

# SUOSITUKSIA TALOUSHALLINNON JÄRJESTÄMISEEN SEKÄ TOIMINTA- JA EDISTÄMISMÄÄRÄRAHOJEN JA OMISTAJAKORVAUSTEN KÄSITTELYYN KALATALOUSALUEIDEN TALOUSHALLINNOSSA

## Sisältö

Saatteeksi.....	3
Suositus 1: Kalatalousalueiden taloushallinnon järjestäminen .....	6
Tilikartta .....	6
Kirjanpidon laatiminen .....	6
Tositteet.....	7
Tositteiden hyväksyminen ja tiliöinnit.....	7
Viranomaisten myöntämien avustuksen käytön seuranta kirjanpidon kautta .....	8
Omistajakorvaukset kalatalousalueen kirjanpidossa .....	8
Kalastusalueita koskevien siirtymäsäännösten huomioiminen .....	8
Palkat, palkkiot ja ostopalvelut.....	8
Tilinpäätös .....	9
Kirjanpitoasiakirjojen säilyttäminen .....	9
Suositus 2: Kalatalousalueen tilinpäätösraportit ja niiden sisältö.....	10
Yleistä .....	10
Tase .....	10
Tuloslaskelma .....	10
Kertomus päättyneen tilikauden toiminnasta.....	10
Liitetiedot .....	11
Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt .....	11
Suositus 3: Toiminta- ja edistämismäärärahat, käyttö, kirjanpitotilit, tarvittavat kirjaukset sekä varojen esittäminen tilinpäätösraporteissa .....	12
Yleistä .....	12
Kustannusten kohdistaminen oikealle avustukselle kirjanpidossa .....	12
Valtionapuihin liittyvät kirjaukset .....	13
Avustuksia koskevat kirjaukset tilinpäätöksessä .....	13
Avustukset tilikauden avauksessa .....	13
Tuloslaskelma .....	13
Suositus 4: Omistajakorvausten käsittely, kirjanpitotilit, tarvittavat kirjaukset.....	14
Yleistä .....	14
Korvauksen vanhentuminen.....	14
Omistajakorvauksiin liittyvät kirjaukset .....	14
Omistajakorvausten kirjaaminen kalatalousalueen kirjanpidossa.....	14
Omistajakorvaukset tuloslaskelmassa .....	16
Omistajakorvaukset taseessa .....	16
Omistajakorvausvarojen tilityksestä raportointi kalatalousviranomaiselle.....	16
Tilintarkastuksesta.....	17

## Saatteeksi

Vuonna 2008 julkaistiin ”Suositukset kalastusalueiden taloushallinnon järjestämiseksi” (Airaksinen, M. ja Heinimaa, P. Riista- ja kalatalous – Selvityksiä 6/2008. 31s.) Ohjeistus on auttanut ja ohjannut merkittävästi kalastusalueiden taloushallinnon asianmukaista toteuttamista. Suositukset ovat saatavilla netissä: [https://jukuri.luke.fi/bitstream/handle/10024/532825/selvityksia\\_6\\_2008.pdf](https://jukuri.luke.fi/bitstream/handle/10024/532825/selvityksia_6_2008.pdf)

Kalastusalueiden toiminta on loppunut kalastuslain mukaan vuoden 2018 lopussa ja toimintansa aloittavat uudet kalatalousalueet. Tällä Kalatalouden Keskusliiton hanketoimintana tehdyllä kalatalousalueiden taloushallinnon ohjeistuksella, joka perustuu aiempien suositusten päivitykseen, halutaan uudet toimijat saattaa alusta alkaen yhden- ja lainmukaisten taloushallinnon toimintatapojen käyttäjiksi.

Kalatalousalueiden taloushallinnolla on erityispiirteensä, koska oman varainhankinnan lisäksi kalatalousalueiden toimintaan myönnetään valtionapua. Lisäksi kalatalousalueiden tehtävänä on jakaa kalastuslakiin perustuvia omistajakorvauksia edelleen vesialueiden omistajille.

Näiden suositusten laatimiseen osallistuivat ELY-keskuksesta kalataloustarkastaja Maija Kilpeläinen, Kuopion riistanhoitoyhdistyksen toiminnanohjaaja ja kalastusalueen isännöitsijä Jarmo Mononen, Kymppiset Oy:stä kirjanpitäjä Mervi Vainikainen ja Kalatalouden Keskusliitosta toiminnanjohtaja Vesa Karttunen, lakimies Jenny Fredrikson, taluspäällikkö Riitta Rintala ja järjestöjohtaja Risto Vesa.

Alla käydään läpi vuoden 2008 julkaisun suositukset keskeisiltä osiltaan, päivittämällä niiden sisältöön vaikuttavat lainsäädäntö- ja muut muutokset vuoteen 2018. Suosituksiin sisältyvät myös hankkeen työryhmätyöskentelyn tulokset, sekä KEHA-keskuksen lausuntoon sisältyneet seikat (KEHA-keskus on valtakunnallinen ELY-keskusten sekä TE-toimistojen kehittämis- ja hallintopalveluja tuottava virasto).

## Suositus 1: Kalatalousalueiden taloushallinnon järjestäminen

Kalastuslain mukaan kalatalousalueet ovat julkisoikeudellisia yhdistyksiä. Kalatalousalueen tilikausi on kalenterivuosi. Kalatalousalueen on vuosittain luovutettava kertomus toiminnastaan elinkeino-, liikenne- ja ympäristökeskukselle. Kertomuksen tulee sisältää tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen, arvio tulevasta kehityksestä sekä selvitys käyttö- ja hoitosuunnitelman tavoitteiden toteutumisesta (Kalastuslaki 379/2015, 31 §).

Kalatalousalueen kirjanpitovelvollisuuteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan kirjanpitolakia. Kalatalousalue on velvollinen vuosittain toimittamaan tilintarkastuksen. Tilintarkastukseen sovelletaan tilintarkastuslakia. Kalatalousalueen toiminnanjohtaja vastaa siitä, että kirjanpito on lain mukainen ja varainhoito luotettavalla tavalla järjestetty (Kalastuslaki 28 §)

Kalatalousalueen toiminta jakaantuu varsinaiseen toimintaan, varainhankintaan sekä sijoitus- ja rahoitustoimintaan. Varsinainen toiminta on kalastuslaissa, kalatalousalueen säännössä sekä käyttö- ja hoitosuunnitelmassa mainittujen tavoitteiden mukaan toimimista. Varainhankinnaksi katsotaan varsinaisen toiminnan ulkopuolinen tavaroiden tai palvelujen myynti. Pankkitililtä saatuja korkoja lukuun ottamatta kalatalousalueilla esiintyy harvoin sijoitus- ja rahoitustoimintaa.

### Tilikartta

Kaikilla kirjanpitovelvollisilla on omien tarpeidensa mukaan muokattu tilikartta eli luettelo kirjanpidossa käytetyistä tileistä. Tililuettelo on myös liitettävä osaksi kalatalousalueen tilinpäätösasiakirjoja. Tyypillisen yhdistyksen tilitarpeista kalatalousalueen tarpeet poikkeavat erityisesti omistajakorvausten osalta. Asiasta tarkemmin kappaleessa Omistajakorvausten kirjaaminen kalatalousalueen kirjanpidossa (sivu 10). Näille korvausvaroilta tarvitaan oma tulostili. Lisäksi avataan tilit kalastuslain 50 euron säännön ja valtakirjan perusteella kalatalousalueelle tuloutettaville varoille sekä tarvittava määrä tilejä jaettavien ja tilittämättömien varojen käsittelyyn.

Puuttuvien yhteystietojen vuoksi jakamatta jääviä omistajakorvauksia varten on oltava erillinen tili jokaista vuotta kohden, jotta kalastuslain 85 § mukaisesti vanhentuvan korvaukset voidaan siirtää kalatalousalueiden haltuun käytettäväksi 82 § 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettuihin kustannuksiin Aiheesta täsmällisemmin tuonnempana kappaleessa ”Omistajakorvausrahoja koskevat kirjaukset kalatalousalueen jakopäätöksen jälkeen”.

### Kirjanpidon laatiminen

Kalastuslain mukaan kalatalousalueen kirjanpitovelvollisuuteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan kirjanpitolakia. Kalatalousalue luokituu kirjanpitolain 1 luvun 4b §:n mukaiseksi mikroyritykseksi joiden tuloslaskelma- ja tasekaavoista sekä liitetiedostoina esitettävistä seikoista on säädetty Valtioneuvoston asetuksella pien- ja mikroyritysten tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (1753/2015).

Kirjanpito on järjestettävä siten, että kirjauksia voidaan tarkastella aikajärjestyksessä ja asiajärjestyksessä. Käteisellä rahalla suoritettavat maksut on kirjattava viipymättä päiväkohtaiseen järjestykseen. Muut kirjaukset ja osakirjanpitojen yhdistelmäkirjaukset pääkirjanpitoon saadaan tehdä kuukausikohtaisesti tai muulla vastaavalla jaksotuksella, jollei ajallisesti tarkemmin kohdistettua kirjaamista edellytetä muussa laissa tai sen nojalla annetuissa säännöksissä. Valtiolta saadun avustuksen osalta saatetaan edellyttää esimerkiksi kuukausikohtaisesti tehtävää kirjaamista.

Kirjanpitolaki edellyttää, että kirjaukset on tehtävä siinä ajassa, että:

1. tässä tai muussa laissa edellytetyt ilmoitukset viranomaiselle verotusta tai muuta tarkoitusta varten voidaan laatia ajantasaisesta kirjanpidosta 6 §:n toisessa virkkeessä säädetyllä tavalla; ja
2. se, joka on yhteisön tai säätiön kirjanpidosta vastuussa, voi täyttää valvontavelvollisuutensa.

Tämä merkitsee, että niiden kirjanpitovelvollisten, jotka eivät tilikauden aikana joudu antamaan viranomaisilmoituksia, kirjauskausi voi olla koko tilikausi. Kirjaukset on tehtävä ennen kuin tilinpäätös laaditaan ja mahdolliset vuosittain annettavat ilmoitukset johdetaan kirjanpidosta. Tämä mahdollistaa monille pienille yhteisöille kirjaukset kirjanpitoon kerran vuodessa.

Viittaus 6 §ään tarkoittaa, että toimivat yritykset joutuvat jo kausiveroilmoituksen laatiakseen tekemään kirjanpidon kuukausittain ja näiden kirjanpitovelvollisten kohdalla kirjauskausi määräytyy sen mukaan, että kirjausketju kirjanpidosta esim. kausiveroilmoitukseen on aukottomasti todettavissa.

Arvonlisäverovelvollisten kalatalousalueiden on käytännössä laadittava kirjanpito kuukausittain, sillä alv-ilmoitukset tilityksineen on tehtävä verottajalle viimeistään kohdekuukautta seuraavan toisen kuukauden 15. päivään mennessä.

Kirjanpidossa noudatetaan suoriteperusteista kirjauskäytäntöä, jolloin menon kirjaamisperusteena on tuotannon tekijän vastaanottaminen ja tulon kirjaamisperusteena suoritteen luovuttaminen. Kirjaukset voidaan tehdä tilikauden aikana myös maksuperusteisesti, mutta kirjanpito on tilinpäätöksessä oikaistava suoriteperusteiseksi. Jos menot ja tulot kirjataan tilikaudella maksuperusteen mukaan, on ostovelat ja myyntisaamiset voitava jatkuvasti selvittää. Suoriteperusteisuus kohdistaa tulot ja menot oikealle tilikaudelle niiden maksupäivästä riippumatta. Esimerkiksi tilikauden päättymishetkellä ennakkoon maksettu kalanpoikaslasku ei ole tilikauden kulu, jos kalat saadaan vasta seuraavan tilikauden aikana.

### Tositteet

Kirjanpidon laatiminen edellyttää, että tiliotteet ja niissä näkyviin tilitapahtumiin liittyvät tositteet on arkistoitu järjestyksessä kansioon ennen kirjanpitäjille toimittamista. Sekavan kuittipinon selvittäminen lisää kirjanpitäjän työtä ja kalatalousalueen kirjanpitokustannuksia sekä vaarantaa kirjanpidon asiallisen toteutumisen.

Kirjanpidossa tositteet varmentavat tilitapahtuman. Tositteita ovat esim. pankin tiliotteet, kopiot kalatalousalueen lähettämistä laskuista, sen itse maksamat laskut, istutuspöytäkirjat, omistajakorvausten jakopäätökset sekä viranomaisen myöntöpäätökset toimintarahasta tai hankerahoituksesta. Tositteesta tulee käydä ilmi luovutettu tai vastaanotettu tavara tai palvelu sekä luovuttamisen tai vastaanottamisen ajankohta.

Maksutositteen (esim. ostolasku) tulisi aina olla maksun saajan (myyjä) tai maksun välittäneen rahalaitoksen tai muun vastaavan antama. Jos ulkopuolisen antamaa tositetta ei ole, on kalatalousalueen toimihenkilön laadittava itse asianmukainen päiväyksellä ja allekirjoituksella varmennettu tosite. Kaupasta saadut lämpökirjoittimen tulostamat ostoskuitit haalistuvat ajan myötä lukukelvottomiksi, joten niistä on otettava valokopio kirjanpitoon. Jos kalatalousalue on rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi, tulee laskun sisällön osalta huomioida verohallinnon antamat ohjeet.

### Tositteiden hyväksyminen ja tiliöinnit

Kalatalousalueen sääntöihin tulee kalastuslain 30§:n mukaan sisällyttää varojen käytön ja tilinpidon perusteet. Tähän on saatettu kirjata muun muassa miten tositteiden hyväksyntä toteutetaan.

Ostolaskujen hyväksyjinä toimivat hallituksen valtuuttama(t) henkilö(t). Hyväksyjän tulee tehdä laskuihin hyväksymismerkintä ennen maksamista, joten laskuja ilman merkintää ei saa maksaa. Laskun hyväksyjän ja maksajan tulee olla eri henkilö. Tositteeseen on tehtävä kynällä merkintä käytetyistä tileistä tai kustannuspaikasta jo hyväksymisvaiheessa, koska sen tiedon mukaisesti kirjanpitäjä voi viedä tapahtuman kirjanpitoon.

### **Viranomaisten myöntämien avustuksen käytön seuranta kirjanpidon kautta**

Viranomaisten myöntämien avustusten käyttöä ja valvontaa ohjaavat valtionavustuslaki ja avustusta myöntäneen viranomaisen antamat lisäohjeet. Kalatalousalueen on järjestettävä kirjanpitonsa niin, että päätösehtojen noudattaminen on todennettavissa kirjanpidon raporttien perusteella. Avustusvarojen seuranta helpottuu, kun jokainen saatu avustus yksilöidään kirjanpidossa antamalla sille oma projektitunnus tai mieluummin kustannuspaikka. Kun laskuja katetaan avustusrahalla, on laskun tarkastajan tehtävä laskun yhteyteen merkintä kirjanpitäjälle, jotta lasku osataan kohdistaa kirjanpidossa oikealle avustukselle. Kustannuspaikkojen avulla on helppo tulostaa kirjanpidosta avustuskohteisesti tapahtumakohtainen luettelo maksuista, mikä helpottaa avustusrahojen käytön raportointia.

### **Omistajakorvaukset kalatalousalueen kirjanpidossa**

Omistajakorvaukset perustuvat kalastuslakiin ja ne ovat kalatalousalueen tilien kautta kulkevia läpikulkue-riä, joita käsitellään kirjanpidossa velkana. Poikkeuksen muodostavat kalastuslain mukaisten jakoperusteiden mukaan vesialueen omistajalle kohdistuvat enintään 50 euron korvausosuudet jotka ovat kalatalousalueen tuloa, samoin kuin vesialueen omistajien lahjana (valtakirjalla, sopimuksella) kalatalousalueelle siirtämät varat.

Kirjaamiskäytännöissä on aiheellista huomioda, että milloin kalatalousalueelle jäävän omistajakorvauksen käyttöön liittyy selkeitä ehtoja, esimerkiksi näillä varoilla tehtävät kalastonhoitotoimet tulee tehdä tietyllä alueella, ei näitä varoja voida katsoa kalatalousalueen tuloksi vaan ne ovat luonteeltaan sopimuksen mukaisten ehtojen hoitamiseksi saatua vierasta pääomaa.

Jos osa korvauksista jää tilittämättä tilikauden aikana, kirjataan tämä osuus velaksi tilinpäätöksessä. Tilittämättömille varoille kertyvä korko ei ole kalatalousalueen tuloa tai varallisuutta, vaan se on osa omistajakorvausta ja kuuluu vesialueen omistajille. Tilittämättömät varat siis kirjataan vuosikohtaisesti, mistä kerrotaan tarkemmin kappaleessa ”Omistajakorvausrahoja koskevat kirjaukset kalatalousalueen jakopäätöksen jälkeen”.

### **Kalastusaluetta koskevien siirtymäsäännösten huomioiminen**

Vesialueen omistajalle kumotun kalastuslain 89 a §:n ja 91 §:n nojalla maksettaviin korvauksiin tarkoitetut varat, jotka on talletettu aluehallintovirastoon on niiden palautuessa 10 vuoden kuluessa tallettamisesta, maksettava hakemuksesta sille kalatalousalueelle, jonka jäsen korvaukseen oikeutettu vesialueen omistaja on.

### **Palkat, palkkiot ja ostopalvelut**

Kalatalousalueen toimihenkilöille mahdollisesti maksettavista palkoista ja palkkioista on toimitettava ennakonpidätys ja työntajamaksut. Kokouspalkkioista ja hallintoelinten jäsenyydestä saadusta palkkiosta ei tarvitse maksaa sotu-maksua, jos palkkion perusteella ei tarvitse maksaa työntekijän eläkemaksua. Kokouspalkkio on henkilökohtainen korvaus, joten sitä ei voi laskuttaa henkilöllä mahdollisesti olevan yrityksen kautta.

Jos kalatalousalue hankkii työtä ostopalveluna, on tarkistettava, onko palveluntarjoaja ennakon-pidätysrekisterissä. Tiedon saa internetistä yritys- ja yhteisötietojärjestelmän tietopalvelusta ([www.ytj.fi](http://www.ytj.fi)). Mikäli palvelun tarjoaja ei ole ennakonpidätysrekisterissä, tulee kalatalousalueen toimittaa suorituksesta ennakon-pidätys. Lisätietoa saa internetistä verohallinnon sivuilta ([www.vero.fi](http://www.vero.fi)).

### **Tilinpäätös**

Tilinpäätös laaditaan valtioneuvoston asetuksen 1753/2015 pien- ja mikroyrityssäännösten mukaisesti. Kalatalousalueen tilikausi on kalenterivuosi. Tilinpäätös on laadittava neljän kuukauden sisällä tilikauden päättymisestä. Tilinpäätösasiakirjoja ovat tuloslaskelma, tase ja liitetiedot.

Tilinpäätöksen tarkoituksena on antaa oikeat ja riittävät tiedot kalatalousalueen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta tilikauden päättyessä ja sen on muodostettava yhtenäinen kokonaisuus. Hallitus päivää ja allekirjoittaa tilinpäätöksen. Allekirjoitusten yhteydessä tilinpäätöksessä on mainittava, jollei asia liitetiedoista tai muualta tilinpäätöksestä käy ilmi, että tilinpäätös on laadittu pien- ja mikroyrityssäännösten mukaisesti. Kalatalousalueen kokous vahvistaa lopullisesti tilinpäätöksen.

Tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan kannalta on suositeltavaa koota tilinpäätös ja kertomus kuluneen vuoden toiminnasta sekä luettelo kirjanpitokirjoista ja tositteiden lajeista samoin kuin tieto niiden säilytystavoista välittömästi tilinpäätöksen valmistumisen jälkeen erilliseen tasekirjaan. Kirjanpidon ja tilinpäätöksen tiedot voidaan nykyään myös arkistoida kokonaan sähköisesti. Tilinpäätös tulee edelleen allekirjoittaa, mutta allekirjoituksetkin voidaan nykyään hoitaa ja arkistoida sähköisesti. Näistä voidaan sopia halutulla tavalla tilitoimiston kanssa.

Kalatalousalueen tasekirjan sisältö:

- tuloslaskelma
- tase
- liitetiedot
- kertomus päättyneen tilikauden toiminnasta
- luettelo käytetyistä kirjanpitokirjoista ja tieto niiden säilytystavoista
- luettelo tositteiden lajeista ja tieto niiden säilytystavoista
- tilintarkastajan tilinpäätösmerkintä
- tilintarkastuskertomus (tilinpäätöksen liiteasiakirja)

### **Kirjanpitoasiakirjojen säilyttäminen**

Tilikaudella kertyneet tositteet, liiketapahtumia koskeva kirjeenvaihto sekä muukin mahdollinen liiketapahtumia varmentava materiaali on säilytettävä vähintään 6 vuotta sen vuoden lopusta lukien, jonka aikana tilikausi on päättynyt. Materiaali on säilytettävä siten, että tositteet ja niiden yhteys kirjanpitoon on helposti todennettavissa.

Varsinaiset kirjanpitokirjat (mm. tasekirja, tase-erittelyt, pääkirjat ja päiväkirjat sekä muut kirjanpitokirjat) ja käyttöaikaa koskevin merkinnöin varustettu tililuettelo on säilytettävä vähintään 10 vuotta tilikauden päättymisestä.

Tiettyihin rahoitusmuotoihin (esim. EU-rahoitus) voi liittyä kirjanpitolaista poikkeavia vaatimuksia kirjanpitoaineiston säilyttämiselle. Kalatalousalueen saamiin avustusten osalta onkin aina erikseen tarkastettava, millainen kirjanpitomateriaalin säilytysehto avustuspäätöksessä mainitaan ja säilytettävä kirjanpitoasiakirjat sen mukaisesti.

## Suositus 2: Kalatalousalueen tilinpäätösraportit ja niiden sisältö

### Yleistä

Tilinpäätös on laadittava valtioneuvoston asetuksen 1753/2015 pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksistä esitettävistä tiedoista 2 ja 3 lukujen säännöstöä noudattaen.

Tilinpäätöksen päätavoite on antaa oikeat ja riittävät tiedot kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilinpäätös on laadittava viimeistään neljän kuukauden sisällä tilikauden päättymisestä tai ohjesäännössä säädetyn lyhyemmän määräajan sisällä. Tilinpäätös on päivittävä ja kirjanpitovelvollisen on se allekirjoitettava käsin tai sähköisesti. Allekirjoitusten yhteydessä on mainittava, jollei asia liitetiedoista tai muualta tilinpäätöksestä käy ilmi, että tilinpäätös on laadittu valtioneuvoston asetuksen pien- ja mikroyrityssäännösten mukaisesti.

### Tase

Lähtökohtaisesti noudatetaan mitä valtioneuvoston asetuksessa pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista (1753/2015) sen 2 ja 3 lukujen pienyrityssäännöstössä on säädetty.

Tilinpäätöksen oikean ja riittävän kuvan vaatimukset huomioiden on kalatalousalueiden osalta perusteltua, että sekä omistajakorvausvelat vesialueen omistajille, että käyttämättömät valtionavut esitetään omina erinä taseessa nimikkeen ”Muut velat” alla. Vastaavasti tilikaudella käytetyt mutta ELY-keskukselta saamat tomat avustusmäärärahat esitetään tilinpäätöksessä saamisena.

### Tuloslaskelma

Tuloslaskelmassa toiminta jaotellaan varsinaiseen toimintaan, varainhankintaan sekä sijoitus- ja rahoitus-toimintaan. Kuhunkin ryhmään kuuluvat tuotot ja kulut on esitettävä riittävästi eriteltyinä tuloslaskelmas- sa tai sen liitteenä. Varsinaisen toiminnan tuotot ja kulut on toiminnan laatu ja laajuus huomioon ottaen eriteltävä lisäksi toiminta-aloittain tuloslaskelmassa tai sen liitteenä.

Varsinaisen toiminnan kulut on tuloslaskelmassa eriteltävä vähintään henkilöstökuluihin, poistoihin ja muihin kuluihin. Henkilöstökuluihin luetaan palkat ja palkkiot sekä eläkekulut ja muut palkkojen perus- teella määräytyvät henkilösivukulut, esim. sosiaaliturvamaksu.

Kalatalousalueita käsitellään verotuksessa lähtökohtaisesti yleishyödyllisinä yhteisöinä. Kuitenkin yleishyö- dyllisyys ratkaistaan tarvittaessa tapauskohtaisesti arvioimalla kalatalousalueen säännöt ja tosiasiallinen toiminta.

### Kertomus päättyneen tilikauden toiminnasta

Vaikka mikroyritykset, joihin kalatalousalueet vertautuvat, ovat lähtökohtaisesti vapautettu toimintaker- tomuksen laatimisesta, on tilanne kalatalousalueen osalta toisin. Kalastuslain mukaan kalatalousalueen kirjanpitovelvollisuuteen, kirjanpitoon ja tilinpäätökseen sovelletaan kirjanpitolakia. Kalatalousalue on velvollinen vuosittain toimittamaan tilintarkastuksen. Tilintarkastukseen sovelletaan tilintarkastuslakia. Kalatalousalueen on vuosittain luovutettava kertomus toiminnastaan elinkeino-, liikenne- ja ympäristö- keskukselle. Kertomuksen tulee sisältää tiedot olennaisista tapahtumista tilikaudella ja sen päättymisen jälkeen, arvio tulevasta kehityksestä sekä selvitys käyttö- ja hoitosuunnitelman tavoitteiden toteutumisesta. ELY-keskus määrittäne myöhemmin ohjeissaan, mitä nämä olennaiset tiedot täsmällisemmin ovat.

### Liitetiedot

Valtioneuvoston asetuksessa pien- ja mikroyrityksen tilinpäätöksessä esitettävistä tiedoista säädetään tilinpäätöksen yhteydessä annettavista liitetiedoista. Sen mukaan ”liitetietona on esitettävä tilinpäätöstä laadittaessa noudatetut arvostusperiaatteet ja -menetelmät sekä jaksotusperiaatteet ja -menetelmät siltä osin kuin ne ovat pienyritykselle valinnaisia”. Näin, koska mitä on säädetty pienyritysten liitetiedostoista, sovelletaan myös mikroyrityksiin, eli kalatalousalueeseen. Liitteitä koskevat vaatimukset ilmenevät tarkem- min asetuksista: <https://www.finlex.fi/fi/laki/alkup/2015/20151753>.

Kalatalousalueen on kyseisen asetuksen 3 §:n mukaan ja myös kalastuslain nojalla tarvittaessa annettava liitetiedoissa muuta informaatiota, mikäli tämä on tarpeen oikean ja riittävän kuvan antamiseksi asiassa. Tuloslaskelman liitetietoina tuleekin siksi esittää ainakin:

- laskelma omistajakorvausten jakaantumista alueen tuloksi ja omistajille maksettaviksi korvauksik- si, sillä tuloslaskelmassa on esitetty vain alueelle jäävät varat ja
- myönnettyt avustukset yksilöidysti vaikka niitä ei olisi vielä nostettu ja/tai käytetty.

### Tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt

Tilinpäätöstä ja toimintakertomusta varmentamaan on laadittava tase-erittelyt ja liitetietojen erittelyt. Ta- se-erittelyinä on yksityiskohtaisesti ryhmittäin esitettävä tiedot pysyvistä ja vaihtuvista vastaavista, vieraas- ta pääomasta sekä pakollisista varauksista. Liitetietojen osalta eritellään vastuista ja vakuuksista annetut tiedot. Erittelyt varmennetaan päiväysmerkinnällä ja laatijan allekirjoituksella.

### Suositus 3: Toiminta- ja edistämismäärärahat, käyttö, kirjanpito-tilit, tarvittavat kirjaukset sekä varojen esittäminen tilinpäätösraporteissa

#### Yleistä

Kalastuslain 82§ 2) kohdan mukaisesti kalatalousalueen toiminnasta aiheutuviin kuluihin ja hankekohtaisina avustuksina kalatalousviranomaisen myöntämät varat ovat kalatalousalueen toiminnan tukemiseksi suunnattua valtionapua. Valtionapujen käytöstä ja varojen valvonnasta säädetään kalastuslaissa ja valtioneupulaissa. Molempia avustuksia haetaan kalatalousviranomaiselta sen ilmoittaman aikataulun ja menettelykäytännön mukaan.

Hankekohtaista avustusta saavat hyvissä ajoin ja huolellisesti valmistellut sekä hyvin perustellut hankkeet, jotka ovat linjassa sekä virallisten kalataloutta koskevien strategioiden, että kalatalousalueiden käyttö- ja hoitosuunnitelmien kanssa. Tätä voidaan käyttää vain avustuspäätöksessä yksilöidystä hankkeesta aiheutuviin kustannuksiin. Jos näyttää siltä, että saatua avustusta ei voida toiminnallisista tai aikataulullisista syistä käyttää alkuperäisen päätöksen mukaisesti, tulee asiasta ilmoittaa varoja myöntäneelle viranomaiselle, joka voi mahdollisesti tehdä varoja koskevan muutospäätöksen.

KEHA-keskus edellyttää, että toiminta-avustuksella ei saa tilittää kuluja, jotka katettu edistämisyavustuksella. Maksatuksessa näiden mahdollinen päällekkäisyyden tarkastaminen on haasteellista ja aikaa vievää. Toiminta-avustuksen tilitykselle yksilöitävä riittävän tarkasti (esim. pääkirjaan kynällä merkintä), mitkä kustannukset katettu toiminta-avustuksella. Tilitykselle tulee eritellä toimintamäärärahaa katettuja kustannuksia vain sen verran kuin kalastusalueelle on myönnetty toimintamäärärahaa kyseisenä vuonna. Mikäli toimintamäärärahaa on jäänyt käyttämättä, siirtyy käyttämätön osuus seuraavalle vuodelle.

Mikäli kalatalousalue rikkoo tahallaan tai huolimattomuudesta päätöksissä mainittuja ehtoja avustuksen käytöstä tai käytön raportoinnista, kalatalousviranomaisella on oikeus keskeyttää avustuksen maksaminen, ryhtyä takaisinperintätoimiin ja vaatia viivästyskorkoa sille avustuksen osalle, jonka suhteen ehtoja ei ole noudatettu.

#### Kustannusten kohdistaminen oikealle avustukselle kirjanpidossa

Avustusten käyttöä seurataan vuosittain tehtyjen tilitysten avulla. KEHA-keskus edellyttää, että kalatalousalueen tulee järjestää kirjanpidonsa siten, että avustusten käyttöä voidaan vaivatta seurata kirjanpidosta joko lasku- ja maksutositteilta tai kirjanpidon otteelta. Käytännössä tämä onnistuu, kun jokainen saatu avustus yksilöidään omalla projektinumerolla tai kustannuspaikalla. Myönnettylle avustukselle voi olla tarpeen avata useampia kustannuspaikkoja, jos avustus on jo päätöksessä jaettu useisiin käyttökohteisiin. Maksettaessa avustuksella katettavia laskuja, tulee merkitä jokaiseen laskuun tieto kyseisestä avustuksesta, jolloin kirjanpitäjä osaa kirjata kustannuksen oikean avustuksen kuluksi. Avustusten jaksottaminen eri tilikausille.

Joskus avustukset ovat kaksivuotisia siirtomäärärahoja, eli niitä voidaan käyttää avustusvuonna ja sitä seuraavana vuotena. Kirjanpidossa kalatalousalueen saamat avustukset kirjataan sen tilikauden tuotoiksi, jonka aikana ne on saatu lopullisesti. ”Lopullisesti saatu” tarkoittaa sitä, että avustusta vastaan on syntynyt tilikaudella hyväksyttävistä kustannuksista. Tuloslaskelmassa ei siis esitetä kalatalousviranomaisen tilikauden aikana myöntämää tai maksamaa summaa, vaan se osuus avustuksista, joka on käytetty tilikauden aikana. Tapauskohtaisesti summa voi olla pienempi, isompi tai yhtä suuri kuin tilikaudella myönnetty avustus.

### Valtionapuihin liittyvät kirjaukset

Valtionavustukset voidaan jakaa kahteen ryhmään. Lakisääteistä toimintaa varten myönnettyksi rahoitukseksi tai hanketoimintaan. Ensiksi mainittua voidaan kirjanpidossa kutsua toimintamäärärahaksi. Hanke-toimintaan myönnettyjä varoja voidaan kutsua Edistämismäärärahaksi.

Valtionapuihin liittyvien kirjanpitokäytäntöjen yhtenäistämiseksi suositellaan, että kalatalous-alueiden kirjanpidossa ja tilinpäätösraportoinnissa käytetään valtionapujen osalta lähtökohtaisesti vuonna 2008 julkaistussa ”Suositukset kalastusalueiden taloushallinnon järjestämiseksi” (Airaksinen, M. ja Heinimaa, P., Riista- ja kalatalous –Selvityksiä 6/2008. 31s.) suosituksessa mainittuja valtionapuja koskevia kirjauskäytäntöjä (sivut 17-22) (LIITE 2).

Suosittelavaa on, että toimintamäärärahan tilityksellä kalatalousviranomaiselle tilitettäisiin kustannuksia vain myönnetyn euromäärän verran eikä yhtään yli, jolloin menojen valinta ja kohdentaminen toiminta-avustuksesta katetuksi olisi kalatalousalueella eikä tilityksen tarkastajalla viranomaisessa.

#### Avustuksia koskevat kirjaukset tilinpäätöksessä

Jos tilikaudella myönnettyjä ja maksettuja avustusvaroja on tilikauden lopussa käyttämättä, tulee käyttämätön mutta kalatalousalueelle jo maksettu osuus oikaista avustustileiltä lyhytaikaiseksi velaksi: Toimintamääräraha on Toimintamäärärahavelka.

Edistämismääräraha on Edistämismäärärahavelka

Jos tilikaudella on syntynyt avustuskelpoisia kustannuksia, mutta rahaa ei ole saatu ennakoon kalatalousviranomaiselta, kirjataan tilinpäätöksessä saaminen:

Edistämismäärärahasaaminen on Edistämismääräraha

Jos kalatalousalue on saanut rahoituspäätöksen, mutta kuluja ei ole syntynyt, eikä avustusta ole maksettu ennakoon, tulee tieto avustuksesta antaa liitetiedoissa. Tässä tapauksessa avustusta ei kirjata lainkaan tilikauden kirjanpitoon. Jos kalatalousalueelle on myönnetty määrärahaa, mutta avustus ja sillä katetut laskut eivät ole kulkeneet kalatalousalueen rahatilien kautta, on avustuksen saaminen ja käyttö esitettävä liitetiedoissa.

#### Avustukset tilikauden avauksessa

Käyttämättä jääneet toiminta- ja edistämismäärärahat palautetaan tilikauden alussa omille tileilleen: Toimintamäärärahavelka on Edellisen tilikauden toimintamääräraha (tai Toimintamääräraha) Edistämismääräraha on Edellisen tilikauden edistämismääräraha (tai Edistämismääräraha)

#### Tuloslaskelma

Toimintamääräraha esitetään tuloslaskelmassa pääryhmän Yleisavustukset alla. Edistämismääräraha esitetään varsinaisen toiminnan tuottona. Edistämismääräraha tulee esittää sen hankkeen tuottona, johon se on myönnetty. Jos edistämismäärärahoja ei eritellä tuloslaskelmassa, on erittely annettava tuloslaskelman liitetietona.

Tuloslaskelman liitetietona tulee molemmissa tapauksissa ilmoittaa laskelma toiminta- ja edistämismäärärahoista. Jos kalatalousalue on saanut edistämismäärärahaa useampaan hankkeeseen, esitetään tiedot hankekohtaisesti.

”Suositukset kalastusalueiden taloushallinnon järjestämiseksi” sisältää edelleen käyttökelpoisia esimerkkejä avustusten kirjanpitokäsittelystä.

## Suositus 4: Omistajakorvausten käsittely, kirjanpitolit, tarvittavat kirjaukset

### Yleistä

Kalavesien yleiskalastusoikeuksien hyödyntämisestä ja kalastusopastointiin perustuvasta käytöstä maksetaan vesialueiden omistajille korvauksia kalastonhoitomaksuista. Maa- ja metsätalousministeriö myöntää korvausvarat vuosittain ja siirtää rahat alueellisille kalatalousviranomaisille jotka jakavat varat ministeriön ohjeiden mukaan kalatalousalueille. Nämä vastaavat kalastuslain mukaan ”jaon teknisestä toteuttamisesta” vesialueen omistajille laskennallisen kalastusrasituksen perusteella.

### Korvauksen vanhentuminen

Kalatalousalueen yleiskokouksen tehtävänä on sen sääntöjen mukaan muun muassa vahvistaa korvausvarojen jakamisen vesialueen omistajille. Jos korvausta ei pystytä maksamaan riittävien omistajatietojen puuttuessa, omistajakorvaus voi vanhentua. Tässä tapauksessa omistajakorvaus ja sille maksettava korko vanhentuvat kolmen vuoden kuluessa sitä seuranneen vuoden alusta lukien, jona korvausta koskeva kalatalousalueen päätös on tehty.

Vanhentunut korvaussaatava siirtyy kalastuslain 85 § mukaan ”kalatalousalueen haltuun käytettäväksi kalavesien kestävän käytön ja hoidon suunnittelusta ja toimeenpanosta, ohjaamisesta ja kehittämisestä sekä kalastuksenvalvonnasta aiheutuviin kustannuksiin”.

### Omistajakorvauksiin liittyvät kirjaukset

Omistajakorvauksiin liittyvien kirjanpitokäytäntöjen yhtenäistämiseksi suositellaan, että kalatalousalueiden kirjanpidossa ja tilinpäätösraportoinnissa käytetään em. korvausten osalta ”Suositukset kalastusalueiden taloushallinnon järjestämiseksi” suosituksessa mainittuja tilinimiä ja kirjauskäytäntöjä suosituksen sivuilla 23-26.

### Omistajakorvausten kirjaaminen kalatalousalueen kirjanpidossa

Kun ELY-keskus siirtää omistajakorvausvaroja kalatalousalueelle korvauksen jakopäätöstä ja vesialueiden omistajille jakamista varten, nämä varat ovat luonteeltaan velkaa ja läpivirtaavia varoja. Kalatalousalueen tekemän omistajakorvausten jakopäätöksen jälkeen tiedetään omistajakorvausten kohteet ja niihin ohjautuvat rahamäärät. Nämä varat ovat maksuunpanoon saakka kalatalousalueen taseessa velkana.

Menettelystä silloin kun omistajakorvausta ei voida tilittää vesialueen omistajille, esimerkiksi siksi ettei vesialueen omistaja ole noudattanut 84§:n mukaista tietojenantovelvollisuuttaan, on säädetty kalastuslain 85 §:ssä. Tällaiset varat kirjataan jakopäätösvuoden tilittämättömien omistajakorvausten tilille velaksi taseeseen. Kirjanpitoon tulee sisältyä vastaavanlaisia tilittämättömien omistajakorvausten tilejä myös jakovuotta edeltäneeltä vuodelta, sitä edeltäneeltä vuodelta ( jakovuosi -2 vuotta) ja vielä sitäkin edeltäneeltä vuodelta ( jakovuosi -3 vuotta). Tätä vanhemmat velaksi kirjatut korvaukset korkoineen siirtyvät kalatalousalueen tuloksi tuloslaskelmaan. Varojen käyttökohde on laveasti määrätty kalastuslaissa. Varat on käytettävä 82 § 1 kohdan mukaisesti, eli ”kalavesien kestävän käytön ja hoidon suunnittelusta ja toimeenpanosta, ohjaamisesta ja kehittämisestä sekä kalastuksenvalvonnasta aiheutuviin kustannuksiin”.

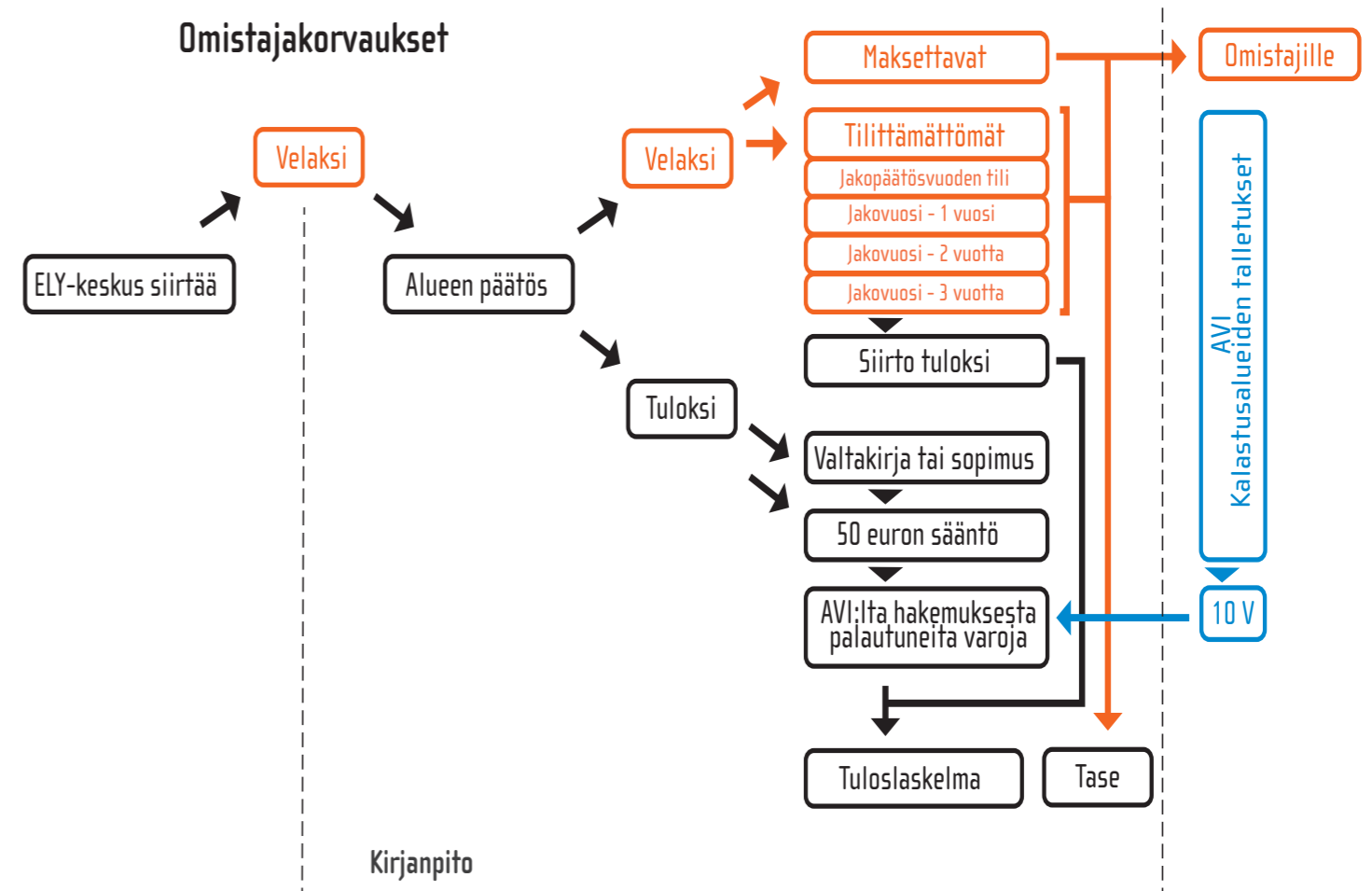
Kalastuslain 83 §:n mukaan ne omistajakorvauserät joiden suuruus on enintään 50 euroa jäävät kalatalousalueelle ”käytettäväksi kalakantojen hoitoon”.

Osa vesialueiden omistajista ei ota omistajakorvauksia vastaan, vaan haluaa tukea kalatalousalueen toimintaa. Tästä on sovittu kalatalousalueen kanssa sopimuksella tai valtuutuksella. Nämä varat kirjataan

kalatalousalueen omistajakorvausvaroja koskevan päätöksenteon jälkeen kalatalousalueen tuloslaskelmaan tuloksi.

Ennen kalatalousalueita toimineiden kalastusalueiden tuli tallettaa aluehallintovirastoon (AVI) sellaiset omistajakorvaukset joita ei voitu tilittää omistajille. Näitä oman toimialueen sisältä talletettuja varoja kalatalousalue voi hakea kymmenen vuoden kuluttua talletuksen tekemisestä vuoden ajan.

### Omistajakorvausten rahaprosessi kalatalousalueessa (kuva 1).



Alueen tuloksi:

Omistajakorvaukset ELY an Omistajakorvaukset enintään 50 euroa  
Omistajakorvaukset ELY an Omistajakorvaukset valtakirjalla

Lyhytaikaiseksi velaksi:

Omistajakorvaukset ELY an Maksettavat omistajakorvaukset

Pitkäaikaiseksi velaksi:

Omistajakorvaukset ELY (vv) an Tilittämättömät omistajakorvaukset (vv)

### Omistajakorvaukset tuloslaskelmassa

Tuloslaskelmassa omistajakorvauksista esitetään vain kalatalousalueelle tuloutuvat osuudet. Nämä osuudet esitetään varsinaisen toiminnan tuottona. Suosituksena on esittää tuotot eriteltyinä seuraavan esimerkin mukaisesti. Jos tuottoja ei eritellä tuloslaskelmassa, on erittely annettava tuloslaskelman liitetietona.

#### TULOSLASKELMA

Varsinainen toiminta

Tuotot

Omistajakorvaukset enintään 50 euroa

Omistajakorvaukset valtakirjalla

Kulut

Tuloslaskelman liitetietona tulee molemmissa tapauksissa ilmoittaa alla olevan esimerkin mukainen laskelma omistajakorvauksista.

Omistajakorvaukset	
Alueelle tuloutetut korvaukset	20
Omistajille jaetut korvaukset	70
Tilittämättömät korvaukset	10
Yhteensä	100

### Omistajakorvaukset taseessa

Jos tilikauden omistajakorvauksia ei ole maksettu tilinpäätöshetkellä, esitetään nämä korvausvarat velkana kalatalousalueen taseessa erän Muut velat alla. Maksettavat omistajakorvaukset esitetään lyhytaikaisena vieraana pääomana ja tilittämättömät korvaukset (jotka odottavat joko 3 vuoden määräajan täyttymistä tai omistajatiedon löytymistä ja sen jälkeen maksuun menemistä) pitkäaikaisena vieraana pääomana, jokaisen vuoden varat omalla tilillään.

### Omistajakorvausvarojen tilityksestä raportointi kalatalousviranomaiselle

Kalatalousalueiden tiedossa on jatkuvasti oltava – lyhyestä vanhenemisajasta johtuen – tilittämättömien varojen määrä kiinteistötunnuksittain. Ne myös ilmoitetaan vuosittain tase-erittelyssä. Kalatalousalueen tulee vuosittain ilmoittaa kalatalousviranomaiselle, miten omistajakorvaukset on jaettu. Jaosta on laadittava luettelot, jossa eritellään vesialuekohtaisesti korvausten saajat kiinteistörekisteritunnuksittain, sisältäen pinta-alatiedot, jakoperusteet sekä näiden mukaan määräytyneet lopulliset euromääräiset korvausosuudet. Lisäksi taulukosta on käytävä ilmi korvausosuuden lopullinen käsittely (maksetaan omistajalle, tuloutetaan valtakirjalla alueelle tai siirretään tilittämättömiin varoihin).

### Tilintarkastuksesta

Kalatalousalue on velvollinen toimittamaan vuosittain tilintarkastuksen. Maallikkotilintarkastajia ei voida käyttää. Asiaa on perusteltu hallituksen esityksessä seuraavasti: ”Tilintarkastusvelvollisuuden ulottaminen kalatalousalueisiin on perusteltua erityisesti alueiden osittain julkisoikeudellisen luonteen ja alueille määrättyjen julkisoikeudellisesta perusteesta johtuvien tehtävien tehokkaan valvonnan toteuttamiseksi”. Kalatalousalueella on omat erityispiirteensä, jotka tulisi huomioida myös tilintarkastajien lausunnossa. Lausuntoon olisi asiallista sisällyttää lisämaininta että tarkastus on koskenut myös näitä erityispiirteitä, esimerkiksi näin:

”Hallinnon tarkastuksessa on selvitetty kalatalousalueen hallituksen jäsenten ja toiminnanjohtajan toiminnan lainmukaisuutta kalastuslain ja toimintaa koskevien yhdistyslain säännösten perusteella, sekä ELY-keskuksen myöntämien varojen osalta jakopäätösten sisältämien ohjeiden perusteella.”