



Yhteismetsän kirjanpidon erityispiirteet

Miia Lehtinen

Opinnäytetyö, AMK

Joulukuu 2025

Tradenomi (AMK)

Liiketalouden tutkinto-ohjelma

Lehtinen, Miia

Yhteismetsän kirjanpidon erityispiirteet

Jyväskylä: Jyväskylän ammattikorkeakoulu. Joulukuu 2025, 32 sivua

Liiketalouden tutkinto-ohjelma. Opinnäytetyö AMK.

Julkaisun kieli: suomi

Julkaisulupa avoimessa verkossa: kyllä

Tiivistelmä

Yhteismetsien kirjanpitoon liittyy erityispiirteitä, joiden tunteminen on tärkeää kirjanpitäjälle. Tutkimuksessa oli tavoitteena selvittää, mitä nämä erityispiirteet ovat ja miten ne vaikuttavat yhteismetsän kirjanpitoon ratkaisuihin. Tarkoituksena oli kartoittaa, mitä tietoa aiheesta on löydettävissä avoimista tietokannoista ja koota aineistosta kattava ja johdonmukainen yhteenveto, joka palvelee aiheesta tietoa etsivää kirjanpitäjää.

Tutkimus toteutettiin kirjallisuuskatsauksena ja aineistona hyödynnettiin alan asiantuntijoiden ja julkisorganisaatioiden kuten Suomen Metsäkeskuksen tuottamia julkaisuja. Aineiston analysointiin käytettiin laadullista sisällönanalyysiä sekä teemoittelua. Kirjallisuuskatsaus toteutettiin tarkasti dokumentoituna prosessina, jonka vaiheita olivat tavoitteiden ja tutkimuskysymysten määrittely, aineiston haku ja valinta, sisällön analysointi sekä johtopäätösten kokoaminen.

Tutkimuksen tuloksena selvisi, että yhteismetsien kirjanpitoon liittyy erityispiirteitä, jotka johtuvat yhteismetsien yhteisömuodosta, yhteismetsän alueiden omistussuhteista sekä yhteismetsän pääasiallisesta toimialasta eli metsätaloudesta. Näihin erityispiirteisiin lukeutuu taseen niukkuus, laajentumisen eri keinojen vaikutus kirjanpitoon, yritystoiminnasta poikkeava tulolähdejako sekä metsäverotuksesta johtuvat metsävähennys sekä meno- ja tuhovaraus.

Johtopäätöksissä todettiin, että näiden erityispiirteiden tunteminen on yhteismetsän kirjanpitäjälle tärkeää. Tutkimus tarjoaa katsauksen tutkimuksen toteutusaikaan löydettävissä olleeseen lähdemateriaaliin. Yhteismetsien kirjanpidosta löytyi vielä verrattain vähän tietoa. Yhteismetsien suosion ja määrän lisääntyessä, yhä useampi kirjanpitäjä kohtaa niitä työssään ja siten aihepiiristä saatavalle tiedolle on myös kasvava tarve.

Avainsanat (asiasanat)

yhteismetsä, metsätalous, kirjanpito, metsäverotus, kirjallisuuskatsaus

Muut tiedot (salassa pidettävät liitteet)

-

Lehtinen, Miia

Special features in the accounting of jointly owned forests

Jyväskylä: JAMK University of Applied Sciences, December 2025, 32 pages

Degree Programme in Business Administration. Bachelor's thesis.

Permission for open access publication: Yes

Language of publication: Finnish

Abstract

Accounting for jointly owned forests involves special features that are important for accountants to be aware of. The aim of the study was to find out what these special features are and how they affect accounting solutions for jointly owned forests. The purpose was to find out what information can be found on the topic in open databases and to compile a comprehensive and consistent summary that serves accountants searching information on the topic.

The study was carried out as a literature review and the source material used was publications produced by experts in the field and public organizations such as the Finnish Forest Centre. Qualitative content analysis and thematic analysis were used to analyze the source material. The literature review was carried out as a carefully documented process. It includes defining the objectives of the study and research questions, searching and selecting the material, analyzing the content and compiling the conclusions.

The research shows that the accounting of jointly-owned forests have special features which are caused by the community form of jointly-owned forests, the ownership of jointly-owned forest areas and the main industry of jointly-owned forests which is forestry. These special features include the scarcity of the balance sheet, the impact of various methods of expansion on accounting, the distribution of income sources that deviate from business operations, and the special features resulting from forest taxation.

The conclusions stated that knowledge of these special features is important for the accountant of jointly owned forests. The study provides an overview of the source material that was available at the time of the study. Relatively little information was found on the accounting of jointly owned forests. As the popularity and number of jointly owned forests increases, more accountants will face them in their work and thus there is also a growing need for information on the subject.

Keywords/tags (subjects)

jointly owned forests, forestry, accounting, forest taxation, literature review

Miscellaneous (Confidential information)

-

Sisältö

1	Johdanto	5
2	Yhteismetsä	6
2.1	Yhteismetsä sijoitusmuotona.....	7
2.2	Kirjanpito ja tilintarkastus	8
2.3	Tuloverotus ja arvonlisäverotus.....	9
2.4	Metsävähennys	9
3	Tutkimusasetelma	11
3.1	Tutkimuksen tavoite ja tutkimuskysymykset.....	11
3.2	Tutkimusmenetelmänä kirjallisuuskatsaus	12
3.3	Aineiston keruu ja sen rajaukset	13
3.4	Aineiston analysointi	16
3.5	Työn luotettavuus ja eettisyys	17
4	Yhteismetsän kirjanpidon erityispiirteet	19
4.1	Tase	19
4.2	Laajentuminen.....	21
4.3	Tulonlähteet ja tulolähdejako	22
4.3.1	Puukauppatulot	23
4.3.2	Muut tulonlähteet	25
4.4	Metsävähennys	26
4.5	Varaukset.....	27
5	Johtopäätökset	29
6	Pohdinta	31
	Lähteet	33

Kuviot

Kuvio 1.	Yhteismetsän kirjanpidon erityispiirteet.....	19
----------	-----------------------------------------------	----

Taulukot

Taulukko 1.	Käytetyt tietokannat ja hakusanat	14
Taulukko 2.	Aineiston sisällyttämisen- ja poissulkukriteerit.....	15
Taulukko 3.	Tiedonhaun hakutulokset ja valittu aineisto	16
Taulukko 4.	Tulolähdejako ja tulonlähteet	23

1 Johdanto

Yhteismetsät ovat yksityisen metsänomistuksen muoto, jossa yhteismetsä muodostaa yhteisyyden, joka hallinnoi yhteismetsän aluetta. Yhteismetsän alue koostuu osakastilojen yhdessä omistamista metsäalueista. Yhteismetsään liittyneiden tilojen omistajat muodostavat yhteismetsän alueen hallinnoivan osakaskunnan. Yhteismetsien tarkoituksena on harjoittaa suunnitelmallista ja kestävä metsätaloutta.

Yhteismetsiä on perustettu Suomessa jo vuodesta 1887 alkaen eli uudesta yhteisömuodosta ei ole kyse, vaikka yhteismetsät ovatkin vielä suhteellisen huonosti tunnettuja. (Perustietoa yhteismetsistä n.d.; Virtanen 2024). Vuoden 2024 alussa Suomessa oli yhteismetsiä 636 kappaletta (Virtanen 2024). Vuoden 2025 alussa yhteismetsiä oli kaikkiaan 659 kappaletta, eli yhteismetsien määrä oli vuoden 2024 aikana lisääntynyt 23 yhteismetsän verran. Yhteismetsien pinta-ala on jo noin 856 000 hehtaaria, joka on noin 6 % Suomen yksityismetsien pinta-alasta. Yhteismetsissä on vuonna 2025 noin 25 000 osakasta. (Perustietoa yhteismetsistä n.d.) Yhteismetsien määrän lisääntyminen on ollut nousujohteista vuodesta 2002 alkavalla tarkastelujaksolla. Yhteismetsien suosio metsänomistusmuotona on nostanut tasaisesti suosiotaan jo yli 20 vuoden ajan. On oletettavissa, että yhteismetsien suosio ja niiden määrä jatkaa kasvuaan myös tulevaisuudessa. (Erkkilä 2024.)

Yhteismetsien lisääntyvän suosion ja määrän vuoksi niiden kirjanpidon osaamiselle on kasvava tarve, joka lisääntyy tulevaisuudessa. Yhteismetsien kirjanpitoon liittyy kuitenkin erityispiirteitä verrattuna yritystoiminnan kirjanpitoon, johtuen yhteismetsien yhteisömuodosta, yhteismetsään liittyvien alueiden omistussuhteista ja pääasiallisesta toimialasta eli metsätaloudesta. Kirjanpidon alalla kyseessä on vielä marginaalinen osaamisalue, joka vaatii erityisosaamista. Tämän takia Metsäkeskus pitää listausta yhteismetsän kirjanpidon taitavista kirjanpitäjistä.

Tämän talousjohtamisen opinnäytetyön tavoitteena on selvittää kirjallisuuskatsauksen keinoin, mitä erityispiirteitä yhteismetsien kirjanpitoon liittyy ja mitä tietoa näiden erityispiirteiden vaikutuksesta kirjanpidollisiin ratkaisuihin on löydettävissä. Tavoitteena on koostaa saatavilla olevasta tiedosta kattava yhteenveto, joka palvelee aiheesta tietoa etsivää kirjanpitäjää. Aihe on ajankohtainen, sillä yhteismetsien määrän lisääntyessä yhä useampi kirjanpitäjä kohtaa niitä työssään ja tällöin oikea tieto kirjanpidon erityispiireistä ja niiden kirjanpidollisesta käsittelystä on tärkeää.

2 Yhteismetsä

Yhteismetsä on metsän yhteisomistusmuoto, jossa osakaskiinteistöjen omistamat metsäalueet on liitetty yhteismetsän hallintaan (Havia, Matilainen & Mulari 2022, 6). Yhteismetsien tarkoituksena on harjoittaa kestävää ja taloudellisesti kannattavaa metsätaloutta osakkaidensa eduksi (Yhteismetsä on metsän parhaaksi n.d.). Yhteismetsä on osakaskiinteistöille yhteisesti kuuluva alue, mutta metsät ovat osakaskiinteistöjen omistuksessa ja siten yksityistä metsää. Yhteismetsän osakaskiinteistöjen omistajat muodostavat yhteismetsän osakaskunnan, joka on yhteismetsän ylin päättävä elin. Osakaskunta on erillinen oikeushenkilö. (Perustietoa yhteismetsistä n.d.). Yhteismetsällä on oma Y-tunnus ja se rekisteröidään Suomen Metsäkeskuksen ylläpitämään yhteismetsärekisteriin. (Yhteismetsärekisteri n.d.)

Yhteismetsän osakkaana voi olla luonnollisia henkilöitä, kuolinpesiä, yhtymiä tai yhteisöjä. Kunkin osakkaan äänivalta ja oikeudet osakaskunnassa riippuvat yhteismetsäosuuden koosta. Yhteismetsäosuuksien määrä taas riippuu yhteismetsään liitetyn tilan arvosta. (Yhteismetsät Suomessa n.d.)

Yhteismetsiä on perustettu jo vuodesta 1887 alkaen, mutta yhteismetsien määrän merkittävä lisääntyminen alkoi vuonna 2003 tehdyn yhteismetsälain kokonaisuudistuksen jälkeen (Perustietoa yhteismetsistä n.d.; Havia & Pettersson 2015,13). Vuoden 2024 alussa Suomessa oli yhteensä 636 yhteismetsää. Niissä oli yhteensä noin 25 000 osakasta ja yhteismetsien kokonaispinta-ala oli noin 842 000 hehtaaria. Yhteismetsien osuus on kuitenkin vain noin 6 % yksityisesti omistettujen metsien pinta-alasta. Yhteismetsien koko vaihtelee paljon. Suurin yhteismetsä oli vuoden 2024 alussa Kuusamon yhteismetsä lähes 100 000 hehtaarin koolla. (Perustietoa yhteismetsistä n.d.)

Keskeisin yhteismetsien toimintaa ohjaava säädös on yhteismetsälaki. Muita yhteismetsää koskevia lakeja ovat mm. kirjanpitolaki, tuloverolaki ja arvonnlisäverolaki. (Havia, Matilainen & Mulari 2022, 6). Jokaisella yhteismetsällä on oltava myös ohjesääntö, joka vahvistetaan Suomen Metsäkeskuksessa (Yhteismetsät Suomessa n.d.)

2.1 Yhteismetsä sijoitusmuotona

Yhteismetsällä on metsänomistus- ja sijoitusmuotona sekä etuja että haittoja. Etuihin kuuluu yhteismetsän vaivattomuus eli liittyessään yhteismetsään osakas ulkoistaa metsänsä hoidon yhteismetsän hoitokunnalle. Tällöin osakkaan itse ei tarvitse huolehtia metsänsä hoidosta tai myynnistä. (Yhteismetsän vahvuudet ja heikkoudet n.d.) Varsinkin isommissa yhteismetsissä toimitsijat ja hoitokunnan edustajat ovat metsänhoidon ammattilaisia tai vähintäänkin omaavat pitkän kokemuksen alalta. Myös hallinnassa oleva suurempi metsäala luo edullisemman aseman metsämarkkinoilla. (Yhteismetsät n.d.) Toisaalta vaivattomuus tarkoittaa myös hallinnan menetystä. Tällöin osakas ei enää yksin hallitse metsäänsä, jonka omistaa, vaan päätökset yhteismetsiin liittyvien alueiden hoidosta tehdään osakaskokouksessa, jossa toimii määränemmistö. Päätökset tehdään siis enemmistöpäätöksinä ja yksi vastustava osakas ei pysty päätöstä kumoamaan. Voi myös olla vaikeaa, ellei mahdotonta lunastaa yhteismetsään liitettyä aluetta takaisin. (Yhteismetsät n.d.; Yhteismetsän vahvuudet ja heikkoudet n.d.)

Monet yhteismetsät jakavat tasaista tuottoa osakkailleen yhteismetsäosuuksien suhteessa. Verrattuna tavalliseen yksityiseen metsänomistukseen, yhteismetsällä on veroetu. Yhteismetsä maksaa tuloksestaan veroa 26,5 % ja yhteismetsän osakkailleen jakama ylijäämä on osakkaalle verotonta tuloa. Tavallinen yksityismetsän omistaja maksaa metsästään saamastaan tulosta pääomatulonveroa 30 % tai 34 %. Yhteismetsän verotus on siis hieman kevyempää. Lisäksi etuna on usein tuoton tasaisuus. (Yhteismetsät n.d.) Tavallinen yksityinen metsänomistaja saa tuloja metsästään mahdollisesti paljon kerrallaan tehdessään isot puukaupat, mutta harvakseltaan, koska harvalla on metsää joka vuosi myytäväksi. Yhteismetsä sen sijaan hallinnoi isompaa metsäaluetta ja pystyy jakamaan tuottoa osakkailleen tasaisemmin vaikkakin ehkä vähemmän kerrallaan. Osakas saa siis tuloja myös muiden osakkaiden metsien myynnistä, ei pelkistään omistaan, mutta myös hänen metsiensä myynnin tulo jakautuu kaikille osakkaille.

Yhteismetsät ovat myös erilaisia ja toimivat eri tehokkuuksilla ja kannattavuuksilla. Näihin vaikuttavat yhteismetsän koko, sijainti ja maantiede, mutta myös hallinnoinnin ammattimaisuus. Sijoittajan kannattaa selvittää tarkkaan minkä yhteismetsän osuuksia hankkii. (Yhteismetsät n.d.) Yhteismetsäosuuksia voi vapaasti luovuttaa sekä pantata (ellei yhteismetsän ohjesäännössä ole

säännöksiä esimerkiksi etuosto-oikeudesta tai muita rajoituksia) ja niillä voi käydä kauppaa. Yhteismetsäosuuden luovutusta koskevat kuitenkin samat säännöt kuin kiinteistönluovutusta. (Yhteismetsäosuuden luovutus ja käsittely n.d.)

2.2 Kirjanpito ja tilintarkastus

Yhteismetsät ovat kirjanpitovelvollisia. Niiden kirjanpitoa säätelee kirjanpitolaki, yhteismetsälaki ja yhteismetsän ohjesääntö. Yhteismetsien tulee pitää kahdenkertaista kirjanpitoa. Tilikauden aikana on mahdollista käyttää maksuperusteista kirjanpitoa, mutta tilinpäätökseen kirjanpito on muutettava suoriteperusteiseksi. Yhteismetsien tilikausi on 12 kk, mutta sen ei ole pakko olla kalenterivuosi. (Yhteismetsän kirjanpito, verotus ja tilintarkastus 2022.) Murrettua tilikautta voi siis käyttää, mutta silloin tulee huomioida, että arvonlisäverokausi ja tuloverokausi voivat poiketa tilikaudesta. Kirjanpidon asianmukaisesta järjestämisestä vastaavat yhteismetsän hoitokunta tai toimitsija. Yhteismetsän on laadittavat tilinpäätös jokaiselta tilikaudelta. Tilinpäätöksen tulee sisältää kirjanpitolain vaatimat tilinpäätöspäivän tase, tilikauden tuloslaskelma, mahdollinen suuryrityksiltä vaadittava rahoituslaskelma sekä tarvittavat liitetiedot. Yhteismetsälaki vaatii lisäksi, että tilinpäätökseen on sisällytettävä toimintakertomus tilikaudelta. (Yhteismetsän kirjanpito, verotus ja tilintarkastus 2022.)

Yhteismetsä saattaa olla myös tilintarkastusvelvollinen. Yhteismetsän tilintarkastusvelvollisuudesta säädetään sekä tilintarkastuslaissa, että yhteismetsälaissa. Tilintarkastuslain (1141/2015) mukaan tilintarkastus on suoritettava, jos päättyneellä ja sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudessa ylittyy kaksi seuraavista ehdoista: 1) taseen loppusumma ylittää 100 000 euroa 2) liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ylittää 200 000 euroa ja 3) palveluksessa on keskimäärin yli 3 henkilöä (Tilintarkastuslaki 1141/2015). Yhteismetsälain (109/2003) mukaan tilintarkastus tulee teettää, mikäli päättyneellä tilikaudella ja sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella yhteismetsän liikevaihto tai sitä vastaava tuotto on yli 200 000 euroa (Yhteismetsälaki 109/2003). Näistä yhteismetsälain mukaan riittää yhden vaatimuksen täyttyminen, joten tilintarkastus on teetettävä aina, jos yhteismetsän tulos ylittää 200 000 euroa kahdella peräkkäisellä tilikaudella. Tilintarkastuslain ja yhteismetsälain lisäksi yhteismetsän tilintarkastuksesta voidaan säätää myös yhteismetsän ohjesäännössä (Yhteismetsän kirjanpito, verotus ja tilintarkastus 2022). Ohjesäännössä voidaan päättää teettää tilinpäätös myös pienemmällä kuin 200 000 euron liikevaihdolla. Mikäli yhteismetsälain määräämä

tilintarkastusvelvollisuus ei täyty, ohjesäännössä voidaan määrätä myös tilintarkastuksen sijasta toiminnantarkastajan valinnasta. (Yhteismetsän kirjanpito, verotus ja tilintarkastus 2022.)

2.3 Tuloverotus ja arvonlisäverotus

Yhteismetsä on tuloverotuksessa erillinen verovelvollinen, joka antaa oman veroilmoituksensa. Yhteismetsien veroprosentti on 26,5 %. Yhteismetsä voi jakaa ylijäämästään osuuksia osakkailleen, joille ylijäämä on verovapaata tuloa eikä sitä tarvitse ilmoittaa osakkaan veroilmoituksella. (Yhteismetsä 2025.) Verotuksellisesti yhteismetsä on yhteisetuus. Tuloverolaissa muita yhteisetyksia yhteismetsän lisäksi ovat mm. tiekunta, kalastuskunta ja jakokunta. (Yhteismetsä 2025.) Yhteismetsän on mahdollista hyödyntää verotuksessaan metsävähennystä.

Yhteismetsää koskee myös arvonlisäverolaki. Arvonlisäveroa maksetaan kaikesta liiketoiminnan muodossa tapahtuvasta tavarantoiminnan ja palvelun myynnistä. Arvonlisäverovelvolliseksi tulee hakeutua, jos kalenterivuoden aikainen liikevaihto on 20 000 euroa tai enemmän (vähäisen toiminnan raja). (Arvonlisäverolaki 1501/1993). Yhteismetsän kannattaa aina hakeutua arvonlisäverovelvolliseksi, koska vähäisen toiminnan raja ylittyy helposti jo yhdestä puukaupasta (Havia ja Pettersson 2024, 146). Lähtökohtaisesti arvonlisäverokausi on kuukausi, mutta yhteismetsä voi hakea arvonlisäverokauden muutosta neljännesvuodeksi tai kalenterivuodeksi. Arvonlisäverot voi ilmoittaa ja maksaa kerran vuodessa, jos myyntitulojen määrä on enintään 30 000 € vuodessa. Arvonlisäverokausi voi olla neljännesvuosi, jos myyntitulot vuodessa ovat enintään 100 000 €. (Havia ja Pettersson 2024, 147.)

2.4 Metsävähennys

Metsävähennys tarkoittaa oikeutta vähentää osa metsän hankintamenosta metsän tuottamien puunmyyntitulojen verotuksessa (Metsävähennys 2025). Puuta voi siis myydä osittain verovapaasti ja tämä on merkittävä veroetu metsänomistajille. Oikeus metsävähennykseen puunmyyntituloista on luonnollisilla henkilöillä, kuolinpesillä, verotusyhtymillä ja yhteismetsillä. (Metsävähennys on metsänomistajalle huomattava veroetuus n.d.) Metsävähennyspohja on 60 % metsän hankintamenosta (Metsävähennys 2025). Metsän hankintahinta koostuu tilasta maksetusta kauppahinnasta, varainsiirtoverosta, lainhuudatuksen kuluista ja mahdollisista lohkomiskuluista. Oikeus

metsävähennykseen syntyy vain metsämaasta, eli jos ostettavaan tilaan sisältyy peltoa tai rakennuksia, niiden arvoa ei lasketa mukaan metsävähennyspohjaan. Verovelvollisen on seurattava itse metsävähennyspohjaa, sen muutoksia ja käyttöä. (Metsävähennys on metsänomistajalle huomattava veroetuus n.d.)

Metsävähennystä voi hyödyntää vuosittain 60 % vuoden verotettavasta puunmyyntitulosta, niin kauan kuin metsävähennyspohjaa on jäljellä (Metsävähennys 2025.) Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että 10 000 € puunmyyntituloista voi hakea 6 000 € metsävähennyksen, minkä seurauksena veroja maksetaan 4 000 € tuloista. Metsävähennystä tulee hakea itse veroilmoituksen yhteydessä (Metsävähennys 2025.) Tulevaisuudessa metsävähennyksen määrä tulee olemaan 75 % vuoden 2026 verotuksesta alkaen. (Metsävähennys on metsänomistajalle huomattava veroetuus n.d.)

Yhteenveto

Yhteismetsä on metsän yhteisomistus muoto, jossa yhteismetsän alueen omistavat se osakastilat osuuslukujensa suhteessa (Havia, Matilainen & Mulari 22, 6). Yhteismetsän aluetta hallinnoi osakaskunta ja se on myös yhteismetsän ylin päättävä elin (Perustietoa yhteismetsistä n.d). Yhteismetsien tarkoituksena on harjoittaa kestävää ja taloudellisesti kannattavaa metsätaloutta osakkaitensa eduksi (Yhteismetsä on metsän parhaaksi n.d). Keskeisin yhteismetsän toimintaa ohjaava laki on yhteismetsälaki (Havia, Matilainen & Mulari 22, 6). Jokaisella yhteismetsällä on myös perustamisvaiheessa laadittu ja Suomen Metsäkeskuksessa rekisteröity ohjesääntö, joka ohjaa yhteismetsän toimintaa (Yhteismetsät Suomessa n.d).

Yhteismetsien määrä ja suosio on viime vuosina lisääntynyt ja yhtenä vaikuttavana tekijänä on yhteismetsän edut verrattuna tavanomaiseen yksityiseen metsänomistukseen. Yhteismetsä on erillinen verovelvollinen, joka maksaa tuloksestaan veroa 25,6 %, mikä on vähemmän kuin muun yksityisen metsänomistuksen pääomaverotus (30 % tai 34 %). Yhteismetsän jakama ylijäämä on osakkaalle verotonta tuloa, joten yhteismetsä tarjoaa osakkailleen kevyemmän verotuksen verrattuna perinteiseen metsänomistukseen. (Yhteismetsät n.d.) Toinen etu on metsänomistuksen helppous ja vaivattomuus yhteismetsän kautta. Sen rinnalla tulee kuitenkin myös haittana hallinnan menetys, sillä yhteismetsän osakaskunnassa päätökset tehdään määräänemmistöpäätöksinä. (Yhteismetsät n.d.; Yhteismetsän vahvuudet ja heikkoudet n.d.) Yhteismetsän verotukseen vaikuttaa

myös metsävähennys, joka tarkoittaa mahdollisuutta vähentää vuosittain puunmyyntitulosta 60 % metsävähennyksenä, mikäli metsävähennyspohjaa on jäljellä. Metsävähennyspohja on 60 % vastikkeellisesti hankittujen metsäkiinteistöjen hankintamenosta. (Metsävähennys 2025.) Tämä tarkoittaa, että puuta voi myydä osittain verovapaasti ja kyseessä on merkittävä veroetuus. Metsävähennyksen määrä on nousemassa 75 % vuoden 2026 alusta alkaen. (Metsävähennys on metsänomistajalle huomattava veroetuus n.d.)

Yhteismetsät ovat kirjanpitovelvollisia ja niiden tulee pitää kaksinkertaista kirjanpitoa. Niiden kirjanpitoa ohjaa kirjanpitolaki, yhteismetsälaki ja yhteismetsän ohjesääntö. (Yhteismetsän kirjanpito, verotus ja tilintarkastus 2022). Yhteismetsät ovat myös arvonlisäverovelvollisia. Lähtökohtaisesti yhteismetsän arvonlisäverokausi on kuukausi, mutta yhteismetsävoi hakea myös neljännesvuoden tai kalenterivuoden mittaista arvonlisäverokautta. Yhteismetsiä koskee myös arvonlisäverovelvollisuuden vähäisen toiminnan alaraja 20 000 €, mutta käytännössä yhteismetsän kannattaa hakeutua aina arvonlisäverovelvolliseksi, koska alaraja täyttyy helposti jo yhdestä puukaupasta. (Havia ja Pettersson 2024, 146-147.) Yhteismetsä saattaa olla myös tilintarkastusvelvollinen. Yhteismetsälain mukaan tilintarkastus on teetettävä, mikäli kahdella peräkkäisellä tilikaudella yhteismetsän liikevaihto on yli 200 000 euroa (Yhteismetsälaki 109/2003). Yhteismetsän ohjesääntö saattaa edellyttää tilintarkastuksen tekemistä tätäkin pienemmällä liikevaihdolla (Yhteismetsän kirjanpito, verotus ja tilintarkastus 2022).

3 Tutkimusasetelma

3.1 Tutkimuksen tavoite ja tutkimuskysymykset

Yhteismetsät lisäävät suosiotaan metsänomistusmuotona ja niiden määrä lisääntyy. Sen vuoksi yhä useampi kirjanpitäjä tulee tulevaisuudessa kohtaamaan työssään yhteismetsän asiakkaana ja yhteismetsien kirjanpidolliselle osaamiselle on lisääntyvä tarve. Kyseessä on kuitenkin kirjanpidon kentällä vielä marginaalinen osaamisalue, joka vaatii yhteismetsän yhteisömuodosta aiheutuvien erityispiirteiden vuoksi kirjanpitäjältä perehtyneisyyttä ja erityisosaamista. Tämän opinnäytetyön tarkoituksena on selvittää ja kartoittaa, mitä tietoa yhteismetsien kirjanpidosta ja yhteismetsien

erityispiirteistä on tällä hetkellä löydettävissä ja tavoitteena on koostaa lödetystä tiedosta kattava yhteenveto, joka palvelee aiheesta tietoa etsivää kirjanpitäjää.

Tutkimuskysymykset tälle tutkimukselle on laadittu tutkimuksen tarkoituksen ja tavoitteen pohjalta. Tämä opinnäytetyön tutkimuskysymykset ovat:

1. Mitkä ovat yhteismetsän kirjanpidon erityispiirteet?
2. Mitä tietoa yhteismetsän kirjanpidon erityispiirteiden vaikutuksesta kirjanpidon ratkaisuihin on löydettävissä?

Opinnäytetyön aihe rajautuu suomalaisiin yhteismetsiin. Aiheen rajauksen ulkopuolelle jäävät muut yksityisen metsänomistuksen muodot. Tarkempi rajaus keskittyy yhteismetsien kirjanpitoon ja verotukseen, jolloin rajauksen ulkopuolelle jäävät esimerkiksi yhteismetsän hallinnolliset ratkaisut, perustaminen sekä laajentumisen keinot, paitsi niiltä osin, kuin ne vaikuttavat yhteismetsien kirjanpitoon. Aiheen rajaus on tiukka, mutta aiheellinen, koska tutkimuksen tavoitteena on tarkastella aihetta nimenomaan kirjanpitäjän työn näkökulmasta ja keskittyä kirjanpitoon vaikuttaviin erityispiirteisiin sekä niiden kirjanpidollisiin ratkaisuihin.

3.2 Tutkimusmenetelmänä kirjallisuuskatsaus

Opinnäytetyö toteutetaan kuvailevana kirjallisuuskatsauksena. Kirjallisuuskatsaus on menetelmä, jolla pyritään löytämään olennainen ja olemassa oleva tieto tutkimuksen kohteena olevasta aiheesta ja muodostamaan siitä kriittisesti tarkasteltu kokonaiskuva. Kirjallisuuskatsauksen avulla voidaan tunnistaa, arvioida, tulkita ja tunnistaa olemassa olevaa tietoa. (Vilka 2023, 11.) Tämä tutkimusmenetelmä tukee parhaiten opinnäytetyön tarkoitusta selvittää, mitä tietoa opinnäytetyön aiheesta on löydettävissä ja koostaa siitä yhteenveto.

Kirjallisuuskatsaus on analyyttinen tutkimusmenetelmä, joka koostuu järjestelmällisestä tutkimusten hakuprosessista, tutkimusten valikoinnista ja kriittisestä arvioinnista, aineiston tietojen vertai-

lusta sekä lopuksi yhdistämisestä eli uuden tiedon tuottamisesta. Tutkimusprosessin tulee olla systemaattinen ja läpinäkyvä, eli se tulee tarkasti määritellä etukäteen ja prosessin eri vaiheet tulee dokumentoida tarkasti, jotta tutkimus olisi toistettavissa. (Vilka 2023, 12-13.)

Kirjallisuuskatsauksen tyypit jaetaan neljään luokkaan, jotka ovat narratiivinen kirjallisuuskatsaus, integratiivinen kirjallisuuskatsaus, systemaattinen kirjallisuuskatsaus ja meta-analyysi (Vilka 2023, 21-32). Näistä tässä tutkimuksessa hyödynnettäväksi valikoitui narratiivinen kirjallisuuskatsaus, sillä se soveltuu parhaiten tutkimuksiin, joiden tavoitteena on selvittää, mitä tutkimuksen aiheesta tiedetään, mitkä ovat tutkimusaiheen keskeiset käsitteet ja niiden väliset suhteet. Narratiivisella kirjallisuuskatsauksella pystytään muodostamaan kokonaisnäkemys tutkimusaiheen aikaisemmasta tutkimuksesta ja muodostamaan siitä johdonmukainen kokonaisuus johtopäätösten tekoa varten. Samalla kartoitetaan lisätutkimuksen tarvetta. (Vilka 2023, 21-24.) Kuvailevassa kirjallisuuskatsauksessa tutkimusaihetta voidaan tarkastella useista eri näkökulmista ja tyypillistä on, että tutkijan näkemys aiheesta lisääntyy tutkimuksen edetessä ja tämän seurauksena jopa tutkimuksen suunta saattaa muuttua, koska tutkijan ymmärrys aiheesta ja siihen liittyvien käsitteiden suhteista laajentuu ja syventyy. Narratiivinen kirjallisuuskatsaus eroakin siinä muista katsaustyypeistä, että se sallii tietynlaisen intuition tai luovuuden käytön tutkimusprosessissa, kunhan se tehdään harkiten ja tarkasti dokumentoiden. Narratiivinen kirjallisuuskatsaus on myös sallivampi tiedonhaun ja aineiston valintakriteerien suhteen verrattuna muihin kirjallisuuskatsaustyypeihin. (Vilka 2023, 21-24.) Tässä tutkimuksessa aineisto koostuu pääasiassa ns. harmaasta kirjallisuudesta eli asiantuntijoiden ja julkisyhteisöjen julkaisemasta materiaalista vertaisarvioitujen tutkimusten sijaan. Narratiivinen kirjallisuuskatsaus soveltuu siis menetelmänä hyvin tähän opinnäyte-työhön.

3.3 Aineiston keruu ja sen rajaukset

Kirjallisuuskatsauksessa aineisto hankitaan alkuvaiheen tiedonhaun avulla määritellyistä tietokannoista käyttäen sopivia hakusanoja. Aineiston hakuprosessi tulee olla ennalta suunniteltu, jäsennetty ja toistettavissa. Menetelmässä käytetyt valinnat tulee perustella ja prosessin tulee olla hyvin dokumentoitu ja läpinäkyvä (Vilka 2023, 54.)

Ennen varsinaisen aineiston hakemista tehtiin tiedonhaun suunnittelu, jossa tarkasteltiin millaisia tuloksia eri tietokannat antavat. Alkuvaiheessa tietokantoja oli mukana useita: Google, Google Scholar, Taloustaito-lehden tietokanta, Alma Talent- tietokanta, Janet Finna-tietokanta, Keski-kirjastojen tietokanta sekä korkeimman hallinto-oikeuden päätökset ja Tilisanomat-lehden tietokanta. Näistä rajautuivat pois Alma Talent, Taloustaito, Tilisanomat ja korkeimman hallinto-oikeuden päätökset. Näistä löytyi vaihtelevasti artikkeleita yhteismetsiin liittyen, mutta ne eivät käsitelleet yhteismetsien kirjanpitoa eivätkä verotusta tai eivät muuten olleet tutkimuksen aiheeseen soveltuvia.

Samalla kun kartoitettiin sopivia tietokantoja, testailtiin myös hakusanojen antamia tuloksia. Havaittiin että tutkimusaiheesta on saatavilla materiaalia rajallisesti ja tieto saattaa olla hajallaan pieninä pätkinä aihetta läheisesti käsittelevien aineistojen sisällä. Tästä syystä kovin rajaavia hakusanoja tai hakulausekkeita ei kannata käyttää, jotta aineisto ei supistuisi tarpeettoman pieneksi. Suunnitteluvaiheessa testattiin myös englanninkielisiä hakusanoja, mutta niiden antamia tuloksia oli vähän, ja ne eivät olleet opinnäytetyöhön soveltuvia. Alla on esitetty aineiston hakuun valitut tietokannat sekä käytetyt hakusanat:

Taulukko 1. Käytetyt tietokannat ja hakusanat

Tietokannat	Hakusanat
Google	Yhteismetsä
Google Scholar	Yhteismetsä AND kirjanpito
Janet Finna	Yhteismetsä AND verotus
Keski-kirjastot	Yhteismetsä AND tilinpäätös
	Yhteismetsän laajentuminen
	Metsävähennys

Laadullisesta aineistosta löytyy aina useita kiinnostavia asioita, joita olisi mielenkiintoista käsitellä tutkimuksessa. Kaikkea ei kuitenkaan voi yhdessä tutkimuksessa käsitellä ja siksi onkin tärkeää valita ja rajata selkeästi haluttu tutkimuksen aihe ja keskittyä kertomaan siitä kaikki tieto, mitä aineistosta on saatavilla (Tuomi & Sarajärvi 2018.). Taulukossa 1 on esitetty tässä opinnäytetyössä käytetyt aineiston sisällyttämisen- ja poissulkukriteerit. Tämän opinnäytetyön aihe on tiukasti rajattu käsittelemään vain suomalaisten yhteismetsien kirjanpidon erityispiirteitä ja siksi myös sisällyttämisen- ja poissulku kriteerit ovat tiukat.

Taulukko 2. Aineiston sisällyttämisen- ja poissulkukriteerit

Sisällyttämiskriteerit	Poissulkemiskriteerit
käsittelee yhteismetsiä Suomessa	ei käsittele yhteismetsiä
käsittelee yhteismetsän verotusta	käsittelee yhteismetsän hallintoa
käsittelee yhteismetsän kirjanpitoa	käsittelee yhteismetsän perustamista
käsittelee metsävähennystä	käsittelee yhteismetsää sijoitusmuotona
käsittelee yhteismetsän laajentumista	ei käsittele opinnäytetyöhön liittyviä asioita
on alan asiantuntijan tai muun luotettavan tahon tuottamaa tietoa	ei ole luotettavan tahon tuottamaa tietoa (mielipidekirjoitus, blogi tmv)

Varsinaisessa tiedonhaussa tietokannat ja eri hakusanat tuottivat yhteensä tuloksia 51 743 kpl (Taulukko 2.) Suurimman hakutuloksien määrän (37 200 kpl) antoi Google hakusanalla ”Yhteismetsä”. Nämä tulokset olivat kuitenkin liian yleisiä, eivätkä liittyneet tutkimuksen aiheeseen. Tämän jälkeen hakua tarkennettiin tarkemmilla hakulausekkeilla, joilla hakua saatiin kohdistettua paremmin tutkimuksen aiheeseen liittyviin hakutuloksiin.

Hakutuloksista valikoitui otsikoiden ja tiivistelmien perusteella sisällyttämisen- ja poissulkukriteerit huomioon ottaen tutkimukseen yhteensä 20 dokumenttia. Valittu aineisto on pääosin asiantuntijoiden tai julkisorganisaatioiden kuten Metsäkeskuksen tuottamaa materiaalia. Vertaisarvioituja tutkimuksia ei aiheesta ollut saatavilla. Monet tietokannat ja hakusanat johtivat samojen lähteiden äärelle, kuten taulukosta 2 havaitaan. Valittuihin on merkitty vain uudet valitut aineistot, ei aineistoja, jotka on valittu jo aikaisempien hakujen perusteella. Myöhemmän tarkastelun ja tarkemman perehtymisen perusteella aineistosta hylättiin kolme dokumenttia, joista kaksi tutkimusaiheeseen liittymättömänä ja yhden havaittiin käyttäneen lähteinä samoja lähteitä kuin tässä opinnäytetyössä oli jo alkuperäisinä lähteinä. Kyseinen lähde oli siis sekundaarilähde. Lopullisessa aineistossa oli siis mukana 17 dokumenttia. Tarkemmassa analyysissä havaittiin vielä, että osa aineistosta oli hyvin suppeaa ja toisti samoja asioita, jotka löytyivät tarkemmin selitettynä toisista, laajemmista, lähteistä. Lähdeaineistossa esiintyi useita samojen kirjoittajien tekstejä ja aineistossa oli myös samasta lähdetekstistä kaksi eri versiota. Uudempi lähde oli vanhemman lähteen päivitetty verkkoversio, vaikka lähteellä oli eri nimi. Näistä syistä tuloksien kirjoittamisessa käytettyjen lähteiden määrä supistui lopulta vain 10 lähdeaineistoon.

Taulukko 3. Tiedonhaun hakutulokset ja valittu aineisto

Tietokanta	Hakusana	Hakutulokset	Valittu	Huomiot
Google	yhteismetsä	37 200	0	hakutulokset liian yleisiä
	yhteismetsä AND kirjanpito	1340	3	
	yhteismetsä AND verotus	6380	4	
	yhteismetsä AND tilinpäätös	1670	0	samoja lähteitä kuin edellisissä
	yhteismetsän laajentuminen	2660	2	
	yhteismetsä AND metsävähennys	951	2	
Google Scholar	yhteismetsä	686	0	
	yhteismetsä AND kirjanpito	140	0	sama kuin aiemmin valittu
	yhteismetsä AND verotus	316	3	
	yhteismetsä AND tilinpäätös	81	0	samoja lähteitä kuin edellisissä
	yhteismetsän laajentuminen	93	1	
	metsävähennys	136	2	
Janet Finna	yhteismetsä	9	1	
	yhteismetsä AND kirjanpito	0	0	
	yhteismetsä AND verotus	3	0	samoja lähteitä kuin edellisissä
	yhteismetsä AND tilinpäätös	1	0	samoja lähteitä kuin edellisissä
	yhteismetsän laajentuminen	2	1	
	metsävähennys	37	0	
Keski-kirjastot	yhteismetsä	10	0	samoja lähteitä kuin edellisissä
	yhteismetsä AND kirjanpito	0	0	
	yhteismetsä AND verotus	4	0	samoja lähteitä kuin edellisissä
	yhteismetsä AND tilinpäätös	0	0	
	yhteismetsän laajentuminen	1	0	samoja lähteitä kuin edellisissä
	metsävähennys	23	1	
	Yhteensä	51 743	20	

3.4 Aineiston analysointi

Aineiston analysointiin on tässä opinnäytetyössä käytetty sisällönanalyysiä. Se on laadullisen tutkimuksen perusanalyysimenetelmä, jolla pyritään analysoimaan aineistoa systemaattisesti ja objektiivisesti. Sisällönanalyysin tavoitteena on luoda tutkittavasta ilmiöstä kuvaus tiivistetyssä ja yleisessä muodossa. (Tuomi & Sarajarvi 2018.). Sisällönanalyysi koostuu kolmesta vaiheesta: ensin valitaan tutkimukseen sisällytettävä aineisto sisällyttämisen- ja poissulkukriteerien mukaisesti. Sen jälkeen aineistoa luokitellaan, teemoitellaan tai tyytitellään ja lopuksi luodaan aineistosta yhteenveto eli tulokset. (Tuomi & Sarajarvi 2018.) Sisällönanalyysiä on analyysimenetelmänä kritisoitu

siitä, että se vain järjestee aineiston johtopäätösten tekemistä varten (Tuomi & Sarajärvi 2018). Tähän opinnäytetyöhön sisällönanalyysi sopii kuitenkin hyvin, koska tarkoituksena on selvittää, mitä tietoa tutkittavasta aiheesta on saatavilla ja koota hajallaan eri lähteissä olevia tietoja yhteen. Sisällönanalyysin tarkoituksena onkin nostaa aineiston informaatioarvoa kokoamalla hajanaisesta aineistosta selkeää ja johdonmukaista informaatiota (Tuomi & Sarajärvi 2018).

Tässä opinnäytetyössä on hyödynnetty teemoittelua. Teemoittelu tarkoittaa aineiston pilkkomista ja ryhmittelyä erilaisten aihepiirien mukaan. Aineistoon perehdyttäessä etsitään aineistosta erilaisia teemoja eli aiheita ja niiden esiintyvyyttä aineistossa. Näiden teemojen perusteella koostetaan kirjallisuuskatsauksen tulososion aihepiirit. (Tuomi & Sarajärvi 2018.) Tässä opinnäytetyössä aineistosta nousseet teemat olivat yhteismetsän tase, laajentuminen, tulolähdejako ja tulonlähteet, metsävähennys sekä varaukset.

3.5 Työn luotettavuus ja eettisyys

Tässä opinnäytetyössä on noudatettu hyvää tieteellistä käytäntöä. Se tarkoittaa, että tutkimuksen teossa on noudatettu rehellisyyttä, yleistä huolellisuutta ja tarkkuutta ja että tutkimus on toteutettu avoimesti sekä suunniteltu, toteutettu ja raportoitu yksityiskohtaisesti ja läpinäkyvästi. Hyvän tieteellisen käytännön mukaan muiden tutkijoiden työtä ja saavutuksia tulee kunnioittaa ja ottaa huomioon asianmukaisella tavalla. (Tuomi & Sarajärvi 2018.) Tässä opinnäytetyössä ei ole käsitelty henkilötietoja eikä muuta arkaluonteista tai salassa pidettävää aineistoa.

Vilkan (2023) mukaan kirjallisuuskatsauksen tutkimusprosessin tulee olla kurinalainen, kriittinen ja systemaattinen. Kurinalaisuus viittaa tutkimuksen tarkkaan suunnitteluun, dokumentointiin ja raportointiin, jotta tutkimus olisi toteutettu läpinäkyvästi ja olisi toistettavissa, kuten hyvän tutkimuksen kuuluu olla. Systemaattisuudella tarkoitetaan ennalta määriteltyä menettelytapaa eli protokollaa, jolla tutkimuksessa tullaan etenemään. Se sisältää myös tutkimuksen rajauksien määrittelyt ja niiden perustelut tutkimuskysymyksiin pohjalta. (Vilka 2023, 12-16.) Tässä opinnäytetyössä on laadittu ennalta projektisuunnitelma tutkimuksen etenemisestä sekä määritelty tarkasti ja tutkimuskysymyksiin pohjaten käytettävät hakusanat sekä aineiston poissulkemis- ja silyttämiskriteerit. Tutkimuksen eteneminen tiedonhausta analyysiin ja tuloksiin on myös dokumentoitu havaintoineen ja päätöksineen erilliseen Excel-tiedostoon sekä raportoitu tässä tutkielmassa, mikä vahvistaa tutkimuksen läpinäkyvyyttä ja toistettavuutta. Työssä on myös noudatettu

rehellisuutta dokumentoinnissa sekä huolellisuutta ja tarkkuutta. Opinnäytetyö täyttää siis hyvän tieteellisen käytännön ja Vilkan kirjallisuuskatsaukselle esittämät vaatimukset näiltä osin.

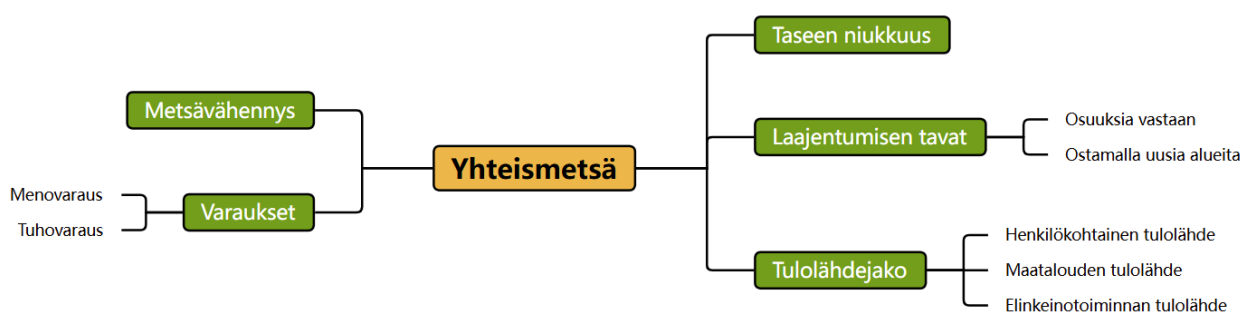
Kriittisyys tarkoittaa, että tutkimusprosessin edetessä tutkija reflektoi tekemistään ja ajatteluaan sekä tekemiensä päätösten vaikutusta katsauksen tuloksiin. Tehdyt päätökset tulee olla tehty perustellusti suhteessa tutkimuskysymyksiin. Kriittisyyttä tulee käyttää myös aineistoon valittujen tutkimusten laadunarvioinnissa. Arvioinnin tulee olla kriittistä, mutta ei arvostelevaa ja muiden tutkijoiden työtä tulee arvostaa. (Vilka 2023, 14-15.)

Tässä opinnäytetyössä aineisto on valittu huolella tutkimuskysymyksiin pohjaten siten, että se vastaisi tutkimuskysymyksiin mahdollisimman kattavasti ja monipuolisesti. Aineisto koostuu pääasiassa tutkimuskysymyksen aiheen asiantuntijoiden ja julkisorganisaatioiden, kuten Metsäkeskuksen ja Verohallinnon, tuottamasta materiaalista. Näin ollen aineisto on lähtökohtaisesti luotettavaa, kunhan sen julkaisuajankohta on suhteellisen tuore. Tähän on pyritty valitsemalla mahdollisimman uusia ja ajantasaisia lähteitä. Vertaisarvioitujen tutkimusten sisällyttäminen aineistoon olisi vahvistanut aineiston monipuolisuutta ja tutkimuksen luotettavuutta, mutta niitä ei valitettavasti tutkimusaiheesta ollut saatavilla. Näin ollen voidaan todeta, että aineiston valinnassa on pyritty niin luotettavaan materiaaliin kuin on ollut mahdollista.

Muiden tutkijoiden työtä on tässä opinnäytetyössä kunnioitettu asianmukaisesti ja annettu kunnia työstä käyttämällä kunnollisia lähdeviitemerkintöjä aina, kun on viitattu toisten tutkijoiden tekstiin ja ajatuksiin. Kaikki opinnäytetyössä käytetyt lähteet löytyvät myös lähdeluettelosta. Muiden tuottamaan tekstiin on viitattu alkuperäistä tekstiä vääristelemättä tai tekstin ajatusta muuntamatta.

4 Yhteismetsän kirjanpidon erityispiirteet

Aineistosta esiin nousseet yhteismetsän kirjanpidon erityispiirteet ovat taseen niukkuus, laajentamisen eritapojen vaikutus kirjanpitoon, tulolähdejako ja tulonlähteet sekä metsävähennys ja varaukset. Nämä erityispiirteet johtuvat yhteismetsän yhteisömuodosta, alueiden omistussuhteista sekä yhteismetsän pääasiallisesta toimialasta eli metsätaloudesta. Yhteismetsän kirjanpidon erityispiirteitä on kuviossa 1 havainnollistettu miellekartan keinoin. Tarkemmin näitä erityispiirteitä on tarkastelu seuraavissa kappaleissa.



Kuvio 1. Yhteismetsän kirjanpidon erityispiirteet

4.1 Tase

Yhteismetsän selkein erityispiirre on taseen niukkuus (Yhteismetsän kirjanpito, verotus ja tilintarkastus 2022). Yhteismetsän alue on osakastilojen yhteinen alue, ja sen siis omistavat osakastilat osuuslukujensa suhteessa (Havia, Matilainen & Mulari 2022). Tästä syystä yhteismetsä ei siis omista yhteismetsän aluetta eikä sitä näin ollen kirjata taseeseen (Yhteismetsän kirjanpito, verotus ja tilintarkastus 2022). Yhteismetsä siis myy osakastilojen yhdessä omistamaa metsää, jonka arvoa ei kirjata taseeseen. Pienimmillä yhteismetsillä siis taseen pysyvät vastaavat voi olla kokonaan tyhjä.

Osakaskunta voi myös omistaa kiinteistöjä, joita ei ole liitetty yhteismetsän alueeseen. Nämä kiinteistöt merkitään taseeseen. Näihin kiinteistöihin voi sisältyä metsätilojen lisäksi esimerkiksi rakennuksia tai maa-ainesalueita. (Yhteismetsän kirjanpito, verotus ja tilintarkastus 2022.) Yhteismetsään liittyvien kiinteistöjen omistus siis ratkaisee sen, kirjataanko kiinteistön arvo yhteismetsän taseeseen vai ei. Yhteismetsän alue muodostaa kuntakohtaisesti yhden rekisteriyksikön ja sillä on

oma kiinteistötunnuksensa. Osakaskunnan omistamilla kiinteistöillä (jos niitä ei ole liitetty yhteismetsään), on omat kiinteistötunnuksensa ja lainhuudot on niistä haettu osakaskunnan nimiin. (Havia 2017, 11-12.) Osakaskunnalla voi olla myös osuuksia toisista yhteismetsistä tai muista yhteisalueista, joiden arvo tulee merkitä taseeseen (Yhteismetsän kirjanpito, verotus ja tilintarkastus 2022).

Yhteismetsä voi tehdä myös pitkäaikaisia hankintoja, joiden arvo tulee kirjata taseeseen. Tällaisia ovat esimerkiksi yhteismetsälle hankitut koneet, metsien ojitus, perustettavat metsäautotiet tai rakennukset ja rakennelmat. Pitkäaikaisten hankintojen hankintahintaa alennetaan poistoina hankinnan vaikutusajan mukaan. Poistoissa tulee noudattaa eri lakien poistosäädöksiä riippuen siitä, mihin tulolähteeseen hankinta kuuluu. (Yhteismetsän kirjanpito, verotus ja tilintarkastus 2022.)

Henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvan hankinnan jaksottamisessa tulee tuloverolain 114 § mukaan noudattaa elinkeinoverolain 3 luvun säännöksiä. Metsäteiden ja ojitusten poistoista säädetään tuloverolain 115 §:ssä. (Yhteismetsän kirjanpito, verotus ja tilintarkastus 2022.) Pirjo Havian ja Harri Petterssonin mukaan metsäteiden ja ojien poistoissa voidaan kuitenkin noudattaa myös elinkeinoverolain 39 §: a. Tuloverolain 115 § mukaan poistot tehdään vuosittain enintään 15 % menojäännöspoistoina, kun taas elinkeinoverolain 39 § mukaan poistot tehdään vuosittaisina tasapoistoina. Havian ja Petterssonin mukaan tuloverolain säädösten noudattaminen koskee lähinnä tilanteita, joissa metsäteiden tai ojitusten menojäännös on siirtynyt yhteismetsälle perustettaessa tai liitettäessä alueita. (Havia & Pettersson 2024, 65-66.) Rakennusten sekä koneiden ja kaluston poistoissa tulee noudattaa elinkeinoverolain kohtia 30 § ja 34 §. Sen sijaan maatalouden tulolähteeseen kuuluvan hankinnan jaksottamisesta säädetään maatilatalouden tuloverolain poistosäännöksissä. (Yhteismetsän kirjanpito, verotus ja tilintarkastus 2022; Havia & Pettersson 2024, 61-68) Tarkemmin tulolähdejaosta ja sen vaikutuksista on kerrottu luvussa 4.2.

Yhteismetsän tilikartan pohjana voidaan käyttää liikekaavanmukaista tilikarttaa. Sitä tulee kuitenkin muokata vastaamaan yhteismetsän tarpeita. Yhteismetsän tilikartan vähimmäisversion malli löytyy Metsäkeskuksen sivuilta Yhteismetsän materiaalipankista (Yhteismetsän materiaalipankki n.d).

4.2 Laajentuminen

Yhteismetsä voi laajentua usealla tavalla. Yleisimmät laajentumisen tavat ovat alueiden liittäminen osuuksia vastaan sekä uusien alueiden ostaminen. Yhteismetsä voi myös saada uusia alueita lahjana tai testamenttina. Muita laajenemisen tapoja ovat metsätilojen vaihtaminen toisiin, yhteismetsäosuuksien ostaminen tai yhteismetsien yhdistyminen. (Havia 2017, 113.)

Liitettäessä uusia alueita osuuksia vastaan metsäkiinteistön omistaja tekee yhdessä yhteismetsän kanssa liittymissopimuksen. Sen seurauksena metsäkiinteistön omistajan omistama alue liitetään yhteismetsään ja vastikkeeksi omistaja saa liitetyn alueen arvoa vastaavan määrän yhteismetsäosuuksia. Korkeimman hallinto-oikeuden vuonna 2002 tekemän ennakkoratkaisun mukaan tämän tyyppisessä tilanteessa ei ole kyse omaisuuden luovutuksesta (KHO:2002:83). Liitetyn alueen omistajuus ei siis vaihdu eikä liittämistä seuraa veroseuraamuksia metsäkiinteistön omistajalle eikä yhteismetsälle. (Havia & Pettersson 2024, 183-184). Liittämistä osuuksia vastaan ei tule kirjauksia kirjanpitoon, koska rahaa ei liittämässä siirry eikä liitetyn alueen arvoa kirjata taseeseen, koska alue liitetään yhteismetsän alueeseen. Uusien alueiden liittäminen osuuksia vastaan vaikuttaa kuitenkin yhteismetsän arvonmääritykseen sekä metsävähennyspohjaan, mikäli liitettävällä alueella on käyttämätöntä metsävähennyspohjaa jäljellä.

Yhteismetsä voi ostaa uusia alueita joko ylijäämällä eli yhteismetsän varoilla tai ottamalla lainaa lisäalueiden hankintaa varten (Havia 2017, 114). Kun yhteismetsä ostaa uutta metsää, sen hankintahinta kirjataan taseeseen. Hankintahintaan lasketaan mukaa kaikki kauppaan liittyvät kulut eli metsän kauppahinta, varainsiirtovero ja kaupanvahvistamisesta syntyvät kulut. (Havia & Pettersson 2024, 188-190.) Kun uusi alue on hankittu, voidaan Maanmittauslaitokselta hakea sen liittämistä yhteismetsään. Liittäminen ei kuitenkaan ole pakollista, vaan alue voidaan jättää osakaskunnan omistukseen. (Havia 2017, 114.) Jos alue liitetään yhteismetsään, se tulee kirjanpidossa käsitellä kertapoistona liittämisen ajankohdan mukaan. Jos yhteismetsään liitettävä alue on ostettu lainarahalla, sen poistetaan taseesta vuosittain lainanlyhennysten mukaisesti. (Havia & Pettersson 2024, 188-190.) Yhteismetsään liitettyjen alueiden hankintamenot eivät ole verotuksessa vähennyskelpoisia (Yhteismetsän verotus 2014). Tästä seuraa se, että verotuksen ja kirjanpidon tulokset saattavat erota toisistaan huomattavasti, koska kirjanpidon puolella voi olla yhteismetsään liittämisen seurauksena suuri kertapoisto, joka pienentää tulosta, mutta sitä ei verotuksen puolella saa ottaa huomioon. Verotuksen tulos voi siis olla paljon suurempi kuin kirjanpidon tulos.

Myöskään ostettujen yhteismetsäosuuksien hankintamenot eivät ole verotuksessa vähennyskel-
poisia, vaikka hankittujen yhteismetsäosuuksien arvo tuleekin kirjata taseeseen (Yhteismetsän ve-
rotus 2014).

4.3 Tulonlähteet ja tulolähdejako

Yhteismetsä tarkoituksena on kestävän metsätalouden harjoittaminen osakkaiden hyväksi. Näin
ollen yhteismetsän pääasiallisena toimialana on oltava metsätalous. Tästä määrää Yhteismetsälain
2 §. Näin ollen yhteismetsän aluetta tulee käyttää metsätalouden harjoittamiseen. Yhteismetsään
kuuluvaa aluetta voidaan hyödyntää myös muuhun tarkoitukseen, kunhan se on taloudellisesti ja
muuten tarkoituksenmukaista. Muun toiminnan tarkoituksenmukaisuutta tarkastellaan osakkai-
den intressien kannalta, mutta myös yleishyödyllisiä tai ekologisia näkökulmia voidaan ottaa huo-
mioon. Osakaskunta päättää mahdollisesta muusta toiminnasta, jota voi olla esimerkiksi virkistys-
käyttö, suojelualueet tai maa-ainesten otto. (Havia 2017, 62-66.)

Yhteismetsän tulot ja menot jaetaan kolmeen tulolähteeseen, jotka ovat elinkeinotoiminnan tulo-
lähde, maatalouden tulolähde ja henkilökohtainen tai muun toiminnan tulolähde. Näitä eri tulo-
lähteitä verotetaan eri verolakien mukaan. Elinkeinotoiminnan tulolähdettä verotetaan elinkei-
noverolain (EVL) mukaan, maatalouden tulolähdettä säätelee maatilatalouden tuloverolaki (MVL)
ja muun toiminnan tulolähdettä tuloverolaki (TVL).

Kunkin tulolähteen tulos lasketaan erikseen ja toisen tulolähteen tappiota ei saa vähentää toisen
tulolähteen voitosta. (Havia & Pettersson 2024, 15.) Tästä syystä yhteismetsän kirjanpitäjän on tär-
keää perehtyä tulolähdejakoön ja tietää, mikä yhteismetsän tulo kuuluu mihinkin tulolähteeseen,
jotta verolaskelmissa ja veroilmoituksen tekemisessä vältetään virheitä. Myös yhteismetsän teke-
mät hankinnat kuuluvat siihen tulolähteeseen, jonka käyttöön hankinnat tulevat ja hankinnasta
mahdollisesti tehtävät poistot tehdään kyseisen tulolähteen sisällä (Yhteismetsän kirjanpito, vero-
tus ja tilintarkastus 2022). Yhteismetsän tulolähdejako ja kuhunkin tulolähteeseen kuuluvia tulo-
tyyppejä on esitelty taulukossa 4.

Taulukko 4. Tulolähdejako ja tulonlähteet

Henkilökohtainen tulolähde	Puukauppatulot Metsätalouden tuet ja avustukset Vahinko- ja vakuutuskorvaukset Luonnonsuojelukorvaukset Energia puun valmistus Maa-aineksen myynti ja louhintakorvaukset Korkotuotot
Maatalouden tulolähde	Lomamökkien vuokraus Kalastus- ja metsästyslupien myynti Puun jalostaminen Pellon vuokraus Tuulivoimalan maapohjan vuokra Malminetsintä korvaukset
Elinkeinotoiminnan tulolähde	Harvinainen yhteismetsillä Laajamittainen lomamökkien vuokraus ja markkinointi Laajamittainen sahaustoiminta

4.3.1 Puukauppatulot

Yhteismetsän pääasiallisen tulonlähteen eli puukaupan tulot kuuluvat henkilökohtaiseen tulolähteeseen. Myös maa-ainesten myyntitulot ja korkotuotot kuuluvat henkilökohtaiseen tulolähteeseen. (Havia & Pettersson 2024, 16.) Energiapuun valmistus eli puiden halkominen, pilkkominen ja haketus sekä mm. joulukuusten myynti kuuluvat henkilökohtaiseen tulolähteeseen, kun taas puun jatkojalostus kuten sahaaminen laudoiksi ja hirsirakentaminen sisältyvät maatalouden tulolähteeseen (Havia & Pettersson 2024, 47).

Puukaupan eri muodot voidaan eritellä kirjanpidossa, mutta verotuksessa ne käsitellään samassa ryhmässä. Puukaupan tyyppejä ovat pystykauppa, hankintakauppa ja toimituskauppa. Pystykauppa voidaan kutsua myös metsänhakkusopimukseksi. Siinä myyjä myy ostajalle hakkuuoikeuden ja ostaja vastaa puiden kaatamisesta sekä kuljettamisesta. Hankintakaupassa myyjä vastaa puun kaatamisesta ja toimittamisesta puunjättöpaikalle, josta ostaja noutaa puut sovittuna ajankohtana ja kuljettaa tehtaalle. Toimituskaupassa puun myyjä toimittaa puutavaran ostajan toimipisteelle asti, kuten tehtaalle tai sahalle. (Havia & Pettersson 2024, 48-49.) Hankintakauppa ja toimituskauppa

tarvitsevat puun myyjältä joko puun kaadon ja kuljetuksen hankintaa ostopalveluna tai yhteismetsän omaa kalustoa sekä työtä, mikä varsinkin pienille yhteismetsille on haastavaa. Pystykauppa onkin myyjälle vaivattomin puukaupan muoto.

Yhteismetsän tulee kirjanpitovelvollisena noudattaa suoriteperustetta kirjanpidossa vähintään tilinpäätöshetkellä. Tilikauden aikana tulot ja menot voidaan kirjata maksuperusteisesti, mutta kirjanpito tulee oikaista suoriteperusteiseksi tilinpäätöstä varten. Pystykaupassa suoriteperuste tarkoittaa sitä, että puun omistus siirtyy ostajalle, kun puu kaadetaan. Hankintakaupassa ja toimituskaupassa omistus siirtyy luovutusmittauksen yhteydessä. Käytännössä puun myyjän on pystykaupassa mahdotonta tietää, koska puuta kaadetaan, joten puukauppatalo kirjataan tuloksi mittaustodistuksen päiväyksen mukaan. (Havia & Pettersson 2024, 50-51.) Tilikauden lopulla saadun mittaustodistuksen mukaan puukaupan tulo ja maksettava arvonlisävero kuuluu päättyvälle tilikaudelle, vaikka puukaupan kauppasumma saataisiin tilille vasta seuraavan tilikauden puolella. Puukaupasta maksetaan usein ennakkomaksua yhdessä tai useammassa erässä ja loppusumma kun koko myyty puuerä on mitattu. Tilille saadut ennakkomaksut eivät ole tilikauden tuloa ennen lopullisen mittaustodistuksen saamista, vaan ne kirjataan taseeseen ennakkomaksuihin ja puukauppataloihin vasta mittaustodistuksen päiväyksen mukaisesti (Havia & Pettersson 2024, 47).

Henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluvat myös metsätalouden tuet ja avustukset. Yksityistä metsänomistusta (myös yhteismetsiä) tuetaan Suomen Metsäkeskukselta haettavilla tuilla. (Havia 2017, 65.) Kestävän metsätalouden rahoituslaki eli ns. kemera-tuki oli voimassa vuoden 2023 loppuun. Kemeratuki voitiin myöntää kertasuorituksena jopa kymmenelle vuodelle. (Havia & Pettersson 2024, 55-56.) Kemeratukien hakuaika loppui vuoden 2023 loppuun, mutta metsänomistajilla on aikaa toteuttaa tuetut hankkeet siten, että viimeiset kemeratuet maksetaan vuoden 2026 aikana (Tietoa metka-tuista n.d.) Kirjanpidossa ja verotuksessa yhteismetsä voi jaksottaa tuen seuraavalle kymmenelle vuodelle (Havia & Pettersson 2024 55), joten yhteismetsien kirjanpidossa kemeratukia saattaa vielä olla, vaikka niitä ei enää myönnetä. Kemeratukien seuraajaksi saatiin Metsätalouden kannustejärjestelmä eli metka vuonna 2024. Myös metka-tukea haetaan Suomen Metsäkeskukselta (Tietoa metka-tuista n.d.) Metsätalouden tuet ja avustukset ovat yhteismetsälle veronalaista tuloa (Havia & Pettersson 2024, 55).

Muita metsätalouteen liittyviä tuloja voivat olla yhteismetsän saamat vahinko- ja vakuutuskorvaukset sekä korvaukset luonnonsuojelun rauhoittamispäätöksistä. Yhteismetsä voi saada korvausta esimerkiksi myrskyn tai metsäpalon aiheuttamasta tuhosta tai eläinten, esimerkiksi hirvien, aiheuttamista tuhoista. Vahinko- ja vakuutuskorvaukset ovat veronalaista tuloa, mikäli ne on saatu korvaamaan tulonmenetyksiä tai veronalaisen tulon sijasta. Luonnonsuojelukorvaukset ovat sen sijaan verovapaata tuloa. Kirjanpidossa luonnonsuojelukorvaukset esitetään liiketoiminnan muissa tuotoissa. (Havia & Pettersson 2024, 56-57.)

4.3.2 Muut tulonlähteet

Yhteismetsän sivutoiminnasta, eli kaikesta mikä ei sisälly henkilökohtaiseen tulolähteeseen, tulee maataloudentulolähteen tuloa, vaikka yhteismetsään ei kuuluisikaan varsinaisesti maatilaa tai maataloustoimintaa. Tällaista toimintaa on esimerkiksi lomamökkien vuokraaminen, metsästys- ja kalastuslupien myynti, pellon vuokraaminen, tuulivoimalan maapohjasta saatu vuokratulo sekä puun jalostaminen esimerkiksi lankuiksi ennen myyntiä. (Havia & Pettersson 2024, 16-18.) Kaivos-toiminnasta saadut korvaukset kuuluvat korvaustyypin mukaan joko henkilökohtaiseen tai maataloudentulolähteeseen. Esimerkiksi malminetsinnästä saadut korvaukset kuuluvat maataloudentulolähteeseen, kun taas louhintakorvaukset rinnastuvat maa-aineksen ottoon ja kuuluvat henkilökohtaiseen tulolähteeseen. (Havia & Pettersson 2024, 107-109.)

Maatalouden tuloon liittyy erityisenä ominaisuutena maksuperusteisuus. Tämä koskee myös kirjanpitovelvollisia, vaikka yleensä pääsääntönä kirjanpitovelvollisen kirjanpidossa onkin suoriteperusteisuus. Maksuperusteisuudesta johtuu, että kirjanpidon luvut eivät välttämättä sellaisenaan sovi veroilmoitukselle. Kirjanpidossa tehdyt jaksotukset esimerkiksi korkojen osalta täytyy huomioida verotuksessa, koska maksuperusteen mukaisesti korko kirjataan kuluksi veroilmoitukselle vasta kun se on maksettu. (Havia & Pettersson 2024, 17.)

Isoilla yhteismetsillä voi olla paljonkin sivutuloja mm. vuokraustoiminnasta ja metsästys- ja kalastuslupien myynnistä. Esimerkiksi Tuovilan ja Viitalan (2016) mukaan Salla yhteismetsässä on hyödynnetty rantatontteja myymällä ja vuokraamalla niitä mökkeilykäyttöön. Metsää ei saa hakata aivan rantaan asti ja tällä tavalla ranta-alueet on saatu tehokkaaseen käyttöön. (Tuovila & Viitala 2016, 23.) Jos esimerkiksi lomamökkien vuokraustoiminta on laajamittaista ja sen markkinointi aktiivista sekä kohdistuu määrittelemättömään joukkoon ihmisiä, se voi yhteismetsänkin kohdalla

muodostaa elinkeinotoiminnan tulolähteen. Toinen mahdollinen elinkeinotoiminnan tulolähteen kuuluva yhteismetsän sivutulo voi olla laajamittainen sahaustoiminta, joka kohdistuu myös ostettuun puumateriaalin. Yleisesti elinkeinotoiminnan tulolähde on yhteismetsillä kuitenkin hyvin harvinainen. (Havia & Pettersson 2024, 18-19.)

4.4 Metsävähennys

Yhteismetsällä on mahdollisuus hyödyntää metsävähennystä. Se tarkoittaa, että puunmyyntituloista on mahdollista vaatia verotuksessa metsävähennystä käytettävissä olevan metsävähennyspohjan mukaisesti. Metsävähennyspohja muodostuu yhteismetsään liitettyjen metsäkiinteistöjen mukana tulleesta metsävähennyspohjasta sekä vastikkeellisesti hankittujen metsien hankintamenoista. Metsävähennyksen suuruus on 60 % metsävähennykseen oikeuttavien metsien hankintamenoista. (Kinnunen 2020, 8.) Vuosittain verotuksessa voidaan vaatia metsävähennystä 60 % vähennykseen oikeuttavasta metsästä saadusta tulosta. Jos yhteismetsällä on alueita, jotka ovat oikeutettuja metsävähennykseen sekä alueita, jotka eivät ole, näiltä alueilta saatavat tulot on kyettävä erottamaan toisistaan. (Havia & Pettersson 2024, 69.) Metsävähennyksiä voi tehdä niin kauan, kunnes metsävähennyspohja on käytetty kokonaan (Kinnunen 2020, 8). Metsävähennyksen minimi määrä on 1500 € vuodessa. Tämä edellyttää, että puunmyyntituloja on syntynyt vähennykseen oikeuttavasta metsästä vähintään 2500 € verran. (Havia & Pettersson 2024, 71.)

Lisää metsävähennyspohjaa yhteismetsä voi saada hankkimalla uusia alueita. Jos uusia alueita hankitaan ostamalla ja liitetään yhteismetsään, niiden metsävähennyspohja muodostuu hankintahinnasta, johon sisältyy kauppahinnan lisäksi varainsiirtovero, lohkomis- ja lainhuutokulut sekä muut välittömästi tilan hankinnasta aiheutuneet kulut. Jos uusia metsäalueita liitetään yhteismetsään osuuksia vastaan tai saadaan vastikkeettomasti lahjana ja testamenttina, uutta metsävähennyspohjaa ei synny, mutta alueeseen mahdollisesti kuuluva jäljellä oleva metsävähennysoikeus siirtyy yhteismetsälle. (Kinnunen 2020, 8.) Metsävähennykseen oikeuttavaksi metsäksi luetaan metsä, joka on tuonut metsävähennyspohjaa joko ostohinnan perustella tai käyttämätöntä metsävähennyspohjaa on siirtynyt liitettäessä yhteismetsään. Tätä metsävähennyspohjaa ja metsävähennykseen oikeuttavaa metsätuloa käsitellään kaikilta vähennykseen oikeutetuilta tiloista yhdessä eli vaikka yhden yhteismetsään kuuluvan tilan osalta metsävähennys olisi jo käytetty loppuun, siitä saadusta puunmyyntitulosta voidaan tehdä metsävähennys, mikäli muilla yhteismetsään liitettyillä alueilla on metsävähennyspohjaa jäljellä. (Kinnunen 2020, 8.) Yhteismetsällä on siis

vain yksi yhteinen metsävähennyspohja eikä sitä seurata tilakohtaisesti yhteismetsään liitettyjen tilojen osalta.

Metsävähennys on puhtaasti verotuksellinen vähennys, jota vaaditaan yhteismetsän veroilmoituksella. Metsävähennys ei siis näy kirjanpidossa mitenkään. Se on kuitenkin keskeinen osa yhteismetsän verosuunnittelua ja verolaskelmaa. Metsävähennyksen takia yhteismetsän kirjanpidon tulos ja verotuksen tulos eroavat yleensä toisistaan suurestikin. Metsävähennyksestä, jäljellä olevasta metsävähennyspohjasta ja sen käytöstä on pidettävää omaa kirjanpitoa ja siitä on tarvittaessa toimitettava selvennys Verohallinnolle. Metsävähennys haetaan kirjaamalla se veroilmoituksen kohtaan muut vähennykset (Havia & Pettersson 2024, 72).

4.5 Varaukset

Yhteismetsän tuloksen suunnittelussa voidaan käyttää tuho- ja menovarausta. Metsätaloudessa tulot metsän myynnistä ja kulut sen uudistamisesta jakautuvat usein eri vuosille. Varauksien avulla tuloa voidaan kohdistaa samalle vuodelle kulujen kanssa. (Malinen 2024, 55.) Lisäksi varsinkin pienemmissä yhteismetsissä puukauppituloja ei välttämättä synny joka vuosi, ja tällöin tulosta voidaan varauksien avulla siirtää muutoin tappiolliselle tai heikommalle vuodelle (Kinnunen 2020, 14-15). Jos puunmyyntituloja saadaan tasaisesti joka vuosi, menovarauksella ei saavuteta kovin suurta hyötyä. Sinä vuonna, kun varaus tehdään, se vähentää verotettavaa tuloa siirtämällä tulosta taseeseen. Menovaraus on tuloutettaessa veronalaista tuloa, joten tuloutusvuonna varauksen purkaminen nostaa verotettavaa tuloa. Menovaraus tulee tulouttaa seuraavan neljän vuoden aikana. Entisten Oulun ja Lapin läänien alueella menovarauksen tuloutuksen aikaraja on kuusi vuotta. (Malinen 2024,55.) Menovaraus on mahdollista tehdä jokaiselta vuodelta, jonka aikana yhteismetsä on saanut puunmyyntituloja (Havia & Pettersson 2015, 76). Kirjanpidon taseessa saattaa siis olla menovaroja useammalta vuodelta ja niitä tuloutetaan vanhentumisjärjestyksessä. Jokaista tehtyä menovarausta ja niiden tuloutusta tulee seurata omana eränään. Havia ja Pettersson (2015) suosittelevat seurantaan metsätalouden veroilmoituslomakkeen 2C kohtaa Tulouttamattomat varaukset, mutta kirjanpitäjä voi seurata vuosittaisia menovaroja myös Excel-taulukossa (Havia & Pettersson 2015, 76).

Menovaraus lasketaan vuoden aikana saaduista puunmyyntituloista (Malinen 2024, 55.) On huomattava, että menovarausta ei siis lasketa kirjanpidon tuloksesta ja varausta laskiessa on otettava

huomioon vain puunmyyntituotot, ei mahdollisesti muista lähteistä tulleita tuloja eikä aiempien vuosien tuloutettavaa menovarausta. Puunmyyntituloihin lasketaan mukaan myös metsään kohdistuvat vakuutuskorvaukset sekä saadut tuet ja avustukset, kuten Kemera-tuet (Varaukset metsätalouden pääomatulojen verotuksessa 2023). Puunmyyntituotoista vähennetään ensin metsävähennys, jos sitä on käytettävissä ja jäljelle jääneestä summasta menovarauksen määrä voi olla enintään 15 % (Malinen 2024,55; Havia & Pettersson 2015, 76). Esimerkiksi näin: Metsälän Yhteismetsä on vuoden 2023 aikana saanut puunmyyntituloja yhteensä 20 000 euroa. Metsävähennyspohjaa on jäljellä ja puunmyyntituloista voidaan tehdä 60 % metsävähennys: $20\,000\text{ €} \times 0,60 = 12\,000\text{ €}$. Menovaraus on tästä summasta 15 % eli $12\,000\text{ €} \times 0,15 = 1\,800\text{ €}$. Kirjanpitoon kirjataan menovaraus 1 800 € tuloslaskelman puolelle vapaaehtoisten varausten muutoksiin ja taseen vastattavaa puolelle tilinpäätössiirtojen kertymän alle kohtaan verotusperäiset varaukset. Menovaraus ilmoitetaan veroilmoituksella liitelomakkeen 62 varaukset- kohdassa. (Havia & Pettersson 2015, 201–202.)

Toinen yhteismetsän käytettävissä oleva varaus on tuhovaraus. Se on tarkoitettu metsätuhon, kuten myrskyn tai metsäpalon runteleman metsän uudistamisesta syntyvien menojen kattamiseen. Tuhovaraus edellyttää, että metsätuhosta on saatu vahinko- tai vakuutuskorvausta, josta tuhovaraus tehdään. (Kinnunen 2020, 16-17.) Kuten kappaleessa 4.3.1 Puukauppatulot kerrottiin, vahinko- ja vakuutuskorvaukset ovat veronalaista tuloa ja tuhovarauksen avulla korvauksia voidaan kohdistaa samalle vuodelle kuin uudistuksesta aiheutuvia kuluja syntyy. Kinnusen (2020) mukaan tuhovaraukselle ei ole määritelty enimmäismäärää kuten menovaraukselle, vaan sen voi tehdä sen suuruisena kuin tuhoutuneen metsän uudistamisesta aiheutuu kuluja. Metsätalouden muistiinpanoista on kuitenkin selvittävä tuhovarauksen perusteet ja varauksen tulee perustua metsänhoitoyhdistyksen tai muun luotettavan tahon antamaan arvioon tuhoutuneen metsän uudistamiskulujen määrästä. Tuhovaraus tulee tulouttaa samalla tavalla kuin menovaraus (Kinnunen 2020, 17.)

5 Johtopäätökset

Yhteismetsien kirjanpitoon liittyy yhteisömuodosta johtuvia erityispiirteitä, jotka kirjanpitäjän on tärkeä tiedostaa ja ottaa huomioon. Ehkä selkein erityispiirre on taseen niukkuus. Yhteismetsän aluetta ei merkitä ollenkaan taseeseen, koska se on osakastilojen yhteinen alue ja osakastilat omistavat sen osuuslukujensa suhteessa. (Havia, Matilainen & Mulari 2022). Varsinaisesti siis yhteismetsä ei omista yhteismetsän aluetta ja siksi sitä ei kirjata taseeseen. Omistussuhteet ratkaisevat sen, merkitäänkö alue taseeseen vai ei. Yhteismetsän laajentuessa osuuksia vastaan, uusi alue liitetään yhteismetsään ja näin ollen sitä ei kirjata taseeseen. Osakaskunnan omistuksessa olevat alueet (esimerkiksi yhteismetsän ostama metsäalue) merkitään se sijaan taseeseen. Jos kyseinen alue liitetään myöhemmin osaksi yhteismetsän aluetta, se kirjataan taseesta pois kertapoistona tai lainalla hankittu alue lainanlyhennysten mukaisesti. (Havia & Pettersson 2024, 188-190.)

Yhteismetsän tulolähdejako poikkeaa monelle kirjanpitäjälle tutummasta elinkeinotoiminnan tulolähdejaosta, sillä yhteismetsän keskeisin tulolähde on henkilökohtainen tulolähde. Siihen kuuluvat yhteismetsän pääasiallisen tulonlähteen eli metsätalouden tulot. Nämä pitävät sisällään mm. puukaupasta saadut tulot, metsätalouden tuet ja avustukset, metsästä saadut vahinko- ja vakuutuskorvaukset sekä luonnonsuojelukorvaukset. (Havia & Pettersson 2024, 16, 56-47, 65.) Muut kuin päätulonlähteen tulot muodostavat maataloudentulonlähteen. Näihin tuloihin voivat kuulua esimerkiksi lomamökkien tai pellon vuokraus, metsästys- ja kalastuslupien myynti ja tuulivoimalan maapohjasta saatu vuokratulo. (Havia & Pettersson 2024, 16-18.) Elinkeinotoiminnan tulolähteen sijaan on yhteismetsillä hyvin harvinainen. Se saattaa tulla joissain tapauksissa kyseeseen, mikäli yhteismetsällä on laajamittaista lomamökkien vuokrausta ja markkinointia laajalle asiakaskunnalle ja laajaa sahaustoimintaa, joka kohdistuu myös ostettuun puutavaraan. (Havia & Pettersson 2024, 18-19.) Tulolähdejako on merkityksellinen, sillä kunkin tulolähteen tulot ja menot käsitellään verotuksessa omina yksiköinä ja toisen tulolähteen tappiota ei saa vähentää toisen tulolähteen voitosta. Näin ollen kirjanpitäjän tulee olla perillä yhteismetsän tulolähdejaosta ja tietää, mikä tulotyyppi lukeutuu mihinkin tulolähteeseen. Myös yhteismetsän tekemien pitkävaikutteisten hankintojen hankintamenon jaksottamisessa tulee olla tietoinen minkä verolain mukaan kyseinen hankinnan poistot tulee tehdä.

Lisäksi yhteismetsän kirjanpitoon ja verosuunnitteluun vaikuttavat metsäverotuksen vähennykset ja varaukset. Näistä metsävähennys on puhtaasti verotuksellinen vähennys, eikä se näy kirjanpidossa ollenkaan. Kirjanpitäjän on kuitenkin tärkeä olla perehtynyt siihen, koska metsävähennyksellä on merkittävä vaikutus yhteismetsän verosuunnitteluun ja verolaskelmaan. Sen vuoksi myös kirjanpidon ja verotuksen tulos eroavat toisistaan. Menovaraus ja tuhovaraus sen sijaan vaikuttavat myös kirjanpidon puolella. Niiden avulla saatuja tuloja voidaan kohdistaa samalle vuodelle kuin metsän uudistamisesta syntyvät kulut. Varausta muodostettaessa tilikauden tulosta siirretään taseeseen ja varaus on tuloutettava neljän vuoden kuluessa varauksen muodostamisesta (paitsi pohjois Suomessa kuuden vuoden kuluessa). (Malinen 2024,55).

Aineistosta nousi selkeästi esiin yhteismetsien erityispiirteitä. Taseen niukkuus ja tulolähdejako on erityispiirteitä juuri yhteismetsälle ja ne aiheutuvat yhteismetsän yhteisömuodosta, omistussuhteista sekä metsätaloudesta pääasiallisena toimialana. Metsävähennys sekä varaukset ovat yleisiä myös muussa yksityisessä metsänomistuksessa, mutta niitä käsiteltiin tässä työssä myös yhteismetsälle kuuluvina erityispiireinä, koska muissa yhteisömuodoissa ne ovat harvinaisia ja niillä on keskeinen vaikutus yhteismetsän verotuksen suunnitteluun, verolaskelmiin ja myös kirjanpitoon. Lähdeaineistossa käsiteltiin enimmäkseen yhteismetsän verotusta ja kirjanpidosta tai kirjanpidollisista ratkaisuksista löytyi huomattavasti vähemmän tietoa. Kirjanpidon ratkaisuksista löytyi hajanaisia mainintoja aineistosta sieltä täältä. Tämän opinnäytetyön tulokset kokoavat hajallaan olevaa tietoa yhteismetsien kirjanpidon erityispiirteistä yhteen ja antavat aiheesta tietoa etsivälle kirjanpitäjälle katsauksen siitä, mitä tietoa yhteismetsien kirjanpidosta on tällä hetkellä löydettävissä ja lähdeluettelon avulla tietoa aiheesta etsivä kirjanpitäjä löytää käytetyt lähdemateriaalit ja pystyy etsimään vielä tarkempaa tietoa alkuperäislähteistä.

Yhteismetsien määrän lisääntyessä niiden kirjanpidon osaamiselle ja tiedolle on kasvava tarve, joten aihetta olisi hyvä tutkia ja selvittää vielä lisää. Tutkimuksen tekemisen aikana havaittiin, että Pirjo Havialta ja Katariina Jokiselta on vuonna 2026 ilmestymässä uusi kirja nimeltään *Yhteismetsän kirjanpito ja verotus*. Kirjan esittelytekstin perusteella se antaa ratkaisut haastaviinkin yhteismetsän kirjanpidollisiin haasteisiin ja tarjoaa kaikille yhteismetsille soveltuvan tilikarttamallin. Tämä kirjan tulee varmasti osaltaan tarjoamaan tarvittavaa tietoa yhteismetsien kirjanpidosta ja sen ratkaisuksista. Aihetta voisi tutkia vielä lisää esimerkiksi haastatteleamalla yhteismetsän kirjanpitoa tekeviä kirjanpitäjiä heille vastaan tulleista haasteista tai erityispiirteitä ja kartoittamalla, miten

he ovat näitä tilanteita kirjanpidossa ratkaisseet. Suomen Metsäkeskus pitää listausta kirjanpitäjistä, jotka osaavat yhteismetsien kirjanpidon ja tätä listausta voisi hyödyntää haastateltavia etsittäessä.

6 Pohdinta

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli kartoittaa, mitä tietoa yhteismetsien kirjanpidosta ja sen erityispiirteistä on tällä hetkellä löydettävissä ja koostaa tiedoista yhteenveto. Aihe oli rajattu suomalaisiin yhteismetsiin ja nimenomaan niiden kirjanpitoon. Aihe on siis hyvin voimakkaasti rajattu ja siksi aineistoakin löytyi vähän. Suurin osa yhteismetsiä käsittelevistä julkaisuista koskee yhteismetsien etuja osakkaille, niiden perustamista tai laajentumista ja niiden suosiota sijoituskohteina. Haasteena tutkimuksessa oli, että yhteismetsien kirjanpidosta materiaalia löytyi verrattain vähän. Sen sijaan yhteismetsien verotuksesta löytyy Pirjo Havian ja muiden kirjoittajien tuottamia loistavia julkaisuja. Niistä oli löydettävissä hajanaisia mainintoja myös kirjanpidollisista ratkaisuista. Aineisto supistui vielä tarkemmassa perehtymisessä ja analyysissä entisestään, koska aineiston havaittiin toistavan itseään. Monet lähteet olivat aika suppeita ja viittasivat toisiin, laajempiin, lähdeaineiston julkaisuihin. Nämä sekundäärilähteet jätettiin pois aineistosta.

Laajempi lähdemateriaali olisi parantanut opinnäytetyön laatua ja luotettavuutta, mutta soveltuvaa aineistoa ei ollut enempää saatavilla. Myös kansainvälisten lähteiden mukaan ottaminen olisi lisännyt opinnäytetyön laatua, mutta kansainvälisiä lähteitä yhteismetsien kirjanpidosta ei löytynyt. Yhteismetsiä löytyy Suomen lisäksi lähinnä Ruotsista. Näin ollen kansainvälistä tutkimusta ei vielä ole paljoa ja olemassa oleva yhteismetsiin liittyvä tutkimus käsittelee muita yhteismetsiin liittyviä aiheita, ei niiden kirjanpitoa. Tutkimuksen lähdeaineistoon valittu aineisto koostuu pääasiassa aiheen asiantuntijoiden ja julkisten organisaatioiden tuottamasta materiaalista. Siten aineistoa voi pitää luotettavana. Vertaisarvioitujen tutkimusten sisällyttäminen aineistoon olisi lisännyt tutkimuksen luotettavuutta, mutta vertaisarvioituja tutkimuksia aiheesta ei löytynyt. Rajallisesta ja suhteellisen suppeasta lähdeaineistosta huolimatta opinnäytetyö on onnistunut täyttämään tavoitteensa ja tutkimuksessa onnistuttiin vastaamaan tutkimuskysymyksiin, jotka olivat ” Mitkä ovat yhteismetsän kirjanpidon erityispiirteet?” ja ”Mitä tietoa yhteismetsän kirjanpidon erityispiirteiden vaikutuksesta kirjanpidon ratkaisuihin on löydettävissä?”. Tutkimuksessa onnistuttiin löytämään tällä hetkellä yhteismetsien kirjanpidosta saatavissa oleva aineisto ja vastaamaan tutkimuskysymyksiin aineiston pohjalta.

Tässä opinnäytetyössä tutkimusmenetelmäksi valittiin narratiivinen kirjallisuuskatsaus, joka soveltuu tutkimukseen hyvin. Se tarjosi mahdollisuuden aiheesta aiemmin tehdyn tutkimuksen ja julkaisujen syvälliseen analyysiin, sekä johtopäätösten kokoamisen aineiston pohjalta. Tutkimuskysymykset oli määritelty huolella tutkimuksen tavoitteiden pohjalta, ja ne ohjasivat tutkimusprosessia alusta loppuun. Tutkimuksessa kartoitettiin se materiaali ja tieto, joka oli löydettävissä ja aineistosta nousi esiin selkeitä erityispiirteitä, joista koostettiin kattava yhteenveto. Tämä opinnäytetyö tarjoaa yhteismetsien kirjanpidosta tietoa etsivälle kirjanpitäjälle katsauksen siihen, mitä erityispiirteitä yhteismetsien kirjanpidossa tulee ottaa huomioon ja antaa niistä jäsennellyn yhteenvetona. Tarkkojen lähdeviittausten ja lähdeluettelon avulla lukija pystyy etsimään alkuperäislähteen saadakseen tarkempia tietoja aiheesta. Mutta koska aiheesta on vielä vähän tietoa saatavilla, aihe tarjoaa paljon mahdollisuuksia lisätutkimukselle.

Tässä opinnäytetyössä noudatettiin hyvää tieteellistä käytäntöä. Se pitää sisällään tutkijan rehellisyyden, yleisen huolellisuuden ja tarkkuuden tutkimuksen eri vaiheissa. Tutkimus on toteutettu avoimesti ja läpinäkyvästi, sillä koko tutkimusprosessi on suunnittelusta, toteutuksen kautta tuloksiin raportoitu ja dokumentoitu yksityiskohtaisesti. Aineistoon pyrittiin valitsemaan mahdollisimman luotettavia lähteitä. Valinnassa kiinnitettiin huomiota siihen, että lähdeaineiston tuottajat olivat alansa asiantuntijoita tai julkisorganisaatioita. Aineistoon pyrittiin myös valitsemaan mahdollisimman tuoreita julkaisuja ajantasaisen tiedon saavuttamiseksi. Aineiston laatua tarkasteltiin kriittisesti, mutta ei arvostellen. Kriittisyyttä noudatettiin myös tutkimusprosessin ja analyysin aikana. Tutkimuksen aikana tehtyjä toimia ja päätöksiä, kuten päätöksiä jättää joitakin lähdeaineistoja pois tutkimuksesta, tarkasteltiin kriittisesti ja suhteessa tutkimuskysymyksiin. Kaikille päätöksille on tutkimuksen aikana ollut selkeät ja läpinäkyvät perustelut. Opinnäytetyössä on myös kunnioitettu muiden tutkijoiden työtä viittaamalla siihen tarkasti ja läpinäkyvästi aina, kun on hyödynnetty toisen tutkijan ajatuksia ja tuotoksia.

Lähteet

Arvonlisäverolaki 1501/1993. Annettu 30.12.1993. Viimeisin muutos 19.12.2024. Viitattu 6.9.2025. <https://www.finlex.fi/fi/lainsaadanto/1993/1501>.

Erkkilä, J. 2024. Suomessa yhteismetsät kasvattavat suosiotaan vuodesta toiseen. Julkaistu 4.3.2024. Salkunrakentaja.fi. Viitattu 8.12.2025. <https://www.salkunrakentaja.fi/2024/03/yhteismetsat-suosio-kasvu/>.

Havia, P. 2017. Yhteismetsä - Perustaminen, hallinto ja laajentuminen. Metsäkustannus.

Havia, P., Matilainen, J. & Mulari, J. 2022. Yhteismetsäopas. Suomen metsäkeskus. <https://www.metsakeskus.fi/sites/default/files/document/yhteismetsaopas.pdf>.

Havia, P. & Pettersson, H. 2015. Yhteismetsän vero-opas. Metsäkustannus.

Havia, P. & Pettersson, H. 2024. Yhteismetsän vero-opas. 3. uudistettu painos. Helsinki: Pirjo Havia, Harri Pettersson ja Tapio Palvelut Oy.

Kinnunen, R. 2020. Metsätalouden vähennykset tuloverotuksessa. Pro Gradu-tutkielma. Itä-Suomen yliopisto, oikeustieteiden laitos. Viitattu 29.11.2025. <https://erepo.uef.fi/server/api/core/bitstreams/ab9f2016-b06c-40d8-a8b8-d00b25680219/content>.

Malinen, K. 2024. Metsänomistaja, suunnittele verotustasi vielä veroilmoituksella. Taloustaitolehti 1/2024, 55–63. Julkaistu 17.1.2024.

Metsävähennys. 2025. Verohallinto. Päivitetty 17.1.2025. Viitattu 6.9.2025. <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/metsa/metsavahennys/>.

Metsävähennys on metsänomistajalle huomattava veroetus. N.d. Metsänhoitoyhdistykset. Viitattu 6.9.2025. <https://www.mhy.fi/metsatietoa/metsaverotustietoa/metsavahennys-on-metsanomistajalle-huomattava-veroetus>.

Perustietoa yhteismetsistä. N.d. Suomen metsäkeskus. Viitattu 8.12.2025. <https://www.metsakeskus.fi/fi/metsan-kaytto-ja-omistus/metsanomistusmuodot/yhteismetsat/perustietoa-yhteismetsasta>.

Tietoa metka-tuista. N.d. Suomen metsäkeskus. Viitattu 28.11.2025. <https://www.metsakeskus.fi/fi/metsatalouden-tuet/metka-tuet/tietoa-metka-tuista>.

Tilintarkastuslaki 1141/2015. Annettu 18.9.2015. Viimeisin muutos 27.6.2025. Viitattu 6.9.2025. <https://www.finlex.fi/fi/lainsaadanto/2015/1141>.

Tuomi, J. & Sarajärvi, A. 2018. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Uudistettu laitos. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Tammi. Viitattu 15.10.2025. BookBeat.

Tuovila, J. & Viitala, V. 2016. Sallan yhteismetsän tulonhankintakeinot. Opinnäytetyö. Lapin Ammattikorkeakoulu, tekniikan ja liikenteen ala. Viitattu 9.11.2025.

<https://www.theseus.fi/bitstream/handle/10024/111097/Opinnaytetyo%20Sallan%20Yhteismetsan%20tulonhankintakeinot.pdf?sequence=1>.

VH/4687/00.01.00/2022. Varaukset metsätalouden pääomatulojen verotuksessa. Annettu 27.1.2023. Verohallinnon syventävä vero-ohje. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/153833/varaukset-metsatalouden-paaomatulojen-verotuksessa/>.

Vilka, H. 2023. Kirjallisuuskatsaus metodina, opinnäytetyön osana ja tekstilajina. Helsinki: Art House.

Virtanen, E. 2024. Mikä ihmeen yhteismetsä? Blogi teksti Sijoitusmetsät.com verkkosivulla. Julkaistu 10.5.2024. Viitattu 8.12.2025. <https://sijoitusmetsa.com/mika-on-yhteismetsa#:~:text=Vuoden%202024%20alussa%20yhteismetsi%C3%A4%20oli%20Suomessa%20yh-teens%C3%A4%20636%2C,000%20hehtaaria.%20Osakkaita%20n%C3%A4iss%C3%A4%20yhteismetsiss%C3%A4%20on%2025%20000>.

Yhteismetsä. 2025. Verohallinto. Päivitetty 1.1.2025. Viitattu 6.9.2025. <https://www.vero.fi/henki-loasiakkaat/omaisuus/metsa/yhteismetsa/>.

Yhteismetsälaki 109/2023. Annettu 14.2.2023. Viimeisin muutos 27.6.2025. Viitattu 6.9.2025. <https://www.finlex.fi/fi/lainsaadanto/2003/109>.

Yhteismetsän kirjanpito, verotus ja tilintarkastus. 2022. Perehtymisdiasarja 2. Suomen metsäkeskus. Julkaistu 23.11.2022. Viitattu 2.12.2025. <https://www.metsakeskus.fi/sites/default/files/document/yhteismetsa-perehdytys-kirjanpito-verotus-ja-tilintarkastus.pdf>.

Yhteismetsän materiaalipankki. N.d. Metsäkeskus. Viitattu 29.11.2025. <https://www.metsakeskus.fi/fi/metsan-kaytto-ja-omistus/metsanomistusmuodot/yhteismetsat/yhteismetsan-materiaalipankkikeskus>.

Yhteismetsän vahvuudet ja heikkoudet. N.d. Suomen sijoitusmetsät. Ladattava opas Suomen sijoitusmetsät-verkkosivulla. <https://sijoitusmetsat.fi/oppaat/yhteismetsan-vahvuudet-ja-heikkoudet-opas/>.

Yhteismetsän verotus. 2014. Perehdytysaineisto yhteismetsien avainhenkilöille. Julkaistu 15.3.2014. Viitattu 15.11.2025. Suomen metsäkeskus. <https://www.metsakeskus.fi/sites/default/files/document/yhteismetsa-perehdytys-yhteismetsan-verotus.pdf>.

Yhteismetsä on metsän parhaaksi. N.d. Maanmittauslaitos. Viitattu 20.2.2024. <https://www.maanmittauslaitos.fi/yhteismetsa>.

Yhteismetsäosuuden luovutus ja käsittely. N.d. Maanmittauslaitos. Viitattu 20.2.2024. <https://www.maanmittauslaitos.fi/tietoa-maanmittauslaitoksesta/teemat/yhteismetsa-metsan-parhaaksi-osuuden-luovutus-ja-kasittely>.

Yhteismetsärekisteri. N.d. Suomen metsäkeskus. Viitattu 16.3.2024. <https://www.metsakeskus.fi/fi/metsan-kaytto-ja-omistus/metsanomistusmuodot/yhteismetsat/yhteismetsarekisteri>.

Yhteismetsät. N.d. Suomen sijoitusmetsät. Viitattu 3.3.2024. <https://sijoitusmetsat.fi/yhteismetsa-osuuksien-kauppapaikka/yhteismetsat/>.

Yhteismetsät Suomessa. N.d. Suomen yhteismetsät ry. Viitattu 16.3.2024. <https://suomenyhteismetsat.fi/mika-on-yhteismetsa/>.