



SEINÄJOEN AMMATTIKORKEAKOULU
SEINÄJOKI UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Anniina Halkola & Jenni Talvitie

Osakeyhtiömuotoisen maatalan tilinpäätös ja verotus

Opinnäytetyö
Kevät 2021
SeAMK Ruoka
Agrologi (AMK)



SEINÄJOEN AMMATTIKORKEAKOULU

Opinnäytetyön tiivistelmä

Koulutusyksikkö: SeAMK Ruoka

Tutkinto-ohjelma: Agrologi (AMK)

Suuntautumisvaihtoehto: Maatalouden yritystalous

Tekijä: Anniina Halkola ja Jenni Talvitie

Työn nimi: Osakeyhtiömuotoisen maatilan tilinpäätös ja verotus

Ohjaaja: Marjo Latva-Kyyny

Vuosi: 2021

Sivumäärä: 47

Liitteiden lukumäärä:3

Osakeyhtiömuotoisten maatalousyritysten määrä kasvaa koko ajan, varsinkin niiden suhteellinen osuus kaikista maatalousyrityksistä kasvaa. Osakeyhtiömuotoisten maatilojen merkitys tuotantomäärissä mitattuna on jo merkittävä, sillä osakeyhtiömuotoiset maatilat ovat keskimäärin suurempia kuin muut maatilat. Maatilatalouden tuloverolain yhteensovittaminen kirjanpitolain kanssa on haastavaa. Osakeyhtiömuotoisen maatalousyrityksen tilinpäätös on laadittava suoriteperusteisesti, mutta verotusta varten tarvitaan maksuperusteinen tulos sekä nettovarallisuyslaskenta.

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, mitä erilaisia käytänteitä kirjanpitäjillä ja tilintarkastajilla on osakeyhtiömuotoisen maatilan tilinpäätöksen sekä verotuksen tekemisessä. Opinnäytetyön tutkimusmenetelmänä on kvalitatiivinen tutkimus. Opinnäytetyötä varten haastateltiin kymmentä kirjanpitäjää, tilintarkastajaa sekä veroasiantuntijaa. Haastattelut litteroitiin ja analysoitiin. Haastattelut toteutettiin teemahaastatteluina.

Haastateltavat kokivat osakeyhtiömuotoisen maatilan tilinpäätökseen sekä verotukseen liittyvät asiat haasteellisina sekä kokivat, ettei moniin asioihin ole olemassa selkeitä ohjeistuksia. Tästä syystä käytänteet vaihtelivat joissakin asioissa paljon. Eroavaisuuksia on varsinkin eri erien arvostamisperiaatteissa taseeseen, esimerkiksi eläinten ja varastojen arvostamisessa on eroavaisuuksia kirjanpitäjien ja tilintarkastajien kesken. Myös eläinluoton ja maksamattomien osuuspääomien käsittelyssä oli monia käytänteitä haastateltavien kesken. Osa haastateltavista kokee, ettei maatalousosakeyhtiötä kohdella tasapuolisesti, sillä verottaja saattaa hyväksyä osalla maatalousosakeyhtiöistä vaihto-omaisuuden mukaan taseeseen ja osalla ei. Epäselvistä ohjeista ja verottajan sallivasta toiminnasta johtuen monet haastateltavat kertoivat kokeilevansa, mitä verottaja hyväksyy ja mitä ei hyväksy.

¹ Asiasanat: osakeyhtiö, maatalaosakeyhtiö, verotus, MVL, tilinpäätös

SEINÄJOKI UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCES

Thesis abstract

Faculty: School of Food and Agriculture

Degree programme: Agriculture and Rural Enterprises

Specialisation: Agricultural Business and Economy

Authors: Anniina Halkola and Jenni Talvitie

Title of thesis: Financial Statement and Taxation of a Farm Corporation

Supervisor: Marjo Latva-Kyyny

Year: 2021

Number of pages: 47

Number of appendices:3

The number of agricultural corporations is increasing all the time. The importance of these corporations measured in production volumes is already significant, because the incorporated farms are usually bigger than other farms.

The goal of the thesis was to find out what different practices accountants and auditors have in making the financial statement and taxation of a farm corporation. The research method for the thesis was a qualitative research. Ten accountants, auditors and tax consultants were interviewed for the thesis. The interviews were conducted as semi-structured theme interviews and they were transcribed and analyzed later.

The interviewees experienced the financial statements and taxation issues of farm corporations challenging and they thought that many issues had no clear guidelines. For that reason, the practices varied a lot among the accountants and auditors, especially in the principles for the value of various items and the value of animals and stocks. There were also many different practices in the treatment of animal credit and unpaid cooperative capital.

Some interviewees thought that farm corporations are not treated equally by the tax authorities.

¹ Keywords: limited company, farm corporation, taxation, financial statement

SISÄLTÖ

Opinnäytetyön tiivistelmä	2
Thesis abstract	3
SISÄLTÖ	4
Kuvioluettelo	6
Käytetyt termit ja lyhenteet.....	7
1 JOHDANTO	8
1.1 Tausta.....	8
1.2 Tavoitteet	9
2 TULOJEN SAAMINEN OSAKEYHTIÖSTÄ.....	11
2.1 Palkka	11
2.2 Osinko.....	11
2.3 Osakaslaina / lähipiirilaina	13
2.4 Peitelty osinko	13
3 OSAKEYHTIÖN KIRJANPITO.....	14
4 TILINPÄÄTÖS.....	17
4.1 Tase	19
4.2 Tuloslaskelma	20
4.3 Liitetiedot.....	20
4.4 Tilinpäätössuunnittelu.....	20
4.5 Tilintarkastus	22
5 VEROTUS JA NETTOVARALLISUUS	23
6 TUTKIMUSMENETELMÄT JA -AINEISTO	27
6.1 Tutkimusmenetelmän valinta.....	27
6.2 Tutkimusaineisto	28
7 TUTKIMUSTULOKSET	29
7.1 Haastateltavien lähtökohdat	29

7.2 Kirjanpito tilikauden aikana.....	29
7.3 Peltöjen arvostaminen.....	30
7.4 Eläimet käyttöomaisuutta vai vaihto-omaisuutta.....	31
7.5 Eläinten arvostaminen taseeseen	31
7.6 Eläinluotto	32
7.7 Osuuspääomat.....	33
7.8 Varastojen arvostaminen taseeseen	33
7.9 MVL / EVL.....	34
7.10 Poistot.....	35
7.11 Valmistevero	36
7.12 Verolomakkeet	36
7.13 Haasteet / vapaa sana	37
8 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET.....	39
LÄHTEET	43
LIITTEET	47

Kuvioluettelo

Kuvio 1. Osakeyhtiömuotoisten maatalous- ja puutarhayritysten määrä Suomessa vuosina 2010-2020	8
Kuvio 2. Osinkojen verotus.	12

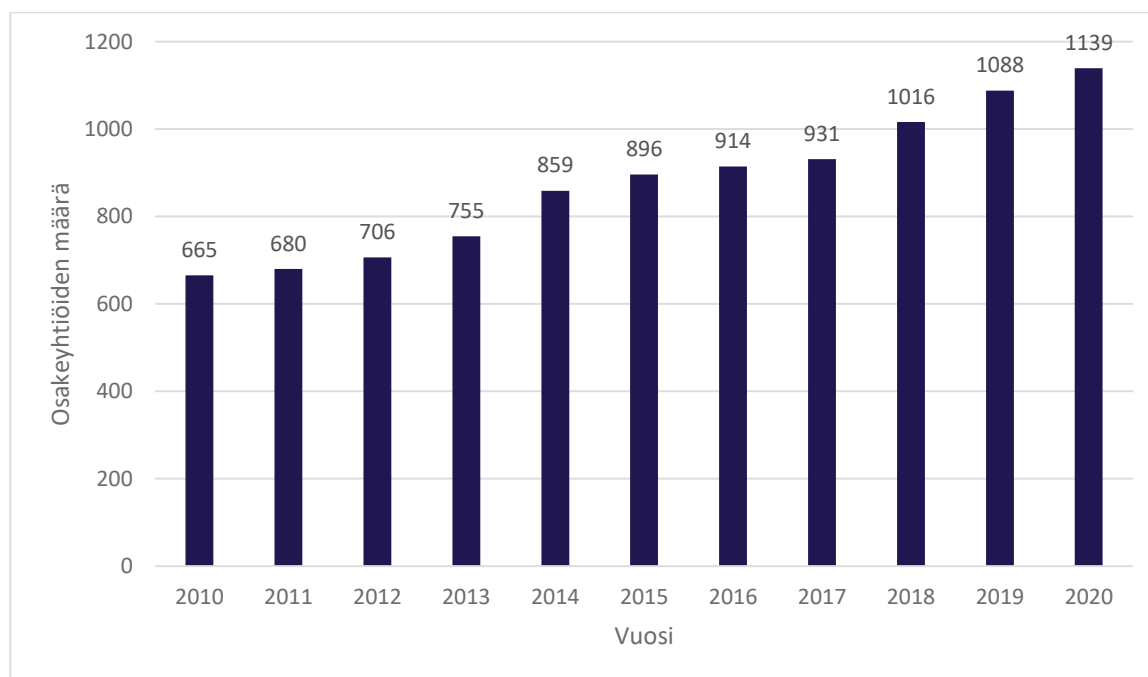
Käytetyt termit ja lyhenteet

EVL	Elinkeinotuloverolaki
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki
PMA	Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista

1 JOHDANTO

1.1 Tausta

Maatalous- ja puutarhayrityksiä oli Suomessa vuonna 2020 yhteensä 45 411 kpl. Näistä osakeyhtiöitä oli 1 139 kpl eli noin 2,5 %. Kuviossa 1 kuvataan Luonnonvarakeskuksen tilastotietokannan mukaisesti osakeyhtiömuotoisten maatalous- ja puutarhayritysten lukumäärän kehitystä vuosina 2010-2020 (Tilastotietokanta, [viitattu 2.4.2021]). Kuviosta huomataan, että osakeyhtiömuotoisten maatalous- ja puutarhayritysten lukumäärä kasvaa tasaisesti. Vuodesta 2010 vuoteen 2020 yhtiömuotoisten maatilojen määrä on kasvanut yli 70 %. Osakeyhtiömuotoisten maatilojen suhteellinen osuus kaikista maataloista on noussut vielä nopeammin, sillä maatilojen määrä on vähentynyt nopeasti.



Kuvio 1. Osakeyhtiömuotoisten maatalous- ja puutarhayritysten määrä Suomessa vuosina 2010-2020 (Tilastotietokanta, [viitattu 2.4.2021]).

Vuonna 2018 osakeyhtiömuotoisia maatiloja oli 873 kpl. Lukumäärällisesti eniten päätuotantosuuntana oli viljanviljelyä (127 kpl) ja lypsykarjataloutta (118 kpl). (Yhtiöwiki, [viitattu 4.11.2020].) Osakeyhtiömuotoisten maatilojen määrä tulee kasvamaan edelleen. Monella yhtiömuotoisen maatilan osakkaalla on positiivisia kokemuksia osakeyhtiöstä, jolloin yhä useampi yrittäjä alkaa pohtia oman maatilan yhtiöittämistä.

Osakeyhtiömuotoisen maatalousyrityksen toiminnan tekee ongelmalliseksi osakeyhtiötä säätelevien osakeyhtiölain ja kirjanpitolain säädökset, jotka täytyy sovittaa yhteen maatilatalouden verotusta koskevan maatilatalouden tuloverolain kanssa. Maatilatalouden tuloverolaki on säädetty vuonna 1967, jolloin maataloutta ei harjoitettu osakeyhtiömuotoisena. Nykyään maataloustoimintaa on osakeyhtiöitetty, mutta toimintaan liittyviä verotuksen lakeja ja asetuksia ei ole muutettu vastaamaan muutosta. Näitä asioita, jotka poikkeavat maatilatalouden tuloverolaissa (MVL) osakeyhtiölaista ja kirjanpitolaista ovat muun muassa kassa-suoriteperiaate ja nettovarallisuuden laskenta. Kirjanpitolain mukaan kirjaukset tulee tehdä suoriteperusteella ja maatilatalouden tuloverolain mukaan maksuperusteella, mistä tulee ristiriita.

Osakeyhtiömuotoisen maatalousyrityksen hallinto, kirjanpito ja toiminta ovat tarkoin säänneltyjä. Osakeyhtiö poikkeaa perinteisestä maataloudesta, jossa ei edellytetä lainsäädännöllisiä hallinnollisia toimenpiteitä, muistiinpanovelvollisuus tuloista ja menoista riittää eikä tilintarkastusta tarvitse suorittaa. Osakeyhtiömuotoisen maatalousyrityksen nettovarallisuuden laskennassa varallisuus arvostetaan eri tavalla kuin luonnollisella henkilöllä ja tällä on vaikutusta nettovarallisuuteen.

1.2 Tavoitteet

Opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää, kuinka osakeyhtiömuotoisen maatilalan tilinpäätös ja verotus tulisi tehdä sekä millaisia tapoja niiden tekemiseen käytetään. Työn teoriaosuudessa käydään läpi osakeyhtiötä yleisesti, sen kirjanpitoa, tilinpäätöstä sekä verotusta. Tutkimusaineisto kerätään teemahaastatteluiden avulla. Haastateltavana on kirjanpitäjiä ja tilintarkastajia, joilla on kokemusta osakeyhtiömuotoisista maatalousyrityksistä. Haastatteluilla selvitetään kirjanpitäjien ja tilintarkastajien toimintatapoja liittyen osakeyhtiömuotoisen maatalousyrityksen tilinpäätökseen ja verotukseen, erityisesti nettovarallisuuden eri erien arvostamiseen.

Osakeyhtiömuotoisen maatilalan tilinpäätöksestä ja verotuksesta löytyy kirjallisuutta hyvin vähän. Saatavilla oleva tieto on myös ristiriitaista. Lähteenä opinnäytetyössä on käytetty Verohallinnon verkkosivuja sekä aiheeseen liittyviä lakeja ja asetuksia. Lähteenä on käytetty myös Kivirannan Eskon ja Tuomaksen kirjoittamaa jatkuvapäivitteistä teosta Maatilaverotus,

joka löytyy Alma Talent Pro-kirjastosta. Näiden lisäksi lähteinä on käytetty muita aiheeseen liittyviä teoksia ja verkkosivuja.

2 TULOJEN SAAMINEN OSAKEYHTIÖSTÄ

2.1 Palkka

Osakeyhtiön osakas voi nostaa palkkaa yhtiöstä, jos hän työskentelee kyseisessä osakeyhtiössä. Maksettu palkka on vähennyskelpoinen osakeyhtiön verotuksessa. Palkka verotetaan osakkaan ansiotulona. (Kiviranta & Kiviranta 2020.) Palkkaa on työ- tai virkasuhteessa saatu palkka, palkkio, etuus ja korvaus. Näistä työnantajan on toimitettava ennakonpidätys ja suoritettava sosiaaliturvamaksu. Palkka voi koostua rahan lisäksi myös erilaisista luontaiseduista, kuten auto-, puhelin- ja ravintoeduista. Rahapalkan ja luontaisetujen lisäksi työnantaja voi maksaa työntekijöille kustannusten korvauksia, esimerkiksi kilometrikorvauksia ja päivärahoja. (Ihantola & Leppänen 2018, 72.)

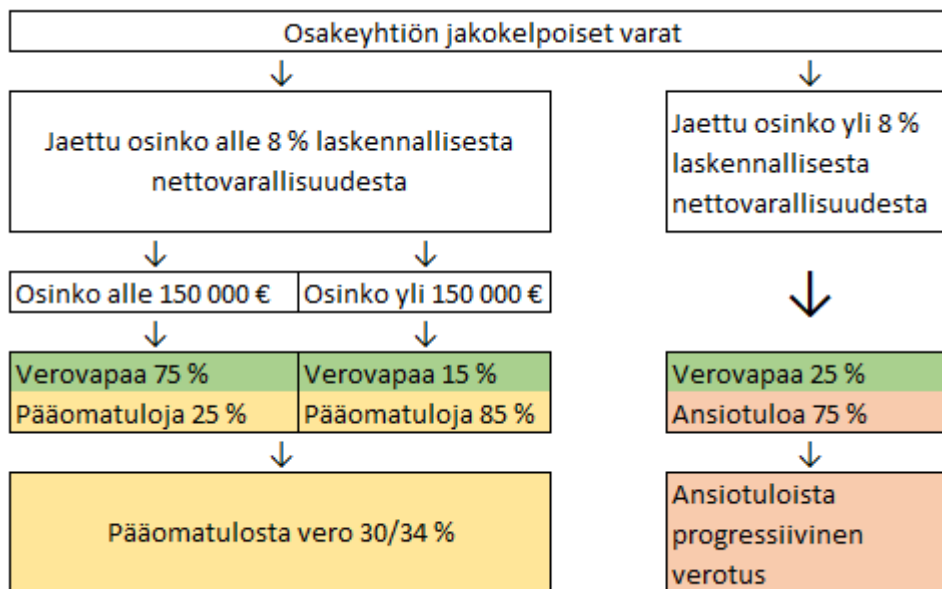
2.2 Osinko

Osinko tarkoittaa yhtiön voitonjakona tapahtuvaa varojen jakamista osakkeenomistajille (Verohallinto 2020e). Osinkojen jakamisesta päätetään yhtiökokouksessa. Osinkojen jakaminen perustuu viimeisimpään vahvistettuun ja tarkastettuun tilinpäätökseen. Osakeyhtiön varoja ei saa jakaa, jos osinkojen jaon tiedetään aiheuttavan yhtiön maksukyvyttömyyttä. Osakeyhtiön oma pääoma jakautuu sidottuun omaan pääomaan ja vapaaseen omaan pääomaan. Sidottua omaa pääomaa ovat arvonorotusrahasto, käyvän arvon rahasto, osakepääoma ja uudelleenarvostusrahasto. Vapaata omaa pääomaa ovat muut rahastot sekä tilikausien voitot. Vapaan oman pääoman rahastosta voidaan jakaa varoja osakkaille. (L 21.7.2006/624.)

Vapaan oman pääoman rahastoon voidaan muun muassa merkitä pääomasijoituksia, siirtää voittovaroja tai merkitä varoja yritysjärjestelyjen yhteydessä. Varojenjako yhtiön vapaan oman pääoman rahastosta käsitellään verotuksessa pääsääntöisesti osinkona. Poikkeussääntöjen täytyessä varojenjako käsitellään luovutuksena. Sijoitus vapaan oman pääoman rahastoon voidaan tehdä rahana tai muuna omaisuutena. Varojenjako vapaan oman pääoman rahastosta pidetään veronalaisena luovutuksena siltä osin kuin verovelvolliselle palautetaan tämän yhtiöön tekemä pääomansijoitus, jos varoja jaettaessa pääomansijoituksen tekemisestä on kulunut enintään kymmenen vuotta ja verovelvollinen

esittää edellytysten täyttymisestä luotettavan selvityksen. Varojenjaon käsitteleminen luovutuksena edellyttää sitä, että pääomansijoitus palautetaan pääomansijoituksen tehneelle henkilölle. (Verohallinto 2021a.)

Osakeyhtiö tekee alle 150 000 euron osingoista 7,5 %:n ennakonpidätyksen. Yli 150 000 euroa ylittävältä osalta yhtiö tekee 28 %:n ennakonpidätyksen. Osakkeiden matemaattinen arvo määrittää osinkojen jakautumisen verottomaan tuloon ja veronalaiseen tuloon. (Verohallinto 2020b.) Osakkeen matemaattinen arvo saadaan jakamalla yhtiön tarkistettu nettovarallisuus eli varojen ja velkojen välinen erotus ulkona olevien osakkeiden lukumäärällä (L 22.12.2005/1142). Kuviossa 2 on esitetty osinkojen verotus.



Kuvio 2. Osinkojen verotus.

Kun osakkeiden matemaattisesta arvosta enintään 8 % jaetaan osinkoja, osinkojen arvosta 75 % on verotonta tuloa ja 25 % veronalaista pääomatuloa. Mikäli osakas saa osinkotuloja yli 150 000 euroa verovuoden aikana kaikista omistamistaan listaamattomista yrityksistä yhteensä, ylimenevästä osuudesta vain 15 % on verotonta tuloa ja 85 % veronalaista pääomatuloa. Pääomatulojen osuudesta maksetaan 30 % veroa 30 000 euron tuloihin asti ja 34 % yli 30 000 euron menevältä osuudelta. Jos osakkeiden matemaattisesta arvosta yli 8 % jaetaan osinkona, tästä yli menevästä osuudesta on verotonta tuloa 25 % ja 75 %

veronalaista ansiotuloa. Ansiotuloja verotetaan progressiivisesti eli veroprosentti kasvaa ansiotulojen kasvaessa. (Verohallinto 2020b.)

2.3 Osakslaina / lähipiirilaina

Osakeyhtiölaissa osakeyhtiön lähipiiriin kuuluvalla henkilöllä annettusta rahalainasta käytetään nimitystä lähipiirilaina. Lähipiirilainaan liittyy aina velvollisuus maksaa laina takaisin osakeyhtiölle. Tuloverolaissa tästä lainasta käytetään nimitystä osakslaina. Osakslaina on veronalaista pääomatuloa, jos lainansaaja tai hänen perheenjäsenensä omistavat yhdessä tai erikseen vähintään 10 % yhtiön osakkeista tai osakkeiden tuottamasta äänimäärästä. Toki pääomatuloksi luetaan ainoastaan lainan se osa, jota ei ole maksettu takaisin. Lainan sen osan, jonka lainansaaja on maksanut takaisin viimeistään viidentenä vuonna lainan nostamisvuoden jälkeen, lainansaaja voi vähentää pääomatuloistaan tulonhankkimismenona. Pääomatulona verotettavasta osakslainasta ei tarvitse periä korkoa. Osakslainasta, tulee periä korkoa sellaisessa tilanteessa, jossa osakslaina nostetaan ja maksetaan takaisin saman verovuoden aikana. (Verohallinto 2020c.) Osakeyhtiön toimintakertomukseen on kirjattava tiedot lähipiirilainoista, jos niiden yhteismäärä ylittää 20 000 euroa tai viisi prosenttia yhtiön taseen omasta pääomasta (L 21.7.2006/624).

2.4 Peitelty osinko

Peitellyllä osingolla tarkoitetaan tilannetta, jossa osakeyhtiö antaa osakkaansa tai tämän omaisen hyväksi rahanarvoista etuutta osakkuusaseman perusteella tavallisesta olennaisesti poikkeavan hinnoittelun takia tai vastikkeetta. Peitellyllä osingolla tarkoitetaan myös osakepääomaa, vararahastoa tai ylikurssirahastoa alentamalla osingosta menevän veron välttämiseksi jaettuja varoja. Peitellyillä osingoilla pyritään välttämään osingoista meneviä veroja. Jos yhtiö on jakanut peiteltyä osinkoa, on yhtiön verotuksessa meneteltävä niin kuin olisi käytetty käypää hintaa ja osakkaan veronalaiseksi tuloksi katsotaan käyvän hinnan ja käytetyn hinnan erotus. (L 18.12.1995/1558.) Peiteltyä osinkoa syntyy myös, jos osakas myy omaisuutta tai palveluita yhtiölle ylihintaan (Verohallinto 2020f).

3 OSAKEYHTIÖN KIRJANPITO

Jokainen, joka harjoittaa liike- tai ammattitoimintaa on toiminnastaan kirjanpitovelvollinen. Kirjanpidolla on suurempi merkitys yritykselle ja yrittäjälle kuin vain menojen ja tulojen kirjaaminen aikajärjestyksessä. Kirjanpidon tehtävänä on tuottaa yrittäjälle ja sidosryhmille tärkeää informaatiota tulojen jakamiseksi. Kirjanpidon tehtävänä on myös pitää erillään omistajan ja yrityksen sekä muiden yritysten väliset menot, tulot, varat ja velat. (Yritystulkki, [viitattu 18.11.2020].)

Osakeyhtiön on noudatettava kirjanpitolakia. Kirjanpitolaissa on luokiteltu kolme eri luokkaa yrityksen koon mukaan. Niitä ovat pienyritys, mikroyritys ja suuryritys. Pienyritysten ja suuryritysten väliin jää erillinen ”keskikokoisyritysten” luokka. Luokittelu vaikuttaa muun muassa rahoituslaskelman ja toimintakertomuksen laadintavelvollisuuteen sekä liitetietojen esittämiseen. Mikroyrityksellä taseen loppusumma on alle 350 000 €, liikevaihto alle 700 000 € ja henkilöstöä keskimäärin 10 henkilöä. Mikroyrityksellä enintään yksi edellisistä kolmesta raja-arvosta saa ylittyä sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella. Pienyrityksellä taseen loppusumma on alle 6 000 000 €, liikevaihto alle 12 000 000 € ja henkilöstöä keskimäärin 50 henkilöä. Pienyrityksellä enintään yksi edellisistä kolmesta raja-arvosta saa ylittyä sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella. (Rasinaho 2019, 16.) Pien- ja mikroyrityksille on laadittu oma asetus (PMA 1753/2015). Pien- ja mikroyritykset ovat velvollisia esittämään tilinpäätöksessä vain PMA-asetuksessa säädetyt seikat sekä ne tiedot, jotka edellytetään verotuksessa. Tuloslaskelman ja taseen esittämistapaa saa muuttaa vain, jos siihen on erityinen syy. (Rasinaho 2019, 158–159.)

Tilinpäätös, toimintakertomus, kirjanpidot, tililuettelo sekä luettelo kirjanpidoista ja aineistoista on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä. Myös tase-erittelyjä tulee säilyttää 10 vuotta. Tilikauden tositteet on säilytettävä vähintään kuusi vuotta sen vuoden lopusta, jonka aikana tilikausi on päättynyt. Kirjanpitolain sallimia kirjaamisperusteita ovat suoriteperuste, laskuperuste ja maksuperuste. (L 30.12.1997/1336.)

Kahdenkertaisessa eli suoriteperusteisessa kirjanpidossa menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen (L 30.12.2015/1620). Kahdenkertaisen kirjanpidon kirjaussääntöjen mukaan yksi liiketapahtuma kirjataan aina vähintään kahdelle eri tilille, toisen debet- ja toisen kredit-puolelle. Debet-puolelle merkitään rahan käytöt ja kredit-puolelle rahan lähteet. Yhden tapahtuman kirjausten debet-puolen ja kredit-puolen summien on oltava yhtä suuret. Esimerkiksi tulojen yhteydessä rahat lisääntyvät rahatilillä, jolle tehdään debet-kirjaus. Tulotilille tehdään vastakirjaus kredit-puolelle. (Ihantola & Leppänen 2018, 18–20.)

Suoriteperusteisessa kirjanpidossa tarvitaan myyntisaamisten ja ostovelkojen tilit. Tilikauden aikana käytetään yleensä laskuperiaatetta. Laskuperiaatteessa menot ja tulot kirjataan laskun päivämäärän mukaan. Laskuperiaate helpottaa kirjanpityötä ja se on hyväksytty arvonalisäverotuksessakin. Velaksimyynnit kirjataan kirjanpitoon tuloksi ja myyntisaamiseksi laskun päivämäärän mukaan. Myöhemmin saatu maksu kirjataan myyntisaamisen vähennykseksi ja rahojen lisäykseksi. Maksuperustetta käytetään kirjaamisperusteena sellaisille menoille ja tuloille, jotka perustuvat ajan kulumiseen. Tällaisia ovat palkat, vuokrat ja korot. Myös puhelin-, sähkö- ja vakuutusmenot voidaan kirjata maksuperusteisesti. Kirjanpito voidaan tehdä tilikauden aikana joko maksu-, lasku- tai suoriteperusteisena, mutta tilinpäätös tulee tehdä suoriteperusteisena. Tällöin tavaran tai palvelun vastaanotto- tai luovutusajankohta määrää, millä tilikaudella meno tai tulo on syntynyt. (Tomperi 2019.)

Suorite- tai laskuperusteella tehty kirjaus ei vastaa aina maksun määrää. Tällainen tilanne syntyy esimerkiksi silloin, kun yritys saa hyvityslaskun reklamoituaan tuotteessa olleesta virheestä. Oikaisuerien avulla kirjaukset muutetaan maksuperusteisia määriä vastaaviksi. (Ihantola & Leppänen 2018, 64.)

Tilikauden tuottoina esitetään tulot niistä tavaroista ja palveluista, jotka on toimitettu tilikauden aikana. Tilikaudelle kuuluvat, mutta laskuperusteisessa kirjanpidossa laskuttamattomat tulot on kirjattava tuotoiksi. Samoin realisoitumattomat, mutta jo ennakolta laskutetut tulot on oikaistava pois tilikauden tuotoista. Ennakko syntyy, kun asiakas on saanut laskun tai suorittanut maksun ennen toimitusajankohtaa. (Ihantola & Leppänen 2018, 94.)

Tilikaudelle kuuluvat menot, joista ei ole saatu laskua, on kirjattava kuluiksi. Suoriteperusteisina menoina esitetään kaikki ne menot, joita vastaavat tuotannontekijät on vastaanotettu tilikauden aikana. Vastaavalla tavalla myös syntymättömät eli realisoitumattomat, mutta jo ennakolta laskutetut menot on oikaistava pois tilikauden kuluista. (Ihantola & Leppänen 2018, 96.)

Lisäksi lomapalkat tulee jaksottaa. Lomapalkka ansaitaan niinä kuukausina, jolloin tehdään työtä, vaikka lomapalkka maksetaan loma-aikana. Lomanmääräytymisvuosi alkaa huhtikuun alusta ja päättyy maaliskuun lopussa. Sen ajalta kertynyt loma pidetään pääosin seuraavan lomakauden aikana eli toukokuusta syyskuuhun. Palkkamenot merkitään muiden menojen tavoin tilinpäätökseen suoriteperusteella eli kohdistetaan kuluiksi sille ajalle, jolloin työsuoritus on vastaanotettu. Lomapalkat ja muiden vapaapäivien palkat ja näihin liittyvät sosiaalimenot kirjataan sen tilikauden menoiksi ja siirtovelloiksi, jonka menoiksi vapaapäivien perustana olevien työpäivien palkat merkitään. Jos tilikausi päättyy kalenterivuoden vaihteessa, on päättyvälle tilikaudelle jaksotettava yhdeksän kuukauden osuus lomapalkkoista. Lomapalkkavelan laskennassa otetaan huomioon myös aiemmilta lomanmääräytymisvuosilta pitämättä olevat niin sanotut talvilomapäivät. Koska lomapalkkavelkaa kirjataan käytännössä jokaisessa tilinpäätöksessä, vaikuttaa yhden tilikauden tulokseen lopulta maksettujen palkkojen lisäksi ainoastaan lomapalkkavelan muutos tilikauden aikana. (Ihantola & Leppänen 2018, 98–99.)

Maksuperusteisesta kirjanpidosta puhutaan silloin, kun kirjaus tehdään kirjanpitoon sille päivälle, kun maksu on tapahtunut. Maksuperusteen käyttö edellyttää saamis- ja velkasuhteiden seuraamista erikseen. (Ihantola & Leppänen 2018, 24.)

4 TILINPÄÄTÖS

Tilinpäätöksen tulee antaa riittävä ja oikea kuva toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta olennaisuusperiaatteen mukaisesti ottaen huomioon kirjanpitovelvollisen harjoittaman toiminnan laatu ja laajuus. Tilinpäätöksessä esitettävä seikka on olennainen silloin, jos sen pois jättäminen tai väärin ilmoittaminen voidaan odottaa vaikuttavan päätöksiin, joita tilinpäätöksen perusteella tiedon käyttäjät tekevät. (L 29.12.2016/1376.) Tilinpäätöstä osakeyhtiössä säätelevät useat eri säännökset ja asetukset. Niitä ovat kirjanpitolaki, kirjanpitoasetus, valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyritysten tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (PMA), kirjanpitolautakunnan yleisohjeet ja lausunnot, osakeyhtiölaki (624/2006, OYL) sekä toimialakohtainen muu erityislainsäädäntö. (Hämäläinen 2017, 25–26.)

Tilikaudelta on laadittava tilinpäätös, joka sisältää:

1. tilinpäätöspäivän taloudellista asemaa kuvaavan taseen
2. tuloksen muodostumista kuvaavan tuloslaskelman
3. varojen hankintaa ja niiden käyttöä selvittävän rahoituslaskelman, jos kirjanpitovelvollinen on suuryritys tai yleisen edun kannalta merkittävä yhteisö
4. taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman liitteenä olevat tiedot (liitetiedot).

Tilinpäätökseen kuuluvien ja siihen liitettyjen asiakirjojen on oltava selkeitä ja niiden on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus. Taseen, tuloslaskelman ja rahoituslaskelman kustakin erästä on esitettävä vertailutieto viimeistä edelliseltä tilikaudelta. Tilikausi on pääsääntöisesti 12 kuukautta. (L 30.12.2015/1620.) Taseen tai tuloslaskelman nimike on jätettävä pois, jos sen kohdalle ei tule lukua tilikaudelta tai edeltävältä tilikaudelta (A 30.12.1997/1339).

Tilikauden tuloilla tarkoitetaan suoriteperusteen mukaan tilikaudelle kohdistuvia tuloja. Tilikauden kuluksi kirjataan ne menot, joiden ei odoteta tuottavan tuloa myöhempinä tilikausina, sekä menetykset. Tuottojen ja kulujen erotuksena syntyy tilikauden tulos. Tilinpäätöksessä ne erät, jotka eivät ole tuottoja tai kuluja, merkitään taseeseen vastaavien ja vastattavien eriksi. Ne menot, joihin liittyy vielä tulonodotuksia seuraavilla tilikausilla, aktivoidaan taseeseen. Tarkoituksena on jaksottamisen avulla kohdistaa menot, ja niitä

vastaavat tulot saman tilikauden tuloslaskelmaan. Tällöin puhutaan meno tulon kohdalle -periaatteesta. Jaksottamisessa on noudatettava varovaisuuden periaatetta. Niitä eriä, joiden tulontuottamiskyky on epävarma, ei pidä aktivoida taseeseen. (Ihantola & Leppänen 2018, 90–91.)

Kirjanpitolautakunta suosittaa maatalaosakeyhtiön tilinpäätöksen laatimista lähtökohtaisesti suoriteperiaatteella (Kirjanpitolautakunta 2012). Olennaisuuden periaatetta noudatetaan esimerkiksi menojen ja tulojen jaksottamisessa eri tilikausille. Merkitykseltään vähäisiä tuloja ja menoja ei tarvitse tilinpäätöksessä muuntaa suoriteperusteiseksi. Yleisen kirjanpitokäytännön mukaan niitä menoja, jotka ovat epäolennaisia kirjanpitovelvollisen kokoon nähden, ei jaksoteta, vaan ne kirjataan kerralla kuluksi. Olennaisuus ratkaistaan tapauskohtaisesti: erän suuruus ja suhteellinen merkitys kirjanpitovelvollisen kokoon nähden ratkaisevat. (Ihantola & Leppänen 2018, 91.) Esimerkiksi pientyökalumenot, toimistotarvikemenot ja vähäiset korjausmenot kirjataan yleensä tilikauden kuluksi, eikä niitä jaksoteta. Samanlaiset ja hankintamenoilta vähäiset hyödykkeet, joita hankitaan jatkuvasti siten, että niiden määrän ja hankintamenojen muutokset ovat vähäisiä, saadaan merkitä taseeseen samaan rahamäärään tilikaudesta toiseen. Näin voidaan menetellä, jos hyödyke kuuluu aineellisiin pysyviin vastaaviin tai vaihto-omaisuuden aineisiin ja tarvikkeisiin. (L 30.12.1997/1336.)

Tilinpäätöksen sisältöön vaikuttaa merkittävästi yrityksen koko. Pien- ja mikroyritykset laativat tilinpäätöksen valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista -asetuksen (PMA) mukaisesti. Tieto siitä, että tilinpäätös on laadittu PMA:n mukaisesti, on esitettävä tilinpäätöksessä esimerkiksi liitetiedoissa tai allekirjoitusten yhteydessä. Lisäksi on ilmoitettava oman pääoman muutokset sekä hallituksen ehdotus jakokelpoisen vapaan oman pääoman käytöstä, jos pienyritys on osakeyhtiö tai osuuskunta. (A 30.12.2015/1753.)

Tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymisestä. Tilinpäätös katsotaan valmistuneen, kun hallitus ja toimitusjohtaja allekirjoittavat sen. (30.12.1997/1336.) Osakeyhtiön tulee toimittaa jäljennös tilinpäätöksestä rekisteröitäväksi patentti- ja rekisterihallitukselle. Osakeyhtiölain mukaan rekisteröinti on tehtävä kahden kuukauden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta. (Ihantola & Leppänen 2018, 157–158.)

Tilinpäätösinformaatiota hyödyntävät varsinkin oman ja vieraan pääoman rahoittajat eli omistajat ja velkojat. Tilinpäätös vaikuttaa myös osakeyhtiön voitonjakoon. Osakeyhtiön hallituksen tulee tehdä viivytyksettä ilmoitus kaupparekisteriin, jos havaitsee osakeyhtiön oman pääoman olevan negatiivinen (Patentti- ja rekisterihallitus 2019). Ilmoituksen jälkeen lainansaanti pankista kallistuu ja vaikeutuu sekä tavarantoimittajat kiristävät maksuehtojaan (Paavilainen 2013).

4.1 Tase

Pien- ja mikroyritykset laativat taseen valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista -asetuksen mukaisesti (A 30.12.2015/1753). Tase kertoo yrityksen rahoitusrakenteesta ja sillä on tärkeä merkitys rahoitusriskin mittaamisessa, kuvaamisessa ja hallinnassa (Tilinpäätös- ja verosuunnittelu 2019). Taseen vastaavaa-puoli osoittaa rahan käyttökohteet ja vastattavaa-puoli rahan lähteet (Tomperi 2019). Taseen vastaavien erät jaetaan niiden käyttötarkoituksen perusteella pysyviin ja vaihtuviin vastaaviin. Pysyviä vastaavia ovat erät, jotka on tarkoitettu tuottamaan tuloa jatkuvasti useana tilikautena. Muut erät ovat vaihtuvia vastaavia. Vaihto-omaisuutta ovat sellaisinaan tai jalostettuina luovutettavaksi tai kulutettavaksi tarkoitetut hyödykkeet. Rahoitusomaisuutta ovat rahat, saamiset sekä tilapäisesti muussa muodossa olevat rahoitusvarat. Pitkäaikaisia ovat saamiset, velat tai niiden osat, jotka erääntyvät maksettavaksi yli vuoden kuluttua. Muut saamiset, velat ja niiden osat ovat lyhytaikaisia. (L 30.12.1997/1336.) Vieras pääoma eli velat jaetaan taseessa pitkäaikaiseen ja lyhytaikaiseen vieraaseen pääomaan. Seuraavan vuoden aikana erääntyvät pitkäaikaisten vieraan pääoman erien lyhennykset tulee esittää taseessa lyhytaikaisena vieraana pääomana. Tyypillisiä lyhytaikaisia velkoja ovat lisäksi ostovelat. (Ihantola & Leppänen 2018, 84–85.) Pienyrityksen tasekaava on esitetty liitteenä (Liite 1).

Taseen erien arvostamisessa lähtökohtana ovat pääasiassa tilikaudella tai aikaisemmilla tilikausilla kirjatut liiketapatumat. Esimerkiksi omaisuuserän arvon perustan muodostaa hyödykkeen hankintameno, jota vähitellen kirjataan taseesta tuloslaskelmaan kuluksi. Saamisten ja velkojen arvon perustan muodostaa niiden nimellisarvo. (Ihantola & Leppänen 2018, 92.)

4.2 Tuloslaskelma

Pien- ja mikroyritykset laativat tuloslaskelman valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista -asetuksen mukaisesti (A 30.12.2015/1753). Tuloslaskelma kuvaa tilikauden tuloksen muodostumista suoriteperusteisesti. Lähtökohtaisesti osakeyhtiön tuloslaskelma esitetään kululajikohtaisesti (kululajikohtainen tuloslaskelma). Kululajikohtaisessa tuloslaskelmassa kulut ovat jaettu kululajien mukaan.

Vaihtoehtoisesti osakeyhtiössä tuloslaskelma voidaan esittää toimintokohtaisen kaavan mukaan (toimintokohtainen tuloslaskelma). Toimintokohtaisessa tuloslaskelmakaavassa liiketoiminnan muiden tuottojen ja kulujen esittämisjärjestystä on muutettu sekä kuluihin merkitään muun muassa varsinaiseen toimintaan luettavat pysyvien vastaavien myyntitappiot. (Rasinaho 2020, 35.) Pienyritysten kululajikohtainen tuloslaskelma on esitetty liitteenä (Liite 2).

4.3 Liitetiedot

Liitetiedoissa kuvataan esimerkiksi tilinpäätöksen esittämistapaa ja laatimisperiaatteita sekä tarkennetaan tuloslaskelman ja taseen eriä. Lisäksi annetaan sellaisia tietoja, jotka eivät käy ilmi tilinpäätöslaskelmista, näitä ovat esimerkiksi liiketoimet lähipiirin tai intressitahojen kanssa, henkilöstön lukumäärä, vakuudet, vastuusitoumukset ja taseen ulkopuoliset järjestelyt. Pien- ja mikroyritysten ei tarvitse laatia tilinpäätöksen esittämistapaa koskevia liitetietoja. (Ihantola & Leppänen 2018, 181.) Maatalousyritykset ovat pien- ja mikroyrityksiä. Esimerkkinä vakuuksia ja vastuusitoumuksia koskevasta liitetiedosta: Yhtiö on saanut tuotantorakennuksen rakentamiseen investointiavustusta, johon sisältyy palautusehto. Jos kiinteistön käyttötarkoitus muuttuu ennen vuotta X, avustusta joudutaan palauttamaan Y euroa.

4.4 Tilinpäätössuunnittelu

Kirjanpitolainsäädäntö ja verolainsäädäntö antavat kirjanpitovelvolliselle mahdollisuuden jonkin verran säädellä kirjanpidon tulosta ja verotettavaa tuloa. Tilinpäätössuunnittelu ei ole

kaavamaista pyrkimystä minimiveroihin, vaan tavoitetulokseen vaikuttavat monien yrityksen sidosryhmien vaatimukset ja odotukset, jotka saattavat olla osittain myös ristiriitaisia keskenään. Esimerkkejä tästä ovat omistajien osingonjakovaatimukset, yrityksen ja sen omistajien tuloverotus sekä johdon tuloksennäyttämispolitiikka. Osingonjako edellyttää jaettavissa olevaa vapaata omaa pääomaa ja siten useimmiten positiivista tulosta, joista joudutaan suorittamaan tuloveroa. Tilinpäätösratkaisut vaikuttavat myös yhtiön nettovarallisuuteen, joka joissakin tapauksissa heijastuu osakkaiden tai yhtiömiesten verotukseen. Imagon ja potentiaalisten sijoittajien vuoksi taas on tarkoituksenmukaisinta näyttää tasaista tulosta ja välttää tappioita. Tasaisen vuotuisen tuloksen ansiosta on helpompaa huolehtia rahoituksen riittävydestä ja toiminnan häiriöttömästä jatkuvuudesta. Verolainsäädännön sallimilla ennakkoaisilla kulukirjauksilla pyritään lisäksi lykkäämään veronmaksua ja saamaan siten veroluottoa yrityksen käyttöön. (Ihantola & Leppänen 2018, 121.)

Tavoitetuloksen saavuttamisen näkökulmasta tilinpäätöstilanteet ovat joko ei-kriittisiä tai kriittisiä. Ei-kriittisellä tilinpäätöksellä tarkoitetaan tilinpäätöstä, jossa yritys pääsee tulosaikutteisilla keinoillaan tavoitetulokseensa. Kriittisessä tilinpäätöksessä keinot loppuvat kesken ja näytetty tulos muodostuu suuremmaksi tai pienemmäksi kuin tavoitetulos. (Ihantola & Leppänen 2018, 121.)

Poistolla tarkoitetaan sellaisen hyödykkeen, jonka odotetaan tuottavan tuloa useana tilikautena, hankintamenon jaksottamista usealle tilikaudelle kuluksi hyödykkeen vaikutusajalle. Kirjanpitovelvollinen saa verotusperusteisesta syystä kirjata suunnitelman ylittäviä poistoja. (L 30.12.1997/1336) Kirjanpidossa vähennetään poistoina suunnitelman mukaiset poistot, jotka on pyritty laatimaan varovaisuuden periaatetta noudattaen siten, että ne vastaavat hyödykkeiden teknis-taloudellista kulumista eli tulontuottamiskyvyn alentumista. Suunnitelman ylittävien poistojen kirjaus on ennakkoainen kulukirjaus, joka ei vaikuta poistojen kokonaismäärään, mutta aikaistaa niiden vähentämistä verotuksessa. Kertynyttä poistoeroa puretaan eli kirjataan alipoistoja tulouttamalla sitä tuloslaskelmassa. Tilikauden kokonaispoisto voi olla pienempi kuin suunnitelman mukainen poisto ainoastaan silloin, kun aikaisemmin on tehty suunnitelman ylittäviä poistoja. (Ihantola & Leppänen 2018, 123–125.)

4.5 Tilintarkastus

Jos enintään yksi seuraavista edellytyksistä täyttyy sekä päättyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella, saadaan lain mukaan jättää valitsemasta tilintarkastaja. Edellytykset ovat: taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa tai liikevaihto ylittää 200 000 euroa tai palveluksessa keskimäärin enemmän kuin 3 henkilöä. Käytännössä maataloutta harjoittavissa osakeyhtiöissä tilintarkastusvelvollisuus pääsääntöisesti täyttyy. (Yhtiöwiki, [viitattu 11.11.2020].) Tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa kirjanpidon, tilinpäätöksen ja hallinnon oikeellisuus. Tilintarkastaja voi toimia myös yrityksen neuvonantajana, mutta hänen tulee olla ehdottomasti riippumaton eli hän ei saa laatia itse tilinpäätöstä. (Tilinpäätös- ja verosuunnittelu 2019.)

5 VEROTUS JA NETTOVARALLISUUS

Osakeyhtiö on itsenäinen verovelvollinen, jonka saama tulo verotetaan osakeyhtiön tulona. Osakeyhtiön tulee antaa veroilmoitus viimeistään 4 kuukauden kuluttua siitä, kun tilikauden viimeinen kalenterikuukausi on päättynyt. Verotus toimitetaan verovuodelta. Verovuosi muodostuu siitä tilikaudesta, joka päättyy kyseisen kalenterivuoden aikana. (Verohallinto 2020d.) Osakeyhtiön tuloveroprosentti on 20 % (Verohallinto 2017b). Elinkeinotuloverolaissa eli EVL:ssä on pääsäännöksi omaksuttu suoriteperuste (Tikka ym. 2020). Maatalouden verotuksessa noudatetaan kuitenkin maksuperustetta (Kiviranta & Kiviranta 2020).

Osakeyhtiö antaa veroilmoituksella 6B varat ja velat. Lomakkeella 7M yhteisö ilmoittaa maatalouden tuotot ja kulut. Lomake 7M täytetään maatilatalouden tuloverolain mukaan maksuperusteisesti. Lomakkeella 62 eritellään poistot. MVL:n maksimipoisto voi poiketa elinkeinotulonverottamisesta annetun lain mukaisista poistoista. Näiden lisäksi voi joutua täyttämään myös muita lomakkeita. (Verohallinto 2021b.)

Jos osakeyhtiön verotettava tulo on yli 50 000 euroa, maksaa yhtiö yleisradioveroa 140 euroa ja lisäksi 0,35 % 50 000 euron ylittävältä osalta. Yleisradioveron enimmäismäärä on 3 000 euroa vuodessa. (Verohallinto 2017a.) Yleisradiovero on yhteisön tuloverotuksessa vähennyskelpoinen meno (Kiviranta & Kiviranta 2020).

Varsinaista maataloutta ei ole määritelty laissa. Maataloustuotteiden tuottamista myyntiin vakaassa tulonhankkimistarkoituksessa pidetään verotuksessa maatalouden harjoittamisena. Maatalouden liitännäiselinkeinoksi katsotaan sellainen maatalouden ohessa harjoitettava tulonhankkimistoiminta, jossa käytetään hyväksi tilan luontaisia edellytyksiä kuten jalostetaan tai myydään oman tilan tuotteita tai hyödynnetään maatalouskoneita tai -rakennuksia. Tällaisia liitännäiselinkeinoja voivat olla esimerkiksi koneurakointi, maatilamatkailu sekä omien tuotteiden jatkojalostus. Jos liitännäiselinkeinon toiminta laajenee ja muodostuu maataloudesta erilliseksi liikkeeksi, sen tulo lasketaan elinkeinoverolain (EVL) mukaan. (Verohallinto 2019a.)

Ratkaistaessa sitä, milloin toiminta verotetaan elinkeinoverolain (EVL), milloin maatilatalouden tuloverolain (MVL) mukaan, kiinnitetään huomiota moniin asioihin eikä

siihen ole olemassa selvää rajaa. Asiaan vaikuttaa muun muassa toiminnan laajuus, työvoiman palkkaus, pääomapanos ja toiminnan laatu. Merkitystä on lisäksi esimerkiksi sillä, käytetäänkö toiminnassa tilalla tuotettuja rehuja ja tilalla jo ennestään olevia maatalouskoneita ja -rakennuksia. Rehuomavaraisuus on merkittävä seikka tulolähtöratkaisussa. Esimerkiksi kokonaan teollisten rehujen käyttöön perustuva sika- ja kanatalous tulisi verottaa EVL:n mukaan. MVL:n ja EVL:n väliseen rajaukseen voi vaikuttaa myös verovelvollisen oma näkemys. (Kiviranta & Kiviranta 2020.)

Maatilatalouden tuloverolain mukaan kotieläinten hankintamenot vähennetään sen verovuoden tuloista, jonka aikana ne on maksettu tai yhtä suurin vuotuisin poistoin kolmessa vuodessa (L 15.12.1967/543). Tästä aiheutuu toiminnan aloitusvuosina huomattavat tappiot ja samalla oman pääoman menettämisvaara (Paavilainen 2013). Suoriteperiaatetta noudattavan kirjanpitovelvollisen kaikki varallisuus – niin vaihto-omaisuus kuin pysyvät vastaavat – merkitään taseeseen ja tilikauden tulos muodostuu kirjanpitoteoreettisesti oikein (Kirjanpitolautakunta 2012). Näin toimimalla saadaan virallisessa tilinpäätöksessä oma pääoma pysymään positiivisena. Samalla menettely antaa todenmukaisemman kuvan osakeyhtiön taloudellisesta tilanteesta. (Paavilainen 2013.)

Yhtiön nettovarallisuus saadaan, kun yhtiön varoista vähennetään velat. Nettovarallisuuteen pohjautuvan osakkeiden matemaattisen arvon perusteella osakeyhtiöstä saatu osinko jaetaan verotuksessa sekä pääomatuloon että ansiotuloon. (Tikka, Nykänen, Juusela & Viitala 2020.) Osakeyhtiön varoja ovat käyttö-, vaihto-, sijoitus- ja rahoitusomaisuus sekä muu sellainen omaisuus ja sellaiset pitkävaikutteiset menot, joilla on varallisuusarvoa. Verosaamiset eivät kuitenkaan ole varoja. Osakeyhtiön velkana pidetään taseen vastattaviin vieraaseen pääomaan merkittyjä eriä. (L 22.12.2005/1142.) Käyttöomaisuutta ovat muun muassa maa-alueet, arvopaperit, rakennukset ja koneet. Vaihto-omaisuutta ovat esimerkiksi raaka-aineet ja polttoaine, eli sellaiset tavarat, jotka on tarkoitettu kulutettavaksi tai myytäväksi eteenpäin. Rahoitusomaisuutta ovat esimerkiksi käteisvarat, pankkitalletukset ja saamiset. Sijoitusomaisuutta ei maatalousyrityksillä ole. (Yrityksen perustaminen, [viitattu 14.11.2020].)

Niin sanottua eläinluottoa eli myyjän, yleensä teurastamon, myöntämää korollista maksuaikaa ei pidetä sellaisena velkana, joka olisi vähennettävä varoista maatalouden

nettovarallisuutta laskettaessa. Eläinten omistusoikeus säilyy myyjällä, kunnes kauppahinta on maksettu. Myyjä voi siirtää saamisensa rahoitusyhtiölle, mutta siitä huolimatta eläinluotto katsotaan edelleen myyjän myöntämäksi maksuajaksi. (Verohallinto 2016.)

Yhtiöitettäessä luonnollisen henkilön harjoittamaa maa- ja metsätaloutta siirtyy verotuksen muistiinpanoissa seuratut erät osakeyhtiön verotukseen poistamattomilla hankintamenoillaan. Näitä siirtyviä poistamattomia hankintamenoja ovat koneiden ja kaluston, rakennusten ja rakennelmien sekä salaojien poistamattomat hankintamenot. Maatalousmaa, metsä sekä rakennuspaikat siirtyvät osakeyhtiön verotukseen niillä hankintamenoilla, joilla maataloudenharjoittaja on ne hankkinut tai saanut. Sellaisista omaisuuseristä, joiden hankintamenot on vähennetty kokonaan jo edeltävän toimintamuodon verotuksessa, esimerkiksi eläimet ja tuotevarastot, ei siirry mitään hankintamenoa osakeyhtiölle. Kirjanpitolautakunnan lausunnon 1644/2001 perusteella osakeyhtiön kirjanpitoon maatalouden varat voidaan kuitenkin arvostaa käypään arvoon. (Verohallinto 2020a.) Maatalousmaan, metsän ja rakennuspaikan erilaisesta arvostamisperusteesta osakeyhtiössä verrattuna yksityisenä maataloudenharjoittajana toimimiseen nettovarallisuutta laskettaessa johtuu, että samoilla varoilla ja veloilla saavutetaan osakeyhtiössä helpommin positiivinen nettovarallisuus (Kiviranta & Kiviranta 2020). Nettovarallisuutta laskettaessa osuuskunnan osuuden arvona pidetään maksettua osuusmaksun määrää (Verohallinto 2019b).

Maatilatalouden tuloverolain mukaan maatalouden rehujen ja kotieläinten hankintamenot voidaan vähentää maatalouden tulosta laskettaessa maksuperusteisesti. Vaasan hallinto-oikeuden päätöksen mukaan osakeyhtiön suoriteperusteella laaditussa taseessa voidaan esittää sellaisen vaihto-omaisuuden arvoa, joka on verotuksessa kassaperiaatteen perusteella kokonaan vähennetty. Eli maatalouden varoja ei voi verotuksessa arvostaa niiden kirjanpidollisten tasearvojen perusteella. Kun omaisuuden hankintameno on vähennetty tuloverotuksessa, sillä ei ole enää varallisuusarvoa yhtiön nettovarallisuutta määritettäessä. (Vaasan hallinto-oikeus 2020.) Hämeenlinnan hallinto-oikeuden vuonna 2017 antama päätös on toisenlainen. Sen mukaan julkisesti noteeraamattoman osakeyhtiön nettovarallisuus lasketaan verovuotta edeltävän vuoden tilinpäätöksen mukaisen nettovarallisuuden perusteella. Osakeyhtiön tilinpäätöksen laatimisen edellytyksenä on suoriteperuste, jolloin myös yhtiön nettovarallisuus ja osakkeen matemaattinen arvo

lasketaan suoriteperusteisesti lasketun tilinpäätöksen perusteella. (Yhtiöwiki, [viitattu 13.11.2020].)

6 TUTKIMUSMENETELMÄT JA -AINEISTO

6.1 Tutkimusmenetelmän valinta

Tutkimusmenetelmiä ovat määrällinen tutkimusmenetelmä ja laadullinen tutkimusmenetelmä. Määrällisen eli kvantitatiivisen tutkimusmenetelmän tavoitteena on saavuttaa numeraalista tietoa. Laadullisen tutkimusmenetelmän tavoitteena on saavuttaa tietoa, joka auttaa merkitysten ymmärtämisessä. Määrällisessä tutkimusmenetelmässä tutkimusaineistoa kerätään kyselylomakkeilla, systemaattisella havainnoinnilla tai valmiiden rekisterien ja tilastojen avulla. (Vilkkä 2015.)

Laadullisen eli kvalitatiivisen tutkimuksen yleisimmät aineistonkeruumenetelmät ovat haastattelu, kysely, havainnointi ja erilaisista dokumenteista koottu tieto. Haastattelun etuna on joustavuus. Haastattelijalla on mahdollisuus käydä keskustelua tiedonantajan kanssa, oikaista väärinkäsityksiä ja selventää ilmausten sanamuotoa. Haastattelua ei pidetä tietokilpailuna vaan tärkeintä on saada mahdollisimman paljon tietoa halutusta asiasta. Tämän vuoksi on perusteltua antaa haastattelukysymykset etukäteen tiedonantajille. Haastattelussa voidaan kirjata ylös se, mitä sanotaan ja se, kuinka sanotaan. Haastattelun etuna on myös se, että siihen voidaan valita henkilöt, joilla on kokemusta tutkittavasta aiheesta. Haastattelu on aikaa vievä aineistonkeruumuoto, mikä on sen heikkous. Teemahaastattelussa edetään etukäteen valittujen teemojen ja niihin liittyvien tarkentavien kysymysten varassa. Teemahaastattelun etuna on se, että haastattelussa voidaan tarkentaa ja syventää kysymyksiä haastateltavien vastauksiin perustuen. (Tuomi & Sarajärvi 2018).

Tässä opinnäytetyössä käytetään laadullista eli kvalitatiivista tutkimusmenetelmää, koska aihe pohjautuu tietoon ja kokemukseen eikä sitä voi mitata määrällisesti. Tietoa kerätään teemahaastatteluilla, sillä aiheesta halutaan tuoda tietyt teemat esiin, joista keskustellaan haastateltavien kanssa eri näkökulmista. Teemahaastattelut litteroidaan ja analysoidaan. Litteroinnilla tarkoitetaan haastatteluaineiston muuttamista tekstimuotoon.

6.2 Tutkimusaineisto

Haastateltavia oli yhteensä 10, joista kuusi työskenteli ProAgriassa. ProAgrian työntekijät edustivat kolmea eri aluetta. Kirjanpitäjiä osallistui haastatteluun kuusi henkilöä. Tilintarkastajia osallistui haastatteluun kaksi henkilöä. Haastatteluun osallistui yksi kirjanpitoyrittäjä, jolla on pitkä työkokemus maatalousosakeyhtiöiden kirjanpidosta. Heidän lisäksi haastateltiin veroasiantuntijaa. Haastatteluajankohdat sovittiin puhelimitse ja sähköpostitse haastateltavien kanssa. Haastattelukysymykset lähetettiin etukäteen haastateltaville. Haastattelut toteutettiin Microsoft Teams -palvelun kautta yhtä haastattelua lukuun ottamatta, joka pidettiin kasvokkain. Haastattelut kestivät viidestätoista minuutista tuntiin. Haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin. Vastaukset kerättiin kysymyskohtaisesti erilliselle tiedostolle. Kaikkien haastatteluiden vastauksia käsitellään opinnäytetyössä anonymisti. Teemahaastatteluiden runko suunniteltiin yhdessä ProAgria Etelä-Pohjanmaan opinnäytetyön yhteyshenkilöiden kanssa. Opinnäytetyössä hyödynnettiin teemahaastattelukysymyksiä, jotka on esitetty liitteessä 3. Haastatteluiden kysymykset käsittelivät maatalousosakeyhtiöiden kirjanpitoa, eri erien arvostamista taseeseen, MVL:n ja EVL:n rajanvetoa, verotusta sekä kokonaisuuden haasteellisuutta.

7 TUTKIMUSTULOKSET

7.1 Haastateltavien lähtökohdat

Maatiloja alettiin yhtiöittää enenevässä määrin 2000-luvun alussa, osa haastateltavista on työskennellyt siitä lähtien osakeyhtiömuotoisten maatiloiden kirjanpidon parissa. Haastateltavat ovat toimineet osakeyhtiömuotoisten maatalousyriyten parissa kahdesta vuodesta viiteentoista vuoteen. Haastateltavat työskentelivät erilaisten tuotantosuintien parissa.

7.2 Kirjanpito tilikauden aikana

Puolet haastateltavista käytti tilikauden aikana kirjanpidon perusteena sekä suoriteperustetta että maksuperustetta. Toinen puoli teki kirjanpidon tilikauden aikana suoriteperusteisesti. Haastateltavat mainitsivat kirjanpidon perusteen valinnan olevan yritysکوhtainen valinta, mihin vaikuttaa yrityksen kirjanpidon/laskituksen sähköisyys sekä yrityksen liikevaihto. Jos maatalousyritys on niin sanotussa perinteisessä kirjanpidossa, silloin kirjanpito tehdään tilikauden aikana maksuperusteisesti. Yksi kirjanpitäjä kertoi tekevänsä kirjanpidon maksuperusteisesti, jos yrityksen liikevaihto on alle 500 000 euroa, koska silloin arvonnlisäveron saa tilittää maksuperusteisesti. Yksi kirjanpitäjä kertoi saaneensa tilintarkastajalta ohjeen tehdä maksuperusteisesti tilikauden ensimmäiset 11 kuukautta ja suoriteperusteisesti tilikauden viimeisen kuukauden.

No pääasiassa tehään suoriteperusteisesti, koska on kuitenkin niin isoja tiloja, mutta muutama on sitte semmonen pienempi ihan perinteisessä kirjanpidossa, ne tehään sitte ihan paperisena ja maksuperusteisesti sitte, mutta voin sanoa, että pääasiassa ihan suoriteperusteinen on se mitä nuodatetaan siellä.

Useat kirjanpitäjät tekevät tilikauden päätyttyä maksuperusteisen tuloksen ja taseen laskentakohteiden avulla. Kirjanpitonsa suoriteperusteisena tekevät kirjanpitäjät tekevät verotusta varten oikaistut laskelmat, jolloin myyntisaamisia, ostovelkoja eikä siirtyviä eriä oteta mukaan. Yksi kirjanpitäjä kertoi muuttavansa suoriteperusteisen kirjanpidon maksuperusteiseksi Excelissä. Kirjanpitäjien käyttämillä kirjanpito-ohjelmilla on vaikutusta siihen, kuinka kirjanpitäjä suorittaa muutoksen suoriteperusteisesta maksuperusteiseksi tai

toisinpäin. Jos taas kirjanpito on tehty tilikauden aikana maksuperusteisesti, niin se muutetaan suoriteperusteiseksi huomioimalla myyntisaamiset ja ostovelat sekä tekemällä jaksotukset lainoihin, korkoihin, vakuutuksiin, palkkoihin ja veroihin sekä huomioimalla varaston arvo.

7.3 Peltöjen arvostaminen

Haastateltavilta kysyttiin, kuinka he kokevat peltöjen arvostamisen tulevaisuudessa taseeseen. Seitsemän haastateltavista vastasi, että pellot tulisi arvostaa taseeseen hankintamenona/-hintana. Hankintameno voidaan laskea mukaan ostohinta, kaupasta maksettu varainsiirtovero ja kaikki muut kaupasta ja kiinteistön muodostumisesta aiheutuneet kulut kuten esimerkiksi lohkomiskulut, lainhuutokulut, kaupanvahvistamisen kulut sekä kauppakirjan teon kulut. Yksi haastateltavista vastasi, että pellot tulisi arvostaa taseeseen, mutta ei osannut sanoa siihen oikeaa tapaa.

Kaksi haastateltavista kertoivat, että toimintamuodon muutoksessa perustetulle osakeyhtiölle siirtyneen omaisuuden verotuksessa poistamattomana hankintamenona pidetään samaa määrää, joka oli omaisuuden poistamaton hankintameno osakeyhtiötä edeltävän yrityksen verotuksessa. Pellon arvoa ei seurata luonnollisen henkilön maatalousverotuksessa, jolloin pelto siirtyy osakeyhtiön verotukseen sillä hankintamenolla, joka omistajalle on muodostunut hänen hankkiessaan pellon.

Neljä haastateltavista mainitsi, että jos maatila on siirtynyt omistajalle sukupolvenvaihdoksella, pellon arvona käytetään spv-arvoa eli sukupolvenvaihdosarvoa. Yhden haastateltavan mukaan käytettäessä verotuksessa tätä lahjaveroarvoa, pellon arvo saattaa jäädä hyvin pieneksi. Taseeseen tehdään kirjaukset siirtoarvojen mukaan, mutta siellä pellolle voidaan tehdä arvonkorotus käypään arvoon, jolloin tase antaa oikeamman kuvan yrityksen omaisuuden arvosta, josta erityisesti rahoittajat ovat kiinnostuneita. Kaksi heistä mainitsi, että hankintameno voidaan tehdä arvonalennus, jos pellon tuottokyky on pysyvästi heikentynyt tai arvonkorotus, jos käypäarvo on olennaisesti ja pysyvästi hankintamenoa suurempi. Yksi haastateltavista ilmaisi selkeästi, että pellot ovat taseessa olevia omaisuuseriä.

Sekin on sinällään yksinkertainen, että kirjanpitolain mukaan ne arvostetaan hankintamenoon.

Kolme haastateltavaa vastasi, että juuri yhtiötetyillä pellot arvostetaan taseeseen apportikirjan mukaan. Osassa apporttikirjoista käytetään siirtoarvoja ja toisissa tapauksissa käypiä arvoja. Apporttikirja on yhtiöittämisvaiheessa laadittava selvitys kaikesta siirrettävästä omaisuudesta ja veroista.

7.4 Eläimet käyttöomaisuutta vai vaihto-omaisuutta

Käyttö- ja vaihto-omaisuus kohdassa haastateltavilta kysyttiin, mitkä eläimet ovat käyttöomaisuutta ja mitkä taas vaihto-omaisuutta. Kolme haastateltavista vastasi kaikkien eläinten olevan vaihto-omaisuutta. He perustelivat vastausta sillä, että käyttöomaisuuden poiston määrittäminen on todella hankalaa eläimille.

Et millä lailla sinne sitte poiston määrittäminen on todella hankalaa sitte miten ku jos ne on käyttöomaisuutes niin ne pitäis poistaa sieltä jollainlailla.

Haastatteluista kuusi oli sitä mieltä, että käyttöomaisuutta ovat ne eläimet, jotka tuottavat tilalla usean vuoden tuloa ja vaihto-omaisuutta ne, jotka myydään tilalta eteenpäin. Veroasiantuntija kertoi, että yli kolme vuotta käytettävissä olevan omaisuuden olevan käyttöomaisuutta. Haastateltavat mainitsivat, että käyttöomaisuutta ovat esimerkiksi lypsylehmät, emolehmät, emakot, ravihevokset, uuhet ja munintakanat. Vaihto-omaisuuteen luokiteltavia eläimiä ovat esimerkiksi välitysvasikat, lihakarja, lihasiat ja broilerit. Toinen tilintarkastajista ei pitänyt olennaisena seikkana, onko eläimet käyttöomaisuutta vai vaihto-omaisuutta. Hänen mielestään se on jokaisen yhtiön oma näkemys, kunhan se tehdään vuodesta toiseen samalla tavalla.

7.5 Eläinten arvostaminen taseeseen

Yhdeksän haastateltavan mukaan eläimet, jotka yritys ostaa ja myy, arvostetaan hankintahintaan, johon lisätään kasvatuskulut. Kuuden haastateltavan mukaan maitotilayrityksen eläimet arvostetaan Ruokaviraston suositusarvojen mukaan tai jonkun muun yleisesti hyväksytyn tuotantokustannuslaskelman mukaan tai perintö- ja

lahjaverotuksen arvoilla. Perintö- ja lahjaverotuksen arvot ovat "maa- ja metsätalousministeriön asetus eläinvahinkojen korvaamisessa käytettävistä käyvistä arvoista" -asetuksen arvoja. Niiden eläimien, jotka syntyvät yrityksessä, tuotantokustannuksen laskeminen luotettavasti on käytännössä mahdotonta, milloin käytetään taulukkoarvoja. Tuotantokustannuksen laskeminen on osakeyhtiön omistajien tehtävä eikä kirjanpitäjien tehtävä.

No lähtökohtasestihan ne arvostetaan hankintahintaan, mikäli sitte ei oo sitä hankintahintaa selvillä, niin me on sitte käytetty tota arvostusta niinku maa- ja metsätalousministeriön eläinvahinkojen korvaamisesta niin sen mukaasesti

Toinen tilintarkastajista mainitsi, että eläinten kappalemäärä tulee todentaa ulkopuolisen vahvistuksella, kuten esimerkiksi sika- tai nautarekisterin listauksella. Yksi kirjanpitäjä kertoi, että hän ei arvosta lypsylehmiä lainkaan, koska niistä ei ole kunnon ohjeistusta, jolloin hän toimii varovaisuuden periaatteella. Yksi kirjanpitäjä sanoi arvostavansa eläimet joko maa- ja metsätalousministeriön asetuksen eläinvahinkojen korvaamisessa käytettävistä käyvistä arvoista -asetuksen mukaisilla arvoilla tai yrittäjän itse ilmoittamalla hinnalla. Yksi haastateltava mainitsi lihatalojen antavan sioista keskiostohinta-arvon, jonka avulla sikalan eläimet voidaan arvostaa. Yksi kirjanpitäjä kertoi käyttävänsä lypsykarjatilan eläinten arvostamisessa avuksi ProAgrian eläinpääomaraporttia.

7.6 Eläinluotto

Kuuden haastateltavan mukaan eläinluotto kirjataan velaksi taseeseen. Yksi kirjanpitäjä perusteli asiaa sillä, että eläinluotto on pakko olla taseessa, jotta kirjanpidossa voidaan toimia oikein ja seuraamaan saldoja. Kaksi haastateltavista mainitsi, että taseeseen tulee arvostaa aina molemmat, eläimet ja eläinluotto.

Kun ne possut tilalle tuloo nii silloin kirjataan tietysti eläimet hankituksi ja kun niitä ei oo maksettu niin nehän on ostovelkoja silloin elikkä kyllä mun mielestä tää ei pitäisi olla mitenkää niin ku edes tulkinnallinen kysymys täällä osakeyhtiön puolella.

Kahden haastateltavan mukaan eläinluotto ei kuulu taseeseen velaksi eikä eläinluotolla olevat eläimet taseeseen omaisuudeksi. Heidän mukaansa eläinluotto ajatellaan

pidennetyksi maksuajaksi eikä maatalousyrittäjä omista kyseisiä eläimiä, vaan eläimet ovat myyjän eli teurastamon omaisuutta, jolloin niitä ei voida merkitä maatalousyrittäjän omaisuutta kasvattavaksi eräksi. Toinen heistä mainitsi, että eläinten kasvatuskuluja voidaan aktivoida taseeseen, mutta hankintakuluja ei. Yksi kirjanpitäjä ei osannut sanoa, kuinka eläinluotto menee, koska hänen asiakkaillaan ei ole eläinluottoja.

7.7 Osuuspääomat

Haastateltavista neljä kertoi, että taseeseen merkitään ainoastaan maksettujen osuuspääomien nimellisarvo eikä osuuspääomaan kohdistuva velka näy taseessa millään tavalla. Kaksi haastateltavaa sanoi maksamattomien osuusmaksujen olevan yhtiön velkaa. Tilintarkastaja kertoi pääsäännön olevan se, että vain osuuspääoman maksettu osuus merkitään eikä maksamattomat osuuspääomat näy velkana. Hän mainitsi joidenkin yritysten poikkeavan tästä ja merkitsevän koko osuuspääomatavoitteen varallisuuteen ja maksamattoman osuuden siitä velaksi. Toinen tilintarkastaja sanoi, että maksamaton osuuspääoma ei välttämättä olisi velkaa vaan taseen ulkopuolinen vastuu, joka esitetään liitetiedoissa. Hän mainitsi asiaan vaikuttavan sen, milloin yhtiölle tulee osuusmaksuun liittyvät oikeudet. Jos yhtiö saa esimerkiksi osuusmaksun korkoa, niin silloin pitäisi kirjata taseeseen myös osuusmaksua vastaava velka. Myös yksi kirjanpitäjä kertoi, että osuusmaksun maksamaton osuus kerrotaan liitetiedoissa yhtiön vastuissa. Yksi kirjanpitäjistä kertoi kirjanneensa osuuspääomat teurastamon yhteenvedon mukaan, jolloin myös maksamaton osuus on kirjattu velaksi. Yhden kirjanpitäjän asiakkailla ei ollut maksamattomia osuuspääomia, joten hän ei osannut tarkasti sanoa, mutta arveli, että hän saattaisi oikaista ja merkata taseeseen ainoastaan maksetun osuuspääoman.

Joo se maksettu osuus on niin kuin taseessa ja maksamaton on kerrottu sitte, paljonko sitä on vielä jäljellä niin niin, se on kerrottu sitte liitetiedoissa.

7.8 Varastojen arvostaminen taseeseen

Haastateltavista kuusi kertoi, että varastot tulisi arvostaa taseeseen tuotantokustannuksen mukaan. Tuotantokustannuksen laskeminen luotettavasti on kuitenkin haastavaa, joten kolme haastateltavaa kertoi käyttävänsä keskimääräisiä tuotantokustannuslaskelmien arvoja varastojen arvostamisessa taseeseen. Kaksi kirjanpitäjää kertoi, että kirjanpitäjä ei

määrittelee tuotantokustannusta, vaan tuotantokustannushinta tulee osakeyhtiön omistajilta. Kolme haastateltavaa mainitsi arvostavansa varastot hankintahintaan eli esimerkiksi säilörehuvarastot on arvostettu siihen hintaan kuin ne olisi ostettu joltain muulta. Yksi kirjanpitäjä kertoi arvostavansa varastot 80 %:iin myyntihinnasta. Tilintarkastaja mainitsi, että jos mahdollinen myyntihinta on hankintamenoa alhaisempi, silloin varasto tulisi arvostaa alempaan arvoon. Eräs haastateltava kertoi kasviasiantuntijoiden laskeneen säilörehulle hinnan. Yksi kirjanpitäjistä kertoi, että voi käyttää Tuottopehtoorissa olevaa yleistä oletusarvoa. Yksi kirjanpitäjä kertoi käyttävänsä paljon Tulosvakka-analyysin ohjearvoa, josta on vähennetty kate ja kuljetuskustannukset. Hän myös lisäsi, että pitää aina jutella omistajien kanssa, sillä kirjanpitäjä ei voi tietää, onko arvio realistinen vai ei, sillä esimerkiksi rehun laatu vaikuttaa arvoon. Kirjanpitäjät saattavat käyttää erilaisia arvostusperiaatteita aina tilanteesta riippuen.

No joko on tiedossa joku ostohinta, millä sitä on tai myyntihinta, millä sitä on myyty tai sitten sille lasketaan se tuotantokustannusarvo tai sitte käytetään tota noin nii tuottopehtoorista olevaa yleistä oletusarvoa, millä se arvostetaan.

Oman palkan huomioimisessa tuotantokustannukseen oli eroavaisuuksia. Kahden haastateltavan mukaan tuotantokustannukseen voi sisältyä oman työn arvoa enemmän kuin mitä on maksettua palkkaa. Tilintarkastajien mukaan oman työn arvo tulisi suhteuttaa yhtiöstä nostettuun palkkaan.

7.9 MVL / EVL

Seitsemän haastateltavan mukaan maatilatalouden tuloverolaki eli MVL on sidoksissa peltopinta-alaan. Yksi haastateltava mainitsi sillä olevan merkitystä, kuinka yhtiö itse näkee tilanteen. Yksi haastateltava sanoi, että pellolla pitää olla jonkinlainen merkitys osakeyhtiön toimintaan, mutta hänen mielestään ei ole olemassa pinta-alarajaa, jonka jälkeen toimintaa verotettaisiin MVL:n mukaisesti. Toisen haastateltavan mukaan yli kolmen hehtaarin peltopinta-ala tekee yhtiöstä MVL:n mukaisesti verotettua toimintaa. Kolmas haastateltava kertoi MVL:n olevan riippuvainen MYEL-vakuutuksesta ja MYEL-vakuutus on pakollinen, kun pinta-alaa on yli viisi hehtaaria. Veroasiantuntijan mukaan kahden hehtaarin aluetta käsitellään maatilana lähtökohtaisesti, mutta erityismaataloudessa riittää kahta hehtaaria pienempikin ala.

Jos hyödynnetään maatilaa, maatalan varoja ja/tai maataloudenharjoittajan ammattitaitoa, voidaan tuloa verottaa maatalouden tulona, ellei se ole niin laajaa erityistoimintaa, että se katsotaan elinkeinotuloksi.

7.10 Poistot

Haastateltavista kaksi oli sitä mieltä, että poistot tehdään poistosuunnitelman mukaisesti niin tilinpäätöksessä kuin verotuksessa. Kolmen haastateltavan mukaan tilinpäätöksessä poistot tehdään poistosuunnitelman mukaisesti, mutta verotuksessa on mahdollisuus käyttää poistoprosenttia nollasta maksimipoistoon. Jos verotuksessa tehdään erisuuret poistot suoriteperusteiseen taseeseen nähden, muodostuu hyllypoistoja, eli pyrkimyksenä on tehdä samansuuruiset poistot sekä verotuksessa että kirjanpidossa. Veroasiantuntija kertoi, että kirjanpitovelvollisella maataloudenharjoittajalla ei ole kirjanpitokytkentää maatalouden verotuksen puolella eli verotuksen poistot voivat olla erisuuret kirjanpidon poistojen kanssa.

Maatalousosakeyhtiö tekee sen maksuperusteisen kirjanpidon niin siellä taas sitten mennään maataloudentuloverolain sääntöjen mukaan ja siellä nyt sitten on mahdollista tuota käyttää sitä nollasta siihen maksimipoistoon poistoprosenttia ja sen mukaisesti mennä ja tuos on nyt toki se hankaluus, että täs tullaan nyt hyvin helposti siihen tilanteeseen, että syntyy näitä hyllypoistoja eli verotuksessa tehdäänkin tuota erilaaset poistot kuin on tehty sitte tässä tuota suoriteperusteisessa taseessa, joka on se julkinen tase ja nyt sitte täytyy olla joku sellanen taustakirjanpito, jolla tää ero sitte pidetään selvillä, että oon ymmärtänyt niin, että pyrkimys on kuitenkin että sekä verotuksessa että kirjanpidossa tehtäis samansuuruisia poistoja.

Kaksi haastateltavista sanoi tekevänsä poistot maksuperusteisesti, jos sellainen tilanne olisi, että hankinta osuisi tilikauden vaihteeseen. Yksi haastateltavista kertoi, ettei ole tehnyt poistoja suoriteperusteisesta taseesta eikä maksuperusteisesta, jos kyseisen investoinnin laskuja ei ollut maksettu. Tilintarkastajan näkemyksen mukaan poistojen tekemiseen ei vaikuta millään lailla maksuperusteisuus, sillä poisto on laskennallinen tapahtuma. Yksi kirjanpitäjä kertoi tekevänsä poistot aina suoriteperusteisesti myös verotuksen puolella yhdenmukaisuuden vuoksi. Yksi kirjanpitäjä kertoi, ettei tekisi poistoja lainkaan epäselvissä tilanteissa.

7.11 Valmistevero

Viisi haastateltava vastasi kirjaavansa energiatuotteen valmisteveron palautukset suoriteperusteisesti kirjanpitoon. Verotukseen valmisteveron palautus kirjataan maksuperusteisesti. Neljä haastateltava kirjasi energiatuotteen valmisteveron maksuperusteisesti niin kirjanpitoon kuin myös verotukseen. Yksi heistä perusteli toimintatapaansa helppoudella ja sillä, että verotuksen tulee olla oikein ja tilinpäätöksessä voi hieman oikaista. Yksi kirjanpitäjä, joka kirjasi valmisteveron palautuksen maksuperusteisesti myönsi, että se olisi suoriteperusteisesti enemmän oikein, mutta maksuperusteella kirjattaessa oikomiset jäävät pois. Samanlaisia ovat myös Yle-vero ja maatalouden tuet. Yksi haastateltavista peräänkuulutti johdonmukaisuutta, hänen mielestään sillä ei ollut merkitystä kirjataanko valmisteveron palautus maksuperusteisesti vai suoriteperusteisesti, kunhan sitä ei vaan tee kahteen kertaan.

Valmisteveron olen käsitellyt maksuperusteisesti, en ole sitä lähtenyt laskemaan mitenkään etukäteen, että paljonko sieltä on tulossa vaan vähä niin kun Yle-verokin kirjataan vasta seuraavalle tilikaudelle, niin kirjaan sen maksuperusteisesti. Ja sama tuissa eli kun on tukia, niin en kyllä ajatelle etukäteen, et minkä vuoden tukia.

7.12 Verolomakkeet

Haastateltavista kuusi laittoi verottajalle maksuperusteisen tuloslaskelman 7M-lomakkeella ja suoriteperusteisen taseen 6B-lomakkeella. Kolme heistä sanoi laittavansa taseen suoriteperusteisena niin kauan kuin verottaja toisin sanoo. Verottajan ohjeistuksen mukaan niin tuloslaskelma kuin tase tulisi olla maksuperusteisia. Vain yksi kirjanpitäjä kertoi laittavansa taseen maksuperusteisena.

Elikkä taseesta menee se 6B-lomake ja tuloslaskelmasta 7M-lomake elikkä se maksuperusteinen tuloslaskelma menee siellä, mutta suoriteperusteinen tase menee sen 6B-lomakkeen mukaan sitte verottajalle.

Pyritään saamaan se nettovarallisuus mahdollisimman oikian moiseksi siellä ja on ne varastot sitten pidetty siä jos ei verottaja siihen oo puuttunu, mutta tää on tulkinnanvaranen kohta, verottajan hyväksymä linjauksen mukaan on menty eteenpäin ja mennään niin kauan kunnes toisin ohjeistetaan.

Kaksi kirjanpitäjää kertoi täyttävänsä 7M-verolomakkeen Suonentiedon maatalousneuvosohjelmistossa. He joutuivat kuitenkin täyttämään 6B-lomakkeen ja liitteet OmaVerossa. Yksi kirjanpitäjä täyttää kaikki lomakkeet OmaVerossa. Yksi kirjanpitäjä kertoi lähettävänsä verolomakkeet suoraan kirjanpidosta. Yksi taas kertoi täyttävänsä verolomakkeet OmaVerossa, sillä hän tekee maksuperusteisen tuloksen ja taseen Excelissä.

7.13 Haasteet / vapaa sana

Kahdeksan kymmenestä haastateltavasta koki tilinpäätökseen ja verotukseen liittyvät asiat haasteellisina. Haasteet muodostuvat kirjanpitolain suoriteperusteisuuden ja maatilatalouden tuloverolain maksuperusteisuuden yhteensovittamisesta. Veroasiantuntijan mukaan isoin ongelma on kirjanpidon suoriteperusteen ja verotuksen maksuperusteen yhteensovittaminen, jota pyrittiin ratkaisemaan muuttamalla lainsäädäntöä siten, että suoriteperuste tulisi maatalousosakeyhtiöillä lähtökohdaksi myös maatalouden verotukseen. Eesityksen valmistelu on kuitenkin jäänyt jäihin asian haastavuuden vuoksi. Veroasiantuntija muistutti siitä, että jos toimitaan vastoin verohallinnon ohjeita, voi seuraamuksena olla merkittävät veronkorotukset. Tästä syystä pitäisi aina etukäteen selvittää epäselvyydet ja hakea mahdollisesti ennakkoratkaisua asiaan.

Yhden tilintarkastajan mukaan maatalousosakeyhtiöitä ei kohdella tasapuolisesti. Toisilla hyväksytään vaihto-omaisuus nettovarallisuuteen ja toisilla ei oteta vaihto-omaisuutta mukaan. Hänen mielestään olisi hyvä, jos maatalousosakeyhtiöt kuuluisivat elinkeinoverotuksen piiriin, jolloin maatalousosakeyhtiöiden kohtelu olisi tasapuolisempaa.

Eräs kirjanpitäjä toivoi selkeämpiä ohjeita, jolloin ei olisi tulkinnanvaraisia kohtia, mikä johtaisi siihen, että kaikki toimisivat samalla tavalla ja maatalousosakeyhtiöitä kohdeltaisiin tasapuolisesti. Hän myös toi esille huolensa tilitoimiston vastuusta toimia oikein, mutta kun kukaan ei tunnu tietävän mikä on oikein, niin voiko silloin asiakas luottaa siihen, että tilitoimistossa tehdään asiat oikein. Hän koki, että viimeistään nyt tulisi saada selkeämpiä ohjeistuksia, sillä maatalousosakeyhtiöitä on ollut olemassa enenevässä määrin jo 2000-luvun alusta alkaen. Hän tiedosti, että kun tätä asiaa lähdetään kunnolla selvittämään, revitään auki monta paikkaa, mutta sanoi, että pakkohan se on jossain vaiheessa tehdä.

Yksi kirjanpitäjistä koki maatalousosakeyhtiöiden tilinpäätökseen ja verotukseen liittyvät asiat haasteellisina, koska verotukseen liittyviä ohjeita on tosi niukasti ja tilintarkastajilla on eriäviä mielipiteitä, jolloin ei muodostu selkeää tunnetta, että näin tämä kuuluu tehdä. Hän myös mainitsi Verohallinnon edustajan sanoneen, että Verohallinnossa ei ole selkeää linjausta siitä, haluavatko he taseen maksu- vai suoriteperusteisena.

Kaksi kirjanpitäjistä toivoi selkeämpiä ohjeistuksia, siitä syystä, että ei tarvitsisi enää kokeilla mitä hyväksytään ja mitä ei. Toinen kirjanpitäjä mainitsi, että verohallinnossa ei ole kaikilla osaamista, että he osaisivat antaa ohjeita. Yksi kirjanpitäjistä mainitsi, että kaipaasi erityisesti täyttöohjetta 7M-lomakkeelle.

Toinen tilintarkastaja koki suurimpana ongelmana hankintamenojen selvittämisen, sillä hän koki, että maatalousyrittäjillä ei ole kokemusta hankintamenojen selvittämisestä. Yksi haastateltavista sanoi maatalousosakeyhtiöiden isoimman haasteen olevan se, että yrittäjät ymmärtävät maatilán ja osakeyhtiön eron jokaisella osa-alueella. Hänen mukaansa yrittäjien on vaikea ymmärtää joitakin asioita osakeyhtiöistä kuten kirjanpidon, tilinpäätöksen ja varojen hallinnan eroa yksityisenä maataloudenharjoittajana toimimiseen. Hän kokee maatalousosakeyhtiöihin liittyvät asiat haasteellisina, mutta painottaa, että aina jos ei ole varma jostain asiasta, tulee siitä ottaa selvää ennen kuin tekee ratkaisuja.

Näissä asioissa pystyy toimimaan oikein, ei nää vaikeita ole, mutta se, että siellä pitää niin ku olla se lähtökohta sillä tavalla, että pyritään toimimaan huolellisesti ja pyritään varmistumaan asioista ennenkö tehdään mitään eikä niin ku ollenkaan lähdetä olettamaan, että ei tätä nyt kukaan huomaa, jos mä teen näin.

8 YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTÖKSET

Maatilaosakeyhtiöt ovat yleistymässä jatkuvasti. Lukumääräisesti maatilaosakeyhtiöitä on vielä vähän verrattuna muihin maatalouden yritysmuotoihin, mutta niiden merkitys tuotantomäärillä mitattuna on huomattavasti isompi (Rinta-Kiikka, Pyykkönen & Ylätalo 2013, 67). Osakeyhtiön toimintaa säätelee osakeyhtiölaki. Osakeyhtiömuotoisessa maatalousyrityksessä myös kirjanpitolaki tulee noudatettavaksi ja sen myötä suoriteperusteinen kahdenkertainen kirjanpito ja kirjanpidosta laadittavat tilinpäätöslaskelmat. Tilinpäätös sisältää tuloslaskelman, taseen ja liitetiedot. Kirjanpitoon tulee kirjata menot, tulot, rahoitustapahtumat sekä niiden oikaisuerät. Osakeyhtiömuotoisen maatalousyrityksen tulee kuitenkin verotusta varten tehdä kirjanpito myös maksuperusteisesti. Tilinpäätös on julkinen, mikä tarkoittaa sitä, että jokainen voi saada sen katsottavakseen ja tutkittavakseen.

Osakeyhtiö on erillinen verovelvollinen ja maksaa tuloksestaan 20 % yhteisövero. Osakeyhtiön tuloa ei jaeta ansio- ja pääomatulo-osuuksiin. Lopusta osuudesta voidaan maksaa omistajille osinkoa, josta verojen määrä lasketaan tiettyjen kaavojen mukaan. Osakeyhtiössä nettovarallisuudella on merkitystä vasta, kun osakas nostaa yhtiöstä varoja osinkona.

Opinnäytetyön tavoitteena oli selvittää, millaisia erilaisia tapoja osakeyhtiömuotoisen maatilan tilinpäätöksessä ja verotuksessa käytetään. Tutkimustuloksia arvioitaessa on kiinnitettävä huomiota tutkimusaineiston kokoon. Opinnäytetyötä varten haastateltiin kymmentä eri aiheen parissa työskentelevää henkilöä. He olivat kirjanpitäjiä, tilintarkastajia ja yksi veroasiantuntija. Haastateltujen vähäisyydestä johtuen tutkimustulokset antavat yleiskuvan, mutta tuloksia ei saa yleistää.

Haastattelujen mukaan ei ole yhtenäistä linjaa, kuinka osakeyhtiömuotoisten maatalousyritysten tilinpäätös tulisi tehdä. Valtaosa haastateltavista jaotteli jotkut eläimet, kuten lypsylehmät ja emakot, käyttöomaisuudeksi. Loput käsittelivät kaikki eläimet vaihto-omaisuutena, sillä he saattoivat kokea poistojen tekemisen eläimistä vaikeana tai kokivat, ettei sillä ole merkitystä. Eläinten arvostamisessa taseeseen oli monia tapoja. Eläinten arvostamisperiaate on enemmän yrityskohtainen päätös kuin kirjanpitäjistä riippuvainen.

Eläinlaji vaikutti myös arvostamisperiaatteeseen. Lihaksi kasvatettavat eläimet arvostettiin suurelta osin hankintahintaansa, mihin lisättiin kasvatuskulut. Lypsylehmien arvostamisperiaatteissa oli eniten hajontaa, sillä niiden tuotantokustannuksen laskeminen koettiin hyvin haastavaksi. Monet käyttivät varsinkin lypsylehmien arvostamisessa avuksi ”maa- ja metsätalousministeriön asetus eläinvahinkojen korvaamisessa käytettävistä käyvistä arvoista” -asetuksen arvoja. Eläinten arvostamisperiaatteita oli myös muita, esimerkiksi yleisesti hyväksytyt tuotantokustannuslaskelmat tai ProAgrian eläinpääomaraportti.

Eläinluoton kirjaamisessa taseeseen esiintyi myös vaihtelua. Suurin osa kirjaa eläinluoton taseeseen velaksi. Muutama ei kirjaa eläinluottoa velaksi eikä eläinluotolla hankittuja eläimiä omaisuudeksi, sillä eläimet ovat teurastamon omaisuutta. Myös osuuspääomien merkkauksessa taseeseen oli eroavaisuuksia. Osa haastateltavista ei merkkää lainkaan maksamattomia osuuspääomia taseeseen, vaan taseeseen tulee ainoastaan osuuspääomien maksettu osuus. Toiset taas merkkäävät osuuspääomien maksamattoman osuuden velaksi ja jotkut merkkäävät maksamattoman osuuden liitetietoihin yhtiön vastuuksi.

Monet haastateltavista kertoivat, että osakeyhtiön varastot tulisi arvostaa taseeseen tuotantokustannuksen mukaan, mutta tuotantokustannuksen laskeminen koetaan haasteelliseksi, jolloin käytetään usein keskimääräisiä tuotantokustannuslaskelmien arvoja. Arvostusperiaatteena saattoi olla myös muun muassa markkinahinta tai 80 % markkinahinnasta. Sama kirjanpitäjä saattoi käyttää montaa arvostusperiaatetta tilanteesta riippuen. Oman palkan huomioimisessa tuotantokustannukseen oli haastateltavien kesken eroavaisuuksia.

Noin puolet haastateltavista kertoi kirjaavansa energiatuotteen valmisteveron palautukset kirjanpitoon suoriteperusteisesti ja toinen puoli kirjaavansa sen maksuperusteisesti. Maksuperusteista kirjaamista kirjanpitoon perusteltiin helppoudella. Vain yksi haastateltavista kertoi laittavansa taseen maksuperusteisena Verottajalle, vaikka Verottajan ohjeistuksen mukaan tase tulisi olla nimenomaan maksuperusteinen.

Kahdeksan kymmenestä haastateltavasta kokivat osakeyhtiömuotoisen maatalan tilinpäätökseen ja verotukseen liittyvät asiat haasteellisina. Haasteet johtuvat tilinpäätöksen suoriteperusteisuuden ja verotuksen maksuperusteisuuden yhteensovittamisen vaikeudesta. Joidenkin haastateltavien kokemuksen mukaan maatalousosakeyhtiöitä ei kohdella tasavertaisesti. Yhtenäisyys verotuksessa on tärkeä asia. Kaikkia verovelvollisia tulee käsitellä samalla tavalla samassa asiassa. Kun maatalaosakeyhtiössä on tulkinnanvaraisia kysymyksiä, voivat verovelvolliset toimia eri tavalla, esimerkiksi varojen arvostamisessa. Joillakin osakeyhtiömuotoisilla osakeyhtiöillä verottaja on hyväksynyt vaihto-omaisuuden arvostettavan nettovarallisuuteen ja toisilla ei olla hyväksytty. Monet haastateltavista mainitsivat kokeilevansa, mitä verottaja hyväksyy ja mitä ei, sillä asioista ei ole selkeitä ohjeita tai he olivat huomanneet, että asioihin ei puututa, vaikka niitä tekisi vastoin tuoreimpia ohjeistuksia. Monet haastateltavista toivoivat Verohallinnolta selkeämpiä ohjeita ja yhteneväistä linjaa. Muutaman haastateltavan mukaan osakeyhtiömuotoiset maatalousyritykset tulisi kuulua elinkeinoverotuksen piiriin, tai ainakin tulisi sallia verotuksen toimittaminen suoriteperusteisesti. Haastateltavat mainitsivat haasteina myös sen, etteivät maatalousyrittäjät välttämättä sisäistä eroa osakeyhtiössä toimimisen ja yksityisenä maataloudenharjoittajana toimimisen välillä. Koettiin myös, ettei maatalousyrittäjillä ole osaamista tuotantokustannusten laskemiseen.

Opinnäytetyön kautta saimme yleiskuvan, että ei ole selkeää linjaa, kuinka osakeyhtiömuotoisten maatilojen tilinpäätös ja verotus tulisi tehdä. Emme havainneet, että kirjanpitäjillä olisi ollut keskenään samaa linjausta tai tilintarkastajilla keskenään. Myös ProAgrian sisällä oli paljon eroavaisuuksia, joista osa johtuu siitä, että heillä on käytössä erilaisia kirjanpito-ohjelmistoja. Selkeitä ohjeita tilinpäätökseen ja verotukseen ei ole saatavilla ja niitä ainakin Verohallinnon puolelta kaivataan.

Tämä opinnäytetyö on vain pintaraapaisu osakeyhtiömuotoisen maatalan tilinpäätöksen ja verotuksen mutkikkaaseen maailmaan. Tästä aiheesta olisi mahdollista tehdä myös jatkotutkimuksia. Jatkotutkimuksen aiheena voisi olla etsiä ratkaisuja, kuinka tämä tilanne selkeytyisi ja olisi tasapuolinen kaikille. Mahdollisena vaihtoehtona on toteuttaa maatalaosakeyhtiöiden verotus soveltamalla niihin elinkeinoverolakia, mikä toisi yhdenmukaisuutta verotukseen. Elinkeinoverolakia käytettäessä kirjanpito olisi suoriteperusteinen eikä sitä tarvitsisi muuttaa maksuperusteiseksi verotusta varten.

Elinkeinoverolaki eroaa maatilatalouden verolaista muun muassa niin, ettei se tunne tasausvarausta tulontasauskeinona. Olisiko mahdollista muuttaa elinkeinoverolakia niin, että se mahdollistaisi maataloutta harjoittaville yhtiöille tasausvarauksen käytön? Vai voisiko kenties maatilatalouden tuloverolakia muuttaa niin, että se sallisi osakeyhtiömuotoisille verotuksen suoriteperusteisesti? Mutta ensihätään kaivattaisiin kovasti Verohallinnolta uusia ja selkeämpiä ohjeistuksia.

LÄHTEET

A 30.12.1997/1339. Kirjanpitoasetus.

A 30.12.2015/1753. Valtioneuvoston asetus pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista.

Hämäläinen, J. 2017. Osakeyhtiön tilinpäätösmallit ja ohjeistus. Helsinki: Alma Talent.

Ihantola, E-M & Leppänen, P. 2018. Yrityksen kirjanpito: Liiketapahtumista tilinpäätökseen. Helsinki: Gaudeamus.

Kirjanpitolautakunta. 25.9.2012. Maatilaosakeyhtiön tilinpäätöksen laatimisesta. [Verkkosivu]. [Viitattu 12.11.2020]. Saatavana: <https://kirjanpitolautakunta.fi/-/maatilaosakeyhtion-tilinpaatoksen-laatimises-1>

Kiviranta, E. & Kiviranta, T. 2.9.2020. Maatilaverotus. [Verkkokirja]. Helsinki: Alma Talent. [Viitattu 11.11.2020]. Saatavana Alma Talent -palvelusta. Vaatii käyttöoikeuden.

L 15.12.1967/543. Maatilatalouden tuloverolaki.

L 18.12.1995/1558. Laki verotusmenettelystä.

L 30.12.1997/1336. Kirjanpitolaki.

L 22.12.2005/1142. Laki varojen arvostamisesta verotuksessa.

L 21.7.2006/624. Osakeyhtiölaki.

Paavilainen, J. 2013. Osakeyhtiömuotoisen maatilan rahoitus. [Verkkolehtiartikkeli]. Käytännön Maamies (8), 48-49. [Viitattu 12.11.2020]. Saatavana: http://www.yhtiowiki.fi/lib/exe/fetch.php?media=km_8-2013_osakeyhtioen_rahoytus.pdf

Patentti- ja rekisterihallitus. 1.7.2019. Osakepääoman menettäminen. [Verkkosivu]. [Viitattu 12.11.2020]. Saatavana: https://www.prh.fi/fi/kaupparekisteri/osakeyhtio/muutosilmoitus/osakepaaoma/osakepaaoman_menettaminen.html

Rasinaho, K. 2019. Osakeyhtiön tilinpäätösmalli. Helsinki: ST-Akatemia Oy.

Rinta-Kiikka, S., Pyykkönen, P. & Ylätaalo, M. 2013. Osakeyhtiömuotoinen maatalous Suomessa. [Verkojulkaisu]. Helsinki: Pellervon taloustutkimus PTT. PTT Raportteja 242. [Viitattu 2.4.2021]. Saatavana: <http://www.ptt.fi/media/liitteet/rap242.pdf>

Tikka, S., Nykänen, O., Juusela, J. & Viitala, T. 10.9.2020. Yritysverotus I-II. [Verkkokirja]. Helsinki: Alma Talent. [Viitattu 11.11.2020]. Saatavana Alma Talent -palvelusta. Vaatii käyttöoikeuden.

Tilastotietokanta. Maatalous- ja puutarhayritysten lukumäärä oikeudellisen muodon mukaan. Tilastopalvelu. [Verkkojulkaisu]. Luonnonvarakeskus. [Viitattu 2.4.2021]. Saatavana: http://statdb.luke.fi/PXWeb/pxweb/fi/LUKE/LUKE_02%20Maatalous_02%20Rakenne_02%20Maatalous-%20ja%20puutarhayritysten%20rakenne/04_Maatalous_ja_puutarhayrit_lkm_omistajar_yh.px/table/tableViewLayout1/?rxid=001bc7da-70f4-47c4-a6c2-c9100d8b50db

Tomperi, S. 2019. Käytännön kirjanpito. [Verkkokirja]. Helsinki: Edita Publishing. [Viitattu 19.11.2020]. Saatavana Ellibs-e-kirjakokoelmasta. Vaatii käyttöoikeuden.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. [Verkkokirja]. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi. [Viitattu 19.11.2020]. Saatavana Ellibs-e-kirjakokoelmasta. Vaatii käyttöoikeuden.

Vaasan hallinto-oikeus. 19.8.2020. Vaasan HaO 19.8.2020 20/0380/4. [Verkkosivu]. [Viitattu 13.11.2020]. Saatavana: <https://oikeus.fi/hallintooikeudet/vaasanhallinto-oikeus/fi/index/60163/hallintooikeusratkaisut/1598428112129.html>

Verohallinto. 27.4.2016. Maatalouden nettovarallisuus tuloverotuksessa. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 21.3.2021]. Saatavana: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49201/maatalouden_nettovarallisuus_tuloverotu/

Verohallinto. 2.1.2017a. Yleisradiovero ja Ahvenanmaan mediamaksu. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 11.11.2020]. Saatavana: https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/uutishuone/esitys_ja_opetusmateriaali/ylevero/

Verohallinto. 6.4.2017b. Tuloverotus – osakeyhtiö ja osuuskunta. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 11.11.2020]. Saatavana: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/tietoa-yritysverotuksesta/tuloverotus/osakeyhtio-ja-osuuskunta/>

Verohallinto. 25.1.2019a. Yritystoiminta, tulonhankkimistoiminta ja harrastustoiminta henkilöverotuksessa. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 11.11.2020]. Saatavana: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/73274/yritystoiminta-tulonhankkimistoiminta-ja-harrastustoiminta-henkil%C3%B6verotuksessa/#2.2-maataloustoiminta>

Verohallinto. 12.12.2019b. Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2019 toimitettavaa verotusta varten. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 12.11.2020]. Saatavana: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48275/verohallinnon-yhten%C3%A4ist%C3%A4misohjeet-vuodelta-2019-toimitettavaa-verotusta-varten/>

- Verohallinto. 21.2.2020a. Toimintamuodon muutos osakeyhtiöksi. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 12.11.2020]. Saatavana: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48395/toimintamuodon-muutos-osakeyhti%C3%B6ksi2/>
- Verohallinto. 27.2.2020b. Osingot listaamattomasta yhtiöstä. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 10.11.2020]. Saatavana: <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/sijoitukset/osingot/osingot-listaamattomasta-yhtiosta/>
- Verohallinto. 2.3.2020c. Luonnollisen henkilön osakeyhtiöstä nostaman osakaslainan verotus. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 4.11.2020]. Saatavana: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48739/luonnollisen-henkil%C3%B6n-osakeyhti%C3%B6st%C3%A4-nostaman-osakaslainan-verotus/>
- Verohallinto. 2.4.2020d. Veroilmoituksen antaminen – osakeyhtiö ja osuuskunta. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 11.11.2020]. Saatavana: <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/ilmoittaminen-ja-maksaminen/veroilmoitus/osakeyhtio-ja-osuuskunta/>
- Verohallinto. 27.5.2020e. Osinkotulojen verotus. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 10.11.2020]. Saatavana: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/47901/osinkotulojen-verotus2/>
- Verohallinto. 12.10.2020f. Peitelty osinko. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 4.11.2020]. Saatavana: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/48147/peitelty-osinko6/>
- Verohallinto. 1.1.2021a. Vapaan oman pääoman rahaston varojen jako verotuksessa. [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 12.1.2021]. Saatavana: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/60520/vapaan-oman-p%C3%A4%C3%A4oman-rahaston-varojen-jako-verotuksessa3/>
- Verohallinto. 3.3.2021b. 7M Erittely yhteisön maatalouden tulolähteen tuloksesta (3077). [Verkkojulkaisu]. [Viitattu 24.3.2021]. Saatavana: https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/lomakkeet/kuvaus/7m_erittely_yhteison_m/
- Vilka, H. 2015. Tutki ja kehitä. [Verkkokirja]. Jyväskylä: PS-kustannus. [Viitattu 20.11.2020]. Saatavana Ellibs-e-kirjakokoelmasta. Vaatii käyttöoikeuden.
- Yhtiöwiki. Ei päiväystä. Osakeyhtiömuotoiset maatilat koko maassa päätuotantos suunnan mukaan 2012-2017. [Verkkojulkaisu]. ProAgria. [Viitattu 4.11.2020]. Saatavana: http://www.yhtiowiki.fi/lib/exe/fetch.php?media=yhtiowiki:maatilat_2012-2018_.pdf
- Yhtiöwiki. Ei päiväystä. Yhtiömuotoinen maatalous -wiki. [Verkkosivu]. ProAgria. [Viitattu 13.11.2020]. Saatavana: <http://www.yhtiowiki.fi/doku.php>

Yrityksen perustaminen. Ei päiväystä. Yrityksen nettovarallisuus. [Verkkosivu]. [Viitattu 14.11.2020]. Saatavana: <https://yrityksen-perustaminen.net/nettovarallisuus/>

Yritystulkki. Ei päiväystä. Kirjanpito. [Verkkosivu]. Oulu: Business Oulu-liikelaitos. [Viitattu 18.11.2020]. Saatavana: <https://www.yritystulkki.fi/fi/alue/oulu/toimiva-yrittaja/taloushallinto/kirjanpito/>

LIITTEET

Liite 1. Pienyrityksen tase

Liite 2. Pienyrityksen kululajikohtainen tuloslaskelma

Liite 3. Opinnäytetyössä käytetyt teemahaastattelukysymykset

Liite 1. Pienyrityksen tase

TASE	(tilikauden päättymispäivä)	(edellisen tilik. päättymispäivä)	
Vastaavaa			
PYSYVÄT VASTAAVAT			
Aineettomat hyödykkeet			
Kehittämismenot	0,00	0,00	
Aineettomat oikeudet	0,00	0,00	
Liikearvo	0,00	0,00	
Muut aineettomat hyödykkeet	0,00	0,00	
Ennakkomaksut	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u> 0,00
Aineelliset hyödykkeet			
Maa- ja vesialueet			
Omistettut	0,00	0,00	
Vuokraoikeudet	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u> 0,00
Rakennukset ja rakennelmat			
Omistettut	0,00	0,00	
Vuokraoikeudet	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u> 0,00
Koneet ja kalusto	0,00	0,00	
Muut aineelliset hyödykkeet	0,00	0,00	
Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u> 0,00
Sijoitukset			
Osuudet saman konsernin yrityksissä	0,00	0,00	
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00	0,00	
Osuudet omistusyhteisy yrityksissä	0,00	0,00	
Saamiset omistusyhteisy yrityksiltä	0,00	0,00	
Muut osakkeet ja osuudet	0,00	0,00	
Muut saamiset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u> 0,00
VAIHTUVAT VASTAAVAT			
Vaihto-omaisuus			
Aineet ja tarvikkeet	0,00	0,00	
Keskeneräiset tuotteet	0,00	0,00	
Valmiit tuotteet/tavarat	0,00	0,00	
Muu vaihto-omaisuus	0,00	0,00	
Ennakkomaksut	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u> 0,00
Pitkäaikaiset saamiset			
Myyntisaamiset	0,00	0,00	
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00	0,00	
Saamiset omistusyhteisy yrityksiltä	0,00	0,00	
Lainasaamiset	0,00	0,00	
Muut saamiset	0,00	0,00	
Maksamattomat osakkeet/osuudet	0,00	0,00	

Siirtosaamiset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Lyhytaikaiset saamiset				
Myyntisaamiset	0,00		0,00	
Saamiset saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Saamiset omistusyhteisyriyksiltä	0,00		0,00	
Lainasaamiset	0,00		0,00	
Muut saamiset	0,00		0,00	
Maksamattomat osakkeet/osuudet	0,00		0,00	
Siirtosaamiset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Rahoitusarvopaperit				
Osuudet saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
Muut osakkeet ja osuudet	0,00		0,00	
Muut arvopaperit	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Rahat ja pankkisaamiset		<u>0,00</u>	-	<u>0,00</u>
Vastaavaa yhteensä		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

	(tilikauden päättymispäivä)	(edellisen tilik. päättymispäivä)	
Vastattavaa			
OMA PÄÄOMA			
Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma		0,00	0,00
Ylikurssirahasto		0,00	0,00
Arvonkorotusrahasto		0,00	0,00
Muut rahastot			
Sijoitetun vapaan oman pääoman rahasto	0,00		0,00
Vararahasto	0,00		0,00
Yhtiöjärjestyksen tai sääntöjen mukaiset rahastot	0,00		0,00
Käyvän arvon rahasto	0,00		0,00
Muut rahastot	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u> 0,00
Edellisten tilikausien voitto (tappio)		± 0,00	± 0,00
Tilikauden voitto (tappio)		± 0,00	± 0,00
TILINPÄÄTÖSSIIRTOJEN KERTYMÄ			
Poistoero	0,00		0,00
Verotusperusteiset varaukset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u> 0,00
PAKOLLISET VARAUKSET			
Eläkevaraukset	0,00		0,00
Verovaraukset	0,00		0,00
Muut pakolliset varaukset	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u> 0,00
VIERAS PÄÄOMA			
Pitkäaikainen			
Joukkovelkakirjalainat	0,00		0,00

Vaihtovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Lainat rahoituslaitoksilta	0,00		0,00	
Takaisinlainat työeläkevakuutuslaitoksilta	0,00		0,00	
Saadut ennakot	0,00		0,00	
Ostovelat	0,00		0,00	
Rahoitusvekselit	0,00		0,00	
Velat saman konsernin yrityksille	0,00		0,00	
Velat omistusyhteisy yrityksille	0,00		0,00	
Muut velat	0,00		0,00	
Siirtovelat	<u>0,00</u>	0,00	<u>0,00</u>	0,00
Lyhytaikainen				
Joukkovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Vaihtovelkakirjalainat	0,00		0,00	
Lainat rahoituslaitoksilta	0,00		0,00	
Takaisinlainat työeläkevakuutuslaitoksilta	0,00		0,00	
Saadut ennakot	0,00		0,00	
Ostovelat	0,00		0,00	
Rahoitusvekselit	0,00		0,00	
Velat saman konsernin yrityksille	0,00		0,00	
Velat omistusyhteisy yrityksille	0,00		0,00	
Muut velat	0,00		0,00	
Siirtovelat	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Vastattavaa yhteensä		<u>0,00</u>	-	<u>0,00</u>

Liite 2. Pienyrittäjän kululajikohtainen tuloslaskelma

TULOSLASKELMA	(tilikausi)		(edellinen tilikausi)	
	XX.XX.XXXX - XX.XX.XXXX		XX.XX.XXXX - XX.XX.XXXX	
BRUTTOTULOS		<u>0,00</u>	-	<u>0,00</u>
Henkilöstökulut				
Palkat ja palkkiot	0,00		0,00	
Henkilösivukulut				
Eläkekulut	0,00		0,00	
Muut henkilösivukulut	<u>0,00</u>	- 0,00	<u>0,00</u>	- 0,00
Poistot ja arvonalentumiset				
Suunnitelman mukaiset poistot	0,00		0,00	
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä	0,00		0,00	
Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset	<u>0,00</u>	- 0,00	<u>0,00</u>	- 0,00
Liiketoiminnan muut kulut		<u>- 0,00</u>		<u>- 0,00</u>
LIKEVOITTO (-TAPPIO)		0,00		0,00
Rahoitustuotot ja -kulut				
Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä	0,00		0,00	
Tuotot osuuksista omistusyhteisyrityksissä	0,00		0,00	
Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista				
Saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Muilta	0,00		0,00	
Muut korko- ja rahoitustuotot				
Saman konsernin yrityksiltä	0,00		0,00	
Muilta	0,00		0,00	
Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista	- 0,00		- 0,00	
Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista	- 0,00		- 0,00	
Korkokulut ja muut rahoituskulut				
Saman konsernin yrityksille	- 0,00		- 0,00	
Muille	- 0,00	<u>± 0,00</u>	- 0,00	<u>± 0,00</u>
VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖS-SIIRTOJA JA VEROJA		0,00		0,00
Tilinpäätössirrot				
Poistoeron muutos	± 0,00		± 0,00	
Verotusperusteisten varausten muutos	± 0,00		± 0,00	
Konserniavustus	<u>± 0,00</u>	± 0,00	<u>± 0,00</u>	± 0,00
Tuloverot		- 0,00		- 0,00
Muut välittömät verot		<u>- 0,00</u>		<u>- 0,00</u>
TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)		<u>0,00</u>		<u>0,00</u>

Liite 3. Opinnäytetyössä käytetyt teemahaastattelukysymykset

Kuinka kauan olette tehneet maatalaosakeyhtiöiden kirjanpitoja/tilintarkastuksia/töitä osakeyhtiömuotoisten maatalousyritysten parissa?

Millä perusteella (suorite/lasku/maksu) teette kirjanpidon tilikauden aikana? Kuinka mahdollinen muutos tehdään tilinpäätöstä varten? Entä verotusta varten?

Kuinka koette esimerkiksi peltojen arvostamisen tulevaisuudessa taseeseen?

Mitkä eläimet ovat käyttöomaisuutta ja mitkä vaihto-omaisuutta?

Millä perusteella arvostetaan eläinpääoma taseeseen?

Sisältyykö eläinluotto taseeseen vai ei? Saako eläimet arvostaa taseeseen, jos eläinluotto ei ole taseessa?

Teurastamoiden ja meijereiden velat, maksamattomat osuuspääomat?

Kuinka varastot arvostetaan taseeseen esim. itsetuotettu säilörehu? Kuinka kulut huomioidaan esim. palkat, omatyö, koneet ym.?

Minkälaista tuotantoa käsitellään MVL:n mukaisesti ja mitä EVL:n mukaisesti?

Kuinka poistot tehdään? Suunnitelman mukaisesti vai jollain muulla tavalla?

Poistot maksuperusteisessa taseessa vs. suoriteperusteisessa taseessa?

Kuinka verolomakkeet täytetään, tyyli ja tekniikka?

Kirjataan valmistevero kirjanpitoon suoriteperusteisesti vai maksuperusteisesti?

Kuinka haasteellisena koette tilinpäätökseen ja verotukseen liittyvän ohjeistuksen ja ajankäytön?