

Kirjanpitolautakunta
Työ- ja elinkeinoministeriö
Nro 1894

Kirjanpitolautakunnan lausunto maatalosaosakeyhtiön tilinpäätöksen laatimisesta (*ProAgria Pohjois-Karjala ry*) - Hakemus
H20/2012.

Annettu Helsingissä 25. päivänä syyskuuta 2012.

1.

Lausuntopyyntö

Hakija (*ProAgria Pohjois-Karjala ry*) on pyytänyt lausuntoa siitä, miten maatalosaosakeyhtiön varallisuus tulee käsitellä tilinpäätöksessä. Hakija myös kysyy, voidaanko maatalosaosakeyhtiön maksuperusteisuuden pohjautuvan tilinpäätöksen katsoa antavan oikeat ja riittävät tiedot toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta, jos kaikki varallisuus ei näy taseessa. Hakija tiedustelee vielä, onko olemassa jokin euromääräinen raja, joka edellyttää kaiken maatalosaosakeyhtiön varallisuuden merkitsemistä taseeseen suoriteperiaatteen mukaisesti.

2.

Kirjanpitolautakunnan lausunto

2.1. Kirjanpitolautakunnalla ei ole toimivaltaa ottaa kantaa verotuksen toimittamiseen liittyviin kysymyksiin. Siten lautakunta rajaa lausuntonsa koskemaan ainoastaan hakijan kysymysten kirjanpidollista arviointia.

Säännökset

2.2. Hakemuksessa on kyse maatalosaosakeyhtiön kirjanpidon järjestämisestä ja tilinpäätöksen laatimisesta. Koska maatalosaosakeyhtiö on osakeyhtiömuodossa toimiva maatalouden harjoittaja, sitä koskee yleislakina osakeyhtiölaki (624/2006). Samoin yleiset kirjanpitolaista (1336/1997, jäljempänä myös ”KPL”) osakeyhtiöille johtuvat velvoitteet koskevat tällaista osakeyhtiöltä, jollei laissa ole toisin säädetty. Maatalosaosakeyhtiön tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laadinnassa noudatetaan siten kirjanpitolain ja osakeyhtiölain osakeyhtiöitä koskevia säännöksiä.

2.3. Kirjanpitolaissa on maatalouden harjoittamista koskeva erityissäännös. Tilinpäätöksessä yleisesti edellytetyn suoriteperiaatteen käyttämisestä on säädetty poikkeusmahdollisuus maatalouden harjoittamisen osalta. Kirjanpitolain 3:4 § (Maksuperusteisuuden oikaiseminen ja täydentäminen) kuuluu:

Maksuperusteiset kirjaukset, vähäisiä liiketapahtumia ja maatalouden harjoittamista koskevia kirjauksia lukuun ottamatta, on oikaistava ja täydennettävä suoriteperusteiden mukaisiksi ennen tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista.

2.4. Koska KPL 3:4 §:ssä ei ole maatalouden harjoittajan oikeudelliseen muotoon liittyviä tarkempia rajoitteita taikka määräyksiä, voi myös osakeyhtiömuodossa toimiva maatalouden harjoittaja soveltaa sanottua poikkeussäännöstä.

2.5. Kirjaamisperusteita koskeva KPL 2:4 § kuuluu seuraavasti:

[1 mom.] *Menon kirjaamisperusteena on tuotannontekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen (suoriteperuste), jollei jäljempänä toisin säädetä.*

[2 mom.] *Meno ja tulo saadaan kirjata myös maksuun perustuen (maksuperuste). Jos menot ja tulot kirjataan maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää.*

2.6. Maksuperusteisen ja suoriteperusteisen kirjanpidon ero koskee menon ja tulon kirjanpitoon kirjaamisen ajallisen perusteen eriaikaisuutta. Suoriteperusteisessa kirjanpidossa tuotannontekijän vastaanottaminen ja suoritteen luovuttaminen ovat kirjaamisen perusteina, kun taas nimensä mukaisesti maksuperusteessa on ratkaisevaa maksun suorittaminen ja vastaavasti maksun vastaanottaminen. Edellä kirjanpidosta sanottu soveltuu yhtäläisesti tilinpäätökseen.

2.7. Koska maksuperustetta noudatettaessa ratkaisevaa kirjanpitoon kirjaamisen kannalta ei ole tuotannontekijän vastaanottaminen vaan maksuajankohta, tarkoittaa se, että velaksi ostettuja tuotannontekijöitä ei ensinkään merkitä kirjanpitoon ennen niiden maksua. Siten myöskään niistä johtuvia velkoja ei merkitä pääkirjanpitoon. Vastaava pätee luotolliseen myyntiin ja siitä johtuviin saamisiin. Tämän vuoksi maksuperusteisesti toimittaessa on KPL 2:4.2 §:n mukaisesti ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää erikseen pääkirjanpidon ulkopuolella. Tämä voidaan tehdä esimerkiksi erillisen sivukirjanpitoa pidettävän reskontran avulla. Maksuperusteen käyttö kirjaamisperusteena koskee yhtäläisesti juoksevia menoja kuin vaihto-omaisuuden ja pysyvien vastaavien hankintoja. Siten maksuperusteisesti toimittaessa ei kirjata luotolla hankittua vaihto-omaisuutta taikka pysyviä vastaavia ennen niiden maksua.

2.8. Mitä taas tulee pysyvien vastaavien sekä vaihtuvien vastaavien hankintamenon taaseeseen merkitsemiseen (aktivointivelvoitteeseen), arvostamiseen sekä jaksottamiseen, ei KPL sisällä poikkeussäännöksiä maatalouden harjoittamiselle. Siten maatalosaakeyhtiön tulee arvostaa ja jaksottaa nämä omaisuuserät KPL 5:1, 5:5 ja 5:6 §:iä noudattaen. Edellä kuvatun mukaisesti maksuperusteisen tilinpäätöksen ainoa eroavuus suoriteperusteisesti laadittuun tilinpäätökseen on ajankohta, jolloin kirjaamisperuste ja tilinpäätökseen merkitsemisen peruste on syntynyt; vastaanotto- taikka luovutusajankohdan sijaan käytetään maksuajankohtaa.

Lautakunnan kannanotot

2.9. Kirjanpitolautakunta katsoo, että maksuperuste on osakeyhtiömuodossa, vaikka toimintana olisikin maatalouden harjoittaminen, tavanomaisesta poikkeava kirjaamisperuste tilinpäätösperiaatteena. Siten maksuperusteisuus ja sen vaikutukset tulee selostaa erikseen laatimisperiaatteissa, jotta tilinpäätös antaisi KPL 3:2.1 §:ssä tarkoitetun oikean ja riittävän kuvan. Tässä tarkoituksessa tilinpäätöksen liitetietona esitetään tiedot menettelyn vaikutuksesta tilikauden tulokseen ja taloudelliseen asemaan. Lisäksi

maksuperusteisuudesta johtuvat, taseeseen merkitsemättömät, ostovelat ja myyntisäämiset ilmoitetaan liitetietona. Niin ikään maksuperusteisuudesta johtuvat muutokset vaihto-omaisuudessa sekä pysyvissä vastaavissa selostetaan liitetietona silloin, kun ne ovat tilinpäätöksen lukijalle olennaisia tietoja. Esimerkki on oikeudellisesti maatalosaakeyhtiölle kuuluvan sen vallintaan luovutetun vaihto-omaisuuden, jota ei vielä ole maksettu eikä siten merkitty tilinpäätökseen, arvo sekä vastaava tieto edellisen tilikauden päättymishetkeltä ja muutos tilikauden aikana sekä vastaavat tiedot pysyvien vastaavien osalta. Valittuja laatimisperiaatteita ja -menetelmiä tulee myös noudattaa johdonmukaisesti ja jatkuvasti vuodesta toiseen KPL 3:3.1 §:n 2 kohdan mukaisesti.

2.10. Lautakunta suosittaa, että tilanteessa, jossa maataloutta harjoittavalla osakeyhtiöllä on merkittävää muuta toimintaa, johon KPL 3:4 §:n poikkeus ei sovellu, kirjanpitovelvollinen laatii tilinpäätöksen yhtenäisesti suoriteperusteisten periaatteiden mukaisesti. Maatalosaakeyhtiöiden keskinäisen vertailukelpoisuuden edistämiseksi lautakunta myös suosittaa, että sellaiset maatalosaakeyhtiöt, joihin on apporttina siirretty vaihto-omaisuutta taikka pysyviä vastaavia selostavat apporttiomaisuuden käsittelyn sekä arvostusperiaatteet tilinpäätöksen laatimisperiaatteissa taikka liitetietona.

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

2.12. Kirjanpitolausakunta viittaa myös ratkaisuuksensa **KILA 1644/2001**, joka koskee eläinten arvostamista yhtiötettävän maatalan avaavassa taseessa


Timo Kaisanlahti
puheenjohtaja


Mika Björklund
sihteeri