



energiavirasto
energimyndigheten

Energiaviraston ohje

SÄHKÖ- JA MAAKAASULIIKETOIMINTOJEN ERIYTETTYJEN TILINPÄÄTÖSTEN TILINTARKASTUS

10.10.2024

Dnro 3304/000002/2024



Sisälllys

1 JOHDANTO	3
2 ERIYTTÄMISEEN LIITTYVÄ LAINSÄÄDÄNTÖ JA TAVOITTEET	4
2.1 Laskennallinen eriyttäminen	4
2.2 Energiaviraston eriyttämisohje	7
2.3 Eriyttämisen tavoitteet	7
3 TILINTARKASTUKSEN LÄHTÖKOHDAT	8
3.1 Eriytettyjen tilinpäätösten tilintarkastusta koskevat säädökset.....	8
3.2 Tilintarkastajan tehtävät.....	8
4 TILINTARKASTUKSEN KOHTEET JA SISÄLTÖ	9
4.1 Tarkastuksen kohteet	9
4.2 Tilinpäätökseen sisältyvien eriyttämislaskelmien esittämistavan tarkastus.....	10
5 TILINTARKASTAJAN RAPORTOINTI.....	11
6 TILINTARKASTAJIEN VALVONTA	11
7 VIITTAUKSET	12
LIITTEET	13
Liite 1. Sähköliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten kaava.....	13
Liite 2. Maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten kaava	15

1 JOHDANTO

Sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten (myöhemmin 'eriytetyt tilinpäätökset') tarkastaminen on osa lakisääteistä tilintarkastusta. Tilintarkastajan velvollisuutena on noudattaa hyvää tilintarkastustapaa sekä soveltaa asianmukaisia ISA-standardeja ja varmistua siitä, että eriytettyjen liiketoimintojen tuloslaskelmat, taseet ja niiden lisätiedot ovat laadittu sähkö- ja maakaasumarkkinalain ja niiden nojalla annettujen säännösten ja määräysten mukaisesti. Eriytettyjen tilinpäätöstietojen asianmukainen tarkastus edesauttaa Energiaviraston lakisääteisten valvontatehtävien tehokasta toteuttamista.

Tämän ohjeen tarkoituksena on antaa tilintarkastajille eriytettyjen tilinpäätösten tarkastukseen soveltuva viitekehys sekä ohjeistusta tarkastuksen suunnittelua ja toteuttamista varten. Ohje ei ole tilintarkastajia velvoittava tai tilintarkastusalan standardeja ja normistoja täydentävä. Energiaviraston näkemyksen mukaan ohje voi kuitenkin toimia hyödyllisenä lähteenä lakisääteisessä liitetietojen tarkastuksessa sähkö- ja maakaasualan yrityksissä, kun tulkitaan hyvää tilintarkastustapaa sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten tilintarkastuksessa.

Ohjeen tavoitteena on parantaa eriytettyjen tilinpäätösten laatua siten, että eriytetyt tilinpäätöslaskelmat täyttävät lakisääteiset vaatimukset. Lakisääteisten vaatimusten täyttäminen parantaa sähkö- ja maakaasuliiketoimintaa harjoittavien yritysten tilinpäätösten vertailukelpoisuutta. Ohjeen lisäksi, sähkö- ja maakaasuliiketoimintaa harjoittavan yrityksen tilintarkastajan tulee seurata eriyttämislainsäädännön kehitystä sekä Energiaviraston ohjeita¹.

Tässä ohjeessa:

1. Kuvataan sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriyttämiseen liittyvää lainsäädäntöä ja eriyttämisen tavoitteita.
2. Esitellään sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten tilintarkastusta koskevat säädökset.
3. Kuvataan sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten tilintarkastuksen sisältöä ja raportointia.

Ohje on suunnattu sähkö- ja maakaasualan eriytettyjä tilinpäätöksiä tarkastaville tilintarkastajille. Ohje korvaa Energiamarkkinaviraston (nyk. Energiavirasto) ja KHT-yhdistyksen (nyk. Suomen Tilintarkastajat ry) vuonna 2007 laatiman suosituksen sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten tilintarkastuksesta (dnro 272/61/2006).

Ohje on laadittu yhteistyössä Energiaviraston ja Suomen Tilintarkastajat ry:n toimesta. Energiaviraston puolesta työryhmään ovat osallistuneet johtava asiantuntija Tiina Karppinen, laskentatoimen asiantuntija Åsa Liesola ja laskentatoimen asiantuntija Juuso Saloniemi. Suomen Tilintarkastajat ry:n jäsenistä työryhmään ovat osallistuneet Antti Ikonen, Ernst Young Oy, Heikki Mäki, BDO Oy ja Mia Svensk, KPMG Oy Ab sekä Saila Vartia, Suomen Tilintarkastajat ry. Työryhmä on ottanut ohjeen laadinnassa huomioon vuonna 2007 julkaistun tilintarkastusohjeen jälkeisen lainsäädäntökehityksen ja lausunnot, jotka saatiin BDO Oy:ltä, Kilpailu- ja kuluttajavirastolta, Moore Idman Oy:ltä ja Patentti- ja rekisterihallitukselta.

¹ Katso Energiaviraston ohjeistuksista alakappaleesta 2.2.

2 ERIYTTÄMISEEN LIITTYVÄ LAINSÄÄDÄNTÖ JA TAVOITTEET

2.1 Laskennallinen eriyttäminen

Laskennallinen eriyttämisvelvollisuus koskee kaikkia sähkö- ja maakaasualalla toimivia yrityksiä sekä kunnallisia laitoksia niiden omistusrakenteesta tai oikeudellisesta muodosta riippumatta. Eriyttämisvelvollisuudesta on säädetty sähkömarkkinalain (SML 588/2013) 12 luvussa ja maakaasumarkkinalain (MML 587/2017) 13 luvussa sekä Työ- ja elinkeinoministeriön sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriyttämistä koskeissa asetuksissa (TEMa 1305/2019; TEMa 1306/2019).

Eriyttämisellä tarkoitetaan sitä, että eriytettävälle sähkö- ja maakaasuliiketoiminnoille on laadittava tilikausittain tuloslaskelma ja tase sekä yhdistetty tuloslaskelma ja tase muille sähkö- ja maakaasualaan kuulumattomille liiketoiminnoille.

Eriytettävien liiketoimintojen määritelmät on kuvattu Energiaviraston eriyttämisohjeessa (Dnro 3734/040002/2024). Katso eriyttämisohjeesta tämän ohjeen alakappaleesta 2.2.

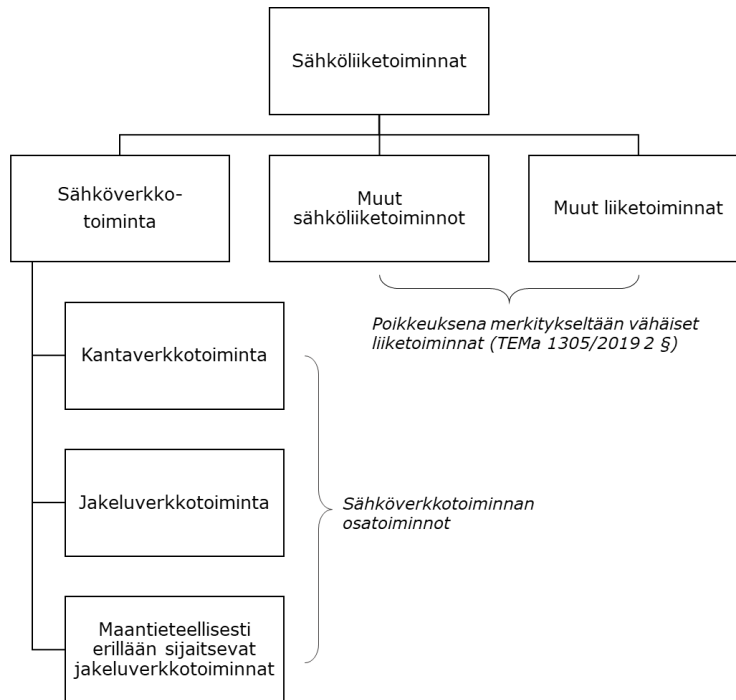
Eriytettävät sähkö- ja maakaasuliiketoiminnot

Sähköalan eriytettäviin liiketoimintoihin kuuluvat SML 77 §:n mukaan:

- 1) sähköverkkotoiminta,
- 2) muut sähköliiketoiminnot, joita ovat sähköntuotanto, sähköntuotannon myyntitoiminta, aggregointi, kulutusjousto ja energian varastointi,
- 3) muut sähköalaan kuulumattomat liiketoiminnot.

Kohdan 1) mukaisessa sähköverkkotoiminnassa on lisäksi eriytettävä toisistaan seuraavat sähköverkkotoiminnan osatoiminnot:

- a) kantaverkkotoiminta,
- b) jakeluverkkotoiminta,
- c) jakeluverkkotoiminnot, joita harjoitetaan toisistaan maantieteellisesti erillään sijaitsevilla vastuualueosastoilla, jos osastoilla sovelletaan SML 55 §:ssä tarkoitettuja omia sähköjakelun hintoja.



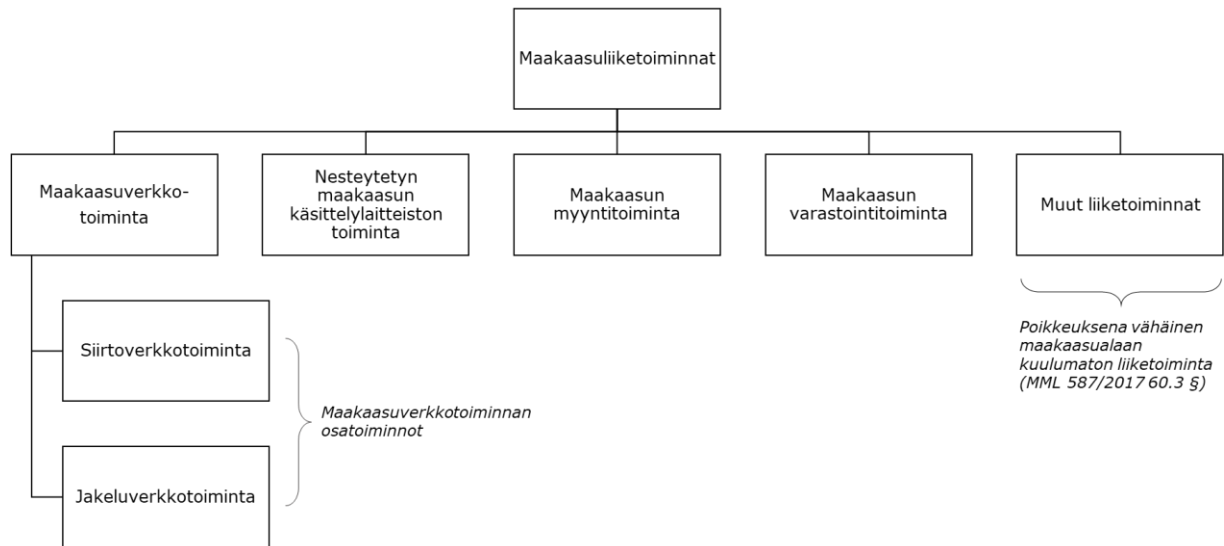
Kuva 1. Eriytettävät sähköliiketoiminnot.

Maakaasualan eriytettäviin liiketoimintoihin kuuluvat MML 60 §:n mukaan:

- 1) maakaasuverkkotoiminta,
- 2) nesteytetyn maakaasun käsittelylaitteiston toiminta,
- 3) maakaasun myyntitoiminta,
- 4) maakaasun varastointitoiminta,
- 5) muut maakaasualaan kuulumattomat liiketoiminnot.

Kohdan 1) mukaisessa maakaasuverkkotoiminnassa on lisäksi eriytettävä toistaan seuraavat maakaasuverkkotoiminnan osatoiminnot:

- a) maakaasun siirtotoiminta,
- b) maakaasun jakeluverkkotoiminta



Kuva 2. Eriytettävät maakaasuliiketoiminnat.

Merkitykseltään vähäiset liiketoiminnat

Merkitykseltään vähäistä muuta sähköliiketoimintaa tai muita sähköalaan kuulumattomia liiketoimintoja ei tarvitse eriyttää. Merkitykseltään vähäiseksi muuksi sähköliiketoiminnaksi sekä vähäiseksi muuksi sähköalaan kuulumattomaksi liiketoiminnaksi katsotaan sellainen liiketoiminta, jonka liikevaihto on alle 10 prosenttia yhteisön tai laitoksen liikevaihdosta ja suuruudeltaan alle 500 000 euroa vuodessa (TEMa 1305/2019 2 §).

Vastaavasti jos maakaasualaan kuulumaton liiketoiminta on vähäistä, tällaista vähäistä liiketoimintaa ei tarvitse eriyttää maakaasun myyntitoiminnasta. Toiminta katsotaan vähäiseksi, jos sen liikevaihto ei ylitä 10 prosenttia maakaasun myyntitoiminnan liikevaihdosta (MML 60 §).

Merkitykseltään vähäistä liiketoimintaa koskeva poikkeus eriyttämisestä ei kuitenkaan koske sähkö- ja maakaasuverkkotoimintaa tai niiden osatoimintoja. Sähkö- ja maakaasuverkkotoimintaa tai niiden osatoimintoja ei katsota missään tilanteessa vähämerkitykselliseksi liiketoiminnaksi, joten niille tulee laatia aina eriytetty tuloslaskelma ja tase.

Eriytettyjen tilinpäätösten kaava

Sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriytetyt tuloslaskelmat ja taseet tulee laatia eriyttämisasetuksissa (TEMa 1305/2019; TEMa 1306/2019) esitettyjen tilinpäätöskaavojen mukaisesti. Sähköliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten kaava on esitetty tämän ohjeen *liitteessä 1* ja maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten kaava *liitteessä 2*.

Eriyttämisasetusten tilinpäätöskaavat poikkeavat kirjanpitoasetuksen (KPA 1339/1997) mukaisista tilinpäätöskaavoista. Eriytettyjen tuloslaskelmien ja taseiden laadinnassa tulee noudattaa soveltuvin osin kirjanpitolain (KPL 1336/1997) säännöksiä.



Eriytettyjen tilinpäätösten julkaiseminen

Sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriytetyt tuloslaskelmat, taseet ja niitä koskevat lisätiedot tulee esittää osana tilinpäätöstä. Tilintarkastajan antama tilintarkastuskertomus kattaa myös eriytetyt tilinpäätöstiedot. (SML 81 §, 82 §; MML 64 §, 65 §)

Muiden liiketoimintojen, eli sähkö- ja maakaasualan kuulumattomien liiketoimintojen, yhdistettyä tuloslaskelmaa ja tasetta ei kuitenkaan tarvitse esittää tilinpäätöksessä.

Sähkö- ja maakaasualan eriytettyjen tilinpäätösten julkaisemisvelvoitteita on kuvattu tarkemmin Energiaviraston eriyttämisohjeessa (Dnro 3734/040002/2024). Katso eriyttämisohjeesta tämän ohjeen alakappaleesta 2.2.

2.2 Energiaviraston eriyttämisohje

Energiavirasto on julkaissut 10.10.2024 ohjeen sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen laskennallisesta eriyttämisestä (Dnro 3734/040002/2024). Eriyttämisohje on suunnattu pääasiallisesti sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten laadinnan parissa työskenteleville. Energiaviraston eriyttämisohje on kuitenkin hyödyllinen lähde myös tilintarkastajille, kun tarkastetaan sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriytettyjä tilinpäätöstietoja.

Eriyttämisohje on saatavilla Energiaviraston nettisivujen kautta (<https://energiavirasto.fi/hinnoittelun-valvonta> (Hinnoittelun valvonta > Eriyttäminen > Energiaviraston ohje sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen laskennallisesta ja oikeudellisesta eriyttämisestä.pdf)) sekä sähköpostitse Energiaviraston Kirjaamosta (kirjaamo@energiavirasto.fi) diaarinumerolla 3734/040002/2024.

2.3 Eriyttämisen tavoitteet

Sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriyttämisen päätavoitteena on varmistaa, että kilpailun alaiset sähkö- ja maakaasuliiketoiminnat toimivat liiketaloudellisesti kannattavasti eikä niitä tueta, eli ristiinsubventoida, luonnollisessa monopoliasemassa toimivilla verkkoliiketoiminoilla. Liiketoimintojen eriyttäminen mahdollistaa markkinainformaation tuottamisen niin monopolin alaisista sähkö- ja maakaasuverkkoliiketoiminnoista kuin kilpailun alaisten liiketoimintojen tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Ristisubventio verkkotoimintojen ja muiden liiketoimintojen välillä on kiellettyä. Ristiinsubventio voi tarkoittaa esimerkiksi tilannetta, jossa kilpailullisten liiketoimintojen kustannuksia kohdistetaan verkkotoiminnolle tai tilannetta, jossa verkkoliiketoiminnan tuottoja kohdistetaan kilpailullisten liiketoimintojen tukemiseen.

Eriytettyjen verkkoliiketoimintojen tilinpäätöslaskelmien avulla on myös mahdollista arvioida verkkopalveluiden hinnoittelun kohtuullisuutta. Kohtuullisuus tarkoittaa, että hinnoittelun tulee vastata kustannuksia ja että liiketoiminnasta saatava voitto on pidettävä kohtuullisena. Energiavirasto valvoo verkkoyhtiöiden hinnoittelua kokonaisuutena neljän vuoden jaksoissa. Virasto vahvistaa etukäteen kahdeksaksi vuodeksi sähkö- ja maakaasuverkkoyhtiöille menetelmät, joiden perusteella valvontaa suoritetaan. Valvonta perustuu sähkö- ja maakaasumarkkinalainsäädäntöön sekä Energiaviraston näiden perusteella vahvistamiin kohtuullisen hinnoittelun valvontamenetelmiin sekä oikeuskäytäntöön.

3 TILINTARKASTUKSEN LÄHTÖKOHDAT

3.1 Eriytettyjen tilinpäätösten tilintarkastusta koskevat säädökset

Sähkömarkkinalain 81 § ja maakaasumarkkinalain 64 § asettavat sähkö- ja maakaasuliiketoimintoja harjoittavien yritysten ja laitosten tilintarkastajille veloitteen tarkastaa eriytettyjen toimintojen tuloslaskelmat, taseet ja niiden lisätiedot osana lakisääteistä tilintarkastusta.

Maakaasualan yritysten tilintarkastajien tulee lisäksi antaa tilintarkastuskertomuksessa erityinen lausunto siitä, ovatko eriytettyjen toimintojen tuloslaskelmat ja taseet ja niiden lisätiedot laadittu maakaasumarkkinalain ja sen nojalla annettujen säännösten ja määräysten mukaisesti. Esimerkki maakaasualan eriytettyjä tilinpäätöksiä koskevasta lausunnosta on esitetty kappaleessa 5.

Sähköalan yritysten ja laitosten tilintarkastuskertomuksessa ei anneta muuhun lakiin perustuvaa lausuntoa eriytettyjen toimintojen tuloslaskelmista, taseista ja niiden lisätiedoista. Sähköliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätöstietojen tarkastusvelvollisuus kuuluu tästä huolimatta lakisääteisen tilintarkastuksen piiriin.

Tilintarkastuslain (1141/2015) 1 §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla tilintarkastuslakia sovelletaan myös sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten tilintarkastukseen.

3.2 Tilintarkastajan tehtävät

Eriytettyjen tilinpäätösten tarkastus on osa lakisääteistä tilintarkastusta. Eriytettyjen tilinpäätösten tarkastus ei siten muodosta omaa toimeksiantoaan vaan perustuu erityislainsäädännössä ja sen nojalla annetuissa asetuksissa eriyttämisperiaatteita koskeviin säännöksiin sekä soveltuvin osin kirjanpitolainsäädäntöön.

Tilintarkastajan tehtävänä on varmistua siitä, että tilinpäätöksellä esitetyt eriytetyt tuloslaskelmat, taseet ja niiden lisätiedot ovat johdettu oikein niiden pohjana olevasta kirjanpitoaineistosta. Tilintarkastajan tehtävänä on myös varmistua sovellettavien eriyttämisperusteiden asianmukaisuudesta sekä eriytettyjen tilinpäätösten tilinpäätösinformaation lainmukaisuudesta. Eriytettyjen tilinpäätösten laadintaan sovellettavista periaatteista on säädetty Työ- ja elinkeinoministeriön eriyttämisasiasetuksissa (TEMa 1305/2019; TEMa 1306/2019).

Tilintarkastajan tulee suunnitella ja suorittaa toimenpiteitä vastatakseen tunnistamiinsa eriytettyihin tilinpäätöstietoihin liittyviin olennaisen virheen riskeihin.

4 TILINTARKASTUKSEN KOHTEET JA SISÄLTÖ

4.1 Tarkastuksen kohteet

Tilintarkastuksen kohteena ovat tilinpäätöksen liitetiedoissa esitetyt eriytetyt tuloslaskelmat ja taseet sekä niiden lisätiedot. Tilintarkastajan tulee perehtyä siihen aineistoon, jota voidaan pitää tärkeänä tehtävän suorittamisen kannalta. Eriytettyjä tuloslaskelmia, taseita ja liitetietoja tarkastaessaan tilintarkastaja voi hyödyntää muita asiakkaan tuottamia aineistoja ja laskelmia, kuten esimerkiksi sisäisen laskennan tulosteet ja erillislaskelmat sekä eriyttämisen perusteet.

Eriyttämislaskelmien tarkastuksen tavoitteena on varmistua siitä, että eriyttämislaskelmat ja lisätiedot on laadittu sovellettavien asetusten ja ohjeistusten mukaisesti.

Ymmärtääkseen eriyttämislaskelmien laatimiseen liittyvät riskit, tilintarkastajan tulee muodostaa käsitys eriyttämislaskelmien laatimisprosessista. Eriytettyjen tilinpäätöslaskelmien tarkastuksessa tilintarkastajan tulee ottaa huomioon esimerkiksi seuraavia asioita:

- Eriyttämisvelvollisuuden täytyminen
- Eriyttämisperiaatteet ja esittäminen vastaavat sovellettavia asetuksia ja ohjeistuksia, kuten TEM:n asetukset ja Energiaviraston eriyttämisohje
- Eriytetty tuloslaskelma ja tase ovat johdettavissa yrityksen tai laitoksen kirjanpidosta siten, että eriytettyjen liiketoimintojen tuloslaskelmat ja taseet vastaavat yhteenlaskettuina koko yhtiön tuloslaskelmaa ja tasetta
- Esitystavan pysyvyys ja tasejatkuvuuden periaatteen soveltaminen - mikäli esitystavassa tai eriyttämisen perusteissa tapahtuu muutoksia, tulisi näiden olla perusteltuja ja esitetty lisätietona
- Siirrot ja korjaukset eriytettyjen tilinpäätöslaskelmien erien välillä ovat perusteltuja ja esitetty lisätietoina
- Eriytettyyn taseeseen on sovellettu mahdollisuuksien mukaan tasejatkuvuuden periaatetta, mukaan lukien oman pääoman jatkuvuus.
- Sovelletuista eriyttämisperusteista on laadittu riittävän yksilöity selvitys (eriyttämisohje-, manuaali tai muu vastaava dokumentti), joka on sisällytetty asianmukaisesti osaksi tilikauden kirjapitoaineistoa (TEMa 1305/2019 5 §; TEMa 1306/2019 4 §)

Tilintarkastajan tulee varmistua, että eriyttämisperusteissa noudatetaan siitä annetun ohjeistuksen periaatteita, huomioiden esimerkiksi onko

- Eriytetyille liiketoiminnoille suoraan kohdistettavissa olevat tuotot ja kulut sekä varallisuus- ja pääomaerät on kirjattu suoraan asianomaisen liiketoiminnan eritettyyn tilinpäätökseen.
- Liiketoimintojen yhteiset erät on kohdistettu asianomaisille liiketoiminnoille ensisijaisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisella kohdistusperusteella tai jos sellaista ei ole ollut löydettävissä, liiketoiminnan laajuuteen perustuvalla jakoperusteella (esimerkiksi liikevaihtoon, henkilöstöön tai työaikaan perustuvat kohdistusperusteet).
- Yksittäisten erien käsittely (esimerkiksi välittömät verot ja konserniavustus) annetun ohjeistuksen mukainen.



- Eriyttämislaskelmien laatimisessa käytetty aineisto sisällytetty asianmukaisesti osaksi tilikauden kirjanpitoaineistoa (TEMa 1305/2019 6 §; TEMa 1306/2019 5 §).

Eriyttämislaskelmien laadinnassa käytettyihin aineistoihin suoritetaan aineistotarkastustoimenpiteitä, sen varmistamiseksi, että sovellettavia vaatimuksia ja ohjeistuksia on noudatettu. Varmistuakseen eriyttämisperusteiden noudattamisesta, voi tilintarkastaja muun muassa aineistotarkastustoimenpiteillä varmentua esimerkiksi seuraavista asioista:

- Laskennassa käytettyjen tulosteiden ja laskelmien oikeellisuus
- Välittömien tuottojen ja kulujen kohdistaminen asianmukaisille liiketoiminnoille
- Asianmukaisten kohdistusperusteiden käyttämisestä yhteisten erien kohdentamisessa liiketoiminnoille
- Yhteisiksi eriksi luokiteltujen tuottojen, kulujen ja tase-erien luokittelun asianmukaisuudesta.

Tilintarkastajan tulee varmistua, että liiketoimintojen välillä ei ole sisäisiä saamia tai velkoja. Liiketoimintojen välille ei saa muodostua myöskään tulosvaikutteisia eriä eriyttämisohjeessa kuvatulla tavalla. Eriytettyjen liiketoimintojen täsmäytyseränä tulee käyttää taseen erää rahat ja pankkisaamiset.³

4.2 Tilinpäätökseen sisältyvien eriyttämislaskelmien esittämistavan tarkastus

Eriytettyjen tilinpäätöslaskelmien ja lisätietojen tarkastuksen voidaan katsoa sisältävän seuraavat osa-alueet:

- Eriytetyt tuloslaskelmat, taseet ja niiden lisätiedot ovat esitetty osana julkaistavaa tilinpäätöstä.⁴
- Eriytetyn kunnallisen laitoksen tilinpäätös on esitetty kunnan tilinpäätöksessä eriytettyjen liiketoimintojen tilinpäätöksen kanssa.
- Eriytetyssä tuloslaskelmassa ja taseessa on esitetty ainakin Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen tuloslaskelma- ja tasekaavojen mukaiset erät (kts. liite 1 ja 2).
- Jos tilinpäätös laaditaan kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti, on eriytyessä tuloslaskelmassa ja taseessa esitetty ainakin Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksen tuloslaskelma- ja tasekaavojen asteriskilla (*) merkityt erät.
- Kustakin eriytetyn tuloslaskelman ja taseen erästä on esitetty vertailutieto edelliseltä tilikaudelta.
- Eriytettyjen tilinpäätösten lisätietona on esitetty Työ- ja elinkeinoministeriön asetuksessa edellytetyt lisätiedot (TEMa 1305/2019 7 §; TEMa 1306/2019 6 §).

³ Kun erät on kohdistettu suoraan osatoiminnoille, ei sisäisten erien käytölle ole olemassa tarvetta, kun kaikki kulut ja tuotot sekä tase-erät kohdennetaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti todellisten kulujen ja tuottojen perusteella. Energiavirasto on havainnut valvontatyössään, että jotkut sähkö- ja maakaasuverkkoyhtiöt ovat jatkaneet liiketoimintojen sisäisten erien käyttöä, vaikka niiden käyttö on poistunut Työ- ja elinkeinoministeriön eriyttämisasetusten voimaantulon myötä vuonna 2019. Energiavirasto on lähettänyt verkkoyhtiöille asiaa koskevat valvontakirjeet. Valvontakirjeet ovat saatavilla Energiaviraston nettisivujen kautta: <https://energiavirasto.fi/verkkotoiminnan-julkaisut> (Verkkotoiminnan julkaisut > Valvontakirjeet > Valvontakirje sähköliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten kaavasta ja sisäisistä eristä / Valvontakirje maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten kaavasta ja sisäisistä eristä) sekä sähköpostitse Energiaviraston Kirjaamosta (kirjaamo@energiavirasto.fi) diaarinumeroilla 61/040002/2023 ja 62/050002/2023.

⁴ Energiavirasto on havainnut valvontatyössään tapauksia, joissa eriytetyt tilinpäätökset ovat esitetty tilinpäätösmerkinnän jälkeen. Energiavirasto korostaa, että eriytetyt tilinpäätökset ovat osa virallista tilinpäätöstä, jolloin ne on esitettävä ennen allekirjoitussivua.

5 TILINTARKASTAJAN RAPORTOINTI

Maakaasuliiketoimintaa harjoittavien yritysten ja kunnallisten laitosten tilintarkastajien tulee erikseen ottaa kantaa omassa tilintarkastuskertomuksessaan siihen, ovatko eriytetyt tilinpäätökset laadittu maakaasumarkkinalain ja sen nojalla annettujen säännösten ja määräysten mukaisesti. Esimerkki maakaasualan eriytettyjä tilinpäätöksiä koskevasta lausunnosta on esitetty alla. Sähkömarkkinalain nojalla laadittujen eriytettyjen tilinpäätösten osalta velvoitetta erilliselle lausumalle ei ole.

Muut lakiin perustuvat lausunnot

Velvollisuutenamme on antaa suorittamamme tilintarkastuksen perusteella lausunto maakaasumarkkinalain 64 §:n edellyttämistä seikoista.

Eriytettyjen maakaasuliiketoimintojen tuloslaskelmat, taseet ja niiden lisätiedot on laadittu maakaasumarkkinalain ja sen nojalla annettujen säännösten ja määräysten mukaisesti.

Tilintarkastuslain 3 luvun 5 §:n 5 momentin 2 kohdan mukaan tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos yhteisön hallituksen, hallintoneuvoksen tai vastaavan toimielimen jäsen, puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja taikka toimitusjohtaja tai muu vastuuvollinen on rikkonut yhteisöä koskevaa lakia. Tällainen huomautus voi tulla kyseeseen esimerkiksi silloin kun tilintarkastaja työssään havaitsee, että eriytettyjä tilinpäätöksiä ei ole laadittu voimassa olevien säännösten ja määräysten mukaisesti.

Energiavirasto kerää vuosittain tilintarkastuskertomukset sähkö- ja maakaasuverkkotoimintaa harjoittavilta yrityksiltä ja kunnallisilta laitoksilta osana kohtuullisen hinnoittelun valvontaa. Tilintarkastuskertomus on sähkö- ja maakaasumarkkinoiden valvonnasta annetun lain (590/2013) 30 §:n 1 momentin nojalla tarpeellinen tieto Energiaviraston valvontatehtävien hoitamisessa. Tilintarkastuskertomuksen avulla virasto pystyy mm. varmistumaan valvottaviensa verkkoyhtiöiden toiminnan lainmukaisuudesta. Energiavirastolla on valvontalain mukaan oikeus tutustua myös muuhun tilintarkastukseen liittyvään aineistoon, jonka valvottava yhteisö on tilintarkastajalta saanut.

6 TILINTARKASTAJIEN VALVONTA

Sähkö- ja maakaasumarkkinalakien säännösten mukaisella eriyttämällä on merkitys Energiaviraston valvontatoimen tehokkaan toteuttamisen kannalta. Tilintarkastajien tehtävien asianmukainen suorittaminen edesauttaa valvontaviranomaisen lakisääteisten tehtävien toteuttamista lain edellyttämällä tavalla.

Energiavirasto ei ole tilintarkastuksen valvonnasta vastaava toimielin. Energiaviraston tehtävänä on kuitenkin valvoa eriytettyjen tilinpäätösten tilintarkastusta koskevien säännösten toteutumista (SML 81 §; MML 64 §). Valvontavastuu perustuu sähkö- ja maakaasumarkkinoiden valvonnasta annettuun lakiin (590/2013). Valvontalain 5 §:n mukaan Energiaviraston tehtävänä on valvoa kyseisen lain 2 §:ssä tarkoitetun kansallisen ja unionin lainsäädännön ja viranomaisten määräysten noudattamista sekä hoitaa muut 2 §:ssä tarkoitetussa lainsäädännössä sille annetut tehtävät.

Mikäli Energiavirasto havaitsee puutteita tai laiminlyöntejä tilintarkastajan toiminnassa, voi se tehdä tilintarkastajasta kantelun toimielimille, jotka lain mukaan vastaavat tilintarkastajien valvonnasta.

Tilintarkastajien valvonnasta säädetään tilintarkastuslain (1141/2015) 7 luvussa ja laissa julkishallinnon ja -talouden tilintarkastajista (1142/2015).

7 VIITTAUKSET

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi maakaasun sisämarkkinoita koskevista yhteisistä säännöistä ja direktiivin 2003/55/EY kumoamisesta (EPNDir 2009/73/EY)

Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi sähkön sisämarkkinoita koskevista yhteisistä säännöistä ja direktiivin 2012/27/EU muuttamisesta (EPNDir 2019/944/EU)

Kirjanpitoasetus (KPA 1339/1997)

Kirjanpitolaki (KPL 1336/1997)

Laki julkishallinnon ja -talouden tilintarkastuksesta (1142/2015)

Laki sähkö- ja maakaasumarkkinoiden valvonnasta (590/2013)

Maakaasumarkkinalaki (MML 587/2017)

Sähkömarkkinalaki (SML 588/2013)

Tilintarkastuslaki (1141/2015)

Työ- ja elinkeinoministeriön asetus maakaasuliiketoimintojen eriyttämisestä (TEMa 1306/2019)

Työ- ja elinkeinoministeriön asetus sähköliiketoimintojen eriyttämisestä (TEMa 1305/2019)

LIITTEET

Liite 1. Sähköliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten kaava

Eriytetyn liiketoiminnan tuloslaskelmakaava (TEMa 1305/2019)

1. LIIKEVAIHTO
2. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos
3. Valmistus omaan käyttöön*
4. Liiketoiminnan muut tuotot
5. Materiaalit ja palvelut
 - a) Aineet, tarvikkeet ja tavarat
 - aa) Ostot tilikauden aikana*
 - aaa) Häviösähkön hankinta*
 - aab) Muut ostot tilikauden aikana
 - ab) Varastojen muutos*
 - b) Ulkopuoliset palvelut
 - ba) Verkkopalvelumaksut*
 - bb) Muut ulkopuoliset palvelut
6. Henkilöstökulut*
 - a) Palkat ja palkkiot
 - b) Henkilösivukulut
7. Poistot ja arvonalentumiset
 - a) Suunnitelman mukaiset poistot
 - aa) Suunnitelman mukaiset poistot liikearvosta
 - ab) Suunnitelman mukaiset poistot sähköverkon hyödykkeistä*
 - ac) Suunnitelman mukaiset poistot muista pysyvien vastaavien hyödykkeistä
 - b) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä
 - ba) Arvonalentumiset sähköverkon hyödykkeistä*
 - bb) Arvonalentumiset muista pysyvien vastaavien hyödykkeistä
 - c) Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset
8. Liiketoiminnan muut kulut*
 - a) Verkkovuokrat ja verkon leasingmaksut*
 - b) Muut vuokratulot*
 - c) Muut liiketoiminnan muut kulut
9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
10. Rahoitustuotot ja -kulut
 - a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä*
 - b) Tuotot osuuksista omistusyhteyserityksissä
 - c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista
 - ca) Saman konsernin yrityksiltä*
 - cb) Muilta
 - d) Muut korko- ja rahoitustuotot
 - da) Saman konsernin yrityksiltä*
 - db) Muilta
 - e) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
 - f) Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
 - g) Korkokulut ja muut rahoituskulut
 - ga) Saman konsernin yrityksille*
 - gb) Muille
11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ
12. Tilinpäätössiirrot
 - a) Poistoeron muutos
 - aa) Sähköverkon hyödykkeistä
 - ab) Muista pysyvien vastaavien hyödykkeistä
 - b) Vapaaehtoisten varausten muutos
 - c) Konserniavustus
13. Tuloverot
14. Muut välittömät verot
15. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

Jos yhteisö tai laitos laatii tilinpäätöksensä kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti, eriytettyjen tilinpäätösten tuloslaskelmassa on esitettävä ainakin kaavassa asteriskilla (*) merkityt erät.



Eriytetyn liiketoiminnan tasekaava (TEMa 1305/2019)

VASTAAVAA

A Pysyvät vastaavat

I Aineettomat hyödykkeet*

a) Liikearvo*

b) Sähköverkon aineettomat hyödykkeet*

c) Muut aineettomat hyödykkeet

d) Ennakkomaksut

II Aineelliset hyödykkeet*

a) Sähköverkon aineelliset hyödykkeet*

b) Muut aineelliset hyödykkeet

c) Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

III Sijoitukset*

B Vaihtuvat vastaavat

I Vaihto-omaisuus*

II Saamiset*

a) Pitkäaikaiset saamiset*

aa) Myyntisaamiset

ab) Siirtosaamiset

c) Muut saamiset

b) Lyhytaikaiset saamiset*

ba) Myyntisaamiset

bb) Siirtosaamiset

bc) Muut saamiset

III Rahoitusarvopaperit

IV Rahat ja pankkisaamiset

VASTATTAVAA

A Oma pääoma*

I Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma

II Ylikurssirahasto

III Arvonkorotusrahasto

IV Muut rahastot

a) Liittymismaksurahasto*

b) Muut muut rahastot

V Edellisten tilikausien voitto (tappio)

VI Tilikauden voitto (tappio)

B Tilinpäätössiirtojen kertymä

a) Poistoero

aa) Poistoero sähköverkon hyödykkeistä

ab) Poistoero muista hyödykkeistä

b) Veroperusteiset varaukset

C Pakolliset varaukset*

D Vieras pääoma

a) Pitkäaikainen vieras pääoma

aa) Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma*

aaa) Velat annetuista konserniavustuksista*

aab) Muut velat saman konsernin yrityksille *

aac) Muu pitkäaikainen korollinen vieras pääoma

ab) Pitkäaikainen koroton vieras pääoma

aba) Velat annetuista konserniavustuksista*

abb) Muut velat saman konsernin yrityksille

abc) Palautettavat liittymismaksut

abd) Muu pitkäaikainen koroton vieras pääoma

b) Lyhytaikainen vieras pääoma

ba) Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma*

baa) Ostovelat

bab) Velat annetuista konserniavustuksista*

bac) Muut velat saman konsernin yrityksille*

bad) Siirtovelat

bae) Muut velat

bb) Lyhytaikainen koroton vieras pääoma*

bba) Ostovelat

bbb) Velat annetuista konserniavustuksista*

bbc) Muut velat saman konsernin yrityksille*

bbd) Siirtovelat

bbe) Muut velat

Jos yhteisö tai laitos laatii tilinpäätöksensä kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti, eriytettyjen tilinpäätösten taseissa on esitettävä ainakin kaavassa asteriskilla (*) merkityt erät.

Liite 2. Maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten kaava

Eriytetyn liiketoiminnan tuloslaskelmakaava (TEMa 1305/2019)

1. LIIKEVAIHTO
2. Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos
3. Valmistus omaan käyttöön*
4. Liiketoiminnan muut tuotot
5. Materiaalit ja palvelut
 - a) Aineet, tarvikkeet ja tavarat
 - aa) Ostot tilikauden aikana*
 - aaa) Häviöt*
 - aab) Verkkotoiminnan muut kaasunostot
 - aac) Muut ostot tilikauden aikana
 - ab) Varastojen muutos*
 - b) Ulkopuoliset palvelut
 - ba) Verkkopalvelumaksut*
 - bb) Muut ulkopuoliset palvelut
6. Henkilöstökulut*
 - a) Palkat ja palkkiot
 - b) Henkilösivukulut
7. Poistot ja arvonalentumiset
 - a) Suunnitelman mukaiset poistot
 - aa) Suunnitelman mukaiset poistot liikearvosta
 - ab) Suunnitelman mukaiset poistot maakaasuverkon hyödykkeistä*
 - ac) Suunnitelman mukaiset poistot muista pysyvien vastaavien hyödykkeistä
 - b) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien hyödykkeistä
 - ba) Arvonalentumiset maakaasuverkon hyödykkeistä*
 - bb) Arvonalentumiset muista pysyvien vastaavien hyödykkeistä
 - c) Vaihtuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset
8. Liiketoiminnan muut kulut*
 - a) Verkkovuokrat ja verkon leasingmaksut*
 - b) Muut vuokratulut*
 - c) Muut liiketoiminnan muut kulut
9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
10. Rahoitustuotot ja -kulut
 - a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä*
 - b) Tuotot osuuksista omistusyhteyserityksissä
 - c) Tuotot muista pysyvien vastaavien sijoituksista
 - ca) Saman konsernin yrityksiltä*
 - cb) Muilta
 - d) Muut korko- ja rahoitustuotot
 - da) Saman konsernin yrityksiltä*
 - db) Muilta
 - e) Arvonalentumiset pysyvien vastaavien sijoituksista
 - f) Arvonalentumiset vaihtuvien vastaavien rahoitusarvopapereista
 - g) Korkokulut ja muut rahoituskulut
 - ga) Saman konsernin yrityksille*
 - gb) Muille
11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ
12. Tilinpäätössiirrot
 - a) Poistoeron muutos
 - aa) Maakaasuverkon hyödykkeistä
 - ab) Muista pysyvien vastaavien hyödykkeistä
 - b) Vapaaehtoisten varausten muutos
 - c) Konserniavustus
13. Tuloverot
14. Muut välittömät verot
15. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)

Jos yhteisö tai laitos laatii tilinpäätöksensä kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti, eriytettyjen tilinpäätösten tuloslaskelmassa on esitettävä ainakin kaavassa asteriskilla (*) merkityt erät.



Eriytetyn liiketoiminnan tasekaava (TEMa 1306/2019)

VASTAAVAA

A Pysyvät vastaavat

I Aineettomat hyödykkeet*

a) Liikearvo*

b) Maakaasuverkon aineettomat hyödykkeet*

c) Muut aineettomat hyödykkeet

d) Ennakkomaksut

II Aineelliset hyödykkeet*

a) Maakaasuverkon aineelliset hyödykkeet*

b) Muut aineelliset hyödykkeet

c) Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat

III Sijoitukset*

B Vaihtuvat vastaavat

I Vaihto-omaisuus*

II Saamiset*

a) Pitkäaikaiset saamiset*

aa) Myyntisaamiset

ab) Siirtosaamiset

c) Muut saamiset

b) Lyhytaikaiset saamiset*

ba) Myyntisaamiset

bb) Siirtosaamiset

bc) Muut saamiset

III Rahoitusarvopaperit

IV Rahat ja pankkisaamiset

VASTATTAVAA

A Oma pääoma*

I Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma

II Ylikurssirahasto

III Arvonkorotusrahasto

IV Muut rahastot

a) Liittymismaksurahasto*

b) Muut muut rahastot

V Edellisten tilikausien voitto (tappio)

VI Tilikauden voitto (tappio)

B Tilinpäätössiirtojen kertymä

a) Poistoero

aa) Poistoero maakaasuverkon hyödykkeistä

ab) Poistoero muista hyödykkeistä

b) Veroperusteiset varaukset

C Pakolliset varaukset*

D Vieras pääoma

a) Pitkäaikainen vieras pääoma

aa) Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma*

aaa) Velat annetuista konserniavustuksista*

aab) Muut velat saman konsernin yrityksille *

aac) Muu pitkäaikainen korollinen vieras pääoma

ab) Pitkäaikainen koroton vieras pääoma

aba) Velat annetuista konserniavustuksista*

abb) Muut velat saman konsernin yrityksille

abc) Palautettavat liittymismaksut

abd) Muu pitkäaikainen koroton vieras pääoma

b) Lyhytaikainen vieras pääoma

ba) Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma*

baa) Ostovelat

bab) Velat annetuista konserniavustuksista*

bac) Muut velat saman konsernin yrityksille*

bad) Siirtovelat

bae) Muut velat

bb) Lyhytaikainen koroton vieras pääoma*

bba) Ostovelat

bbb) Velat annetuista konserniavustuksista*

bbc) Muut velat saman konsernin yrityksille*

bbd) Siirtovelat

bbe) Muut velat

Jos yhteisö tai laitos laatii tilinpäätöksensä kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti, eriytettyjen tilinpäätösten taseissa on esitettävä ainakin kaavassa asteriskilla (*) merkityt erät.