissa.</p> <p>Opinnäytetyöhön kuuluu salainen osio.</p>		

**Asiasanat**

aktivoitava hankintameno, aumahinta, poisto varaston arvossa, substanssipoisto, turvesuo kirjanpidossa

**ABSTRACT**

<b>Unit</b> Kokkola-Pietarsaari	<b>Date</b> June 2014	<b>Author/s</b> Susanna Hämäläinen
<b>Degree programme</b> Business and Administration		
<b>Name of thesis</b> PEAT BOGS IN ACCOUNTING		
<b>Instructor</b> Janne Peltoniemi and Helvi Pääkkönen		<b>Pages</b> 33
<b>Supervisor</b> Niina Tunkkari		
<p>One of our clients bought peat bogs a few years ago. The client operates in energy area. We faced some problems while we started to think accounting processing of the peat bogs. The problems were the acquisition of bogs, depreciations and value of stock. There were no ready answers to our questions. We started to build the accounting processing cooperation with the auditors and the client. We applied laws to get the right answers. At the same time I started to think that this could also be my thesis subject.</p> <p>I led the reader to the subject by introducing normal matching in accounting. In the actual research section I found the answers to my questions. The acquisition of bogs should be noticed as a part of the bog's real estate, same as the expenses of bog's refurbishment and the expenses of building roads to the bogs. Deprecations were made when the peat was lifted from bogs. However, depreciations should be noticed to the stock value so that depreciations would become expenses in accounting after the peat was really used. The value of stock consisted of depreciations, lifting expenses of the peat and variable rent expenses.</p> <p>The thesis met targets well. The answers to the questions were found. I also think that the thesis can be useful to others who are dealing with the same problems.</p>		

<p><b>Key words</b> depreciation of bog, peat bogs in accounting, value of peat stock</p>
---

**TIIVISTELMÄ  
ABSTRACT  
SISÄLLYS**

<b>1 JOHDANTO</b>	<b>1</b>
<b>2 LASKENTATOIMEN TEHTÄVÄT</b>	<b>2</b>
2.1 Sisäinen laskentatoimi	2
2.2 Ulkoinen laskentatoimi	2
2.3 Kirjanpidon tarkoitus ja tehtävät	3
2.4 Kirjanpitovelvollisuus	3
<b>3 KIRJANPIDON ERITYISKYSYMYKSET</b>	<b>5</b>
3.1 Yleiset jaksotuseriaatteet	5
3.2 Vaihto-omaisuuden arvostus	6
3.3 Vaihto-omaisuuden tuloutuseriaatteet	8
3.4 Suunnitelman mukaiset poistot	9
3.4.1 Poistopohja	9
3.4.2 Poistosuunnitelma	10
3.4.3 Poistoero	11
3.5 Varaukset	12
3.5.1 Vapaaehtoiset varaukset	12
3.5.2 Pakolliset varaukset	13
3.6 Pysyvien vastaavien arvonkorotukset	13
3.7 Ennakkomaksut	14
3.8 Laskennalliset verovelat ja -saamiset	15
<b>4 TURVESUOT KIRJANPIDON ERITYISKYSYMYKSENÄ</b>	<b>17</b>
4.1 Hankintamenon aktivointi	17
4.2 Poistot	18
4.3 Varastointi	20
<b>6 TULOKSET JA POHDINTA</b>	<b>31</b>
<b>LÄHTEET</b>	<b>33</b>
<b>KUVIOT</b>	
KUVIO 1. Ennakkomaksujen käsittely kirjanpidossa	15
KUVIO 2. Hankintamenon muodostaminen	18
KUVIO 3. Substanssipoiston laskeminen	19
KUVIO 4. Aumahintaan huomioitavat ja vuosikuluksi kirjattavat kulut	21
<b>TAULUKOT</b>	
TAULUKKO 1. Varaston arvostaminen fifo-menetelmällä	7
TAULUKKO 2. Pysyvien vastaavien hankintamenojen poistaminen	10
TAULUKKO 3. Poistosuunnitelma	10

## 1 JOHDANTO

Työskentelen kokkolalaisessa tilitoimistossa yritysneuvojana. Asiakkaanani oleva energia-alan yritys hankki vuonna 2012 omia turvesoita taatakseen polttoaineen saatavuutensa. Turvesoiden kirjanpidollista käsittelyä hahmotellessa tuli eteen useita ongelmia. Näihin ongelmiin ja niiden ratkaisuihin perehdyin yksityiskohtaisesti opinnäytetyössäni.

Tutkimusmenetelmänä olen työssäni käyttänyt case-tutkimusta. Case- eli tapaus-tutkimus on empiirinen tutkimus, joka käyttää monipuolista tietoa analysoimaan tiedettyä tapahtumaa tai toimintoa rajatussa ympäristössä. Case-tutkimus on syvä-tutkimus, joka pyrkii antamaan tutkittavasta kohteesta täydellisen kuvan.

Tärkeimpänä tietolähteenä työssäni olivat tilintarkastajien kanssa aiheeseen liittyvistä ongelmista käydyt keskustelut. Kaiken kaikkiaan lähdekirjallisuuden käyttä-miseen liittyi ongelmia, koska varsinaisesta aiheesta, turvesoiden käsittelystä kirjanpi-dossa, ei ole olemassa painettua materiaalia. Työn tutkimusosio on perustettu tilin-tarkastajien kanssa käytyihin keskusteluihin ja erinäisten lakien soveltamiseen.

Aluksi johdattelen lukijan aiheeseen laskentatoimen tehtävien esittelyn kautta. Seu-raavaksi perehdyn yleisimpiin kirjanpidon erityiskysymyksiin. Varsinaisessa tutki-musosiossa tarkastelen turvesoiden kirjanpidollisen käsittelyn ongelmia ja ratkaisuja. Määrittelen turvesoiden aktivoitavan hankintamenon muodostamisen ja hankinta-menon poistamisen substanssipoistoina. Toisaalta selvitän, miten turveaumava-rasto arvostetaan tilinpäätöshetkellä.

Käsittelen turvesoiden kirjanpidollisia erityiskysymyksiä nimenomaan turvesoiden omistajan näkökulmasta. Turpeennoston turvesoilla ja soiden kunnostustyöt hoitaa usein ulkopuolinen aliurakoitsija. Työssäni en ota kantaa niiden toimien kirjanpidol-liseen käsittelyyn. Turvesoihin liittyy kirjanpidon erityiskysymyksien lisäksi erinäisiä verotuksellisia erityiskysymyksiä sekä kiinteistö- että tuloverotuksessa. Työssäni en kuitenkaan käsittele näitä verotuksellisia kysymyksiä.

## **2 LASKENTATOIMEN TEHTÄVÄT**

Laskentatoimen tehtävä on tuottaa yrityksen johdolle ja muille sidosryhmille informaatiota, joka perustuu yrityksen toimintaa kuvaaviin arvo- ja määrälukuihin. Johto ja esimerkiksi asiakkaat tarvitsevat päätöksentekoon erilaista informaatiota yrityksen taloudesta. Laskentatoimi voidaan jakaa sisäiseen ja ulkoiseen laskentatoimeen. (Ihantola, Leppänen, Kuhanen & Sivonen 2008, 12.)

### **2.1 Sisäinen laskentatoimi**

Sisäinen laskentatoimi on operatiivista laskentatoimintaa. Sen tärkein tehtävä on auttaa yrityksen johtoa päätöksenteossa. Sisäinen laskentatoimi voidaan jakaa suunnitelluun avustaviin laskelmiin, toimeenpanolaskelmiin ja tarkkailulaskelmiin. Laskelmilla seurataan yleensä yrityksen valmistusprosessia. Vaihtoehtolaskelmat, investointilaskelmat, budjetit, rahoituslaskelmat sekä muut sisäiset raportit ovat osa sisäistä laskentatoimintaa. (Tomperi 2012, 10–11; Ihantola ym. 2008, 12.) Työssäni keskityn ulkoisen laskentatoimen puolelle.

### **2.2 Ulkoinen laskentatoimi**

Ulkoinen laskentatoimen eli kirjanpidon päätehtävänä on tuottaa kirjanpitoon perustuva virallinen tilinpäätös. Virallinen tilinpäätös koostuu tuloslaskelmasta, taseesta, rahoituslaskelmasta sekä liitetiedoista. Kirjanpito seuraa yrityksen ja sen ulkopuolisten sidosryhmien välistä liiketoimintaa eli tuotannontekijöiden vastaanottamista (menot) ja suoritteiden luovuttamista (tulot) sekä sidosryhmien välisiä rahavirtoja. (Tomperi 2012, 10.) Kirjanpitoon merkitään yrityksen rahamääräiset tapahtumat. Kirjanpidon tehtävät jaetaan erilläänpilottehtävään, tuloksenlaskentatehtävään ja hyväksikäyttötehtävään. (Ihantola ym. 2008, 13.)

### **2.3 Kirjanpidon tarkoitus ja tehtävät**

Kirjanpito erottaa yrityksen liiketapahtumat muiden sidosryhmien tapahtumista erilläänpitotehtävää varten. Kirjanpito rekisteröi yrityksen ja sen sidosryhmien välisiä liiketapahtumia eli menoja ja tuloja sekä rahoitustapahtumia juoksevassa kirjanpidossa. (Ihantola ym. 2008, 13.)

Tuloksenlaskentatehtävä on kirjanpidon tärkein tehtävä. Yrityksen toimintaa tarkastellaan tilikausittain, ja kunkin tilikauden tulos muodostuu sen aikavälin tuloista ja menoista. Tulos selvitetään tilinpäätöksessä. Kirjanpitolaki määrittää tilinpäätöksen tärkeimmän periaatteen: tilinpäätöksen tulee antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. (Ihantola ym. 2008, 13.)

Kirjanpidon kolmas tehtävä on hyväksikäyttötehtävä. Kirjanpito on laaja tietorekisteri, josta on mahdollista saada erilaista informaatiota esimerkiksi kustannuslaskentaa varten. Hyväksikäyttöä määrittävät yrityksen omat tarpeet sisäisestä laskennasta. (Ihantola ym. 2008, 13.)

### **2.4 Kirjanpitovelvollisuus**

Kirjanpitolaissa säädetään velvollisuudesta pitää kirjanpitoa. Kirjanpitovelvollisuus määräytyy toiminnan laadun mukaan, mutta siihen vaikuttaa myös yrityksen oikeudellinen muoto. Kaikki liike- tai ammattitoimintaa harjoittavat ovat kirjanpitovelvollisia. Liiketoiminta on ansiotarkoituksessa tehtävää jatkuvaa ja itsenäistä toimintaa, ja siihen liittyy aina yrittäjärisä. Liiketoimintaa suppeampaa on ammattitoiminta. (Tomperi 2012, 11.)

Kirjanpitovelvollisia ovat oikeudellisen muotonsa perusteella kaikki yritysmuodot eli osakeyhtiöt, osuuskunnat, avoimet ja kommandiittiyhtiöt sekä yhdistykset ja säätiöt. Maatilatalouden harjoittajien ei kirjanpitolain mukaan tarvitse pitää kirjanpitoa. Verotusta varten heidän on kuitenkin kirjattava maatilataloudesta saadut tulot ja menot.

Myös valtion, kuntien ja seurakuntien on pidettävä liikekirjanpitoa, mutta siitä on säädetty erikseen. (Tomperi 2012, 11—12.)



### 3 KIRJANPIDON ERITYISKYSYMYKSET

Tulot ja menot jaksotetaan tilinpäätöksessä ajallisesti tilikaudelle kuuluviksi tuotoiksi ja kuluiksi. Menot, joiden ei odoteta tuottavan tuloa myöhempinä tilikausina, kirjataan tilikauden kuluksi. Tuotoiksi kirjataan tilikauden aikana luovutetuista hyödykkeistä saadut tulot. Tilikauden tulos syntyy näiden tuottojen ja kulujen erotuksena. Sellaiset erät, jotka eivät ole tilikauden tuottoa tai kuluja, kirjataan taseen vastaavien tai vastattavien eriksi. (Ihantola ym. 2008, 112.) Menojen ja tulojen jaksottamiseen liittyy erinäisiä jaksotusperiaatteita ja yksityiskohtia. Näitä periaatteita ja yksityiskohtia tarkastellaan lähemmin tässä luvussa.

#### 3.1 Yleiset jaksotusperiaatteet

Tulojen ja menojen jaksottamista säätelee Kirjanpitolaki. Jaksottaminen pohjautuu erilaisiin lähtökohtiin, joita ovat suoriteperuste, meno tulon kohdalle -periaate ja olennaisuuden periaate. (Ihantola ym. 2008, 112.)

##### **Suoriteperuste**

Kirjanpitolain mukaan tilikauden tulot kirjataan tuotoiksi tuloslaskelmaan (Kirjanpitolaki 5:1. §). Juokseva kirjanpito voidaan tehdä joko maksuperusteisesti tai suoriteperusteella. Tilinpäätös on kuitenkin tehtävä suoriteperusteisesti (pois lukien esimerkiksi ammatinharjoittajat.) Tilikauden tuloilla tarkoitetaan suoriteperusteisesti tilikaudelle kohdistuvia tuottoja. Mikäli juokseva kirjanpito on tilikauden aikana hoidettu maksuperusteisesti, tulee tilit muuntaa tilinpäätösvaiheessa suoriteperusteiksi. (Ihantola ym. 2008, 112.)

## **Meno tulon kohdalle -periaate**

Tilinpäätöksen tuotoista vähennetään kuluina ne menot, joista ei todennäköisesti enää kerry tuloa. Menot, joihin vielä liittyy tulonodotuksia tulevilla tilikausilla, aktivoidaan tietyin edellytyksin taseeseen. Jaksottamisen tarkoituksena on kohdistaa menot ja niitä vastaavat tulot saman tilikauden tuloslaskelmaan. Tilikauden tuloista vähennetään kuluina myös menetykset. Menetyksiä ovat rahan käytöt, joihin ei liity varsinaista tuotannontekijän hankintaa. Esimerkiksi takauksen maksaminen on menetyks. Varovaisuuden periaate on tärkeä osa jaksottamista. Eriä, joiden tulontuottamiskyky on epävarma, ei pidä aktivoida taseeseen. (Ihantola ym. 2008, 113.)

## **Olennaisuuden periaate**

Jaksotettaessa menoja ja tuloja eri tilikausille tulee noudattaa myös olennaisuuden periaatetta. Merkitykseltään vähäisiä eriä ei tarvitse tilinpäätöksessä muuntaa suoriteperusteisiksi. Sama koskee niitä eriä, jotka ovat yrityksen kokoon nähden epäolennaisia. Olennaisuus ratkaistaan tapauskohtaisesti, ja se on aina riippuvaista erien suuruudesta ja suhteellisuudesta kirjanpitovelvollisen kokoon nähden. (Ihantola ym. 2008, 113.)

## **3.2 Vaihto-omaisuuden arvostus**

Kirjapitolain mukaan vaihto-omaisuuden hankintamenoon luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Hankintamenoa selvitetäessä käytetään yleensä ns. fifo-periaatetta eli samanlaisista tavaroista oletetaan tulleen ensin myydyiksi tai käytetyiksi tavarat, jotka ovat ensin varastoon saapuneet (TAULUKKO 1). Tällöin varastossa ovat tilinpäätöshetkellä jäljellä viimeksi saapuneet tavarat. Mikäli vaihto-omaisuuden todennäköinen luovutushinta on tilinpäätöshetkellä alhaisempi kuin alkuperäinen hankintahinta, ei erotusta saa aktivoida taseeseen. (Tomperi & Keskinen 2011, 9.)

TAULUKKO 1. Varaston arvostaminen fifo-menetelmällä (mukaillen Tölli 2006, 72)

Esimerkki					
Varaston arvo fifo-menetelmällä					
pvm		kpl	á-hinta	varaston määrä kpl	varaston määrä €
1.1.	alkuvarasto	100 kpl x 10 €			1 000
15.3.	käyttö	20	10 €	80	800
12.7.	saapunut	50	12 €	130	1 400
22.8.	käyttö	70	10 €	60	700
29.10.	saapunut	100	15 €	160	2 200
5.11.	käyttö	20	10 €/12 €	140	1 980
31.12.	loppuvarasto	40 kpl x 12 € + 100 kpl x 15 €			1980

Varaston arvon määrittäminen on yksinkertaista silloin, kun vaihto-omaisuuteen kuuluu ainoastaan valmiina ostettuja tavaroita. Tällöin hankintameno on myyjälle maksettu hinta ilman arvonlisäveroa. Lisäksi hankintamenoon voidaan laskea kuuluvaksi tavaran hankintaan liittyvät erilliset rahdit, vakuutukset sekä maahantuonnin yhteydessä maksetut tullit ja huolintamenot. (Tomperi & Keskinen 2011, 9.)

Valmistustoimintaa harjoittavan yrityksen tulee vaihto-omaisuuden hankintameno selvittämiseksi laatia kustannuslaskelmia, joista selviävät aktivoitavan vaihto-omaisuuden hankintameno sisältyvät hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta johduneet menot. Hankintameno voi tällöin sisältyä mm. raaka-ainekuluja, palkkuluja sivukuluineen ja muita valmistukseen liittyviä muuttuvia yleiskustannuksia. Keskeneneräisen varaston aktivoitava hankintahinta määritetään tämän saman periaatteen mukaisesti. (Tomperi & Keskinen 2011, 10.)

Hyödykkeen hankintahintaan voidaan joissakin tapauksissa lukea mukaan myös kiinteitä menoja. Tämä tulee kysymykseen silloin, kun hyödykkeen hankintaan ja valmistukseen liittyvät kiinteät menot ovat määrältään olennaisia verrattuna muutuviin hankintamenoihin. Tällaisissa tapauksissa vaaditaan kuitenkin erityisen tark-

kaa kustannuslaskentaa. Kirjanpitolautakunta on antanut yleisohjeen kiinteiden menojen lukemisesta hyödykkeen hankintamenoön (Tomperi & Keskinen 2011, 10–11.)

### **3.3 Vaihto-omaisuuden tuloutusperiaatteet**

Pääsääntöisesti tulo kirjataan tuotoksi sille tilikaudelle, jonka aikana tavara tai palvelu on luovutettu asiakkaalle. Tuloa vastaava meno kirjataan kuluksi samalle tilikaudelle. Joillakin aloilla tuotteen valmistumiseen saattaa kulua niin kauan aikaa, ettei tilikauden aikana luovuteta ainuttakaan hyödykettä. Tätä esiintyy mm. rakennusalalla. Tällöin saattaa syntyä tilanne, jolloin rakennusalan yritykselle ei synny tilikaudella lainkaan liikevaihtoa. Hankinnan ja valmistuksen muuttuvat menot sekä tietyin ehdoin osa kiinteistä menoista aktivoidaan tällöin taseen vaihto-omaisuuteen. Rakennusalan yritykselle jää kuitenkin kiinteitä menoja, joita ei voi taseeseen aktioida, ja siksi yritykselle syntyy tilikaudelta tappiota. Seuraavana tilikautena kohde valmistuu ja koko urakkahinta tuloutetaan. Tällöin kuluksi kirjataan edellisellä tilikaudella vaihto-omaisuuteen aktivoidut erät ja luovutusvuonna syntyneet menot. (Tomperi 2007, 16–17.)

Tilikausi on edellä mainitun kaltaista yritystoimintaa harjoittavalle liian lyhyt tarkasteluajanjakso, ja siksi kirjanpitolaki antaa tällaisille yrityksille mahdollisuuden käyttää osatuloutusta. Tällöin kunkin tilikauden tulos tuloutetaan valmistusasteen mukaan. Vastaavasti menot kirjataan kuluiksi valmistusasteen mukaisesti. Valmistusasteen mukaisen osatuloutuksen edellytyksenä ovat luotettavat tiedot hankkeen kokonaistuloista ja -menoista, tilinpäätöspäivänä suoriteperusteisesti toteutuneista menoista ja valmistusasteesta tilikauden päättyessä. Edellä mainittujen tietojen arvioinnissa on noudatettava hyvän kirjanpitotavan mukaista varovaisuutta. (Tomperi 2007, 17–18.)

### 3.4 Suunnitelman mukaiset poistot

Pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden hankintameno aktivoidaan taseeseen ja kirjataan kuluksi suunnitelman mukaisina poistoina vaikutusaikanaan. Tällä tarkoitetaan mm. rakennusten, kaluston ja muiden vastaavien hyödykkeiden poistamista taloudellisen vaikutusajan kuluessa. Taloudellinen vaikutusaika on aika, jonka aikana hyödykkeen odotetaan tuottavan tuloa yritykselle. (Tomperi 2007, 23.)

#### 3.4.1 Poistopohja

Pysyviin vastaaviin luettavan hyödykkeen hankintameno on suunnitelmapoistojen pohjana. Hankintamenuon huomioidaan pääsääntöisesti hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot. Ostohinnan lisäksi hankintamenuon lasketaan mukaan mm. rahti-, maahantuonti- ja asennusmenot. Hankintamenuon ei lueta mukaan arvonlisäveroa, mikäli se on saatu vähentää. Itse valmistettujen hyödykkeiden hankintamenuon on mahdollista tietyin edellytyksin sisällyttää kiinteitä menoja. Rakennuksen hankintamenuon on mahdollista aktivoida myös rakennusaikaan kuuluvia korkomenoja. Hyödykkeen aktivoitavaan hankintamenuon ei lueta mukaan mahdollisia käteisalennuksia. Mikäli hyödykkeen hankintaa varten on saatu investointiavusta, vähennetään se yleensä aktivoitavasta hankintamenuosta. (Tomperi 2007, 24.)

Lyhytikäiset ja arvoltaan vähäiset käyttöomaisuushankinnat kirjataan kuluksi kerralla (TAULUKKO 2). Vähäarvoisuudesta päätettäessä tulee huomioida yrityksen toiminnan laajuus ja pysyvien vastaavien kokonaismäärä. Laki elinkeinotulon verottamisesta antaa luvan poistaa hankintamenuon kerralla sellaisissa tapauksissa, kun hyödykkeen taloudellinen käyttöikä on enintään 3 vuotta tai hankintameno on korkeintaan 850 euroa. Kirjanpitovelvollisen tulee kuitenkin huomioida, että yhden verovuoden aikana yritys voi vähentää pienhankintoina hyödykkeitä yhteensä enintään 2 500 euron edestä. (Tomperi 2007, 24–25.)

TAULUKKO 2. Pysyvien vastaavien hankintamenojen poistaminen (mukaillen Tölli 2006, 73)

Kuluksi kirjattavat		Ei kulukirjausta
A) Hankintamenon jaksottaminen poistoina kuluksi — rakennukset — koneet ja kalusto — ajoneuvot	B) Hankintamenon kuluksi kirjaaminen kerralla — tuotteen arvo alle 850 € (enintään 2500 €/v) — tuotteen käyttöikä alle 3 v.	— maa- ja vesialueet — arvopaperit

### 3.4.2 Poistosuunnitelma

Poistosuunnitelma määrittelee pysyviin vastaaviin aktivoidun omaisuuden poistoaajan, poistomenetelmän sekä poistoryhmien muodostamisen (TAULUKKO 3). Pysyvien vastaavien aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintameno tulee poistaa vaikutusaikanaan. Hyödykkeen hankintamenon on oltava kokonaan poistettu taloudellisen pitoajan päätyttyä. Taloudellisen pitoajan määrittäminen tulee tehdä varovaisuutta noudattaen. Hyödykkeeseen liittyvät tulontuotto-odotukset sekä mm. yrityksen toimiala vaikuttavat taloudelliseen pitoaikaan. (Tomperi 2007, 25.)

TAULUKKO 3. Poistosuunnitelma (mukaillen Tölli 2006, 74)

Hyödyke	Poistoaika	Poistomenetelmä
<b>Aineelliset hyödykkeet</b>		
Rakennukset ja rakennelmat		
Voimalaitosrakennus	25 vuotta	Tasapoisto
Koneet ja laitteet		
Tuotantokoneet	10 vuotta	Menojäännöspoisto
Tietokonelaitteet	5 vuotta	Menojäännöspoisto
<b>Aineettomat hyödykkeet</b>		
Tietokoneohjelmat	5 vuotta	Tasapoisto

Poistoja aletaan kirjaamaan, kun hyödyke on otettu käyttöön. Aineettomien hyödykkeiden hankintamenosta tehtävät poistot aloitetaan yleensä heti menojen syntymisen jälkeen. Suunnitelman mukaiset poistot tulee kirjata aina tilikauden tuloksesta huolimatta. Suunnitelman mukaisia poistoja ei siis voi jälkikäteen pienentää sen vuoksi, että yrityksellä menee huonosti. (Tomperi 2007, 26.)

Mikäli on mahdollista ennakoida hyödykkeen taloudellisen käytön määrä, kuten esimerkiksi auton ajokilometrit tai tuotantokoneen konetunnit, voidaan poisto tehdä käytön mukaisena. Tulevaisuuden ennakointi on kuitenkin usein epävarmaa, ja siksi käytön mukaisen poistomenetelmän sijasta joudutaan käyttämään ajan kulumiseen perustavaa poistomenetelmää. Tavallisimmat ajankäyttöön perustuvat poistomenetelmät ovat menojäännöspoistot ja tasapoistot. Menojäännöspoistoja käytettäessä tulisi poistoprosentteina käyttää elinkeinoverolain mukaisia enimmäispoistoja. Samanlaiset hyödykkeet poistetaan samaa poistomenetelmää käyttäen. (Tomperi 2007, 26.)

Pysyviin vastaaviin aktivoidun hyödykkeen mahdolliset perusparannusmenot lisätään poistamattomaan hankintamenuun tai vaihtoehtoisesti ne voidaan aktivoida omaksi hankintamenuksi, jolle määritellään oma poistosuunnitelma. Yleensä perusparannusmenot tulee poistaa alkuperäisen hyödykkeen taloudellisena vaikutusajankautana. Mikäli perusparannus olennaisesti pidentää hyödykkeen tulontuotto-odotuksia, tulee hyödykkeen poistosuunnitelmaa muuttaa. (Tomperi 2007, 27.)

### **3.4.3 Poistoero**

Tilinpäätöksessä on mahdollista kirjata erityisistä syistä suunnitelman ylittäviä poistoja. Verotuksessa ei hyväksytä suurempia poistoja kuin verovelvollinen on verovuonna tai aikaisemmin tehnyt kirjanpidossa. Mikäli verotuksessa halutaan hyödyntää hyväksyttävät enimmäispoistot, on kirjanpidossa kirjattava ylipoistoa poistoeron kautta. Kun kirjanpidossa on aiemmin kirjattu poistoeron kautta ylipoistoa, on myöhemmin mahdollista tehdä poistoeroa purkamalla alipoistoja. Suunnitelman mukaisia poistoja ja yli- tai alipoistoja yhdessä kutsutaan kokonaispoistoiksi. (Tomperi 2007, 31–32.)

Suunnitelman mukaiset poistot kirjataan tuloslaskelmaan poistojen alle. Mahdolliset yli- tai alipoistot esitetään tuloslaskelmassa tilinpäätössiirtojen yhteydessä. Taseen puolella suunnitelman mukaiset poistot pienentävät aktivoitun hyödykkeen hankintamenoa, ja poistoero kirjataan vastattavien puolelle kohtaan tilinpäätössiirtojen kertymä. Kertynyttä poistoeroa saadaan purkaa tilikaudella korkeintaan suunnitelman mukaisten poistojen verran. Ei ole hyvän kirjanpitoavan mukaista kirjata poistoeron vähennystä niin paljoa, että hankintamenon osa lisääntyy. (Tomperi 2007, 32.)

### **3.5 Varaukset**

Tilinpäätössiirtoina voidaan poistoeron lisäksi kirjata myös erilaisia varauksia. Vapaaehtoisia varauksia kirjataan verotuksellisista syistä. Toisaalta tilinpäätöksessä on huomioitava pakollisina varauksina sellaiset tulevaisuudessa aiheutuvat menot tai menetykset, jotka kohdistuvat päätettävään tai aikaisempaan tilikauteen, ja niiden syntymistä pidetään varmana tai hyvin todennäköisenä. (Tomperi & Keskinen 2011, 21–22.)

#### **3.5.1 Vapaaehtoiset varaukset**

Vapaaehtoisista varauksista tavallisin on toimintavaraus. Mahdollisuus toimintavarauksen tekemiseen on yksityisliikkeillä sekä avoimilla yhtiöillä ja kommandiittiyhtiöillä silloin, kun niiden yhtiömiehinä on vain luonnollisia henkilöitä. Verotuksessa vähennyskelpoinen toimintavaraus on enintään 30 prosenttia tilikauden aikana maksetuista ennakonpidätyksen alaisista palkoista. Tilikauden tulokseen ja verotukseen vaikuttaa varauksen muutos. Taseessa kohdassa tilinpäätössiirtojen kertymä esitettävä toimintavaraus voi kussakin tilinpäätöksessä olla enintään edellä mainittu enimmäismäärä. Mikäli kuluneella tilikaudella on maksettu vähemmän palkkoja kuin aikaisemmin ja toimintavaraus on kirjattu kokonaisuudessaan, joudutaan menossa olevalla tilikaudella varausta purkamaan. (Tomperi & Keskinen 2011, 21.)



Yrityksen myytyä liikerakennuksensa on saatu myyntitulo veronalaista tuottoa. Tuotosta saadaan vähentää rakennuksen verotuksessa poistamatta oleva hankintameno. Mikäli yritys jatkaa toimintaansa, voi se muodostaa tilinpäätöksessä toimitilan jälleenhankintavarauksen myyntivoiton määrästä. Tällöin vältetään myyntivoiton verottaminen rakennuksen myyntivuonna. Varaus vähennetään verovuonna tai kahtena seuraavana verovuonna käyttöön otetun uuden toimitilan hankintamenosta. Verotuksessa hyväksytään poistot varauksella vähennetystä hankintamenosta, joten myyntivoitto tulee vähitellen verotetuksi pienempien poistojen takia. (Tomperi 2007, 40–41.)

Jälleenhankintavaraus voidaan muodostaa liikerakennuksen myyntivoiton lisäksi myös tulipalon tai muun vahinkotapahtuman vuoksi aiheutuneesta negatiivisesta menojäännöksestä. Tällöin jälleenhankintavaraus saadaan käyttää verovuonna tai kahtena seuraavana vuonna hankitun kuluvan käyttöomaisuuden hankintaan. (Tomperi 2007, 43.)

### **3.5.2 Pakolliset varaukset**

Ne menot ja menetykset, joiden toteutumista pidetään varmana tai hyvin todennäköisenä mutta joiden täsmällistä määrää tai toteutumisaikajankohtaa ei tiedetä, kirjataan pakollisina varauksina siihen menoerään, johon ne luonteensa puolesta kuuluvat. Taseen puolella kirjaus tehdään tilinpäätössiirtojen kertymän alle, pakollisiin varauksiin. (Tomperi & Keskinen 2011, 22.)

### **3.6 Pysyvien vastaavien arvonorotukset**

Pysyviin vastaaviin aktivoitujen hyödykkeiden hankintameno kirjataan kuluksi vaikutusaikanaan suunnitelman mukaisilla poistoilla. Hyödykkeiden käyvän arvon muutoksella ei ole vaikutusta poistojen tekemiseen. Kuitenkin käyvät arvot saattavat poiketa jonkin poistojen jälkeisestä menojäännöksestä. Tiettyjen pysyvien vastaavien hyödykkeiden arvoa kirjanpidossa on mahdollista korottaa kirjanpitolain mukaisesti. Täl-

löin voidaan antaa lisäinformaatiota käyttöomaisuuden todellisesta arvosta ja toisaalta kasvattaa omaa pääomaa. Kuitenkaan arvonkorotus ei saa millään tavalla vaikuttaa tuloslaskelmaan, eikä menettelyä saa käyttää tappion kattamiseen. (Tomperi 2007, 44–46.)

Arvonkorotus on mahdollista tehdä pysyvien vastaavien maa- ja vesialueisiin sekä muihin kuin rahoitusvälineinä pidettäviin arvopapereihin. Toisaalta korotusta ei voi tehdä rakennuksiin eikä koneisiin tai kalustoon. Arvonkorotus voidaan tehdä silloin, kun omaisuuden luovutushinta on tilinpäätöspäivänä olennaisesti ja pysyvästi kasvanut. Korotus voi olla enintään omaisuuden nettoluovutushinnan ja poistamattoman hankintamenon erotuksen verran. Arvonkorotusta tehdessä tulee noudattaa erityistä varovaisuutta ja johdonmukaisuutta. (Tomperi 2007, 45.)

Vastaavaa-puolella arvonkorotus merkitään pysyvien vastaavien eriin. Vastakirjaus tehdään vastattavaa-puolelle oman pääoman alle arvonkorotusrahastoon. Mikäli tehty arvonkorotus osoittautuu myöhemmin virheelliseksi, tulee tehty arvonkorotus purkaa. (Tomperi 2007, 45–46.)

### **3.7 Ennakkomaksut**

Yleensä tavara- ja kalustohankinnat maksetaan käteisellä tai velkana. Toisaalta myynti tapahtuu myös käteisellä tai laskulla. Joskus tulee kuitenkin tilanteita, jolloin myyjä edellyttää ostajalta maksua jo ennen tavarantoimitusta. Kun tavarat maksetaan ennen niiden toimittamista, syntyy ostajalle saamista myyjältä. Tämä saaminen kirjataan taseen vaihto-omaisuuden alle ennakkomaksuihin. Tuloslaskelmaan kirjattava meno syntyy ostajalle vasta silloin, kun tavara on toimitettu KUVIO 1). Toisaalta suorituksen ennakkoon saanut myyjä on velkaa asiakkaalleen maksun verran, ja tulo syntyy vasta, kun tavara on toimitettu asiakkaalle. Myös matkaennakot sekä palkkaennakot ovat ennakkomaksuja, ja ne kirjataan taseeseen. (Tomperi & Keskinen 2011, 23–24.)

Esimerkki

18.4. Yritys Oy tilaa turvetta poltettavaksi voimalaitoksessaan 10 000 €:lla. Samalla kyseinen summa maksetaan ennakkomaksuna.

21.5. Turve saapuu Yritys Oy:n voimalaitokseen.

Maksetut ennakkomaksut		Pankkitili	Polttoaineostot	
18.4.				
	10 000		10 000	
21.5.				
	10 000		10 000	

KUVIO 1. Ennakkomaksujen käsittely kirjanpidossa (mukaillen Tölli 2006, 122)

Ennakkomaksujen arvonlisävero käsitellään poikkeavasti maksuperusteen mukaan. Tällöin myyjän tulee tilittää saatu arvonlisävero siltä kuukaudelta, jolloin maksu on saatu. Toisaalta tilaaja saa vähentää arvonlisäveron siltä kuukaudelta, kun maksu on tapahtunut. (Tomperi & Keskinen 2011, 25.)

### 3.8 Laskennalliset verovelat ja -saamiset

Vakiintuneen käytännön mukaan tuloverot esitetään tuloslaskelmassa suoriteperusteisesti pohjautuen verolaskelman verotettavaan tuloon. Verolaskelmassa tulee huomioida ne kirjanpitoon sisältyvät luvut, joita ei verotuksessa saada vähentää vielä samana verovuonna, kun ne on kirjanpitoon kirjattu kuluksi. Tällaisia ovat esimerkiksi pakollisina varauksina kirjatut menot ja menetykset. Kirjanpidossa ne tulee huomioida sillä tilikaudella, kun meno on huomattu, mutta verotuksessa nämä menot saa vähentää vasta, kun todellinen kulu on suoriteperusteisesti syntynyt. (Tomperi 2007, 47.)

Laskennallisia verovelkoja ja -saamisia säätelee Kirjanpitolain 5. luku 18. §. Sen tarkoituksena on mahdollistaa tuloverojen esittäminen tuloslaskelmassa kirjanpidollisen tuloksen mukaisena. Laskennalliset verovelat ja -saamiset johtuvat kirjanpidon ja verotuksen välisistä jaksotus- tai arvostuseroista. Laskennalliset verosaamiset tai

-velat esitetään erityistä varovaisuutta noudattaen omana eränään tuloslaskelmassa ja taseessa tai vaihtoehtoisesti liitetiedoissa. Pienten kirjanpitovelvollisten ei tarvitse esittää niitä liitetiedoissakaan. (Tomperi 2007, 47–48.)

Tilinpäätöksen osoittaman kirjanpidon tuloksen ja verotettavan tuloksen välillä on sekä pysyviä että väliaikaisia eroja. Pysyvät erot johtuvat verovapaista tuloista ja toisaalta vähennyskelvottomista menoista. Väliaikaiset erot taas sisältävät jaksottamisesta ja arvostamisesta johtuvat erot. Jaksottamisesta syntyvät erot tulevat siitä, että tuottoja ja kuluja huomioidaan kirjanpidossa ja verotuksessa eri tilikausilla. Arvostamisesta syntyvät erot taas tulevat siitä, että tietyn tase-erän kirjanpidollisen ja verotuksellisen arvon välillä on väliaikainen ero. Pysyvistä eroista ei synny laskennallista verovelkaa tai -saamista, vaan ne johtuvat nimenomaan väliaikaisista eroista. (Tomperi 2007, 48.)

## 4 TURVESUOT KIRJANPIDON ERITYISKYSYMYKSENÄ

Turvesoiden kirjanpidolliseen käsittelyyn liittyy useita erityiskysymyksiä. Miten aktivoitava hankintameno muodostetaan? Missä vaiheessa poisto kirjataan kuluksi? Miten varaston arvo määritellään ja mitä kuluja varaston arvoon luetaan mukaan? Seuraavaksi perehdytään näihin kysymyksiin ja kysymyksien vastauksiin.

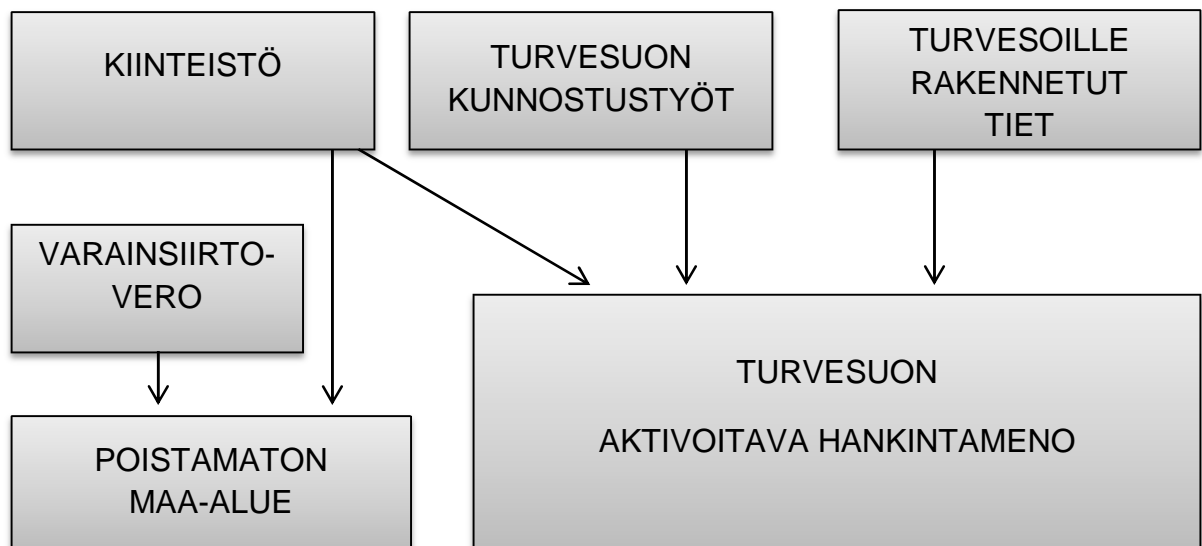
### 4.1 Hankintamenson aktivointi

Turvesoiden aktivoitavasta hankintamenson itse suoalue muodostaa varsin pienen osan. Suoalue tulee kunnostaa, ennen kuin turpeen nostaminen on mahdollista. Kunnostustyöt hoitaa usein ulkopuolinen aliurakoitsija. Tällöin taseen hankintamenson tulee aktivoida aliurakoinnista aiheutuneet kulut. Mikäli suon kunnostaa sen omistava yritys itse, tulee hankintamenson aktivoida kunnostuksesta aiheutuneet kulut, mukaan lukien osuus palkoista. (Hämäläinen 2013.)

Jotta turvesuolta voitaisiin kuljettaa turvetta polttoon, täytyy tätä varten usein rakentaa teitä suoalueelle. Koska voidaan ajatella, että ilman teitä suoalue kunnostettunakin olisi hyödytön ja toisaalta tiet ilman turvesuota olisivat tarpeettomia, voidaan teiden hankintamenson aiheutuneet kulut aktivoida turvesuon hankintamenson. (Hämäläinen 2013.)

Suoaluetta aktivoitaessa tulee huomioida, että osa suosta on pysyvää maa-aluetta, eikä sitä tällöin voida kokonaisuudessaan poistaa (Laki elinkeinotulon verottamisesta 2. luku 12. §). Tämän takia maa-alueen arvon osuus tulee erottaa suon hankintahinnasta ja aktivoida erikseen taseen poistamattomiin maa-alueisiin. Maa-alueita hankittaessa täytyy ostohinnasta maksaa varainsiirtoveroa. Myöskään varainsiirtoveroa ei pidä aktivoida turvesoiden yhteyteen vaan poistamattomiin maa-alueisiin. (Hämäläinen 2013.)

Turvesuon aktivoitava hankintameno muodostuu siis suoalueen hankintahinnasta, pois lukien maa-alueen hankintahinta ja varainsiirtovero, kunnostustyöstä aiheutuneista kustannuksista ja suoalueelle johtavien teidän rakentamisesta aiheutuneista kustannuksista (KUVIO 2). Lisäksi hankintamenoön voidaan huomioida erinäiset luvituksista ja maa-aluevarauksista aiheutuneet kulut.



KUVIO 2. Hankintameno muodostaminen

## 4.2 Poistot

Laki elinkeinotulon verottamisesta 3. luvun 38. §:n mukaan turvesoiden hankintamenoista poistetaan vuosittain käytettyä ainesosaa vastaava määrä. Tällaisia poistoja kutsutaan substanssipoistoiksi. Turpeesta tehdään poistot kirjanpidossa, kun turve on nostettu suosta aumaan. Auma toimii turpeelle väliavarastona ennen turpeen lopullista käyttöä. (Hämäläinen 2013.)

Turpeen määrää mitataan suosta nostettaessa kuutioissa. Koska turpeen lopullinen käyttö tapahtuu polttaen voimalaitoksissa, muutetaan kuutiot jo substanssipoistoa määritettäessä megawattitunneiksi (MWh). 1 MWh on noin 0,9 kuutiota turvetta, mutta turvekuution ja turpeesta saatavan MWh:n suhde ei kuitenkaan ole vakio, sillä

esimerkiksi turpeen kosteudella on paljon vaikutusta siihen, millainen lämpöarvo turpeella on. (Hämäläinen 2012.)

Substanssipoistoa laskettaessa tulee arvioida, kuinka paljon suosta kaiken kaikkiaan tullaan saamaan turvetta (MWh). Tämä arvio tehdään erityisin laskelmin perustuen turvesuon pinta-alaan ja suon arvioituun syvyysuuntaiseen muotoon. (Hämäläinen 2012.)

Tilinpäätöstä tehtäessä arvioidaan, kuinka paljon suosta on tilikauden aikana nostettu turvetta. Mikäli osa nostetusta turpeesta on tilikauden lopussa edelleen varastoituna aumaan, tulee muistaa, että arvio turpeen määrästä on sillä hetkellä olevan tiedon pohjalta tehty paras arvio. Polttoon tilikaudella kuljetetusta turpeesta on tiedossa turpeesta saavutettu MWh-määrä. Aumaan jääneen turpeen MWh-määrä arvioidaan aumamittauksen lisäksi hyödyntämällä samasta aumasta mahdollisesti jo polttoon kuljetetun turpeen tiedettyjä lämpöarvoja sekä turveaumasta tilikauden aikana otettujen näytteiden tietoja. (Hämäläinen 2012.)

Kun on laskettu suon odotettu MWh-arvio kokonaisuudessaan sekä tilikaudella nostetun turpeen määrä, voidaan substanssipoisto laskea. Substanssipoistoprosentti on tilikauden aikana nostetun turpeen MWh-määrä jaettuna kokonaisarvion MWh:lla kerrottuna sadalla. Kun poistoprosentti on tiedossa, tehdään substanssipoisto kertomalla suon aktivoitu hankintameno tuolla poistoprosentilla (KUVIO 3). (Hämäläinen 2013.)



KUVIO 3. Substanssipoiston laskeminen

Turvesuon substanssipoisto perustuu useaan eri arvioon. Substanssipoistoa tulee tarkentaa seuraavalla tilikaudella, jos arviot muuttuvat.

Joskus turve saattaa olla aumassa useammankin vuoden. Turveaumaa pidetään eräänlaisena välivarastona. Substanssipoistot tehdään siinä vaiheessa, kun turve on nostettu aumaan. Aumassa olevaa turvetta ei kuitenkaan ole vielä käytetty, joten sen osalta substanssipoisto ei saa jäädä tilikauden kuluksi. Tällaisessa tapauksessa turve siirtyy käyttöomaisuudesta vaihto-omaisuuteen. Seuraavassa luvussa on tarkemmin esitelty turpeen varaston arvon määrittämistä.

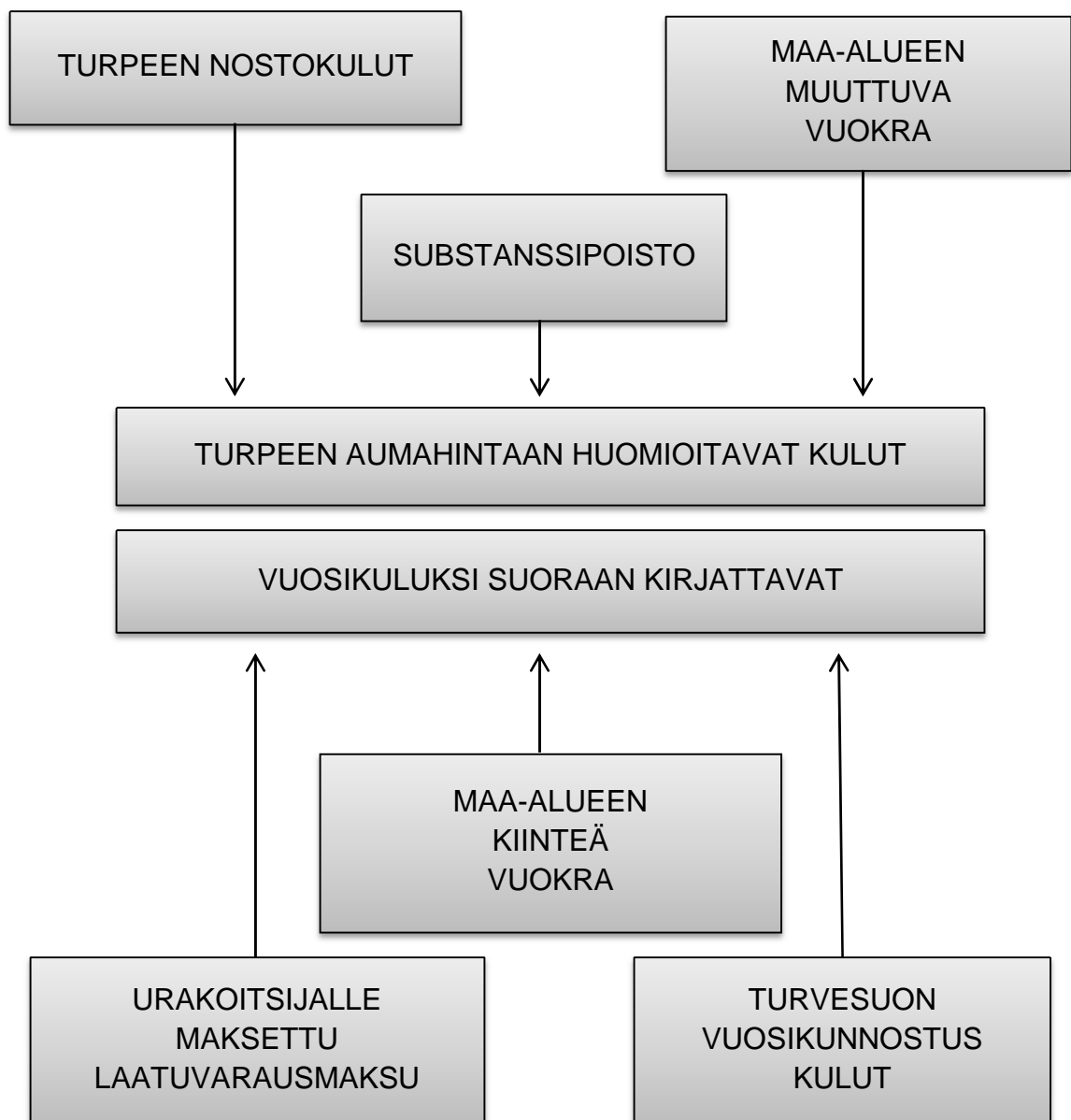
### **4.3 Varastointi**

Turpeen aumavaraston selvittämistä varten tulee määrittää niin kutsuttu aumahinta. Varaston arvo on varastossa arvioitu MWh-määrä kerrottuna aumahinnalla. Kirjanpitolain 4 luvun 5 pykälässä säädetään hyödykkeen hankintamenosta seuraavasti: ”Hankintamenoön luetaan hyödykkeen hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet muuttuvat menot.” Turvevaraston muuttuvat menot muodostuvat nostokuluista, mahdollisista muuttuvista vuokrista sekä poistettavasta käyttöomaisuuden osasta (KUVIO 4).

Turpeen nosto aumavarastoon on oma prosessinsa. Turpeelle tehdään erinäisiä toimenpiteitä ennen kuin se voidaan kerätä suosta. Näistä toimenpiteistä syntyvät kulut mukaan lukien nostokulut tulee huomioida aumahintaa määritettäessä. Yleensä turvesuolla toimii erillinen urakoitsija, joka hoitaa nämä toimenpiteet ja nostaa turpeen aumaan. Tällaisessa tapauksessa nostokulun muodostaa urakoitsijan saama korvaus pois lukien arvonnlisävero. Toisaalta on mahdollista, että suon omistava yritys itse hoitaa nämä toimet. Tällöin aumahintaan tulee huomioida syntyneiden kulujen lisäksi osuus palkkakuluista. Lisäksi on tärkeää huomioida, että turvesuolle täytyy vuosittain tehdä erinäisiä kunnostustöitä, jotta turpeen nosto on mahdollista. Näitä kunnostustöitä ei saa huomioida aumahintaan vaan ne tulee kirjata vuosittain kuluksi.



Turvesuot voivat vaihtoehtoisesti olla joko yhtiön omistamalla maalla tai vuokraamalla. Mikäli turvesuo sijaitsee vuokraamalla, tulee vuokrasopimuksesta tarkistaa vuokran peruste. Jos maksetaan kiinteää vuokraa, ei vuokran määrää huomioida aumahintaan. Jos maksetaan vuokraa, joka perustuu alueelta nostettavaan turpeen määrään, on vuokra muuttuva ja se tulee huomioida aumahintaan. Edellä mainittujen lisäksi aumahintaan tulee huomioida osuus suon hankintamenon arvosta. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että tilinpäätöshetken aumahintaan huomioidaan tilikaudelta laskettu substanssipoisto. (Hämäläinen 2013.)



KUVIO 4. Aumahintaan huomioitavat ja vuosikuluksi kirjattavat kulut

Kun aumahintaan vaikuttavat tekijät ovat tiedossa, määritetään aumahinta laske-  
malla nostokulut, muuttuvat vuokrat sekä substanssipoisto yhteen ja saatu summa  
jaetaan tilikauden aikana suosta nostetun turpeen MWh-määrällä. Näin saadaan  
yhden MWh:n arvo aumavarastossa eli aumahinta.

Kun aumahinta on tiedossa, tulee määrittää, paljonko turveaumassa on turvetta  
(MWh) tilinpäätöshetkellä. Määrittäminen tapahtuu samalla tavoin kuin edellä sub-  
stanssipoistoa varten määritetyn vuotuisen turvetuotantomäärän selvittäminen.  
Käytännössä arvioitu varastomäärä on siis aumamittaukseen, turpeesta otettuihin  
näytteisiin ja aumasta jo aiemmin polttoon kuljetettujen turpeiden arvoihin perustuva  
paras arvio. Turpeen arvo aumavarastossa tilinpäätöshetkellä on varaston MWh-  
määrä kertaa aumahinta.

Urakoitsijoiden saama korvaus turpeen nostosta on usein sidoksissa nostettuun tur-  
vemäärään. Mikäli tilinpäätöshetken turveaumavarastossa olevan turpeen määrä  
muuttuu seuraavalla tilikaudella, muuttuu myös aliurakoitsijoille maksettu korvaus.  
Tämä muutos tulee edellä mainittujen substanssipoistojen tavoin huomioida myös  
aumahinnassa uudella tilikaudella, mikäli muutos on olennainen. Vain tällä tavoin  
aumahintaa päivittämällä saadaan varastosta ja suosta lopulta poistettua turve oi-  
kealla arvolla.

### **Käyttö ja myynti**

Turpeen omistava yritys joko myy aumassa olevan turpeen eteenpäin tai vaihtoeh-  
toisesti polttaa siitä itse energiaa. Aumavarastossa oleva turve tuloutuu kuluksi  
myyntien ja oman käytön mukaan. Kun turve kuljetetaan aumasta pois, kirjataan  
kuljetetun turpeen MWh-määrän verran aumahintaa kuluksi varaston muutoksen  
kautta. Näin tilikauden kuluksi tulee poltetun tai myydyin turpeen muiden hankinta-  
kuluksen lisäksi substanssipoistojen osuus. (Hämäläinen 2013.)

## 6 TULOKSET JA POHDINTA

Turvesoiden kirjanpidollisen käsittelyn ja sisäisen seurannan rakentaminen asiakkaalle on ollut erittäin mielenkiintoinen ja haastava projekti. Kesällä 2012, kun ensimmäiset turpeet nostettiin omasta suosta, aloitettiin taloushallinnon puolella aika lailla tyhjästä. Valmista ohjeistusta turvesoihin liittyvistä kirjanpidollisista käytännöistä ei löytynyt. Tilintarkastajien avustuksella alettiin hahmotella käsittelyä erityiskysymys kerrallaan.

Ensimmäinen ongelma oli aktivoitavan hankintamenon muodostaminen. Mitä kaikkea tulisi huomioida suon hankintahintaan? Onko jotain, mitä ei saa poistaa? Kirjataanko joitain syntyneitä kuluja vuosikuluksi? Lopulta päädyttiin yhdessä selkeään ratkaisuun, jonka mukaan turvesuon hankintamenoon aktivoidaan osuus kiinteistöstä, suon kunnostuskulut sekä suolle rakennetut tiet. Pieni osuus maa-alueesta sekä maakaupasta seurannut varainsiirtovero kirjattiin erilleen poistamattomiin maa-alueisiin.

Toinen ongelma oli poiston laskeminen. Turvesuot tuli lain mukaan poistaa käytön mukaan substanssipoistoina. Substanssipoiston laskemista varten tarvittiin tiedot tilikaudella nostetun turpeen määrästä, turvesuon arvioidusta turpeen kokonaismäärästä sekä suon aktivoitu hankintahinta. Substanssipoistoprosentti laskettiin jakamalla tilikaudella nostetut turpeet kokonaisturvemäärällä kerrottuna sadalla. Saadulla poistoprosentilla tehtiin vuosittainen poisto hankintahinnasta.

Substanssipoistoon liittyi toinenkin asia, jonka ymmärtäminen vaati hieman aikaa. Ongelmana oli se, missä vaiheessa poisto tehtäisiin. Kun turve nostetaan suosta aumaan, saattaa se olla aumassa parikin vuotta ennen lopullista käyttöä. Fyysisesti turve ei ole suossa enää noston jälkeen. Tämä ajatus puolsi sitä, että poisto täytyy tehdä nostovuotena. Kuitenkaan poisto ei voinut jäädä tilikauden kuluksi, mikäli turve oli tilinpäätöshetkellä varastoituna aumaan. Syntyi tilanne, että poiston osuus oli huomioitava varaston arvoon aumahinnan kautta. Näin kuluvaikutus tuli vasta sille tilikaudelle, jolla turve kuljetettiin polttoon.

Haastavin ongelma oli varaston arvostaminen tilinpäätöshetkellä. Asiaa tutkittaessa kysyttiin käytäntöjä muilta turvetuottajilta. Näiden käytäntöjen pohjalta tilintarkastajien kanssa yhteistyössä määritettiin, että varaston arvoa varten tulee tilinpäätöshetkellä laskea suokohtainen aumahinta. Aumahintaan tuli huomioida turpeen nostokulut, muuttuvat vuokrat sekä osuus substanssipoistosta. Tilikaudella syntyneet kulut laskettiin yhteen suokohtaisesti ja summa jaettiin suolta tilikauden aikana nostetun turpeen määrällä. Näin saatiin aumahinta. Tilinpäätöspäivän varaston arvo laskettiin kertomalla aumahinta tilinpäätöshetkellä aumassa olevan turpeen määrällä.

Kaiken kaikkiaan projekti vei paljon aikaa ja oli erittäin opettavainen. Useampaan otteeseen projektin aikana jouduttiin muuttamaan ja kehittämään käytäntöjä ennen lopullisten muodostumista. Kun erityiskysymykset pääpiirteissään yleisellä tasolla oli ratkaistu, tuli ongelmaksi vielä käytännön tason soveltaminen asiakkaalle ja seurannan rakentaminen.

Turvesoihin liittyy myös verotuksellisia erityiskysymyksiä, jotka jätettiin tämän työn ulkopuolelle. Verotuksen käytännöistä ei verottajalla ole tällä hetkellä antaa suoraa kirjallista ohjeistusta. Tämä antaa aiheutta mahdolliseen jatkotyöhön liittyen turvesoiden verotuksellisiin erityiskysymyksiin.

## LÄHTEET

Hämäläinen S., 2013. Keskustelut tilintarkastajien kanssa 6/2012 – 3/2013. Ernst & Young Oy. Kokkola.

Ihantola E., Leppänen P., Kuhanen A. & Sivonen I. 2008. Yrityksen kirjanpito perusteet ja sovellusharjoitukset. 2. uudistettu painos. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press.

Kirjanpitolaki

Laki elinkeinotulon verottamisesta

Leinonen A. 2010. Turpeen tuotanto ja käyttö Yhteenveto selvityksistä. Helsinki: Edita Prima Oy.

Tomperi S. 2007. Kehittyvä kirjanpito. 10.—11. painos. Helsinki: Edita Prima Oy.

Tomperi S. & Keskinen V. 2011. Yrityksen taloushallinto 2. Kirjanpidon erityiskysymyksiä. 4. uudistettu painos. Helsinki: Edita Prima Oy.

Tomperi S. 2012. Käytännön kirjanpito. 20. uudistettu painos. Helsinki: Edita Prima Oy.

Tölli J. 2006. VOITTO Kirjanpidon perusteet. Helsinki: Otava.