



energiavirasto
energimyndigheten

Energiaviraston ohje

SÄHKÖ- JA MAAKAASULIIKETOIMINTOJEN LASKENNALLINEN JA OIKEUDELLINEN ERIYTTÄMINEN

10.10.2024

Dnro 3734/040002/2024

Sisällys

Energiaviraston eriyttämisohe	4
1 LASKENNALLINEN ERIYTTÄMINEN	5
1.1 Eriyttäminen sähköyhtiössä	5
1.2 Eriyttäminen maakaasuyhtiössä	6
1.3 Eriytettyjen tilinpäätösten laadinta yritysjärjestelyissä	7
1.4 Eriyttämislaskennan järjestäminen	8
1.5 Eriytettyjen tilinpäätösten kaava	8
1.6 Eriytettyjen tilinpäätösten lisätiedot	9
1.7 Eriytettyjen tilinpäätösten julkaiseminen	9
1.7.1 Sähköliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten julkaiseminen	10
1.7.2 Maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten julkaiseminen	11
1.8 Eriytettyjen tilinpäätösten toimittaminen Energiavirastolle	13
1.9 Laskennalliseen eriyttämiseen liittyviä päätöksiä ja oikeuden ratkaisuja	13
2 ERIYTTÄMISPERIAATTEET	17
2.1 Eriyttämisperusteet	17
2.2 Jako suoraan kohdistettavaan ja liiketoimintojen yhteisiin eriin	18
2.3 Aiheuttamisperiaatteen mukainen kohdistamisperuste	18
2.4 Liiketoiminnan laajuuteen perustuva jakoperuste	19
2.5 Tasejatkuvuus	19
2.6 Tase-erien siirto ja korjaus liiketoimintojen välillä	19
3 LIIKETOIMINTOJEN SISÄLTÖ	21
3.1 Sähköverkkotoiminta	21
3.2 Muut sähköliiketoiminnat	21
3.3 Maakaasuverkkotoiminta	22
3.4 Nesteytetyn maakaasun käsittelylaitosten toiminta	23
3.5 Maakaasun myyntitoiminta	23
3.6 Maakaasun varastointitoiminta	24
3.7 Muut liiketoiminnat	24
4 TULOSLASKELMAN JA TASEEN TILIEEN ERIYTTÄMINEN	26
4.1 Tuloslaskelma	26
4.2 Tase vastaavaa	29
4.3 Tase vastattavaa	32
5 VERKKOLIIKETOIMINNAN TULOSLASKELMA JA TASE	34
5.1 Verkkoliiketoiminnan pysyvien vastaavien jako verkko-omaisuuteen ja muuhun omaisuuteen	34
5.1.1 Sähköverkko	34
5.1.2 Maakaasuverkko	35
5.2 Investointien ja kulujen välinen rajapinta	35



5.2.1 Sähköverkkotoiminta	35
5.2.2 Maakaasuverkkotoiminta	38
6 OIKEUDELLINEN ERIYTTÄMINEN	39
6.1 Sähköverkonhaltijan oikeudellinen eriyttämisvelvollisuus	39
6.2 Oikeudelliseen eriyttämiseen liittyviä päätöksiä	40
7 VIITTAUKSET	42
LIITTEET	44
Liite 1. Sähköliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten kaava	44
Liite 2. Maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten kaava	46
Liite 3. Esimerkkejä tuloslaskelman ja taseen tilien eriyttämisestä	48

Energiaviraston eriyttämisohje

Laskennallinen eriyttämisvelvollisuus koskee kaikkia sähkö- ja maakaasualan yrityksiä sekä kunnallisia laitoksia niiden omistusrakenteesta tai oikeudellisesta muodosta riippumatta. Luvanvaraista ja luonnollisen monopolin muodossa sähköverkkotoimintaa harjoittavilta verkonhaltijoilta edellytetään tietyissä tilanteissa myös oikeudellista eriyttämistä. Oikeudellista eriyttämisvelvollisuutta ei kuitenkaan vaadita maakaasuverkkotoimintaa harjoittavilta verkonhaltijoilta¹. Laskennallinen ja oikeudellinen eriyttämisvelvollisuus perustustuvat Euroopan parlamentin ja neuvoston sähkön ja maakaasun yhteisiä sääntöjä koskeviin sisämarkkinadirektiiveihin, jotka on voimaansaatettu Suomen sähkö- ja maakaasualaa koskevaan lainsäädäntöön.

Laskennallisen ja oikeudellisen eriyttämisen lainsäädännöllinen kehys on seuraava:

Sähköalan yritykset ja kunnalliset laitokset

Laskennallinen eriyttäminen:

- Sähkömarkkinalaki (588/2013, myöhemmin SML) 77 § - 83 §
- Työ- ja elinkeinoministeriön asetus sähköliiketoimintojen eriyttämisestä (1305/2019, myöhemmin TEMa (1305/2019))

Oikeudellinen eriyttäminen:

- SML 60 §

Maakaasualan yritykset ja kunnalliset laitokset

Laskennallinen eriyttäminen:

- Maakaasumarkkinalaki (587/2017, myöhemmin MML) 60 § - 66 §
- Työ- ja elinkeinoministeriön asetus maakaasuliiketoimintojen eriyttämisestä (1306/2019, myöhemmin TEMa (1306/2019))

Tämän Energiaviraston eriyttämisohjeen tarkoituksena on kuvata laskennallisen ja oikeudellisen eriyttämisen keskeisin sisältö. Eriyttämisohje on suunnattu pääasiallisesti luvanvaraista ja luonnollisen monopolin muodossa verkkotoimintaa harjoittaville verkonhaltijoille. Laskennallista eriyttämistä koskevat sisällöt soveltuvat myös kilpailtuja sähkö- ja maakaasuliiketoimintoja harjoittavien yritysten ja laitosten eriyttämisohjeeksi. Ohjeeseen sisältyvät kannanotot, jotka eivät ole varsinaista säädöstekstiä, eivät ole juridisesti sitovia, mutta osoittavat millaisia menettelytapoja voidaan pitää lakien ja asetusten mukaisena.

Eriyttämisohje korvaa Energiaviraston sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen laskennallisesta ja oikeudellisesta eriyttämisestä vuonna 2023 julkaiseman ohjeen (Dnro 3948/040002/2023). Ohjeen keskeisimmät muutokset koskevat muiden sähköliiketoimintojen eriyttämistä. Ohjetta on lisäksi täydennetty Energiaviraston laskennallista ja oikeudellista eriyttämistä koskevilla päätöksillä.

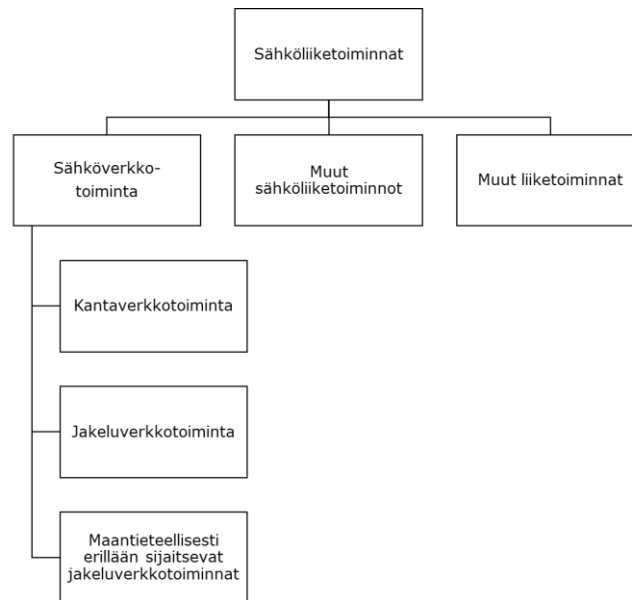
¹ HE 50/2017 vp. s. 41 mukaan oikeudellisesta eriyttämisvelvollisuudesta koituisi merkittäviä hallinnollisia lisärasitteita Suomen jakeluyritysten pieneen kokoon suhteutettuna, jotka heijastuisivat lisäkustannusten muodossa maakaasun loppukäyttäjille. Maakaasualan oikeudellisesta eriyttämisvelvollisuudesta saavutettava hyöty markkinoiden toimivuudelle on katsottu jäävän lisävaatimusten asettamisesta aiheutuvaa taakkaa pienemmäksi. Edellä mainituista syistä, maakaasualan oikeudellisesta eriyttämisvelvollisuudesta on haluttu poiketa Suomessa.

1 LASKENNALLINEN ERIYTTÄMINEN

1.1 Eriyttäminen sähköyhtiössä

SML 77 §:n mukaisesti sähkömarkkinoilla toimivan yrityksen on eriytettävä sähköverkkotoiminta muista sähköliiketoiminnoista sekä sähköliiketoiminnot muista yrityksen harjoittamista liiketoiminnoista. Eriyttämisvelvollisuus koskee SML 79 §:n nojalla myös sähköliiketoimintaa harjoittavaa kunnallista laitosta. Lisäksi verkonhaltijan on eriytettävä toisistaan seuraavat sähköverkkotoiminnan osatoiminnot:

- a) kantaverkkotoiminta ja jakeluverkkotoiminta
- b) jakeluverkkotoiminnat, joita harjoitetaan toisistaan maantieteellisesti erillään sijaitsevilla vastuualueen osissa, jos osissa sovelletaan SML 55 §:ssä tarkoitettuja omia sähkönjakelun hintoja².



Kuva 1. Eriytettävät sähköliiketoiminnot.

SML 78 §:n mukaan eriyttämisellä tarkoitetaan sitä, että tilikausittain on laadittava tuloslaskelma ja tase eriytettävälle sähköliiketoiminnoille ja yhdistetty tuloslaskelma ja tase muille yrityksen liiketoiminnoille. Sähköliiketoimintaa harjoittavan kunnallisen laitoksen sähköliiketoimintoja koskeva kirjanpito tulee vastaavasti eriyttää SML 79 §:n nojalla kunnan muusta kirjanpidosta sekä kunnan muiden laitosten kirjanpidosta.

Verkonhaltijan harjoittamien sähköverkkotoiminnan osatoimintojen eriyttäminen tapahtuu samoja periaatteita noudattaen kuin eriyttäminen yleensä. Sähköverkkotoiminnan eriytettävälle osatoiminnoille tulee laatia tilikausittain erilliset tuloslaskelmat ja taseet ja ne tulee liittää verkonhaltijan viralliseen tilinpäätökseen sekä julkaistavaan vuosikertomukseen taikka vuosikertomusta vastaavaan sidosryhmien saataville toimitettuun muuhun julkiseen asiakirjaan.

² SML 55 §:n mukaan jakeluverkonhaltijan toisistaan maantieteellisesti erillään sijaitsevilla vastuualueen osissa tulee soveltaa omia jakeluhintoja. SML 124 §:n mukaan säännöstä sovelletaan kuitenkin vain toisistaan erillään sijaitseviin vastuualueen osiin, jotka on muodostettu 27.12.2004 jälkeen.

SML 82 §:n mukaan sähköliiketoimintojen eriytetyt tilinpäätökset tulee julkaista. Ne tulee liittää viralliseen tilinpäätökseen sekä julkaistavaan vuosikertomukseen taikka vuosikertomusta vastaavaan sidosryhmien saataville toimitettuun muuhun julkiseen asiakirjaan. Sähköliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten julkaisuvaatimukset on kuvattu tarkemmin kappaleessa 1.7.

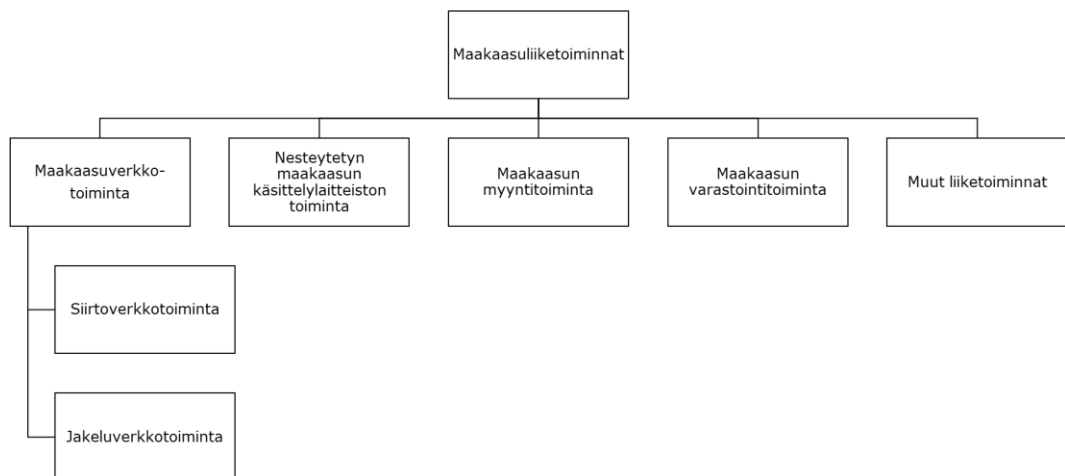
Merkitykseltään vähäinen liiketoiminta

Poikkeuksena eriyttämisestä on **vähäinen liiketoiminta**. SML 77.3 §:n mukaan sähköliiketoimintoja ei eriytetä toisistaan ja muista liiketoiminnoista, jos liiketoiminta on määrältään tai suhteessa yrityksen harjoittamiin muihin liiketoimintoihin verrattuna vähäistä. TEMA (1305/2019) 2 §:n mukaan vähämerkityksellisiä ovat sellaiset **sähköliiketoiminnot**, joiden liikevaihto on alle 10 % yhteisön tai laitoksen liikevaihdosta ja suuruudeltaan alle 500 000 euroa vuodessa. Sähköverkkotoimintaa tai sähköverkkotoiminnan osatoimintoa ei kuitenkaan katsota missään tilanteessa vähämerkitykselliseksi, joten sähköverkkotoiminta on aina eriytettävä muista sähköliiketoiminnoista ja muista liiketoiminnoista. Vähäisiä muita sähköliiketoimintoja ei tule yhdistää verkkotoimintaan silloinkaan, kun muita liiketoimintoja ei ole. TEMA (1305/2019) 2 §:n mukaan sähköliiketoiminta voi olla vähämerkityksellistä ainoastaan, kun sitä ollaan eriyttämässä muista liiketoiminnoista.

Vähämerkityksellisiksi katsotaan myös sellaiset **muut liiketoiminnot**, joiden yhteinen liikevaihto on alle 10 % yhteisön liikevaihdosta ja suuruudeltaan alle 500 000 vuodessa. Vähäinen muu liiketoiminta voi olla mukana ensisijaisesti muun sähköliiketoiminnan luvuissa, tai mikäli muuta sähköliiketoimintaa ei ole, sähköverkkotoiminnan luvuissa.

1.2 Eriyttäminen maakaasuyhtiössä

MML 60 §:n mukaisesti maakaasualan yrityksen on eriytettävä maakaasuverkkotoiminta, nesteytetyn maakaasun käsittelylaitteiston toiminta, maakaasun myyntitoiminta ja maakaasun varastointitoiminta toisistaan sekä maakaasualaan kuulumattomista liiketoiminnoista. Eriyttämisvelvollisuus koskee MML 62 §:n nojalla myös maakaasuliiketoimintaa harjoittavaa kunnallista laitosta. Lisäksi verkonhaltijan on eriytettävä maakaasun siirto- ja jakeluverkkotoiminta (maakaasuverkkotoiminnan osatoiminnot) toisistaan.



Kuva 2. Eriytettävät maakaasuliiketoiminnot.



MML 61 §:n mukaan eriyttämisellä tarkoitetaan sitä, että eriytettävälle maakaasuliiketoiminnoille on laadittava tilikausittain tuloslaskelma ja tase sekä yhdistetty tuloslaskelma ja tase yrityksen harjoittamille muille liiketoiminnoille. Maakaasuliiketoimintaa harjoittavan kunnallisen laitoksen maakaasuliiketoimintoja koskeva kirjanpito tulee vastaavasti eriyttää MML 62 §:n nojalla kunnan muusta kirjanpidosta sekä kunnan muiden laitosten kirjanpidosta.

Verkonhaltijan harjoittamien maakaasuverkkotoiminnan osatoimintojen eriyttäminen tapahtuu samoja periaatteita noudattaen kuin eriyttäminen yleensä. Maakaasuverkkotoiminnan eriytettävälle osatoiminnoille tulee laatia tilikausittain erilliset tuloslaskelmat ja taseet ja ne tulee esittää verkonhaltijan tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona.

Poikkeuksena eriyttämisestä on **vähäinen maakaasualan kuulumaton toiminta** (muu liiketoiminta). MML 60.3 §:n mukaan toiminta katsotaan vähäiseksi, jos sen liikevaihto on enintään 10 % maakaasun myynnin liikevaihdosta. Tällainen toiminta voi olla mukana maakaasun myynnin luvuissa. Mikäli maakaasun myyntitoimintaa ei ole, muu liiketoiminta ei voi olla vähäistä.

MML 65 §:n mukaan eriytettyjen liiketoimintojen tuloslaskelma ja tase ovat julkisia, ja ne tulee esittää tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona. Hallituksen esityksen (HE 50/2017) yksityiskohtaisten perusteluiden mukaan julkaisuvelvoite koskee ainoastaan maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten julkaisua. Maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten julkaisuvaatimukset on kuvattu tarkemmin kappaleessa 1.7.

1.3 Eriytettyjen tilinpäätösten laadinta yritysjärjestelyissä

Eriytetyt tilinpäätökset laaditaan aina samaan aikaan sähkö- tai maakaasuliiketoimintaa harjoittavan yhteisön tai laitoksen virallisen tilinpäätöksen kanssa. Sulautumisten, yrityskauppojen ja muiden yritysjärjestelyjen yhteydessä laadittavan lopputilityksen tulee näin sisältää myös eriytetyt tilinpäätökset lisätietoineen.

Esimerkki. Yhtiö X Oy harjoittaa sähköverkkotoimintaa, muuta sähköliiketoimintaa sekä muuta liiketoimintaa. Yhtiö Y Oy harjoittaa vastaavasti sähköverkkotoimintaa ja muuta liiketoimintaa. Molempien yhtiöiden tilikauden pituus on 1.1.–31.12., eli 12 kuukautta. Yhtiö X Oy ostaa yhtiö Y Oy:n harjoittaman sähköverkkotoiminnan kesken tilikauden. Liiketoimintakauppa toteutetaan 1.6.2023 ja sen myötä:

- Yhtiö X Oy:n tulee laatia sähköverkkotoiminnan ja muun sähköliiketoiminnan eriytetyt tilinpäätökset sekä muun liiketoiminnan yhdistetty tilinpäätös ajanjaksolta 1.1.–31.12.2023. Liiketoimintakaupassa yhtiö Y Oy:lta siirtynyt sähköverkkotoiminta tulee yhdistää yhtiö X Oy:n sähköverkkotoiminnan eriytettyyn tilinpäätökseen 1.6.2023 alkaen. Sähköliiketoimintojen eriytetyt tilinpäätökset tulee liittää yhtiön viralliseen tilinpäätökseen.
- Yhtiö Y Oy:n tulee laatia sähköverkkotoiminnan eriytetty tilinpäätös ja muiden liiketoimintojen yhdistetty tilinpäätös ajanjaksolta 1.1.–31.5.2023 (lopputilitys). Sähköverkkotoiminnan eriytetty tilinpäätös 1.1.–31.5.2023 tulee liittää yhtiön viralliseen tilinpäätökseen. Muun liiketoiminnan yhdistetyn tilinpäätöksen luvut tulee esittää virallisella tilinpäätöksellä ajanjaksolta 1.1.–31.12.2023. Muun liiketoiminnan yhdistettyä tilinpäätöstä ei kuitenkaan tarvitse esittää virallisella tilinpäätöksellä lopputilityksen mukaiselta ajanjaksolta 1.1.–31.5.2023.

1.4 Eriyttämislaskennan järjestäminen

Eriyttämisen järjestäminen on yhteisön tai laitoksen sisäisesti päätettävä toimintatapa. Se voidaan toteuttaa joko yhteisön tai laitoksen kirjanpidon tai sisäisen laskennan yhteydessä sekä erillislaskelmin.

Yhteisön tai laitoksen liikekirjanpitoon voidaan esimerkiksi liittää laskentajärjestelmä, jossa samalla kun meno kirjataan menotilille kirjanpidossa, se kohdistetaan myös eriyttävälle liiketoiminnalle laskentatunnisteen avulla. Joissain järjestelmissä yhteisten erien kohdistamisessa tarvittavat kohdistamisperusteet voidaan sisällyttää kirjanpidon tilien taustatietoihin, joiden avulla tilille kirjattavat erät kohdistuvat automaattisesti eriyttävälle liiketoiminnoille. Vaikka erillislaskelmien tekemistä ei voitaisi laskentajärjestelmästä johtuen täysin välttää, on eriyttämislaskennassa tarvittavaa työtä mahdollista vähentää huomattavasti hoitamalla eriyttäminen mahdollisimman pitkälle jo tositteiden käsittely- ja kirjausvaiheessa.

Toteutustavasta riippumatta eritettyjen tuloslaskelmien ja taseiden tulee aina perustua toteutuneisiin lukuihin ja kattaa yhteisön tai laitoksen kaikki tuotot, kulut, omaisuus- ja pääomaerät sekä olla johdettavissa yhteisön tai laitoksen kirjanpidosta. Eriyttämiseen liittyvät laskelmat tulee liittää tilikauden tositteisiin ja säilyttää kirjanpitoaineiston säilyttämistä koskevien säännösten mukaisesti.

Eriyttämislaskennan kulku on perusmuodoltaan seuraavanlainen: Eriytetyille liiketoiminnoille suoraan kohdistettavissa olevat tuotot ja kulut sekä varallisuus- ja pääomaerät kirjataan suoraan asianomaisen liiketoiminnan eriytettyyn tilinpäätökseen ja liiketoimintojen yhteiset erät kohdistetaan asianomaisille liiketoiminnoille ensisijaisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisella kohdistamisperusteella tai jos sellaista ei ole löydettävissä, liiketoiminnan laajuuteen perustuvalla jakoperusteella. Eriyttämisperiaatteita on kuvattu tarkemmin kappaleessa 2.

1.5 Eriytettyjen tilinpäätösten kaava

Eriytetyt tilinpäätökset tulee laatia Työ- ja elinkeinoministeriön eriyttämisasetusten (TEMa (1305/2019); TEMa (1306/2019)) liitteissä esitettyjen tilinpäätöskaavojen mukaisesti. Sähköliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten kaava on esitetty tämän ohjeen liitteessä 1 ja maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten kaava liitteessä 2. Eriyttämisasetusten tilinpäätöskaavat ovat johdettu kirjanpitoasetuksen (1339/1997) tuloslaskelma- ja tasekaavoista. Tuloslaskelma ja tase-erien sisällön määrää soveltuvin osin kirjanpitolain (1336/1997, myöhemmin KPL) säädökset.

TEMa (1305/2019) 3.1 § ja TEMa (1306/2019) 2.1 § mukaan sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriytyneissä tilinpäätöksissä on esitettävä ainakin asetusten tilinpäätöskaavojen mukaiset erät. Asetuksissa esitettyjä tilinpäätöskaavoja on mahdollista täydentää halutuvin osin, mutta kaavojen mukaiset tuloslaskelma- ja tase-erät tulee olla selvästi esitettyinä. Eriytettyjen tilinpäätösten tuloslaskelma- ja tase-eristä tulee esittää lisäksi edellistä tilikautta koskevat vertailutiedot.

Myös ainoastaan yhtä eriyttävää sähkö- tai maakaasuliiketoimintaa harjoittavan yhteisön tai laitoksen on tilinpäätöksessään esitettävä eriyttämisasetusten mukaiset tuloslaskelman ja taseen erät. Katso tarkemmin mahdollisista esitystavoista kappaleesta 1.7.



IFRS-standardien mukaan laadittavat tilinpäätökset

Mikäli yhteisö tai laitos laatii tilinpäätöksensä kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti, on eriytetyissä tilinpäätöksissä esitettävä ainakin sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriyttämisasetusten tilinpäätöskaavojen tähdellä (*) merkityt tuloslaskelma- ja tase-erät.

IAS/IFRS-standardien mukaan tilinpäätöksensä laativien yritysten eriytettyjen tilinpäätösten pohjana ei siis ole asetuksissa mainitun kaavan mukainen jaottelu, vaan IAS/IFRS-standardin mukaan laaditun virallisen tilinpäätöksen mukainen jaottelu, josta on käytävä ilmi eriytettyjen tilinpäätösten kaavassa tähdellä merkittyjen erien suuruus IAS/IFRS-standardien mukaan laadittuna.

Kansainvälisten tilinpäätösstandardien pakollinen soveltaminen koskee KPL 7 a luvun 2 §:ssä tarkoitettuja kirjanpitovelvollisia, eli lähinnä pörssinoteerattuja yrityksiä. Myös muut kirjanpitovelvolliset voivat 7 a luvun 3 §:n mukaan soveltaa kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja.

1.6 Eriytettyjen tilinpäätösten lisätiedot

Sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriyttämisasetusten (TEMa (1305/2019) 7 §; TEMa (1306/2019) 6 §) mukaan sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten tulee sisältää seuraavat lisätiedot:

1) (sähkö/maakaasu)verkkotoiminnan käyttöomaisuuden nettoinvestoinnit tase-erittäin eriteltyinä vähintään sähköverkon aineettomiin ja aineellisiin hyödykkeisiin, muihin aineettomiin ja aineellisiin hyödykkeisiin, liikearvoon sekä aineettomien ja aineellisten hyödykkeiden ennakkomaksuihin,

2) (sähkö/maakaasu)verkkotoimintaan sijoitetun pääoman tuottoprosentti,

$$\text{Verkkotoiminnan SIPO} - \% = \frac{\left(100 * \left(\frac{12}{\text{tilikauden pituus}}\right) * (\text{nettotulos} + \text{rahoituskulut} + \text{verot})\right)}{\text{sijoitettu pääoma keskimäärin tilikaudelta}}$$

3) edellistä tilikautta koskeviin vertailutietoihin tehdyt oikaisut, ja

4) eriyttämisperusteisiin tilikauden aikana tehdyt muutokset, niiden perustelut sekä muutosten vaikutukset.

1.7 Eriytettyjen tilinpäätösten julkaiseminen

SML 82 §:n mukaan sähköliiketoimintojen eriytetyt tilinpäätökset tulee julkaista. Ne tulee liittää sähköliiketoimintaa harjoittavan yrityksen tai konsernin taikka kunnan, kuntayhtymän tai valtion laitoksen viralliseen tilinpäätökseen sekä julkaistavaan vuosikertomukseen taikka vuosikertomusta vastaavaan sidosryhmien saataville toimitettuun muuhun julkiseen asiakirjaan.

MML 65 §:n mukaan eriytetyt tilinpäätökset ovat julkisia, ja ne tulee esittää maakaasualan yrityksen tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona. Hallituksen esityksen (HE 50/2017) yksityiskohtaisten perusteluiden mukaan julkaisuvelvoite koskee ainoastaan maakaasuliiketoimintojen eriytettyjä tilinpäätöksiä.

Sähkö- ja maakaasualan kuulumattomien liiketoimintojen (muu liiketoiminta) yhdistettyä tilinpäätöstä ei tarvitse julkaista virallisen tilinpäätöksen yhteydessä. Energiavirasto voi kuitenkin edellyttää Lain sähkö- ja maakaasumarkkinoiden valvonnasta (590/2013, myöhemmin valvontalaki) 30 §:n perusteella



verkonhaltijan toimittamaan muun liiketoiminnan yhdistetyn tilinpäätöksen Energiavirastolle sen laissa asetetun valvontatehtävän hoitamiseksi.

Sähkö- ja maakaasuverkkotoiminnan osatoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten julkaisussa tulee noudattaa samoja periaatteita kuin eriytettyjen tilinpäätösten julkaisussa yleensä. Sähköverkkotoiminnan osatoimintojen eriytetty tilinpäätökset tulee julkaista SML 82 §:ssä mainitulla tavalla. Maakaasuverkkotoiminnan osatoimintojen eriytetty tilinpäätökset tulee vastaavasti julkaista MML 65 §:n mukaisesti.

Sähkö- ja maakaasualan eriytettyjen tilinpäätösten julkaisemisvelvoitteita on kuvattu tarkemmin seuraavissa alakappaleissa. Sähköliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten julkaisemisvelvoitteita on kuvattu alakappaleessa 1.7.1. Maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten julkaisemisvelvoitteita on kuvattu tämän jälkeisessä alakappaleessa 1.7.2.

1.7.1 Sähköliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten julkaiseminen

Sähköalan yhtiöiden mahdolliset liiketoimintarakenteet ovat esitetty alla olevassa taulukossa 1. Seuraavassa on kuvattu eriytettyjä tilinpäätöksiä koskevat julkaisemisvelvoitteet kunkin liiketoimintarakenteen osalta.

	Sähkö- verkkotoiminta	Muut sähkö- liiketoiminnat	Muut liiketoiminnat
A	x		
B	x	x	
C	x		x
D	x	x	x
E		x	
F		x	x

Taulukko 1. Sähköalan yhtiöiden mahdolliset liiketoimintarakenteet.

A) Yhtiö harjoittaa pelkästään sähköverkkotoimintaa

- Sähköverkkotoiminnan tuloslaskelma ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä. Yhtiö voi joko:
 - 1) esittää virallisen tuloslaskelman ja taseen eriyttämisasetuksen tilinpäätöskaavan mukaisesti,
 - 2) laatia virallisen tuloslaskelman ja taseen haluamallaan tarkkuudella ja esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa eriyttämisasetuksen tilinpäätöskaavan mukaisen eriytetyn tilinpäätöksen, tai
 - 3) laatia virallisen tilinpäätöksen haluamallaan tarkkuudella ja esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa pelkästään ne eriyttämisasetuksen tilinpäätöskaavan mukaiset erät, jotka eivät käy ilmi virallisesta tilinpäätöksestä.



B) Yhtiö harjoittaa sähköverkkotoimintaa ja muuta sähköliiketoimintaa

- Sähköverkkotoiminnan tuloslaskelma ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä.
- Muun sähköliiketoiminnan tuloslaskelma ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä.
- Vähämerkityksellisen muun sähköliiketoiminnan luvut eivät voi olla mukana verkkotoiminnan luvuissa.

C) Yhtiö harjoittaa sähköverkkotoimintaa ja muuta liiketoimintaa

- Sähköverkkotoiminnan tuloslaskelma ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä
- Muun liiketoiminnan tuloslaskelmaa ja tasetta ei tarvitse julkaista virallisessa tilinpäätöksessä.
- Vähämerkityksellisen muun liiketoiminnan luvut voivat olla mukana sähköverkkotoiminnan luvuissa.

D) Yhtiö harjoittaa sähköverkkotoimintaa, muuta sähköliiketoimintaa ja muuta liiketoimintaa

- Sähköverkkotoiminnan tuloslaskelma ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä.
- Muun sähköliiketoiminnan tuloslaskelma ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä.
- Muun liiketoiminnan tuloslaskelmaa ja tasetta ei tarvitse julkaista virallisessa tilinpäätöksessä.
- Vähämerkityksellisen muun liiketoiminnan luvut voivat olla mukana ainoastaan muiden sähköliiketoimintojen luvuissa.

E) Yhtiö harjoittaa pelkästään muuta sähköliiketoimintaa

- Muun sähköliiketoiminnan tuloslaskelma ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä. Katso mahdollisista esitystavoista kohta A.

F) Yhtiö harjoittaa muuta sähköliiketoimintaa ja muuta liiketoimintaa

- Muun sähköliiketoiminnan tuloslaskelma ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä.
- Muun liiketoiminnan tuloslaskelmaa ja tasetta ei tarvitse julkaista virallisessa tilinpäätöksessä.
- Vähämerkityksellisen muun liiketoiminnan luvut voivat olla mukana muun sähköliiketoiminnan luvuissa.

1.7.2 Maakaasuliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten julkaiseminen

Maakaasualan yhtiöiden mahdolliset liiketoimintarakenteet ovat esitetty alla olevassa taulukossa 2. Seuraavassa on kuvattu eriytettyjä tilinpäätöksiä koskevat julkaisemisvelvoitteet kunkin liiketoimintarakenteen osalta. Muilla maakaasuliiketoiminnoilla viitataan tässä alakappaleessa nesteytetyn maakaasun



käsittelylaitteiston toimintaan, maakaasun myyntitoimintaan sekä maakaasun varastointitoimintaan.

	Maakaasu- verkkotoiminta	Nesteytetyn maakaasun käsittely- laitteiston toiminta	Maakaasun myynti	Maakaasun varastointi	Muut liiketoiminnot
A	x				
B	x	(x)	(x)	(x)	
C	x	(x)	(x)	(x)	x
D		(x)	(x)	(x)	
E		(x)	(x)	(x)	x

Taulukko 2. Maakaasualan yhtiöiden mahdolliset liiketoimintarakenteet.

A) Yhtiö harjoittaa pelkästään maakaasuverkkotoimintaa

- Maakaasuverkkotoiminnan tuloslaskelma ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä. Yhtiö voi joko:
 - 1) esittää virallisen tuloslaskelman ja taseen eriyttämisasetuksen tilinpäätöskaavan mukaisesti,
 - 2) laatia virallisen tuloslaskelman ja taseen haluamallaan tarkkuudella ja esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa eriyttämisasetuksen tilinpäätöskaavan mukaisen eriytetyn tilinpäätöksen, tai
 - 3) laatia virallisen tilinpäätöksen haluamallaan tarkkuudella ja esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa pelkästään ne eriyttämisasetuksen tilinpäätöskaavan mukaiset erät, jotka eivät käy ilmi virallisesta tilinpäätöksestä.

B) Yhtiö harjoittaa maakaasuverkkotoimintaa sekä yhtä tai useampaa muuta maakaasuliiketoimintaa

- Maakaasuverkkotoiminnan tuloslaskelma ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä.
- Muiden maakaasuliiketoimintojen tuloslaskelmat ja taseet on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä.

C) Yhtiö harjoittaa maakaasuverkkotoimintaa, yhtä tai useampaa muuta maakaasuliiketoimintaa sekä muuta liiketoimintaa

- Maakaasuverkkotoiminnan tuloslaskelma ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä.
- Muiden maakaasuliiketoimintojen tuloslaskelmat ja taseet on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä.
- Muun liiketoiminnan tuloslaskelmaa ja tasetta ei tarvitse julkaista virallisessa tilinpäätöksessä.
- Vähämerkityksellisen muun liiketoiminnan luvut voivat olla mukana ainoastaan maakaasun myyntitoiminnan luvuissa.



D) Yhtiö harjoittaa yhtä tai useampaa muuta maakaasuliiketoimintaa

- Muiden maakaasuliiketoimintojen tuloslaskelmat ja taseet on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä. Katso mahdollisista esitystavoista kohta A.

E) Yhtiö harjoittaa yhtä tai useampaa muuta maakaasuliiketoimintaa sekä muuta liiketoimintaa

- Muiden maakaasuliiketoimintojen tuloslaskelmat ja taseet on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä.
- Muun liiketoiminnan tuloslaskelmaa ja tasetta ei tarvitse julkaista virallisessa tilinpäätöksessä
- Vähämerkityksellisen muun liiketoiminnan luvut voivat olla mukana ainoastaan maakaasun myyntitoiminnan luvuissa

1.8 Eriytettyjen tilinpäätösten toimittaminen Energiavirastolle

Luvanvaraista sähköverkkotoimintaa ja maakaasuverkkotoimintaa harjoittavien yritysten ja laitosten, eli verkonhaltijoiden, tulee toimittaa kultakin tilikaudelta tilintarkastajien tarkastamat eriytetyt tilinpäätökset lisätietoineen sekä verkonhaltijan tilinpäätös lisätietoineen Energiavirastolle. Tilinpäätösmateriaalit tulee toimittaa Energiavirastolle vuosittain toukokuun loppuun mennessä tai jos tilinpäätöstä tuolloin ole vahvistettu, 14 päivän kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta. (SML 81 §; MML 64 §; TEMa (1305/2019) 8 §; TEMa (1306/2019) 7 §)

Energiaviraston suorittaman valvonnan edellytyksenä on, että verkonhaltijat toimittavat virastolle tarvittavat valvontatiedot oikeina sekä oikeassa muodossa ja aikataulussa. Verkonhaltijalla on valvontalain 30.1 §:n perusteella velvollisuus toimittaa Energiavirastolle valvonnassa tarvittavat tiedot. Virastolla on samoin oikeus pyytää tarvitsemiaan lisätietoja tilinpäätösmateriaaleihin liittyen, joita se tarvitsee laissa asetetun valvontatehtävän hoitamiseksi. Mikäli verkonhaltija ei toimita Energiavirastolle valvontatietoja, virasto voi asettaa sille uhkasakon valvontalain 31 §:n mukaisesti. Energiavirasto painottaa, että vaaditut valvontatiedot ovat välttämättömiä sähkö- ja maakaasuverkkovalvonnan kannalta, sillä ilman niitä Energiavirasto ei pysty varmentamaan verkonhaltijan toimintaa lainmukaiseksi.

1.9 Laskennalliseen eriyttämiseen liittyviä päätöksiä ja oikeuden ratkaisuja

Eriytettyjen tilinpäätösten sisäiset erät

Eriytettyjen liiketoimintojen välisiin sisäisiin eriin liittyvä sääntely muuttui 1.1.2020, kun Työ- ja elinkeinoministeriön eriyttämisasetukset (TEMa 1305/2019; TEMa 1306/2019) korvasivat Kauppa- ja teollisuusministeriön eriyttämisasetukset (KTMa 79/2005; KTMa 222/2005). Uudistuneiden eriyttämisasetusten myötä liiketoimintojen välille ei ole enää saanut muodostaa sisäisiä eriä.

Energiavirasto lähetti 31.1.2023 sähkö- ja maakaasuverkonhaltijoille valvontakirjeen (Dnro 61/040002/2023; Dnro 62/050002/2023³) sisäisten erien

³ 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.



käytöstä. Valvontakirjeessä Energiavirasto edellytti sisäisten erien purkamista vuoden 2022 eriytettyihin tilinpäätöksiin sekä vertailukauden lukuihin.

Energiavirasto havaitsi vuoden 2022 tilinpäätöstietojen tarkastamisen yhteydessä, etteivät kaikki verkonhaltijat olleet purkaneet sisäisiä eriä valvontakirjeen edellyttämällä tavalla. Energiavirasto antoi päätökset kaikille verkonhaltijoille, joiden eriytetyistä tilinpäätöksistä esiintyi edelleen sisäisiä eriä. Päätös annettiin seitsemälle (7) sähköverkonhaltijalle ja kolmelle (3) maakaasuverkonhaltijalle⁴. Virasto velvoitti päätöksillään verkonhaltijat purkamaan vuoden 2022 eriytetyillä tilinpäätöksillä esitetyt sisäiset saamiset ja velat vuoden 2023 tilinpäätökseen.

Sähköverkkotoiminnan eriytetty tilinpäätös puuttui virallisesta tilinpäätöksestä (Dnro 2066/421/2021)

Energiavirasto totesi verkonhaltijan toimineen sähkömarkkinalain ja sen nojalla annettujen eriyttämistä koskevien säännösten vastaisesti jättäessään sähköverkkotoiminnan eriytetyn tilinpäätöksen pois yhtiön virallisesta tilinpäätöksestä.

Korjaavana toimenpiteenä verkonhaltija toimitti Energiavirastolle sähköverkkotoiminnan eriytetyn tilinpäätöksen sisältämän uuden virallisen tilinpäätöksen sekä uudelleen päivätyn ja allekirjoitetun tilintarkastuskertomuksen. Energiavirasto hyväksyi päätöksessään (Dnro 2066/421/2021) uuden tilinpäätöksen tilintarkastuskertomuksineen korjaavana toimenpiteenä, eikä asia antanut aihetta enempään käsittelyyn Energiavirastossa.

Sähköverkkotoiminnan ja muun sähköliiketoiminnan eriytyvät tilinpäätökset puuttuivat viralliselta tilinpäätökseltä (Dnro 3054/421/2021)

Energiavirasto totesi, ettei verkonhaltija ollut noudattanut sähkömarkkinalain ja sen nojalla annettuja eriyttämistä koskevia säännöksiä, sillä verkonhaltijan virallinen tilinpäätös ei sisältänyt sähköverkkotoiminnan ja muun sähköliiketoiminnan eriytettyjä tilinpäätöksiä. Verkonhaltijan mukaan sähköverkkotoiminnan ja muun sähköliiketoiminnan eriytyvät tiedot olivat laskettavissa tilinpäätöstietojen lisätiedoista. Verkonhaltijan perusteli eriytettyjen tilinpäätöstietojen esittämättä jättämistä lisäksi konsernitason raportoinnin yhtenäistämällä sekä sillä, että verkonhaltija oli hakenut suljetun jakeluverkonhaltijan lupaa Energiavirastolta.

Energiavirasto velvoitti päätöksellään (Dnro 3054/421/2021) verkonhaltijan korjaamaan menettelynsä. Virasto totesi myös päätöksessään, ettei suljettu sähköverkkolupa tarkoita sitä, etteikö verkonhaltijan tarvitsisi laskennallisesti eriyttää sähköliiketoiminnot. Verkonhaltija toimitti korjaavana toimenpiteenä Energiavirastolle sähköverkkotoiminnan ja muun sähköliiketoiminnan sisältämän uuden virallisen tilinpäätöksen sekä tilintarkastuskertomuksen. Uusi tilinpäätös ja tilintarkastuskertomus olivat uudelleen päivättyjä ja allekirjoitettuja. Energiavirasto katsoi verkonhaltijan korjaavat toimenpiteet riittävinä ja päätti lopettaa asian käsittelyn.

Hakemus poiketa sähkömarkkinalain tarkoittamasta toimintojen eriyttämisestä (Dnro 3133/410/2021)

⁴ Sähköverkonhaltijoille annetut päätökset: Dnro 4080/040201/2023, Dnro 4081/040201/2023, Dnro 4082/040201/2023, Dnro 4083/040201/2023, Dnro 4084/040201/2023, Dnro 4086/040201/2023 ja Dnro 4093/040201/2023. Maakaasuverkonhaltijoille annetut päätökset: Dnro 4087/050201/2023 4088/050201/2023 ja Dnro 4089/050201/2023.



Yhtiö oli hakenut Energiavirastolta lupaa harjoittaa toimintaa suljetussa jakeluverkossa. Hakemuksen yhteydessä yhtiö oli myös pyytänyt Energiavirastolta lupaa poiketa SML 12 luvussa säädetystä toimintojen eriyttämiselvöllisyydestä suljetun sähköverkon osalta. Yhtiö perusteli hakemaansa vapautusta mm. laskennallisen eriyttämiseen kohtuuttomalla työmäärällä suhteessa siitä saataviin hyötyihin, suljetun sähköverkon pienellä laajuudella sekä suljetun sähköverkon käyttökustannusten kohdistamisesta aiheutuville haasteilla.

Energiavirasto totesi päätöksessään (Dnro 3133/410/2021), että SML 83 §:n 3 momentin nojalla Energiavirasto voi perustellusta syystä myöntää yksittäistapauksessa poikkeuksen sähkömarkkina-alueissa edellytetystä tavasta eriyttää toiminnot, jos eriyttäminen lain vaatimusten mukaisesti olisi kohtuutonta. Virasto arvioi päätöksessään, onko sähkömarkkina-alue eriyttämistapa kohtuuton. Perusteltuna syynä poikkeusperusteiden arvioinnissa oli yhtiön sähköverkkolupahakemuksen kohteena olevan suljetun verkon erityispiirteet. Energiavirasto otti harkinnassaan myös huomioon suljettuun jakeluverkkoon liittyneen käyttäjän.

Energiavirasto totesi päätöksessään, ettei eriyttämisen toteuttaminen ole kohtuutonta tai vaadi yhtiöltä merkittäviä resursseja, sillä eriyttämisperusteiden määrittelyn jälkeen se on toteutettavissa yhtiön kirjapidossa toimintolaskennan kautta. Virasto myös totesi, että verkonhaltijan tehottomat käytännöt eivät voi muodostaa perustetta eriyttämisvelvöllisyydestä poikkeamiselle. Energiavirasto ei myöntänyt yhtiölle poikkeusta velvöllisyydestä eriyttää sähköliiketoiminnat SML 12 luvussa edellytillä tavalla.

Liittymismaksujen eriyttäminen (Dnro 307/521/2017)

Energiavirasto katsoi verkonhaltijan menetelleen maakaasumarkkina-alue ja sen nojalla annettujen eriyttämistä koskevien säännösten vastaisesti eriyttäessään maakaasuverkkotoiminnalle kuuluvia liittymismaksuja muun liiketoiminnan eriytettyyn tilinpäätökseen. Verkonhaltija toimitti Energiavirastolle laskukopiot virheellisesti eriytettyjen liittymismaksujen osalta ja esitti korvaavana toimenpiteenä, että se muuttaa viraston valvontatietojärjestelmään ilmoitettuja tilinpäätöstietoja siten, että se siirtää virheellisesti eriytettyjen liittymismaksut muiden liiketoimintojen eriytetystä tilinpäätöksestä maakaasuverkkotoiminnan eriytettyyn tilinpäätökseen. Energiavirasto hyväksyi päätöksessään (307/521/2017) verkonhaltijan esittämät korjaavat toimenpiteet asiassa.

Eriytettyjen tilinpäätösten merkitys ja velvoittavuus (MAO: 13/10)

Eriytettyjen tilinpäätösten merkitystä ja velvoittavuutta käsiteltiin verkonhaltijan valvontapäätöstä koskettaneessa valituksessa markkinaoikeusprosessissa (MAO: 13/10). Asiassa oli eriytettyjen tilinpäätösten osalta kyse siitä, että valittajan mukaan viraston olisi päätöksessä tullut ottaa huomioon verkonhaltijan toimittamat uudet eriytetty tilinpäätökset vuosilta 2005–2007, vaikka niitä ei ollut vahvistettu asianomaisissa osuuskunnan kokouksissa tai yhtiökokouksissa. Uudet eriytetty tilinpäätökset olivat sen sijaan käsitelty ja allekirjoitettu hallituksen ja tilintarkastajan toimesta. Virasto oli päätöksessään katsonut, että asianosaisen ilmoittamaa uutta vuoden 2007 eriytettyä tilinpäätöstä ei oltu vahvistettu kirjanpitosäädännön mukaisesti ja siten aiempi vahvistettu eriytetty tilinpäätös on edelleen voimassa. Virasto oli hylännyt asianosaisen vaatimuksen korjattujen eriytettyjen tilinpäätösten käyttämisen osalta ja käyttänyt valvontapäätökseen liittyvien laskelmien pohjana asianosaisen vahvistettua vuoden 2007 eriytettyä tilinpäätöstä.

Markkinaoikeus katsoi ratkaisussaan, että kirjanpitolain nojalla liitetiedoissa



esitettävien tietojen on annettava oikea ja riittävä kuva. Markkinaoikeuden mukaan virastolle toimitetuissa tilinpäätöksissä ei oltu korjattu aikaisemmin virastolle määräajassa toimitettujen vuosien 2005–2007 tilinpäätöksien sisältämiä olennaisia virheitä, vaan kysymys on katsottava olleen verkonhaltijan pyrkimyksestä kohtuullisen tuoton laskelman muuttamiseen mainituilta vuosilta tiettyjen tilinpäätöserien uudelleen suoritettulla eriyttämisellä. Edellä esitetyillä perusteilla markkinaoikeus katsoi valituksenalaisessa päätöksessä lausutun kannan valittajayhtiön vuosien 2005–2006 osalta aiemmin sekä vuoden 2007 osalta keväällä 2008 virastolle toimittamien vahvistettujen tilinpäätösten eriyttämislaskelmien virheettömyydestä ja käyttämisestä siten valvontapäätökseen liittyvien laskelmien pohjana olevan perusteltu ja oikea.

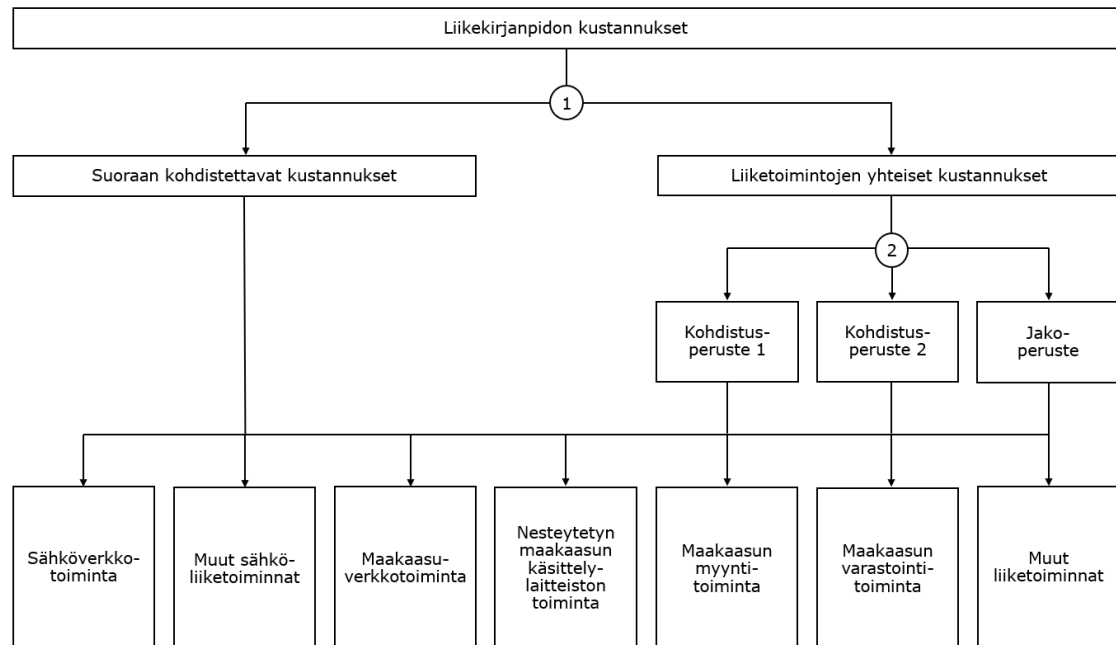
Markkinaoikeus katsoi, että verkonhaltijan ensimmäisen valvontajakson kertyneen ylijäämän tarkka määrittäminen tapahtuu soveliaimmin virastossa. Markkinaoikeus kumosi ratkaisullaan valituksenalaisen päätöksen ja asia palautettiin viraston käsiteltäväksi asianmukaisen valvontapäätöksen tekemistä varten.

2 ERIYTTÄMISPERIAATTEET

2.1 Eriyttämisperusteet

Sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriyttämisasetusten (TEMa (1305/2019) 5.1 §; TEMa (1306/2019) 4.1 §) mukaan eriytetyille sähkö- ja maakaasuliiketoiminnoille sekä sähköverkkotoiminnan osatoiminnoille suoraan kohdistettavissa olevat tuotot ja kulut sekä varallisuus- ja pääomaerät tulee kirjata suoraan asianomaisen liiketoiminnan eriytettyyn tilinpäätökseen sekä liiketoimintojen yhteiset erät kohdistaa asianomaisille liiketoiminnoille ensisijaisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisella kohdistamisperusteella tai jos sellaista ei ole löydettävissä, liiketoiminnan laajuuteen, kuten liikevaihtoon tai henkilöstön määrään, perustuvalla jakoperusteella.

Sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen kustannusten eriyttäminen on kuvattu alla olevassa kuvassa 3. Eriyttämisperiaatteita on käsitelty tarkemmin seuraavissa kappaleissa.



Kuva 3. Kustannusten eriyttäminen.

Eriyttämisen lopputuloksena eriytettyjen liiketoimintojen tuloslaskelmat ja taseet vastaavat yhteenlaskettuina koko yhtiön tuloslaskelmaa ja tasetta. Liiketoimintojen välille ei muodosteta niin sanottuja sisäisiä saamisia tai velkoja, eikä kirjata tulosvaikutteisia eriä (kuten myyntejä tai ostoja). Eriyttämisasetuksia koskevien Työ- ja elinkeinoministeriön muistioiden mukaan, silloin kun erät ovat kohdistettu suoraan liiketoiminnoille, ei sisäisten erien käytölle ole olemassa tarvetta, sillä kaikki kulut ja tuotot sekä tase-erät kohdennetaan aiheuttamisperiaatteen tai muun jakoperusteiden mukaisesti suoraan toiminnoille⁵.

Sovelletut eriyttämisperusteet tulee yksilöidä. Selvitys eriyttämisperusteista tulee säilyttää tilikauden tositteina KPL 2 luvun 10 §:n ja muiden kirjanpitoaineiston säilyttämistä koskevien säännösten mukaisesti. (TEMa (1305/2019) 5.2 §; TEMa

⁵ Ehdotus Työ- ja elinkeinoministeriön asetukseksi sähköliiketoimintojen eriyttämisestä (12.11.2019); Ehdotus Työ- ja elinkeinoministeriön asetukseksi maakaasuliiketoimintojen eriyttämisestä (12.11.2019).



(1306/2019) 4.2 §)

Mikäli eriyttämisperusteisiin tehdään tilikauden aikana muutoksia, tulee tehdyt muutokset sekä niiden perusteet ja vaikutukset esittää eriytetyn tilinpäätöksen liitetietoina (TEMa (1305/2019) 7.1 §:n 4 kohta; TEMa (1306/2019) 6.1 §:n 4 kohta). Tehdyt muutokset tulee mahdollisuuksien mukaan myös oikaista vertailutietoihin (TEMa (1305/2019) 3.2 §; (TEMa (1305/2019)) 2.2 §). Vertailutietoihin tehdyt oikaisut tulee eritellä eriytetyn tilinpäätöksen lisätiedoissa (TEMa (1305/2019) 7.1 § 3 kohta; (TEMa (1305/2019)) 6.1 § 3 kohta). Vertailutiedon oikaiseminen tai oikaisematta jättäminen syy tulee dokumentoida ja liittää osaksi eriytettyjen tilinpäätösten laatimiseen liittyvää tilinpäätösaineistoa.

2.2 Jako suoraan kohdistettaviin ja liiketoimintojen yhteisiin eriin

Eriyttämisasetuksen mukaista kohdistamista varten liikekirjanpidon tuotot ja kulut sekä varallisuus- ja pääomaerät luokitellaan suoraan kohdistettaviin ja liiketoimintojen yhteisiin eriin (kts. kuva 3). Suoraan kohdistettavia kustannuksia ovat esimerkiksi tietyn liiketoiminnan ostot, vain tietylle liiketoiminnalle työskentelevän henkilön työkustannukset ja tietyn liiketoiminnan käyttöomaisuuden poistot. Suoraan kohdistettavia varallisuuseriä ovat esimerkiksi vain tietyn liiketoiminnan käytössä olevat koneet ja kyseisen liiketoiminnan myynneistä kertyneet myyntisaamiset.⁶ Tarkemmin liiketoimintojen sisältöä sekä yksittäisten kulu- ja tase-erien kohdistamista liiketoiminnoille on käsitelty seuraavissa luvuissa.

Suoraan kohdistettavista tuloslaskelman ja taseen eristä erotetaan ne erät, jotka ovat yhteisiä usealle eriytetyille liiketoiminnalle, ja joita ei sen vuoksi voida suoraan kohdistaa yksittäiselle liiketoiminnolle. Nämä erät jaetaan liiketoimintojen välillä ensisijaisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisella kohdistamisperusteella, joka kuvaa kustannuksen ja liiketoiminnon välistä riippuvuutta, tai jos tätä ei ole löydettävissä liiketoiminnan laajuuteen perustuvalla jakoperusteella.

Liiketoimintojen yhteisiä kustannuksia ovat esimerkiksi usealle liiketoiminnalle työskentelevän henkilön työkustannukset, usealle liiketoiminnolle yhteisen kiinteistön vuokra- ja ylläpitokustannukset ja markkinoinnin kustannukset. Liiketoimintojen yhteisiä varallisuuseriä ovat esimerkiksi usean liiketoiminnan käytössä olevat rakennukset ja laitteet.

2.3 Aiheuttamisperiaatteen mukainen kohdistamisperuste

Välillisesti kohdistettavat tuotot ja kulut sekä varallisuus- ja pääomaerät tulee ensisijaisesti kohdistaa eriytetyille liiketoiminnoille aiheuttamisperiaatteen mukaisella kohdistamisperusteella. Aiheuttamisperiaatteessa on kyse kausaalisuudesta. Kausaalisuudella tarkoitetaan, että ilmiöt ovat selitettävissä syy-seuraus-suhteella.

Aiheuttamisperiaatteen mukaisen kohdistusperusteen määrittämisessä on olennaista löytää mittayksikkö, joka on yhteinen sekä kustannukselle että liiketoiminnolle. Jos palkkaustapana on esimerkiksi aikapalkkaus, henkilön ajankäyttö eri liiketoiminnoille on aiheuttamisperiaatteen mukainen mittayksikkö henkilön työkustannusten kohdistamisessa. Tavanomaisia mittayksiköitä ovat

⁶ Kirjanpitolautakunta on lausunnossaan 1973/2017 kuvannut aiheuttamisperiaatetta hankintamenoon kuulumisen näkökulmasta seuraavasti: "Yksittäisen menoerän kuulumista hankintamenoon voidaan arvioida kysymällä, olisiko se jäänyt syntymättä kirjanpitovelvolliselle, jos asianomaista hyödykettä ei olisi hankittu tai valmistettu. Jos vastaus on myönteinen, tulee asianomainen meno lukea hankintamenoon kuuluvaksi KPL 4:5.1 §:n nojalla." Vastaavasti voidaan eriyttämisessä tarkastella, onko yksittäinen liiketoiminta ollut aiheuttajana esimerkiksi kulun syntymiseen yhtiölle.



työtunnit, konetunnit ja ainemäärät. Joissain tapauksissa mittayksiköt voidaan korvata arvosuureilla kuten palkkamäärillä ja ainekustannuksilla.

Esimerkkejä kohdistamisperusteista:

- Henkilöorientoituneiden erien katsotaan olevan riippuvaisia tehdyistä työtunneista tai työntekijöiden kokonaismäärästä, esimerkiksi palkkakustannukset
- Palkkasummaorientoituneet erät kohdistetaan palkkakulujen suhteessa, esimerkiksi henkilösivukustannukset
- Laitteorientoituneet erät kohdistetaan koneiden ja laitteiden käytön, kuten käyttötuntien tai laitteiden määrän perusteella, esimerkiksi tietokonelaitteiston kustannukset
- Materiaaliorientoituneet erät aiheutuvat lähinnä materiaalien hankinnasta, varastoinnista tai kuljetuksista ja ne kohdistetaan materiaalmäärien tai hintojen mukaisessa suhteessa, esimerkiksi tarvikkeet
- Tilaorientoituneet erät, jotka aiheutuvat tilan käyttö- ja pääomakustannuksista, kohdistetaan tilatarpeen suhteessa, esimerkiksi vuokratkustannukset
- Tapahtumaorientoituneet erät aiheutuvat pääosin kertatoiminnoista, kuten tilauksista. Ne kohdistetaan tapahtumien lukumäärän suhteessa.
- Aikaorientoituneet erät aiheutuvat tuotannontekijöiden sitoutumisesta toimintaan määrätyksi ajaksi, esimerkiksi sitoutuneen pääoman korkokustannukset. Ne kohdistetaan suhteessa aikaan.

2.4 Liiketoiminnan laajuuteen perustuva jakoperuste

Joissain tapauksissa aiheuttamisperiaatteen mukaisen kohdistamisperusteen löytäminen on mahdotonta. Tällaisessa tapauksessa kustannukset jaetaan liiketoiminnoille liiketoiminnan laajuuteen perustuvalla jakoperusteella. Jakoperusteena voidaan käyttää esimerkiksi liiketoiminnan liikevaihtoa tai liiketoiminnan henkilöstön lukumäärää. Jakoperusteeksi tulee valita se kriteeri, joka parhaiten kuvastaa liiketoimintojen osuutta yrityksen toiminnasta.

2.5 Tasejatkuvuus

Sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriyttämisasetusten (TEMa (1305/2019) 4 §; TEMa (1306/2019) 3 §) mukaan eriytetyn sähköliiketoiminnan ja sähköverkkotoiminnan osatoiminnon sekä eriytetyn maakaasuliiketoiminnan taseeseen tulee mahdollisuuksien mukaan soveltaa tasejatkuvuuden periaatetta, siten kuin kirjanpitolaissa säädetään. Tasejatkuvuudella tarkoitetaan, että tilinavaus perustuu edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen.

2.6 Tase-erien siirto ja korjaus liiketoimintojen välillä

Tasejatkuvuus merkitsee, ettei eriytettyjen tilinpäätösten tase-eriä, jotka on aiemmilla tilikausilla jaettu eriytettyjen liiketoimintojen välille kohdistamis- tai jakoperusteella, jaeta uudelleen ilman painavaa syytä. Perusteltu syy voi olla esimerkiksi eriyttämisessä havaittu virhe tai tietyn hyödykkeen käyttötarkoituksen muuttuminen, jolloin se aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kuuluisi eri liiketoiminnalle kuin jolle se on alun perin kohdistettu.



Siirrettäessä tiettyä tase-erää liiketoimintojen välillä, on olennaista siirtää myös sen kaksinkertaisen kirjanpidon periaatteeseen perustuva vastinpari. Esimerkiksi tietyn koneen mukana tulee siirtää myös siihen liittyvä velka eriytettyjen taseiden välillä.

Jos tase-eriä siirretään eriyttämisessä tapahtuneen virheen vuoksi, tulee myös kyseiseen tase-erään liittyvät tapahtuneet tulosvaikutteiset erät korjata mahdollisuuksien mukaan liiketoimintojen välillä. Korjaus tapahtuu edellisten tilikausien voitosta. Esimerkiksi jos tietty hyödyke on kohdistettu aiheuttamisperiaatteen vastaisesti, tulee liiketoimintojen välisen korjauksen yhteydessä huomioida myös hyödykkeestä tehdyt poistot vähennettynä tuloveroilla. Tuloveroilla vähennetyt poistot korjataan edellisten tilikausien voitto - tililtä, ja huomioidaan siltä osin kuin ne on kohdistettu väärälle liiketoiminnolle. Korjausta poistoihin ei tehdä, jos hyödyke siirretään liiketoimintojen välillä muusta kuin eriyttämisessä tehdystä virheestä johtuen.

Siirrettävien tase-erien välinen mahdollinen erotus kohdistetaan Rahat ja pankkisaamiset -tilille.⁷

Jos eriytettyjä tuloslaskelmia tai taseita on muutettu (esimerkiksi tietty tase-erä on siirretty liiketoiminnalta toiselle), muutoksista tulee tehdä erilliset tositteet, jotka dokumentoidaan ja liitetään osaksi eriytettyjen tilinpäätösten laatimiseen liittyvää aineistoa. Eriyttämisperusteisiin tehdyn muutoksen tavoin, myös edellisen tilikauden vertailutietoa on mahdollisuuksien mukaan oikaistava. Vertailutietoihin tehdyt oikaisut tulee eritellä eriytetyn tilinpäätöksen lisätiedoissa (TEMa (1305/2019) 7.1 § 3 kohta; TEMa (1306/2019) 6.1 § 3 kohta). Vertailutiedon oikaiseminen tai oikaisematta jättäminen syy tulee dokumentoida ja liittää osaksi eriytettyjen tilinpäätösten laatimiseen liittyvää aineistoa.

⁷ Katso liitteestä 3 esimerkit 3 ja 4.

3 LIIKETOIMINTOJEN SISÄLTÖ

3.1 Sähköverkkotoiminta

Sähköverkkotoiminta sisältää SML 3 §:n 6 kohdan mukaan seuraavat toiminnot:

- Sähköverkon asettaminen vastiketta vastaan sähkön siirtoa tai jakelua ja muita sähköverkon palveluita tarvitsevien käyttöön
- Verkonhaltijan harjoittama sähköverkon suunnittelu, rakentaminen, ylläpito ja käyttö
- Verkon käyttäjien sähkölaitteiden liittäminen verkkoon, sähkön mittaus, asiakaspalvelu sekä muut sähkön siirtoon tai jakeluun liittyvät toimenpiteet, jotka ovat tarpeen verkonhaltijan sähköverkossa tapahtuvaa sähkönsiirtoa tai jakelua ja muita verkon palveluja varten.

Muiden yhtiöiden sähköverkkoihin kohdistuva verkon rakentaminen, suunnittelu, ylläpito ja käyttö ym. lasketaan kuuluvaksi yhtiön muuhun liiketoimintaan. Olennaista muiden ja omaan verkkoon tehtävän verkon rakentamisen (investointi) erottelussa on verkonhaltijan verkkoluvan mukainen verkko. Verkkoluvan mukaiseen omaan verkkoon tapahtuva verkon rakentaminen lasketaan kuuluvaksi sähköverkkotoimintaan, vaikka verkko olisi vuokrattu eikä näin ollen ole verkonhaltijan omistuksessa.

SML 3 §:n 9 kohdan mukaan verkonhaltijalla tarkoitetaan elinkeinonharjoittajaa, jolla on hallinnassaan sähköverkkoa ja joka harjoittaa luvanvaraista sähköverkkotoimintaa tässä verkossa.

3.2 Muut sähköliiketoiminnat

Muilla sähköliiketoiminnoilla tarkoitetaan muita SML 3 §:n 21 kohdassa lueteltuja liiketoimintoja kuin verkkoliiketoiminta. Näitä ovat sähkön tuotanto, sähkön myyntitoiminta, aggregointi, kulutusjousto ja energian varastointi.

Sähkön tuotantotoiminta

Sähkön tuotantotoimintaan kuuluvat sähkön erillistuotanto sekä sähkön tuotanto-osuus sähkön ja lämmön yhteistuotannosta. Tuotantotoiminta käsittää myös sähkön tuotannon ja tukkumyynnin tai saman konsernin erilliselle sähkönmyyntiyhtiölle sekä mahdollisille muille myyjille ja tukkusähkömarkkinoille. Tuotantotoimintaan kuuluu myös omaan tuotantoon liittyvä vara-, huolto- ja tilapäissähkökauppa.

Sähkön ja lämmön yhteistuotanto

Sähkön ja lämmön yhteistuotannosta sähkön osuus kohdistetaan muihin sähköliiketoimintoihin ja lämmön osuus muuhun liiketoimintaan. Sähkön kustannusosuus ei saa ylittää vaihtoehtoisen lämmöntuotannosta riippumattoman sähkönhankinnan kustannuksia eikä lämmön kustannusosuus erillisen lämmöntuotannon kustannuksia.

Sähkön ja lämmön yhteistuotannosta syntynyt etu taas tulee jakaa molemmille liiketoiminnoille ottaen huomioon paikalliset olosuhteet ja tekniset ratkaisut (TEMa 1305/2019 5.1 §). Jakoperusteena voidaan tilanteesta riippuen käyttää esimerkiksi tuotettuja energiamääriä, erillistuotannon kustannusten suhdetta tai erillistuotannon polttoaineen kulutusten suhdetta.



Sähkön myyntitoiminta

Sähkön myyntitoimintaan kuuluvat sähkön vähittäismyynti (myynti jakeluverkon kautta välittömästi loppukuluttajille), trading-toiminta ja muu vastaava sähkönmyynti. Sähkön myyntitoiminta sisältää tyypillisesti myös sähkön hankintatoiminnan eli tukkusähkön oston myyjiltä tai omalta tuotantolaitokselta.

Aggregointi

Aggregoinnilla tarkoitetaan toimintaa, jossa yhdistetään usean verkon käyttäjän kuormia tai tuottamaa sähköä myytäväksi, ostettavaksi tai huutokaupattavaksi sähkömarkkinoilla (SML 3 §:n 21 a kohta).

Kulutusjousto

Kulutusjoustolla tarkoitetaan loppukäyttäjän kuorman muutosta verrattuna tämän tavanomaisiin tai senhetkisiin kulutustapoihin vastauksena markkinasignaaleihin, aikasidonnaisiin sähkön hintoihin tai kannustaviin maksuihin, tai vastauksena loppukäyttäjän joko yksin tai aggregoinnin välityksellä tekemän sellaisen tarjouksen hyväksymiseen, joka koskee kysynnän vähentämisen tai lisäämisen myymistä tiettyyn hintaan (SML 3 §:n 30 a kohta).

Energian varastointi

Energiavarastoliiketoimintaan kuuluvat energiavarastojen omistaminen, kehittäminen, hallinnointi ja käyttö. Energian varastoinnilla tarkoitetaan sähkön loppukäytön siirtämistä sen tuottamisen jälkeiseen ajankohtaan tai sähköenergian muuttamista sellaiseen energiamuotoon, jota voidaan varastoida, tällaisen energian varastointia ja tällaisen energian myöhempää muuttamista sähköenergiaksi tai käyttöä toisena energiankantajana. Energiavarastolla ja sähkövarastolla tarkoitetaan puolestaan paikkaa, jossa energiaa varastoidaan. (SML 3 §:n kohdat 21 b ja 21 c)

SML 29 b §:n 1 momentin mukaan verkonhaltija ei saa harjoittaa energiavarastoliiketoimintaa. Kielto ei koske 29 b §:n 2 momentin mukaisia energiavarastoja, jotka katsotaan verkonhaltijan kiinteäksi verkkokomponentiksi. Energiavirasto on verkonhaltijan hakemuksesta myönnettävä verkonhaltijalle lupa omistaa, kehittää, hallinnoida ja käyttää tällaisia energiavarastoja. Energiavirasto voi kuitenkin myöntää verkonhaltijalle poikkeusluvan omistaa, kehittää, hallinnoida ja käyttää myös muita kuin 29 b §:n 2 momentissa tarkoitettuja energiavarastoja. Poikkeusluvan myöntämiseen vaaditut ehdot ovat esitetty SML 29 b §:n 3 momentissa.

3.3 Maakaasuverkkotoiminta

Maakaasuverkkotoiminta sisältää MML 3 §:n 8 kohdan mukaan seuraavat toiminnot:

- siirto- tai jakeluverkkojen asettamista vastiketta vastaan maakaasun siirtoa ja muita verkon palveluja tarvitsevien käyttöön⁸;
- seuraavat toimenpiteet silloin, kun ne kohdistuvat verkonhaltijan omaan verkkoon:

⁸ Kokonaistoimitussopimuksien eriyttämisestä katso kappale 3.5.



- maakaasuverkon suunnittelu,
- rakentaminen,
- ylläpito ja käyttö,
- asiakkaiden maakaasulaitteiden liittäminen verkkoon,
- maakaasun mittaus sekä maakaasukauppojen selvityksen ja laskutuksen perustana oleva mittarointi ja mittareiden lukeminen sekä mittaustietojen rekisteröinti ja ilmoittaminen maakaasumarkkinoiden osapuolille,
- muut maakaasun siirtoon ja maakaasukauppojen selvitykseen liittyvät toimenpiteet.

Muiden yhtiöiden maakaasuverkkoihin kohdistuva verkon rakentaminen, suunnittelu, ylläpito ja käyttö ym. lasketaan kuuluvaksi yhtiön muuhun liiketoimintaan.

3.4 Nesteytetyn maakaasun käsittelylaitosten toiminta

MML 3 §:n kohdan 21 mukaan nesteytetyn maakaasun käsittelylaitoksella tarkoitetaan vastaanottoasemaa, jota käytetään maakaasun nesteyttämiseen tai nesteytetyn maakaasun tuontiin, purkamiseen ja kaasuttamiseen, mukaan lukien lisäpalvelut ja tilapäinen varastointi, joita tarvitaan kaasuttamiseen ja kaasun toimittamiseen sen jälkeen siirtoverkkoon. Nesteytetyn maakaasun käsittelylaitokseen ei lueta varastointiin käytettäviä vastaanottoaseman osia.

Lisäpalveluilla tarkoitetaan nesteytetyn maakaasun käsittelylaitteistojen käyttöön ja toimintaan tarvittavia palveluja ja varastoja kuormituksen tasapainotus, sekoitus ja inerttikaasujen lisääminen mukaan lukien, ei kuitenkaan laitoksia, jotka ovat yksinomaan tehtäviään hoitavan siirtoverkonhaltijan käytettävissä (MML 3 §:n kohta 23).

Nesteytetyn maakaasun käsittelylaitteiston haltijalla tarkoitetaan luonnollista henkilöä ja oikeushenkilöä, joka nesteyttää maakaasua tai tuo, purkaa ja kaasuttaa nesteytettyä maakaasua ja on vastuussa nesteytetyn maakaasun käsittelylaitteiston toiminnasta (MML 3 §:n kohta 22).

3.5 Maakaasun myyntitoiminta

Maakaasun myyntitoiminta käsittää maakaasun tukkumyynnin ja vähittäismyynnin sekä maakaasun hankinnan. Siihen kuuluu myös ylijäämäkaasun myynti markkinapaikan kautta jälkimarkkinoille.

Kokonaistoimitussopimuksista aiheutuvat tuotot ja kulut tulee jakaa maakaasun verkkotoiminnan ja myyntitoiminnan kesken aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. Kokonaistoimitussopimuksilla tarkoitetaan ennen maakaasumarkkinalain (508/2000) voimaantuloa tehtyjä, edelleen voimassa olevia maakaasun hankinta tai myyntisopimuksia, joissa kokonaishintaa ei ole eritelty siirron ja energian osuuksiin, vaan siirto ja energia ostetaan tai myydään yhdellä kokonaishinnalla. Maakaasumarkkinalain (508/2000) voimaantulon jälkeen tällaisten sopimusten teko ei enää ole ollut luvallista. Aiheuttamisperiaatteen mukainen jako voidaan tehdä esimerkiksi sellaisella, yhtiön lainmukaisista hankinta- tai myyntisopimuksista johdetulla jakosuhteella, joka osoittaa miten kokonaishinta jakautuisi tapauksessa, jossa siirron ja energian osuus eriteltäisiin.

Siirtoverkkoyhtiö kirjaa kokonaistoimitussopimuksiin liittyvät maakaasun ostot kuitenkin aina myyntiliiketoiminnan kuluiksi.

3.6 Maakaasun varastointitoiminta

Maakaasun varastointitoimintaan kuuluu maakaasun varastointi. MML 3 §:n kohdan 19 mukaan varastolla tarkoitetaan maakaasualan yrityksen omistamaa tai huoltamaa laitosta, jota käytetään maakaasun varastointiin sekä nesteytetyn maakaasun käsittelylaitteiston varastointiin käytettävää osaa tuotantoon käytettävää osaa lukuun ottamatta, ei kuitenkaan laitteistoja, jotka ovat yksinomaan tehtäviään hoitavan siirtoverkonhaltijan käytettävissä.

Varastointilaitteiston haltijalla tarkoitetaan luonnollista henkilöä ja oikeushenkilöä, joka varastoi maakaasua ja on vastuussa varaston hoidosta (MML 587/2017 3 §:n 20 kohta).

3.7 Muut liiketoiminnat

Muihin liiketoimintoihin kuuluvat kaikki muut paitsi edellä mainitut liiketoiminnat. Muita liiketoimintoja ovat tyypillisesti kaukolämpö-, urakointi-, asennus-, sisärakennus-, ulkovalaistus-, viestiverkko-, datasähkö, kiinteistöjen vuokraus- ja sähkötarvikkeiden myyntitoiminta.

Kaukolämpötoiminta sisältää lämmön hankinnan yhteistuotantolaitokselta tai erillisen lämpötuotannon lämpökeskuksissa sekä myynnin kaukolämmön jakelutoimittajalle tai erilliselle kaukolämpöyhtiölle.

Urakointi tarkoittaa muuhun kuin yhtiön omaan verkkoon kohdistuvaa suunnittelu-, rakennus- ja ylläpitotoimintaa. Ulkovalaistustoiminta tarkoittaa ulkovalaistusverkkojen rakentamista ja ylläpitoa.

Jos viestiverkkoa käytetään sekä verkkotoiminnan että muiden liiketoimintojen apuna, tulee siihen kohdistuva omaisuus, vastuut, tuotot ja kulut jakaa näiden liiketoimintojen kesken aiheuttamisperiaatteen mukaan.

Kiinteistöjen vuokraustoiminta tarkoittaa yhtiön hallussa olevien kiinteistöjen vuokraamista yhtiön ulkopuolisille tahoille.

Muuta liiketoimintaa ovat myös yrityksen ulkopuolelle (ml. konserniyhtiöihin) myytävät taloushallinto-, henkilöstöhallinto, ict- yms. palvelut.

Sähkön ja lämmön yhteistuotannosta katso kohta 3.2 Muut sähköliiketoiminnat.

Sähköajoneuvojen latauspalveluliiketoiminta

Sähköajoneuvojen latauspalveluliiketoimintaan kuuluvat sähköajoneuvojen latauspisteiden omistaminen, kehittäminen, hallinnointi ja käyttö (EPNDir 944/2019 33 artiklan kohta 2). Latauspisteellä tarkoitetaan puolestaan rajapintaa, jolla voidaan ladata yksi sähköajoneuvo kerrallaan tai vaihtaa yhden sähköajoneuvon akku kerrallaan (SML 3 §:n kohta 30 d).

Sähköajoneuvojen latauspisteiden rakentaminen ja myyminen eivät ole latauspalveluliiketoimintaa. Latauspisteiden rakentaminen ja myyminen eriytetään kuitenkin latauspalveluliiketoiminnan tavoin muihin liiketoimintoihin.

SML 61 a §:n 2 momentin mukaan jakeluverkonhaltija ei saa harjoittaa sähköajoneuvojen latauspalveluliiketoimintaa. Jakeluverkonhaltija voi kuitenkin



ylläpitää omaan käyttöön varattuja sähköajoneuvojen latauspisteitä.⁹

Sähkön jakeluverkonhaltijan oikeus harjoittaa muuta liiketoimintaa

SML 61 a § rajoittaa sähkön jakeluverkonhaltijan oikeutta harjoittaa muita liiketoimintoja. Säännöksen kolmannen momentin perusteella sähkön jakeluverkonhaltija tarvitsee Energiaviraston erityisluvan harjoittaa muuta liiketoimintaa. Luvan myöntämisen edellytyksenä on, että liiketoiminnan harjoittaminen on tarpeen jakeluverkonhaltijan lakisääteisten velvoitteiden täyttämiseksi.

SML 61 a §:n 1 momentin mukaan jakeluverkonhaltijalla on kuitenkin oikeus harjoittaa liiketoimintaa muussa verkossa kuin sähköverkossa, jos toimivaltainen viranomainen on myöntänyt jakeluverkonhaltijalle tällaisen liiketoiminnan harjoittamisen edellyttämän toimiluvan.

Energiavirasto on antanut SML 61 a §:n tulkintaohjeen (Dnro 3947/04002/2023).

Sähkön kantaverkonhaltijan oikeus harjoittaa muuta liiketoimintaa

SML 39 a §:n mukaan sähkön kantaverkonhaltija ei saa harjoittaa muuta liiketoimintaa kuin kantaverkonhaltijalle on säädetty mahdolliseksi sähkömarkkinalaissa tai sähkökauppa-asetuksessa. Kantaverkonhaltija voi toteuttaa erillisillä lailla säädettyjä tehtäviään.

Tämän lisäksi kantaverkonhaltijalla on oikeus harjoittaa liiketoimintaa muussa verkossa kuin sähköverkossa, jos toimivaltainen viranomainen on myöntänyt kantaverkonhaltijalle tällaisen liiketoiminnan harjoittamisen edellyttämän toimiluvan (SML 39 a § 1 momentti).

⁹ Energiavirasto on antanut SML 61 a §:stä tulkintaohjeen (3947/04002/2023). HE 318/2022 61 a §:n 2 momentin yksityiskohtaisten perusteluiden mukaan omassa käytössä oleviksi latauspisteiksi katsotaan jakeluverkonhaltijan toimipisteiden tai laitteistojen yhteydessä sijaitsevat jakeluverkonhaltijan ja tämän työntekijöiden käyttöön tarkoitetut latauspisteet sekä asiakaspysäköintiin liittyvät latauspisteet. Energiavirasto katsoo, että työntekijöiksi katsotaan jakeluverkonhaltijan kanssa samaan konserniin kuuluvat työntekijät. Tällaisia yksityisiä latauspisteitä ei voi kuitenkaan ylläpitää konsernin muiden yhtiöiden asiakkaiden sähköajoneuvojen lataustarkoitukseen.

4 TULOSLASKELMAN JA TASEEN TILIEN ERIYTTÄMINEN

4.1 Tuloslaskelma

Liikevaihto

Kunkin eriytetyn liiketoiminnan liikevaihto muodostuu niistä myyntituotoista, jotka liiketoiminnan varsinainen toiminta on saanut aikaan. Myyntituotoista vähennetään myönnettyt alennukset sekä arvonlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot. Eriytettyjen liiketoimintojen varsinainen toiminta on määritelty luvussa 3.

Verkkotoiminnan liittymismaksut, jotka eivät ole palautettavia, kirjataan tuotoksi liikevaihtoon KILA:n lausunnon sähköliittymismaksujen kirjaamisesta 1650/2001 mukaisesti.

Valmisteverot

Verkonhaltijan keräämät ja tuloslaskelmalle kirjatut valmisteverot eriytetään muille liiketoiminnoille. Vaikka verkonhaltija kerää sähköön tai maakaasuun liittyvän valmisteveron, ei vero kuulu varsinaiseen verkkoliiketoimintaan.¹⁰

Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos

Valmiiden ja keskeneräisten tuotteiden varastojen muutos koskee sellaisten varastojen muutoksia, joiden osalta liiketoiminnan oma jalostusprosessi on alkanut tai saatettu loppuun. Valmistusasteen mukaisesta kirjaamisesta säädetään KPL 5:1 §:n ja 5:4 §:n sekä KILA:n 30.9.2008 antamassa yleisohjeessa tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella.

Varastonmuutos kohdistetaan liiketoiminnoille samalla osuudella kuin varaston tasearvo on muuttunut liiketoimintojen eriytetyillä taseilla. Katso varastojen kohdistamisesta kappale 4.2.

Valmistus omaan käyttöön

Valmistus omaan käyttöön voidaan esittää tuloslaskelmassa joko brutto- tai netto-periaatteen mukaan. Jos valmistus omaan käyttöön esitetään bruttoperiaatteen mukaan omana eränä, lasketaan erään mm. aktivoidut palkat sosiaalikuluneen, kuljetuskustannukset, pientarvikkeet ja ulkopuoliset palvelut. Jos taseeseen aktivoitujen erien kokonaissumma ei ole olennainen, voidaan valmistus omaan käyttöön kirjata myös nettoperiaatteella tuloslaskelman kulujen oikaisuksi.

Verkkoliiketoiminnalle kirjataan vain verkkoluvan mukaiseen omaan verkkoon kohdistuva verkonrakennustoiminta. Ulkopuoliseen verkkoon kohdistuva verkonrakennustoiminta kuuluu muulle toiminnalle. Sähkön tuotanto omaan käyttöön kuuluu muille sähköliiketoiminnoille.

Liiketoiminnan muut tuotot

Sellaiset tuotot, joita ei pidetä varsinaisen toiminnan tuottoina, ovat liiketoiminnan muita tuottoja. Niitä ovat mm. tavanomaiset käyttöomaisuuden myyntivoitot ja vuokratuotot, jotka eivät liity ydinliiketoiminnan välineiden vuokraukseen sekä avustukset ja korvaukset. Liiketoiminnan muut tuotot kirjataan sen eriytetyn

¹⁰ Energiavirasto huomauttaa Kirjanpitolautakunnan katsoneen lausunnossaan 2033/2022 (Alkoholiveron käsittelystä tuloslaskelmalla), että läpilaskutettavan valmisteveron nettokäsittely on hyvän kirjanpitotavan mukaista. Nettokäsittelyllä tarkoitetaan, että veron määrä on vähennetty liikevaihdosta.



liiketoiminnan tuloslaskelmaan, minkä käyttöomaisuuteen tai toimintaan ne kohdistuvat.

Materiaalit ja palvelut

Ostoihin tilikauden aikana kirjataan vaihto-omaisuushankinnat eli aineiden, tarvikkeiden, tavaroiden ja energian ostot. Lisäksi erään sisältyvät alennukset ja muut oikaisuerät, joita ei voida vähentää ostotilille kirjausta tehtäessä. Verkkoliiketoiminnan kuluja ovat aineet, tarvikkeet ja tavarat, jotka hankitaan verkkoliiketoimintaa varten.

Myyntiin hankittu energia on muiden sähköliiketoimintojen ja maakaasun myyntitoiminnan kuluja. Häviöenergian hankinta on verkkotoiminnan sähkönostoa, joka tehdään verkossa tapahtuvien häviöiden takia. Maakaasun hävikillä tarkoitetaan verkkotoiminnan kaasunostoa, joka tehdään verkossa tapahtuneiden häviöiden, esimerkiksi vuotojen takia.

Verkkotoiminnan muilla kaasunostoilla tarkoitetaan maakaasuverkkotoiminnan kaasunostoa, joka on tehty maakaasuverkon paineen ylläpitoa varten. Tähän sisältyvät maakaasuverkon paineen ylläpitoon tarvittavien kompressoreiden polttokaasun hankinta ja hankintasopimusta suuremmasta vastaanottopaineesta aiheutuneet lisäpaineen maksut.

Tuotantoa varten hankitut aineet, tarvikkeet ja tavarat ovat muiden sähköliiketoimintojen kuluja. Muun liiketoiminnan ostoja ovat muun liiketoiminnan toimintaa varten tehdyt ostot. Liiketoiminnoille yhteiset ostot kohdistetaan liiketoiminnoille kappaleissa 2.3 ja 2.4 määriteltyjen eriyttämisperusteiden mukaan.

Ulkopuolisiin palveluihin merkitään sellaisten ulkopuolisten palveluiden hankintamenot, jotka yhtiö myy edelleen sellaisenaan tai jalostettuina. Ulkopuolisia palveluita ovat mm. työpitoiset alihankinnat ja työvoiman vuokrauskulut kuten verkonrakennus-, korjaus- ja huoltotyöpalvelut sekä työkone- ja raivauspalvelut.

Omaan verkkoluvan vastuualueen mukaiseen verkkoon (mukaan lukien verkkoluvan vastuualueen mukainen vuokrattu verkko) kohdistuva verkonrakennus kirjataan verkkotoiminnalle, ulkopuoliseen verkkoon kohdistuva muulle liiketoiminnalle. Muut kuin verkonrakentamiseen liittyvät ulkopuoliset palvelut kohdistetaan niille liiketoiminnoille, joita ne palvelevat. Liiketoiminnoille yhteiset palvelut kohdistetaan liiketoiminnoille kappaleessa 2.3 ja 2.4 määriteltyjen eriyttämisperusteiden mukaan.

Alueverkko-, kantaverkko- ja verkkopalvelumaksut ovat pääasiassa sähköverkkotoiminnan ja siirtoverkko- ja verkkopalvelumaksut maakaasuverkkotoiminnan kuluja. Eriin merkitään vastaanotetun energian siirrosta maksettu maksu. Sähkön tuotantotoiminnan maksamat verkkopalvelumaksut verkonhaltijalle, jonka verkkoon se on liittynyt, kirjataan kuluiksi muille sähköliiketoiminnoille.

Henkilöstökulut

Henkilöstökuluihin kirjataan ennakonpidätyksen alaiset palkat ja palkkiot sekä niihin verrattavat kulut. Lisäksi omiksi erikseen kirjataan henkilösivukulut, jotka sisältävät pakolliset ja vapaaehtoiset henkilövakuutusmaksut, eläkekulut ja muut henkilösivumenot, jotka määräytyvät palkan perusteella.

Kun työntekijä tekee töitä vain tietylle liiketoiminnalle, hänen henkilöstökulunsa kohdistetaan kyseiselle liiketoiminnalle. Näin esimerkiksi myyntihenkilöstön kulut



kohdistetaan muille sähköliiketoiminnoille tai maakaasun myyntitoiminnalle ja valvomon työntekijöiden kulut verkkoliiketoiminnalle. Jos työntekijä tekee töitä useammalle kuin yhdelle liiketoiminnalle, kohdistetaan työntekijän henkilöstökulut kyseisille liiketoiminnoille kappaleissa 2.3 ja 2.4 määriteltyjen eriyttämisperusteiden mukaan.

Poistot ja arvonalentumiset

Suunnitelman mukaiset poistot jaetaan liiketoiminnoille samalla periaatteella kuin hyödykkeet, joihin poistokirjaus perustuu. Jos hyödyke kuuluu aiheuttamisperiaatteen mukaisesti esimerkiksi verkkoliiketoiminnalle, eriytetään myös tähän hyödykkeeseen liittyvät poistot verkkoliiketoiminnalle. Mikäli hyödykkeen tasearvo on jaettu useamman liiketoiminnon välille, kohdistetaan hyödykkeen poisto liiketoiminnoille samassa suhteessa.

Suunnitelman mukaiset poistot liikearvosta eriytetään liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin liikearvon on jaettu.

Arvonalentumiset kohdistetaan suunnitelman mukaisten poistojen tapaan vain sille liiketoiminnalle, jonka taseessa hyödyke on. Mikäli hyödykkeen tasearvo on jaettu useamman liiketoiminnon välille, kohdistetaan arvonalentuminen liiketoiminnoille samassa suhteessa.

Liiketoiminnan muut kulut

Liiketoiminnan muita kuluja ovat esimerkiksi toimistokiinteistöjen energian ostot ja kiinteistövero, vakuutukset, korjaukset ja huollot, konttoritarvikkeet, posti-, puhelin ja tietoliikennekulut, markkinointi- ja laskutuskulut, matkat ja edustuskulut ovat liiketoiminnan muita kuluja. Kulut aiheutuvat useimmiten usean eri liiketoiminnon tarpeista, jolloin ne kohdistetaan liiketoiminnoille kappaleissa 2.3 ja 2.4 määriteltyjen eriyttämisperusteiden mukaan.

Vuokratuluihin kirjataan muun muassa tilavuokrat ja koneiden sekä kaluston leasingvuokrat. Kulut kohdistetaan niille liiketoiminnoille, jotka käyttävät vuokrattuja tiloja tai laitteita. Verkkovuokrat ja verkon leasingmaksut -erä koskee verkkotoiminnan harjoittajia, jotka ovat vuokranneet osittain tai kokonaan operoimansa verkon. Verkkovuokrat ja verkon leasingvuokrat kohdistetaan verkkotoiminnalle.

Rahoitustuotot ja kulut

Rahoitustuottoina ja -kuluina ilmoitetaan rahoituksen antamisesta ja ottamisesta aiheutuneet tuotot ja kulut. Korko- ja rahoitustuotot kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin korko- tai rahoitustuoton perusteena oleva taseen sijoitus, saaminen tai rahavara on kohdistettu.

Eriytetyn tilinpäätöksen liitetiedoissa tulee ilmoittaa johdannaisista kirjanpitoasetuksen (1339/1997) tai kauppa- ja teollisuusministeriön rahoitusvälineiden arvostamisesta sekä merkitsemisestä tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen antaman asetuksen (1315/2004) mukaiset tiedot koskien rahoitusinstrumentteja.

Arvonalentumiset kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin arvonalentumisen kohteena oleva sijoitus tai rahoitusarvopaperi on kohdistettu. Korko- ja rahoituskulut kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin rahoituskulun perusteena oleva vieras pääoma on kohdistettu liiketoiminnoille.



Tilinpäätössiirrot

Poistoeron muutoksena esitetään suunnitelman ylittävät tai alittavat poistot, jotka kirjataan verotusta varten kirjanpitoon. Poistoeron muutos kohdistetaan niille liiketoiminnoille, joiden taseessa poistoeroa on kertynyt.

Verotusperusteisten varausten lisäys tai vähennys kohdistetaan liiketoiminnoille sen mukaan, minkä liiketoiminnon taseessa vapaaehtoisia varauksia on kerrytetty.

Konserniavustukset

Konserniavustukset kohdistetaan liiketoiminnoille Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja -rivin ja poistoerotuksen muutoksen summan perusteella. Lähtökohtaisesti annettu konserniavustus kohdistetaan niille liiketoiminnoille, joilla summa on positiivinen. Saadut konserniavustukset kohdistetaan ensisijaisesti niille liiketoiminnoille, joilla Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja + poistoeron muutos on negatiivinen.¹¹

Mikäli konserniavustuksia ei voida jakaa edellä kuvatun perusteella (esimerkiksi konserniavustusta saatu ja kaikki liiketoiminnot ovat voitollisia), jaetaan annettu konserniavustus edellisen tilinpäätöksen mukaisen jakokelpoisen oman pääoman suhteessa ja saatu konserniavustus negatiivisen jakokelpoisen oman pääoman suhteessa liiketoiminnoille. Mikäli tätäkään jakoperustetta ei voida käyttää, jaetaan konserniavustus liiketoimintojen välille tasan.

Välittömät verot

Välittömät verot esitetään tuloslaskelmassa tuloveroina ja muina välittöminä veroina. Tuloverot jaetaan liiketoiminnoille tilikauden verotettavan tuloksen suhteessa (Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja +(-) poistoeron muutos +(-) saadut ja annetut konserniavustukset). Tappiollisille liiketoiminnoille ei kohdisteta tuloveroa (negatiivista tai positiivista).¹²

4.2 Tase vastaavaa

Aineettomat hyödykkeet

Aineettomiin hyödykkeisiin sisältyvät perustamismenot, kehittämismenot, aineettomat oikeudet, liikearvo, muut pitkävaikutteiset menot ja ennakkomaksut. Liiketoiminnalle kohdistetaan pääsääntöisesti vain sellaiset omaisuuserät, joita se tarvitsee harjoittaakseen luvussa 3 määriteltyä toimintaansa. Liikearvo kohdistetaan liiketoiminnoille sen mukaan, millaista liiketoimintaa on hankittu. Liiketoimintojen yhteisessä käytössä oleva omaisuus kohdistetaan liiketoiminnoille kappaleissa 2.3 ja 2.4 määriteltyjen eriyttämisperusteiden mukaan.

Aineettomiin hyödykkeisiin kirjatut sähköverkon tai maakaasuverkon osat, esimerkiksi käytönvalvonta-, verkko- ja asiakastietojärjestelmien ja muiden vastaavien järjestelmien osat, kohdistetaan sähkö- tai maakaasuverkkotoiminnalle.

Aineettomiin hyödykkeisiin kuuluvien hyödykkeiden luovutuksesta tai arvonalennuksesta aiheutuneet voitot ja tappiot kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin kyseinen hyödyke on niille kohdistettu. Aineettomiin hyödykkeisiin kirjatut aineellisiin hyödykkeisiin liittyvien hyödykkeiden osat kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin niiden aineellisiin

¹¹ Katso liitteestä 3 esimerkki 1.

¹² Katso liitteestä 3 esimerkki 2.



hyödykkeisiin kirjattu osa.

Aineettomista hyödykkeistä maksetut ennakkomaksut kohdistetaan sille liiketoiminnalle, jonka käyttöön hyödyke valmistuessaan tulee. Jos hyödyke tulee useamman liiketoiminnan käyttöön, jaetaan ennakkomaksu liiketoiminnoille aiheuttamisperiaatteen mukaisessa suhteessa (toisin sanoen samassa suhteessa kuin hyödyke valmistuessaan tullaan eriyttämään liiketoiminnoille). Sähkö- tai maakaasuverkon aineettomiin hyödykkeisiin liittyvät ennakkomaksut siirretään kyseisiin eriin vasta niiden valmistuttua.

Aineelliset hyödykkeet

Aineellisiin hyödykkeisiin sisältyvät maa- ja vesialueet, rakennukset ja rakennelmat, koneet ja kalusto, muut aineelliset hyödykkeet sekä ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat. Liiketoiminnalle kohdistetaan pääsääntöisesti vain sellaiset omaisuuserät, joita se tarvitsee harjoittaakseen luvussa 3 määriteltyä toimintaansa. Liiketoimintojen yhteisessä käytössä oleva omaisuus kohdistetaan liiketoiminnoille kappaleissa 2.3 ja 2.4 määriteltyjen eriyttämisperusteiden mukaan.

Energiavarastot eriytetään muille sähköliiketoiminnoille. SML 29 b §:n 2 momentin mukaiset energiavarastot, jotka katsotaan verkonhaltijan kiinteäksi verkkokomponentiksi, eriytetään puolestaan sähköverkkotoimintaan.

Sähköajoneuvojen latauspalveluliiketoimintaan liittyvät latauspisteet eriytetään muuhun liiketoimintaan. Jakeluverkonhaltijan omistamat omassa käytössä olevat yksityiset latauspisteet, joita verkonhaltijat voivat ylläpitää henkilöstönsä käyttöä varten eriytetään puolestaan aiheuttamisperiaatteen mukaisesti liiketoiminnoille.

Yhtiön ulkopuolisille vuokrattu tai muussa kuin sähkö- tai maakaasuliiketoimintojen käytössä oleva omaisuus kohdistetaan muulle liiketoiminnalle. Aineellisiin hyödykkeisiin kuuluvien hyödykkeiden myynnistä, romutuksesta tai vakuutuskorvauksista aiheutuneet luovutusvoitot ja tappiot kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin kyseinen hyödyke on niille kohdistettu.

Ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat kohdistetaan sille eriytetylle liiketoiminnalle, jonka käyttöön keskeneräinen hyödyke valmiina tulee. Jos ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat liittyvät johonkin valmiiseen hyödykkeeseen, ne kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin kyseinen hyödyke. Jos hyödyke tulee useamman liiketoiminnan käyttöön, jaetaan ennakkomaksu liiketoiminnoille aiheuttamisperiaatteen mukaisessa suhteessa (toisin sanoen samassa suhteessa kuin hyödyke valmistuessaan tullaan eriyttämään liiketoiminnoille).

Sijoitukset

Sijoituksien kohdistaminen liiketoiminnoille tapahtuu niiden hankinnan tarkoituksen perusteella. Muille sähköliiketoiminnoille ja maakaasun myyntitoiminnalle kohdistetaan energian hankintayhteistyötä tai tuotantoon osallistumista varten hankitut osakkeet ja osuudet. Muuta tarkoitusta kuin yhteisön omien kilpailunalaisten sähköliiketoimintojen tai maakaasun myyntitoiminnan kehittämistä tms. varten hankitut energian myynti- tai tuotantoyhtiöiden osakkeet kohdistetaan muille liiketoiminnoille.

Verkkoliiketoiminnalle kohdistetaan osakkeet ja osuudet, jotka liittyvät yhtiön omalla vastuualueellaan harjoittamaan verkkotoimintaan. Muiden verkkoyhtiöiden



osakkeet kohdistetaan muuhun liiketoimintaan verkkoliiketoiminnan sijasta, koska kyseiset osakkeet eivät liity yhtiön oman vastuualueen verkon kehittämiseen tai kunnossapitoon. Sellaiset sijoitukset, joita ei ole hankittu liiketoiminnan varsinaista toimintaa varten, kuten arvonnousun ja osingon tavoittelemiseksi hankitut osakesijoitukset, kohdistetaan muulle liiketoiminnalle.

Vaihto-omaisuus

Vaihto-omaisuutta ovat sellaisenaan tai jalostettuina luovutettavaksi tai kulutettavaksi tarkoitetut hyödykkeet, kuten polttoainevarastot ja asennustarvikkeiden varastot.

Vaihto-omaisuus kohdistetaan sille liiketoiminnolle, minkä toimintaan se liittyy. Verkonrakennuksen vaihto-omaisuus kohdistetaan verkkoliiketoiminnalle, jos kyse on oman verkkoluvan vastuualueen mukaisen verkon rakentamisesta ja muulle liiketoiminnalle, jos kyse on verkon rakentamisesta ulkopuoliselle. Verkon rakentamisen vaihto-omaisuuden ollessa merkittävä liiketoiminnan muuhun vaihto-omaisuuteen nähden, on vaihto-omaisuus erät suositeltavaa eritellä toisistaan. Tilikauden päättyessä keskeneräiset tuotteet ja projektit kirjataan vaihto-omaisuus hyödykkeiden keskeneräisiin tuotteisiin ja kohdistetaan sille liiketoiminnalle, jonka toimintaan se liittyy.

Saamiset

Saamiset kohdistetaan sille liiketoiminnalle, jonka toimintaan tai tase-eriin saaminen liittyy. Esimerkiksi myyntisaamiset kohdistetaan liiketoiminnoille sen perusteella, minkä liiketoiminnon suoritteen luovuttamisesta tai käyttöomaisuuden myynnistä saamisessa on kysymys. Liiketoimintojen yhteiset saamiset kohdistetaan liiketoiminnoille kappaleissa 2.3 ja 2.4 määriteltyjen eriyttämisperusteiden mukaan.

Lainasaamiset taas kohdistetaan sen perusteella, minkä liiketoiminnon rahoja on lainattu. Siirtosaamiset kohdistetaan erän luonteen mukaan, esimerkiksi lakisääteiset henkilöstösivukulujen jaksotukset kohdistetaan liiketoiminnoille henkilöstökulujen suhteessa.

Rahoitusarvopaperit

Rahoitusarvopaperit ovat tilapäisesti arvopaperimuodossa olevia rahoitusvaroja. Ne on saatettu saada maksuna yhtiön hyödykkeistä tai niitä on ostettu varojen tilapäiseksi sijoittamiseksi. Rahoitusarvopaperit kohdistetaan liiketoiminnoille sen mukaan, minkä liiketoiminnon hyödykkeen maksuna rahoitusarvopapereita on saatu tai minkä liiketoiminnon varoja rahoitusarvopapereihin on sijoitettu. Jos usean eri liiketoiminnon varoja on sijoitettu rahoitusarvopapereihin, ne kohdistetaan sijoitettuja varoja vastaavassa suhteessa.

Rahat ja pankkisaamiset

Rahoilla tarkoitetaan maksuvälineinä käytettäviä kolikoita ja seteleitä. Pankkisaamiset taas ovat pankkitalletuksia. Rahoja ja pankkisaamisia voidaan käyttää taseiden tasuseränä. Tasejatkuvuuteen eri vuosien välillä tulee kuitenkin pyrkiä myös tämän erän kohdalla.

Rahat ja pankkisaamiset voivat mennä yksittäisellä liiketoiminnalla tilapäisesti negatiivisiksi johtuen tilin käytöstä taseiden tasuseränä. Tilin kääntyminen negatiiviseksi osoittaa, että liiketoiminta on käyttänyt yhtiön tililtä/kassasta enemmän varoja kuin sille kuuluisi. Negatiivinen saldo jätetään eriytetyllä



tilinpäätöksellä Rahat ja pankkisaamiset -tilille. Koska liiketoimintojen välillä ei tule olla sisäisiä saamia tai velkoja, tulee ilman aiheeton viivytystä ryhtyä toimenpiteisiin, joilla liiketoiminnan negatiivinen Rahat ja pankkisaamiset -tilin saldo korjataan positiiviseksi.

4.3 Tase vastattavaa

Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma

Yhtiön osake-, osuus- tai peruspääoma kohdistetaan liiketoiminnoille lähtökohtaisesti ensimmäistä eriytettyä tasetta tehtäessä. Pääoma kohdistetaan silloin eriytettävälle liiketoiminnoille niiden pysyvien vastaavien suhteessa.

Rahastot

Rahastoilla tarkoitetaan arvonkorotusrahastoa, käyvän arvon rahastoa, liittymismaksurahastoa ja muita rahastoja. Arvonkorotusrahasto kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin pysyvät vastaavat, joihin arvonkorotus liittyy, on kohdistettu.

Käypään arvoon arvostettujen rahoitusvälineiden arvon muutokset kohdistetaan liiketoiminnoille, kuten rahoitusvälineet on kohdistettu. Liittymismaksurahasto ja muut rahastot kohdistetaan sille liiketoiminnalle, jonka toimintaan liittyviä liittymismaksuja tai muita varoja rahasto sisältää.

Sijoitetun vapaan pääoman lisäykset eriytetään liiketoiminnoille sijoituksen käyttötarkoituksen perusteella. Jos rahastoa käytetään yritysjärjestelyiden yhteydessä yhtiön oman pääoman muodostamiseen, rahasto eriytetään liiketoiminnoille niille eriytettyjen rahojen ja velkojen erotuksena.

Varojen jako sijoitetun vapaan pääoman rahastosta eriytetään eriytetyille liiketoiminnoille vahvistetun taseen mukaisen jaettavissa olevan oman pääoman suhteessa. Eriyttämässä tulee kuitenkin huomioida, ettei eriyttäminen tai varojen jaon maksu aiheuta liiketoimintojen välisiä sisäisiä saamia ja velkoja. Liiketoiminnalle ei kuitenkaan tämäkään huomioiden tule eriyttää enempää varojen jakoa kuin sillä on jaettavissa olevaa omaa pääomaa.

Edellisten tilikausien voitto (tappio)/ tilikauden voitto (tappio)

Edellisten tilikausien tulos kohdistetaan kunkin liiketoiminnon osalta sen omaan pääomaan. Osingonjako eriytetään eriytetyille liiketoiminnoille vahvistetun taseen mukaisen jaettavissa olevan oman pääoman suhteessa. Osingonjaon eriyttämässä tulee kuitenkin huomioida, ettei eriyttäminen tai voitonjaon maksu aiheuta liiketoimintojen välisiä sisäisiä saamia ja velkoja. Liiketoiminnalle ei kuitenkaan tämäkään huomioiden tule eriyttää enempää voitonjakoa kuin sillä on jaettavissa olevaa omaa pääomaa.

Pääomalainat

Osakeyhtiölain (624/2006) 12 luvun mukainen pääomalaina kohdistetaan liiketoiminnoille sen käyttötarkoituksen perusteella.

Tilinpäätössiirtojen kertymä

Poistoeroa kertyy, kun yhtiö haluaa vähentää verotuksessaan suuremman poiston kuin mitä kirjanpidossa on vähennetty suunnitelman mukaisina poistoina. Kertynyt poistoero kohdistetaan samoille liiketoiminnoille kuin hyödykkeet, joihin poistoero



liittyy. Jos hyödyke on jaettu useamman liiketoiminnon taseelle, poistoero jaetaan samassa suhteessa kuin hyödyke.

Vapaaehtoiset varaukset ovat investointi-, toiminta- tai muita sellaisia varauksia. Vapaaehtoiset varaukset kohdistetaan sen mukaan, minkä liiketoiminnon eriä varten varaus tehdään. Jos varaus koskee esimerkiksi käyttöomaisuutta, joka tulee usean liiketoiminnon käyttöön, kohdistetaan se samalla tavalla kuin kyseinen käyttöomaisuus kohdistettaisiin taseen pysyvissä vastaavissa.

Pakolliset varaukset

Pakolliset varaukset ovat tuloslaskelmassa vähennettyjä vastaisia menoja ja menetyksiä. Pakollisiin varauksiin kirjataan eläkevaraukset, verovaraukset ja muut pakolliset varaukset. Tuloslaskelmassa pakollisten varausten muutos vähennetään kuluina tai tulojen oikaisuna. Pakolliset varaukset kohdistetaan sen mukaan, minkä liiketoiminnon eriä varten varaus on olemassa. Esimerkiksi eläkesitoumuksista johtuvat varaukset kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin henkilöstökulut. Verovaraukset taas kohdistetaan liiketoimintojen tulosten perusteella.

Vieras pääoma

Pitkäaikainen vieras pääoma kohdistetaan eriytetyille liiketoiminnoille sen käyttötarkoituksen perusteella. Jos käyttötarkoitus ei ole selvä, kohdistetaan pitkäaikainen vieras pääoma liiketoimintojen käyttö- ja vaihto-omaisuuden suhteessa. KILA:n lausunnon (1566/1999) mukaan siirto- ja palautuskelpoiset liittymismaksut kirjataan liittymismaksun saajan taseessa vieraaksi pääomaksi. Sähkö- ja maakaasuverkon liittymismaksut kohdistetaan kyseisille verkkoliiketoiminnoille ja lämpöverkon liittymismaksut muulle liiketoiminnalle. Eläkelainat kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin henkilöstökulut.

Vaihto- ja käyttöomaisuudesta saadut ennakkomaksut kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa, kuin kyseinen vaihto- tai käyttöomaisuus kuuluu niille. Ostovelat kohdistetaan liiketoiminnoille niiden ostojen perusteella. Sellaiset ostovelat, joita ei voida kohdistaa mihinkään liiketoimintaan, kohdistetaan liiketoiminnoille tilikauden kokonaisostojen suhteessa.

Siirtoveloista lainoihin liittyvät velat, kuten rahoituskulujaksotukset kohdistetaan liiketoiminnoille lainapääomien suhteessa. Henkilöstökuluihin liittyvät velat taas kohdistetaan henkilöstökulujen suhteessa. Myös muiden vieraan pääoman erien kohdistamisessa käytetään samaa kohdistusperustetta, kuin mitä vastaavissa erissä toisaalla tilinpäätöksessä on käytetty.

5 VERKKOLIIKETOIMINNAN TULOSLASKELMA JA TASE

5.1 Verkkoliiketoiminnan pysyvien vastaavien jako verkko-omaisuuteen ja muuhun omaisuuteen

Verkkoliiketoimintojen omaisuus voidaan jakaa karkeasti kahteen osaan, verkko-omaisuuteen ja muuhun omaisuuteen. Verkko-omaisuus kirjataan eriyttämisasetuksen tasekaavan kohtiin Sähkö-/maakaasuverkon aineettomat hyödykkeet ja sähkö-/maakaasuverkon aineelliset hyödykkeet. Verkonhaltijoiden tasavertaisen kohtelun kannalta on tärkeää, että kyseisiin kohtiin sisältyy koko verkko-omaisuus. Energiavirasto korvaa kohtuullisen tuoton laskennassa valvontamenetelmien mukaisesti eriytetyn taseen verkko-omaisuuden verkon nykykäyttöarvolla.

Vastaavasti verkko-omaisuuteen liittyvät tilikauden poistot ilmoitetaan Suunnitelman mukaisissa poistoissa sähköverkon hyödykkeistä ja verkko-omaisuuteen liittyvä poistoero Poistoerossa sähköverkon hyödykkeistä sekä Poistoeron muutoksessa sähköverkon hyödykkeistä.

Verkkoliiketoiminnalle kuuluva muut pysyvät vastaavat kuin verkko-omaisuus kirjataan muuhun aineettomaan ja muuhun aineelliseen omaisuuteen. Muu aineellinen omaisuus huomioidaan kohtuullisen tuoton laskelmilla tasearvossaan.

Vastaavasti muuhun omaisuuteen liittyvät tilikauden poistot ilmoitetaan Suunnitelman mukaisissa poistoissa muista hyödykkeistä ja verkko-omaisuuteen liittyvä poistoero Poistoerossa muista hyödykkeistä sekä Poistoeron muutoksessa muista hyödykkeistä.

5.1.1 Sähköverkko

Sähköverkko on sähköverkkotoiminnan harjoittajan suurin yksittäinen, joskin useasta eri osasta koostuva käyttöomaisuuden osa.

SML 3 §:n mukaan sähköverkolla tarkoitetaan toisiinsa liitetyistä sähköjohdoista, sähköasemista sekä sähköverkon käyttöä ja sähköverkkopalveluiden tuottamista palvelevista muista sähkölaitteista ja sähkölaitteistoista, järjestelmistä ja ohjelmistoista muodostettua kokonaisuutta, joka on tarkoitettu sähkön siirtoon tai jakeluun.

Sähköverkkoliiketoiminnan hallussa olevia rakennuksia ei lueta verkon osiksi, lukuun ottamatta sähköasemarakennuksia. Myöskään maa-alueet kuten johtoalueet eivät ole verkon osia. Sähköasematontit, sähköasema- ja energiamittauslaitteet taas luetaan verkon osiksi.

Sähköverkkoon luettavia järjestelmiä ovat käytönvalvonta-, kaukokäyttö-, verkko-, asiakastieto- ja muut vastaavat, kuten käytöntuki- energianmittaus- ja tasehallintajärjestelmät. Yhtiön käytännöstä riippuen sähköverkon järjestelmät voidaan kirjata joko sähköverkon aineettomiin ja aineellisiin hyödykkeisiin tai vain aineellisiin hyödykkeisiin. Muut sähköverkkoon kuuluvat hyödykkeet kirjataan sähköverkon aineellisiin hyödykkeisiin.

Verkko-omaisuuteen ja muuhun omaisuuteen liittyvät keskeneräiset investoinnit tulee kirjata eriytetyssä tilinpäätöksessä keskeneräisiin hankintoihin riville "ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat". Investoinnin valmistuessa investointi siirretään luonteensa mukaisesti verkko-omaisuuteen tai muuhun omaisuuteen.

5.1.2 Maakaasuverkko

Maakaasuverkko on maakaasuverkkotoiminnan harjoittajan suurin yksittäinen, joskin useasta eri osasta koostuva käyttöomaisuuden osa.

MML 3 §:n 1 kohdan mukaan maakaasuverkolla tarkoitetaan toisiinsa liitetystä maakaasuputkista ja -putkistoista sekä kaikista niihin kuuluvista säiliöistä, laitteista ja laitteistoista, joiden sisältönä on maakaasu, muodostettua kokonaisuutta, joka on tarkoitettu maakaasun siirtoon tai jakeluun.

Rakennukset ja maa-alueet luetaan verkon osiksi, jos ne palvelevat suoraan jotain muuta verkon osaa. Energiamittauslaitteet luetaan verkon osiksi. Maakaasuverkkoon luettavia järjestelmiä ovat verkoston kaukokäyttö-, kaukoluenta- ja ohjausjärjestelmät. Yhtiön käytännöstä riippuen maakaasuverkon järjestelmät voidaan kirjata joko maakaasuverkon aineettomiin ja aineellisiin hyödykkeisiin tai vain aineellisiin hyödykkeisiin. Muut maakaasuverkkoon kuuluvat hyödykkeet kirjataan maakaasuverkon aineellisiin hyödykkeisiin.

Verkko-omaisuuteen ja muuhun omaisuuteen liittyvät keskeneräiset investoinnit tulee kirjata eriytyessä tilinpäätöksessä keskeneräisiin hankintoihin riville ”ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat”. Investoinnin valmistuessa investointi siirretään luonteensa mukaisesti verkko-omaisuuteen tai muuhun omaisuuteen.

5.2 Investointien ja kuluja välinen rajapinta

5.2.1 Sähköverkkotoiminta

KPL 5 luvun 1 §:n mukaan muut menot kuin ne, joista ei todennäköisesti enää kerry niitä vastaavaa tuloa, aktivoidaan sen mukaan kuin jäljempänä samassa luvussa säädetään.

KPL 5 luvun 5 §:n mukaan pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaisina poistoina kuluksi. Aktivoituun hankintamenuon luetut hankinnasta ja valmistuksesta aiheutuneet menot on voitava selvittää kustannuslaskennan ja -laskelmien avulla.

Komission asetuksen (EU) N:o 1803/2023 mukaisen IAS 16 -standardin 7 kappaleen mukaan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno merkitään taseeseen varoiksi vain siinä tapauksessa, että:

- 1) on todennäköistä, että hyödykkeeseen liittyvä vastaava taloudellinen hyöty koituu yhteisön hyväksi; ja
- 2) hyödykkeen hankintameno on luotettavasti määritettävissä.

Verkonhaltijoiden toimintaan liittyy sellaisia toimintoja, jotka voidaan perustellusti kirjata joko investoinneiksi tai kuluksi. Seuraaviin toimintoihin sen sijaan liittyy tulkinnanvaraisuutta:

- verkoston uudisrakentaminen (uusinvestoinnit)
- verkoston korvausinvestoinnit
- investointihankkeeseen liittyvät henkilöstökustannukset
- mittarivaihdot



- kantaverkkoon liittymisestä aiheutuvat kustannukset
- sähköasemakiinteistöjen omistus
- tutkimus- ja kehitystoiminta

Seuraavassa esitetään Energiaviraston suositukset investointien ja kulujen kirjaamiseksi kyseisten toimintojen suhteen.

Verkoston uudisrakentaminen

Verkoston uudisrakentamisella tarkoitetaan kokonaan uuden verkon osan (johto, muuntamo yms.) rakentamista. Verkon uudisrakentamiseen liittyvät toiminnot kirjataan pääsääntöisesti investoinneiksi riippumatta siitä, toteutetaanko hanke omana työnä vai teetetäänkö se ulkopuolisella toimijalla. Aktivoitaviin investointihankkeeseen liittyviin työkustannuksiin luetaan tarvikkeiden hankinnasta, asennuksesta, rakennuttamisesta, verkostosuunnittelusta ja maastosuunnittelusta aiheutuneet työkustannukset.

Vuokrattuun verkkoon tehtävä sähköverkon uudisrakentaminen on vuokratassa verkossa toimivalle verkonhaltijalle sekä kuluja että tuottoja aiheuttavaa toimintaa. Vuokratun verkon haltijalle verkon uudisrakentamisen kustannukset ovat tilikauden kustannuksia, joita vastaavat tulot tuloutuvat laskutettaessa investointi verkon omistajalta. Verkon omistaja aktivoi verkon uudisrakentamisen investoinnit taseeseensa hankintamenojen mukaan. Investoinnin hankintameno määräytyy verkonhaltijan eli verkon vuokraajan laskuttamien valmiiden investointien ja hankintamenojen aktivointia koskevien lakien ja säädösten asettamien rajoitusten mukaisesti.

Verkoston korvausinvestoinnit

IAS 16 -standardin (Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, Komission asetus 1803/2023) 13 kappaleen mukaan yhteisö sisällyttää hyödykkeen osan uudistamisesta johtuvat menot (korvausinvestoinnit) aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon, kun ne ovat toteutuneet, mikäli kirjaamisedellytykset täyttyvät. Kirjaamisessa käytetään IAS 16 -standardin kappaleessa 7 esitettyjä periaatteita.

Kirjanpitolautakunnan suunnitelman mukaisia poistoja koskevassa yleisohjeessa (16.10.2007) todetaan pysyvien vastaavien perusparannusmenosta, että mikäli hyödykkeen hankintameno kirjataan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi, pysyvien vastaavien hyödykkeen perusparannusmeno lisätään sen poistamattomaan hankintamenoon. Perusparannusmeno poistetaan vaikutusaikanaan ja jos perusparannus lisää hyödykkeeseen liittyviä tulonodotuksia pidentämällä olennaisesti sen jäljellä olevaa taloudellista pitoaika, muutetaan poistosuunnitelmaa vastaavasti.

Kirjanpitolautakunnan yleisohjeen mukaan menot tulee aktivoida, jos hyödykkeen tulontuottamiskyky kasvaa sen vaikutuksesta alkuperäistä suuremmaksi. Aktivointivelvollisuus koskee seuraavia tilanteita perusparannusten yhteydessä:

- hyödykkeiden taloudellinen pitoaika ja hyödykkeiden tuotantokapasiteetti kasvavat,
- suoritteiden laatu paranee merkittävästi,
- tuotantoprosessin kustannukset vähenevät merkittävästi.



Sellaiset korjaus- ja huoltomenot, joiden avulla hyödykkeen tulontuottamiskyky pelkästään palautetaan ennalleen, vähennetään yleensä syntymistilikauden kuluina.

IAS 16 -standardin 12 kappaleen mukaan yhteisö ei sisällytä aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen kirjanpitoarvoon hyödykkeen huoltomenoja. Sen sijaan nämä menot kirjataan tulosvaikutteisesti, kun ne toteutuvat. Huoltomenot ovat pääasiassa henkilöstö- ja tarvikemenoja, ja niihin saattaa sisältyä pienten osien hankintamenoja. Näiden aineellisia käyttöomaisuushyödykkeitä koskevien menojen tarkoitusta kuvataan usein sanoilla "korjaukset ja kunnossapito".

Korvausinvestointien sekä korjaus- tai kunnossapitotoimenpiteiden rajapintaa ei voida määrittellä yksiselitteisesti. Joitakin suosituksia voidaan kuitenkin esittää.

Yksittäisen pylvään, orren ja vastaavan yksittäisen komponentin vaihtaminen voidaan katsoa kunnossapitotoimenpiteeksi, jolloin se kirjataan kuluksi. Kokonaisen johto-osuuden korvaaminen uudella siten, että kaikki komponentit vaihdetaan, voidaan katsoa korvausinvestoinniksi. Laajuudeltaan näiden kahden esimerkin väliin jäävät toimenpiteet kirjataan investoinneiksi sillä edellytyksellä, että sähköverkon tulontuottamiskyky kasvaa toimenpiteen vaikutuksesta alkuperäistä suuremmaksi. Tämä merkitsee, että joko verkon käyttöikä pitenee, siirtokapasiteetti kasvaa tai sähkön laatu paranee merkittävästi. Muussa tapauksessa toimenpide kirjataan kuluksi.

Verkkokomponenttien purkukustannukset voidaan katsoa investoinneiksi, jos purettu komponentti korvataan uudella. Jos purettua komponenttia ei korvata uudella, purkukustannukset katsotaan kuluksi.

Vuokratassa verkossa toimiva verkonhaltija kirjaa edellä mainituin perustein aktivoitavissa olevat korvausinvestoinneista aiheutuneet kustannukset pääsääntöisesti tilikauden kuluksi ja laskuttaa valmistuneet aktivoitavissa olevat korvausinvestoinnit verkon omistajalta. Aiemmin tässä luvussa mainituin perustein kuluksi kirjattavat korjaus- ja huoltomenot vuokratassa verkossa toimiva verkonhaltija kirjaa tilikauden kuluksi laskuttamatta niitä verkon omistajalta.

Mittarivaihdot

Energia- ja tehomittarit, joilla mitataan asiakkaiden kulutusta, kuuluvat verkonhaltijan käyttöomaisuuteen. Mittareiden hankintameno tulee näin ollen aktivoida ja poistaa vaikutusaikanaan. Mittarivaihtoihin liittyvien henkilöstökustannusten voidaan tulkita olevan hankintameno luettavia muuttuvia kustannuksia, joten myös ne ovat investointihankkeeseen kuuluvia aktivoitavia menoja. Myös etälumentalaitteet ja tuntimittarit aktivoidaan taseeseen samoin käytännöin kuin edellä.

Kantaverkkoon liittymisestä aiheutuneet kustannukset ja liittymismaksut

Kantaverkon käytöstä ja verkkoon liittymisestä maksetut korvaukset kirjataan joko suoraan tilikauden tulokseen vaikuttavina kustannuksina tai taseen pysyviin vastaaviin vaikutusajan ollessa yhtä tilikautta pidempi. KPL 5:5.1 §:n mukaan pysyviin vastaaviin kuuluvan aineellisen omaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi.

Pitkävaikutteiset menot, joita kantaverkkoyhtiö perii joko liittymismaksuna, verkon käytön korvauksena tai sen ylläpidosta useiden vuosien ajalta käsitellään kirjanpitolain mukaisesti aktivoituna osana taseen pysyviä vastaavia suunnitelman



mukaisine poistoineen. Nämä maksut voivat olla luonteeltaan kertaluonteisia korvauksia kantaverkkoon liittymisestä tai kantaverkon kunnossapidon kustannuksia, jotka on kohdistettu verkon käyttäjälle. KILA:n lausunnon (1670/2001) mukaan palautuskelpoiset liittymismaksut ovat liittymismaksun maksajalle saamia verkkoyhtiöltä, jotka kirjataan pysyvien vastaavien sijoituksiin tase-erään muut saamiset. Ei palautuskelpoiset liittymismaksut aktivoidaan maksajan taseeseen pysyvien vastaavien aineellisten hyödykkeiden ryhmään. KILA:n lausunnon (1905/2013) mukaan kantaverkon liittymismaksu tulee lähtökohtaisesti aktivoida maksajan taseeseen erään aineettomat oikeudet silloin, kun se on edellytyksenä jakeluverkon hyödyntämiselle.

Lyhytvaikutteiset vuosittain perittävät maksut ja korvaukset kuten käyttö- ja ylläpitomaksut tulee kirjata tilikauden kuluksi. Kirjanpidossa kaikkien hyödykkeiden, joiden vaikutusaika ulottuu useammalle kuin yhdelle tilikaudelle, hankintamenot tulee aktivoida. Olennaisuuden ja varovaisuuden periaatteet huomioon ottaen voidaan vähäarvoisten aineellisten ja aineettomien hyödykkeiden hankintamenot kuitenkin kirjata kirjanpidossa kokonaisuudessaan käyttöönottotilikauden kuluksi, vaikka niiden odotetaan tuottavan tuloa useamman tilikauden aikana. Kirjaamiskäytäntöjen arvioinnissa tulee ottaa huomioon se, että tilinpäätöksen tulee aina antaa oikea ja riittävä kuva kirjanpitovelvollisen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta.

Kantaverkkoon liittyminen on sähköverkkotoimintaa. Ainoastaan verkkoluvan haltija voi liittyä kantaverkkoon. Näin ollen myös vuokraverkkoyhtiön tulee kirjata kantaverkkoon liittymisestä aiheutuvat menot tilinpäätökseensä.

Sähköasemakiinteistöjen omistus

Hankittaessa sähköasemakiinteistö omaan omistukseen, hankintameno kirjataan investoinniksi. Vuokraamisesta aiheutuneet kustannukset ovat kuluja.

Tutkimus- ja kehitystoiminta

KPL 5 luvun 8 §:n mukaan tutkimusmenot kirjataan tilikauden kuluiksi. Kehitysmenot saadaan aktivoida erityistä varovaisuutta noudattaen. Kehityshankkeiden osalta noudatetaan, mitä em. pykälän 3 momentin nojalla annetussa asetuksessa (Työ- ja teollisuusministeriön asetus kehitysmenojen aktivoinnista taseeseen 1066/2008) todetaan.

5.2.2 Maakaasuverkkotoiminta

Maakaasuverkkotoiminnan osalta ei ole laadittu selvitystä siitä, miten investointien ja kulujen rajapinta tulisi määritellä. Maakaasuverkkotoimintaa koskevat siten yleiset kirjanpitolain ja sen nojalla annettujen säädösten määräykset, sekä edellä mainitun IAS 16 -standardin ohjeet koskien menojen aktivointia.

Lisäksi voidaan soveltaen noudattaa mitä edellisessä luvussa sanotaan sähköverkkotoimintoihin kuuluvien toimenpiteiden aiheuttamien menojen aktivoinnista.

6 OIKEUDELLINEN ERIYTTÄMINEN

6.1 Sähköverkonhaltijan oikeudellinen eriyttämisvelvollisuus

SML 60 §:n mukaan sellaisen verkonhaltijan, jonka 400 voltin jakeluverkossa siirretty vuotuinen sähkömäärä on ollut kolmen viimeksi päättyneen kalenterivuoden aikana vähintään 200 gigawattituntia ja joka toimii osana sähköön tuotantoa tai toimitusta harjoittavaa yritystä tai saman tahon määräysvallassa olevaa yritysryhmää tulee olla oikeudellisesti eriytetty.

Oikeudellisesti eriytetty jakeluverkkotoiminta tarkoittaa sitä, että verkonhaltijan tulee olla oikeudelliselta muodoltaan, organisaatioltaan ja päätöksenteoltaan riippumaton yrityksen tai yritysryhmän sähköntuotanto- ja sähkömyyntitoiminnoista. Oikeudellisesti eriytettyä jakeluverkkotoimintaa koskeva yritysrakenteen muutos on pantava täytäntöön kahden vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jona 60 §:n 1 momentissa tarkoitettu kynnysarvo on täyttynyt.

Oikeudellisesti eriytettyä jakeluverkkotoimintaa harjoittavan verkonhaltijan on varmistettava, että sen tuotemerkki erottuu yrityksen tai yritysryhmän sähköön tuotantoa ja toimittamista harjoittavien yksiköiden tuotemerkeistä. Verkonhaltijan on esiinnyttävä viestinnässään omalla nimellään ja tuotemerkillään.

Tuotemerkin erottuminen

Hallituksen esityksessä sähkömarkkina- (20/2013) 60 §:n yksityiskohtaisten perustelujen mukaan vertikaalisesti integroituneet jakeluverkonhaltijat eivät etenkään viestinnässään ja tuotemerkissään saisi aiheuttaa epäselvyyttä siitä, että yrityksen toimituksista huolehtiva liiketoimintahaara on erillinen yksikkö. Oikeudellisesti eriytetty jakeluverkonhaltija ei saisi esiintyä yksinomaan myyntiorganisaation tuotemerkillä vaan sen tulisi sisällyttää omaan viestintäänsä ja tuotemerkkiinsä ainakin verkonhaltijan oma virallinen nimi, jotta voidaan varmistaa erottuminen myyntiorganisaatiosta. Jakeluverkonhaltija voisi kuitenkin käyttää konsernin yhteistä nimeä osana nimeään. Nimestä tulisi kuitenkin ilmetä, että kyseessä on jakeluverkonhaltija, joka on muusta toiminnasta erillinen oikeushenkilö.

Konsernin internet-sivut

Konsernin yhtiöillä voi olla käytössään yhteiset internet-sivut. Tällöin sivuilta on kuitenkin selvästi ilmevä, että oikeudellisesti eriytetty verkkoyhtiö on konsernin sähköön tuotantoa ja toimittamista harjoittavista erillinen oikeushenkilö. Internet-sivujen verkkotoimintaa käsittelevissä osioissa ja muutoinkin on tuotava selvästi esille, mikä yhtiö verkkotoimintaa harjoittaa.

Sidosryhmälehdet

Konsernin yhtiöillä voi olla käytössään yhteinen sidosryhmälehti. Suositeltavaa on, että lehti olisi jaettu osioittain siten, että verkkoyhtiöllä on lehdessä oma osionsa. Vähintäänkin artikkeleista on selvästi ilmevä, milloin artikkeli koskee oikeudellisesti eriytettyä verkkoyhtiötä.

Hinnastot

Hinnastoista on selvästi ilmevä, että oikeudellisesti eriytetty verkkoyhtiö on konsernin sähköön tuotantoa ja toimittamista harjoittavista erillinen oikeushenkilö. Hinnastoissa on näin ollen aina mainittava verkkotoimintaa harjoittavan yhtiön



nimi. Sähkönjakelulle ja sähkönmyynnille on suositeltavaa julkaista omat täysin erilliset hinnastosta. Hinnastoissa ei tule esittää sähkön siirron ja sähkön myynnin yhteishintaa.

6.2 Oikeudelliseen eriyttämiseen liittyviä päätöksiä

Oikeudellinen eriyttämisvelvollisuus (Dnro 1915/421/2018)

Jakeluverkonhaltija ilmoitti Energiavirastolle omistavansa ja hallitsevansa sähkön tuotanto-osuuksia. Energiavirasto totesi jakeluverkonhaltijalle tuotanto-osuuksien hallinnan ja vastaavasti myös tuotannon suojauksen olevan sähkön tuotantotoimintaa. Lisäksi Energiavirasto totesi, että SML 60 §:n mukaan oikeudellisesti eriytetyn verkonhaltijan tulee olla oikeudelliselta muodoltaan, organisaatioltaan ja päätöksenteoltaan riippumaton yrityksen sähköntuotantotoiminnoista, jolloin verkkoyhtiönä toimivassa yhtiössä ei voi olla sähköntuotantotoiminnaksi katsottavaa toimintaa.

Energiavirasto katsoi, että SML 60 §:n mukainen oikeudellinen eriyttämisvelvoite tulisi sovellettavaksi jakeluverkonhaltijan kohdalla, koska sen 400 voltin jakeluverkossa siirretty energiamäärä ylittää vuosittain 200 gigawattituntia. Energiavirasto velvoitti päätöksessään (Dnro 1915/421/2018) jakeluverkonhaltijan eriyttämään toimintonsa oikeudellisesti siten, että jakeluverkonhaltija on oikeudelliselta muodoltaan, organisaatioltaan ja päätöksenteoltaan riippumaton yrityksen tai yritysryhmä sähkön tuotanto- ja sähkönmyyntitoiminnoista mukaan lukien sähköntuotanto-osuudet. Virasto velvoitti jakeluverkonhaltijan toteuttamaan yritysraenteen muutoksen SML 60 §:ssä säädetyn siirtymäajan puitteissa.

Tuotemerkin ja nimen erottuminen sähkönsiirtohinnoissa (Dnro 1091/403/2016)

Energiavirasto havaitsi, ettei oikeudellisesti eriytetty jakeluverkonhaltija esiintynyt sen internetsivuilla ladattavassa sähkönsiirtohinnoissa omalla nimellään ja tuotemerkillään. Hinnastossa oli käytetty jakeluverkonhaltijan logon ja yhteystietojen sijaan konsernin emoyhtiön logoa ja yhteystietoja. Jakeluverkonhaltijalta saadun selvityksen mukaan Energiavirasto oli kiinnittänyt aiheellisesti huomiota jakeluverkonhaltijan internetsivuilla ladattavissa olevaan hinnastoon, jossa logona oli konsernin emoyhtiön logo ja yhteystietona konsernin emoyhtiön yhteystiedot.

Jakeluverkonhaltija ryhtyi asiassa korjaaviin toimenpiteisiin ja julkaisi omalla nimellään, tuotemerkillään ja yhteystiedoillaan varustetun sähkönsiirtohinnoiston internetsivuillaan. Energiavirasto katsoi päätöksessään (Dnro 1091/403/2016), että jakeluverkonhaltijan esiintyi korjatussa hinnastossaan SML 60 §:n vaatimuksen mukaisesti sen omalla nimellään ja tuotemerkillään, jolloin asia ei antanut aihetta enempään käsittelyyn Energiavirastossa.

Tuotemerkin erottuminen toimenpideohjelman täytäntöönpanoa koskevassa kertomuksessa (Dnro 3749/040200/2023)

Energiavirasto huomasi oikeudellisesti eriytetyn jakeluverkonhaltijan käyttäneen konsernin yhteistä logoa toimenpideohjelman täytäntöönpanoa koskevassa kertomuksessa¹³. Jakeluverkonhaltijan toimittaman selvityksen mukaan yhteistä logoa on alettu käyttämään yhtiön nimenvaihdoksen ja konsernissa toteutetun brändiuudistuksen jälkeen. Jakeluverkonhaltijan ilmoittaman mukaan konsernissa ei

¹³ Toimenpideohjelman täytäntöönpanoa koskevan kertomuksen laatimisvelvollisuus koskettaa oikeudellisesti eriytettyjä jakeluverkonhaltijoita, joilla on vähintään 50 000 asiakasta (SML 60 §; TEMa 616/2013 ja KTMA 922/2006).



harjoiteta enää sähkön vähittäismyyntiä, jolloin konsernin yhteisen logon käyttö ei aiheuta sekaantumisvaaraa sähkön toimituksista huolehtivaan liiketoimintahaaraan.

Energiavirasto katsoi asiassa, ettei konsernin yhteinen logo ilmennä, että jakeluverkonhaltija olisi sähkön tuotanto- ja myyntitoiminnoista erillinen oikeushenkilö. Virasto velvoitti päätöksellään (Dnro 3749/040200/2023) jakeluverkonhaltijan sisällyttämään tuotemerkkiinsä oman virallisen nimensä ja käyttämään sitä jatkossa viestinnässään konsernin yhteisen logon sijaan. Jakeluverkonhaltija toteutti sittemmin korjaavat toimenpiteet viraston päätöksen edellyttämällä tavalla ja asian käsittely tuotemerkin erottumisen suhteen päätettiin.

7 VIITTAUKSET

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

Hallituksen esitys eduskunnalle maakaasumarkkinalaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi (50/2017)

Hallituksen esitys eduskunnalle sähkö- ja maakaasumarkkinoita koskevaksi lainsäädännöksi (20/2013)

Kauppa- ja teollisuusministeriön asetus rahoitusvälineiden arvostamisesta sekä merkitsemisestä tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen (1315/2004)

Kirjanpitoasetus (1339/1997)

Kirjanpitolaki (1336/1997)

Kirjanpitolautakunnan lausunto kaukolämpöverkoston liittymismaksujen kirjaamisesta (1566/1999)

Kirjanpitolautakunnan lausunto liittymismaksujen merkitsemisestä maksajan tilinpäätökseen (1670/2001)

Kirjanpitolautakunnan lausunto sähköliittymismaksujen kirjaamisesta (1650/2001)

Kirjanpitolautakunnan lausunto kantaverkon liittymismaksujen merkitsemisestä liittyjän tilinpäätökseen (2001/1905)

Kirjanpitolautakunnan yleisohje tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella (KILA 30.9.2008)

Kirjanpitolautakunnan yleisohje suunnitelman mukaisista (KILA 16.10.2007)

Komission asetuksen (EU) N:o 1803/2023 mukainen IAS 16-standardi (1803/2023)

Laki sähkö- ja maakaasumarkkinoiden valvonnasta (590/2013)

Maakaasumarkkinalaki (587/2017)

Maakaasumarkkinalaki (508/2000)

Osakeyhtiölaki (624/2006)

Sähkömarkkinalaki (588/2013)

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

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

Työ- ja elinkeinoministeriön muistio: Ehdotus Työ- ja elinkeinoministeriön asetukseksi sähköliiketoimintojen eriyttämisestä (12.11.2019)

Työ- ja elinkeinoministeriön muistio: Ehdotus Työ- ja elinkeinoministeriön



asetukseksi maakaasuliiketoimintojen eriyttämisestä. (12.11.2019)

LIITTEET

Liite 1. Sähköliiketoimintojen eriytettyjen tilinpäätösten kaava

Eriytetyn liiketoiminnan tuloslaskelmakaava (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) Vaihuttuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset
8. Liiketoiminnan muut kulut*
 - a) Verkkovuokrat ja verkon leasingmaksut*
 - b) Muut vuokratkulut*
 - 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 (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 (1306/2019)

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) Vaihuttuvien vastaavien poikkeukselliset arvonalentumiset
8. Liiketoiminnan muut kulut*
 - a) Verkkovuokrat ja verkon leasingmaksut*
 - b) Muut vuokratkulut*
 - c) Muut liiketoiminnan muut kulut
9. LIIKEVOITTO (-TAPPIO)
10. Rahoitustuotot ja -kulut
 - a) Tuotot osuuksista saman konsernin yrityksissä*
 - b) Tuotot osuuksista omistusyhteisyhteisöissä
 - 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 (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.

Liite 3. Esimerkkejä tuloslaskelman ja taseen tilien eriyttämisestä

Esimerkki 1. Konserniavustusten kohdistaminen

Konserniavustukset kohdistetaan ensisijaisesti Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja arvon perusteella, johon on lisätty poistoeron muutos. Saadut konserniavustukset kohdistetaan niille liiketoiminnoille, joilla näin laskettu summa on negatiivinen. Maksetut konserniavustukset kohdistetaan puolestaan niille liiketoiminnoille, joilla summa on positiivinen.

Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja-rivin ja poistoerotuksen muutoksen summa:

Sähköverkkotoiminta: $250\,000,00\text{ €} + (-50\,000,00\text{ €}) + (-2\,000,00\text{ €}) = 198\,000,00\text{ €}$

Muut sähköliiketoiminnot: $100\,000,00\text{ €} + (-7\,000,00\text{ €}) = 93\,000,00\text{ €}$

Muut liiketoiminnot: $-200\,000,00\text{ €} + (-5\,000,00\text{ €}) = -205\,000,00\text{ €}$

Yhteisö tai laitos: $198\,000,00\text{ €} + 93\,000,00\text{ €} + (-205\,000,00\text{ €}) = 86\,000,00\text{ €}$

Yhtiö X Oy vastaanottaa 10 000,00 € suuruisen konserniavustuksen. Saatu konserniavustus kohdistetaan Muille liiketoiminnoille, jolla yllä esitetyn laskukaavan summa on ainoana liiketoimintona negatiivinen.

Yhtiö X Oy on myös maksanut 60 000,00 € suuruisen konserniavustuksen. Maksettu konserniavustus kohdistetaan niille liiketoiminnoille, joilla yllä esitetyn laskukaavan summa on positiivinen.

Maksetut konserniavustukset kohdistetaan eriytetyille liiketoiminnoille seuraavasti

Sähköverkkotoiminta:

$198\,000,00\text{ €} / (198\,000,00\text{ €} + 93\,000,00\text{ €}) * (-60\,000,00\text{ €}) = -40\,824,74\text{ €}$

Muut sähköliiketoiminnot:

$93\,000,00\text{ €} / (198\,000,00\text{ €} + 93\,000,00\text{ €}) * (-60\,000,00\text{ €}) = -19\,175,26\text{ €}$

Muut liiketoiminnot:

Maksettuja konserniavustuksia ei kohdisteta muulle liiketoiminnalle, koska voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja -rivin ja poistoerotuksen muutoksen summa on negatiivinen.

	Sähkö- verkkotoiminta	Muut sähkö- liiketoiminnot	Muut liiketoiminnot	Yhtiö
Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja	250 000,00	100 000,00	-200 000,00	150 000,00
Poistoeron muutos verkon hyödykkeistä	-50 000,00			-50 000,00
Poistoeron muutos muista hyödykkeistä	-2 000,00	-7 000,00	-5 000,00	-14 000,00
Saadut konserniavustukset			10 000,00	10 000,00
Maksetut konserniavustukset	-40 824,74	-19 175,26		-60 000,00

Esimerkki 2. Verojen kohdistaminen

Yhtiö X Oy:n tulos ennen veroja on 36 000,00 €, jolloin tuloverojen osuus on 7 200,00 € (osakeyhtiön tuloveroprosentin ollessa 20 %). Tuloverot jaetaan liiketoiminnoille tilikauden verotettavan tuloksen suhteessa (Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja +(-) poistoeron muutos +(-) saadut ja annetut konserniavustukset). Tappiollisille liiketoiminnoille ei kohdisteta tuloveroa (negatiivista tai positiivista).

Tuloverot kohdistetaan eriytetyille liiketoiminnoille seuraavasti:

Sähköverkkotoiminta:

$$7\,200,00\text{ €} * (157\,175,26\text{ €} / (157\,175,26\text{ €} + 73\,824,74\text{ €})) = 4\,898,97\text{ €}$$

Muut sähköliiketoiminnot:

$$7\,200,00\text{ €} * (73\,824,74\text{ €} / (157\,175,26\text{ €} + 73\,824,74\text{ €})) = 2\,301,03\text{ €}$$

Muut liiketoiminnot:

Tappiolliselle muulle liiketoiminnalle ei kohdisteta tuloveroa.

	Sähkö- verkkotoiminta	Muut sähkö- liiketoiminnot	Muut liiketoiminnot	Yhtiö
Voitto (tappio) ennen tilinpäätössiirtoja ja veroja	250 000,00	100 000,00	-200 000,00	150 000,00
Poistoeron muutos verkon hyödykkeistä	-50 000,00			-50 000,00
Poistoeron muutos muista hyödykkeistä	-2 000,00	-7 000,00	-5 000,00	-14 000,00
Saadut konserniavustukset			10 000,00	10 000,00
Maksetut konserniavustukset	-40 824,74	-19 175,26		-60 000,00
Tulos ennen veroja	157 175,26	73 824,74	-195 000,00	36 000,00
Tulovero	4 898,97	2 301,03		7 200,00

Esimerkki 3. Tase-erän korjaus liiketoimintojen välillä (muuttunut käyttötarkoitus)

Yhtiö X Oy:n sähköverkkotoiminnalle kuulunut hyödyke vuokrataan ulkopuoliselle. Käyttötarkoituksen muuttuessa hyödyke ja siitä saatavat vuokratulot tulee kohdistaa muille liiketoiminnoille. Hyödykkeiden tasearvo muissa aineellisissa hyödykkeissä on 60 000,00 € sekä hyödykkeeseen liittyvää lainaa on pitkäaikaisissa veloissa 40 000,00 € ja lyhytaikaisissa veloissa 3 000,00 €.

Yhtiö X Oy:n tasetiedot ennen liiketoimintojen välistä tasekorjausta.

	Sähkö- verkkotoiminta	Muut sähkö- liiketoiminnot	Muut liiketoiminnot	Yhtiö
Verkon aineelliset hyödykkeet	500 000,00	0,00	0,00	500 000,00
Muut aineelliset hyödykkeet	200 000,00	100 000,00	300 000,00	600 000,00
Myyntisaamiset	20 000,00	30 000,00	10 000,00	60 000,00
Rahat ja pankkisaamiset	50 000,00	20 000,00	30 000,00	100 000,00
Tase vastaavaa	770 000,00	150 000,00	340 000,00	1 260 000,00

	Sähkö- verkkotoiminta	Muut sähkö- liiketoiminnot	Muut liiketoiminnot	Yhtiö
Osakepääoma	10 000,00	2 000,00	1 000,00	13 000,00
Edellisten tilikausien voitto	300 000,00	80 000,00	40 000,00	420 000,00
Tilikauden voitto	50 000,00	8 000,00	25 000,00	83 000,00
Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma	350 000,00	40 000,00	250 000,00	640 000,00
Pitkäaikainen koroton vieras pääoma	0,00	0,00	10 000,00	10 000,00
Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma	50 000,00	15 000,00	13 000,00	78 000,00
Lyhytaikainen koroton vieras pääoma	10 000,00	5 000,00	1 000,00	16 000,00
Tase vastattavaa	770 000,00	150 000,00	340 000,00	1 260 000,00

Yhtiö X Oy:n tasetiedot liiketoimintojen välisen tasekorjauksen jälkeen.

	Sähkö- verkkotoiminta	Muut sähkö- liiketoiminnot	Muut liiketoiminnot	Yhtiö
Verkon aineelliset hyödykkeet	500 000,00	0,00	0,00	500 000,00
Muut aineelliset hyödykkeet	140 000,00	100 000,00	360 000,00	600 000,00
Myyntisaamiset	20 000,00	30 000,00	10 000,00	60 000,00
Rahat ja pankkisaamiset	67 000,00	20 000,00	13 000,00	100 000,00
Tase vastaavaa	727 000,00	150 000,00	383 000,00	1 260 000,00

	Sähkö- verkkotoiminta	Muut sähkö- liiketoiminnot	Muut liiketoiminnot	Yhtiö
Osakepääoma	10 000,00	2 000,00	1 000,00	13 000,00
Edellisten tilikausien voitto	300 000,00	80 000,00	40 000,00	420 000,00
Tilikauden voitto	50 000,00	8 000,00	25 000,00	83 000,00
Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma	310 000,00	40 000,00	290 000,00	640 000,00
Pitkäaikainen koroton vieras pääoma	0,00	0,00	10 000,00	10 000,00
Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma	47 000,00	15 000,00	16 000,00	78 000,00
Lyhytaikainen koroton vieras pääoma	10 000,00	5 000,00	1 000,00	16 000,00
Tase vastattavaa	727 000,00	150 000,00	383 000,00	1 260 000,00

Esimerkki 4. Tase-erän korjaus liiketoimintojen välillä (virhe eriyttämisessä)

Yhtiö X Oy on virheellisesti eriyttänyt hyödykkeen sähköverkkotoiminnalle, vaikka se kuuluisi muulle liiketoiminnalle. Hyödykkeen tasearvo muissa aineellisissa hyödykkeissä on 60 000,00 € sekä hyödykkeeseen liittyvää lainaa on pitkäaikaisissa veloissa 40 000,00 € ja lyhytaikaisissa veloissa 3 000,00 €. Hyödykkeestä on tehty käyttöaikanaan poistoja 10 000,00 €, jotka on kohdistettu verkkoliiketoiminnalle. Tulovero huomioiden poiston tulosvaikutus on ollut 8 000,00 €.

Yhtiö X Oy:n tasetiedot ennen liiketoimintojen välistä tasekorjausta.

	Sähkö- verkkotoiminta	Muut sähkö- liiketoiminnot	Muut liiketoiminnot	Yhtiö
Verkon aineelliset hyödykkeet	500 000,00	0,00	0,00	500 000,00
Muut aineelliset hyödykkeet	200 000,00	100 000,00	300 000,00	600 000,00
Myyntisaamiset	20 000,00	30 000,00	10 000,00	60 000,00
Rahat ja pankkisaamiset	50 000,00	20 000,00	30 000,00	100 000,00
Tase vastaavaa	770 000,00	150 000,00	340 000,00	1 260 000,00

	Sähkö- verkkotoiminta	Muut sähkö- liiketoiminnot	Muut liiketoiminnot	Yhtiö
Osakepääoma	10 000,00	2 000,00	1 000,00	13 000,00
Edellisten tilikausien voitto	300 000,00	80 000,00	40 000,00	420 000,00
Tilikauden voitto	50 000,00	8 000,00	25 000,00	83 000,00
Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma	350 000,00	40 000,00	250 000,00	640 000,00
Pitkäaikainen koroton vieras pääoma	0,00	0,00	10 000,00	10 000,00
Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma	50 000,00	15 000,00	13 000,00	78 000,00
Lyhytaikainen koroton vieras pääoma	10 000,00	5 000,00	1 000,00	16 000,00
Tase vastattavaa	770 000,00	150 000,00	340 000,00	1 260 000,00

Yhtiö X Oy:n tasetiedot liiketoimintojen välisen tasekorjauksen jälkeen.

	Sähkö- verkkotoiminta	Muut sähkö- liiketoiminnot	Muut liiketoiminnot	Yhtiö
Verkon aineelliset hyödykkeet	500 000,00	0,00	0,00	500 000,00
Muut aineelliset hyödykkeet	140 000,00	100 000,00	360 000,00	600 000,00
Myyntisaamiset	20 000,00	30 000,00	10 000,00	60 000,00
Rahat ja pankkisaamiset	75 000,00	20 000,00	5 000,00	100 000,00
Tase vastaavaa	735 000,00	150 000,00	375 000,00	1 260 000,00

	Sähkö- verkkotoiminta	Muut sähkö- liiketoiminnot	Muut liiketoiminnot	Yhtiö
Osakepääoma	10 000,00	2 000,00	1 000,00	13 000,00
Edellisten tilikausien voitto	308 000,00	80 000,00	32 000,00	420 000,00
Tilikauden voitto	50 000,00	8 000,00	25 000,00	83 000,00
Pitkäaikainen korollinen vieras pääoma	310 000,00	40 000,00	290 000,00	640 000,00
Pitkäaikainen koroton vieras pääoma	0,00	0,00	10 000,00	10 000,00
Lyhytaikainen korollinen vieras pääoma	47 000,00	15 000,00	16 000,00	78 000,00
Lyhytaikainen koroton vieras pääoma	10 000,00	5 000,00	1 000,00	16 000,00
Tase vastattavaa	735 000,00	150 000,00	375 000,00	1 260 000,00