



**energiavirasto**  
**energimyndigheten**

## **Energiaviraston suositus**

# **SÄHKÖ- JA MAAKAASULI KETOIMINTOJEN LASKENNALLINEN JA OI- KEUDELLINEN ERIYTTÄMINEN**

**18.12.2015**

**Dnro 2449/421/2015**



## Sisälllys

1 TOIMINTOJEN ERIYTTÄMINEN .....	4
1.1 Eriyttäminen sähköyhtiössä.....	4
1.2 Eriyttäminen maakaasuyhtiössä.....	5
2 LIIKETOIMINTOJEN SISÄLTÖ.....	8
2.1 Sähköverkkotoiminta.....	8
2.2 Sähköverkkotoiminnan osatoiminnot .....	9
2.3 Muut sähköliiketoiminnot .....	9
2.4 Maakaasuverkkotoiminta .....	10
2.5 Maakaasun myyntitoiminta ja varastointitoiminta.....	10
2.6 Muut liiketoiminnot .....	11
3 INVESTOINTIEN JA KULUJEN VÄLINEN RAJAPINTA.....	13
3.1 Sähköverkkotoiminta.....	13
3.1.1 Verkoston uudisrakentaminen .....	13
3.1.2 Verkoston korvausinvestoinnit.....	14
3.1.3 Henkilöstökustannukset.....	15
3.1.4 Mittarivaihdot.....	15
3.1.5 Kantaverkkoon liittymisestä aiheutuneet kustannukset ja liittymismaksut.....	15
3.1.6 Sähköasemakiinteistöjen omistus .....	16
3.1.7 Tutkimus- ja kehitystoiminta.....	16
3.2 Maakaasuverkkotoiminta .....	16
4 VERKKO- JA MUUN OMAISUUDEN RAJAPINNAN MÄÄRITTELY .....	17
4.1 Sähköverkko .....	17
4.2 Maakaasuverkko.....	17
5 ERIYTTÄMISPERIAATTEET.....	19
5.1 Tasejatkuvuus.....	19
5.2 Aiheuttamisperiaate .....	19
5.3 Sähkön ja lämmön yhteistuotanto.....	19
6 ERIYTTÄMISLASKENTA .....	20
6.1 Kustannusten luokittelu välittömiin ja välillisiin kustannuksiin.....	21
6.2 Kustannusten eriyttämisperiaatteet .....	21
7 ERIYTETTY TILINPÄÄTÖS .....	23
7.1 Eriytettyjen tilinpäätösten kaava.....	23
7.2 Yritysjärjestelyt .....	24
7.3 Tuloslaskelma.....	24



7.4 Tase vastaavaa.....	28
7.5 Tase vastattavaa .....	31
8 ERIYTETTYJEN TILINPÄÄTÖSTEN JULKAISEMINEN .....	33
9 OIKEUDELLINEN ERIYTTÄMINEN.....	34
9.1 Tuotemerkin erottuminen.....	34
9.1.1 Konsernin internet-sivut .....	34
9.1.2 Sidosryhmälehdet .....	34
9.1.3 Hinnastot.....	35
10 VIITTAUKSET .....	36

## 1 TOIMINTOJEN ERIYTTÄMINEN

### 1.1 Eriyttäminen sähköyhtiössä

Sähkömarkkinalain (588/2013) 77 §:n mukaisesti yrityksen on eriytettävä sähköverkkotoiminta muista sähköliiketoiminnoista sekä sähköliiketoiminnot muista yrityksen harjoittamista liiketoiminnoista. Sähkömarkkinalain 78 §:n mukaan eriyttämisellä tarkoitetaan sitä, että tilikausittain on laadittava tuloslaskelma ja tase eriytettävälle sähköliiketoiminnoille ja yhdistetty tuloslaskelma ja tase muille yrityksen liiketoiminnoille.

Sähkömarkkinalain 82 §:n mukaan sähköliiketoimintojen eriytetyt tilinpäätökset tulee julkaista tai liittää konsernin viralliseen tilinpäätökseen sekä julkaistavaan vuosikertomukseen. Muiden liiketoimintojen tuloslaskelmaa ja tasetta ei tarvitse julkaista virallisen tilinpäätöksen yhteydessä. Muita sähköliiketoimintoja ei pidä eriyttää toisistaan eikä niiden tuloslaskelmaa ja tasetta tarvitse julkaista virallisen tilinpäätöksen yhteydessä, ellei yrityksessä harjoiteta myös muuta liiketoimintaa. Muilla sähköliiketoiminnoilla tarkoitetaan sähköntuotanto- ja sähkönmyyntiliiketoimintoja.

Kuitenkin Energiavirasto edellyttää lain sähkö- ja maakaasumarkkinoiden valvonnasta (590/2013) 30 §:n nojalla, että yhtiöt laativat myös muille liiketoiminnoille eriytetyn tilinpäätöksen ja toimittavat sen Energiavirastolle tilinpäätöskyselyn yhteydessä. Muiden liiketoimintojen eriytettyä tuloslaskelmaa ja tasetta ei kuitenkaan tarvitse julkaista virallisen tilinpäätöksen yhteydessä. Samoin perustein Energiavirasto edellyttää, että yhtiöt laativat muille sähköliiketoiminnolle eriytetyn tilinpäätöksen myös silloin, kun yrityksessä ei ole muuta liiketoimintaa. Tällöin muiden sähköliiketoimintojen tuloslaskelmaa ja tasetta ei kuitenkaan tarvitse julkaista virallisen tilinpäätöksen yhteydessä.

Poikkeuksena eriyttämisestä on vähäinen liiketoiminta, jonka käsite on määritetty Kauppa- ja teollisuusministeriön asetuksessa sähköliiketoimintojen eriyttämisestä (79/2005). Asetuksen 3 §:n mukaisesti vähämerkityksellisiä ovat sellaiset **sähköliiketoiminnot**, joiden liikevaihto on alle 10 % yhteisön liikevaihdosta ja alle 500 000 euroa vuodessa. Sähköverkkotoimintaa ei kuitenkaan katsota missään tilanteessa vähämerkitykselliseksi, joten sähköverkkotoiminta on aina eriytettävä muista sähköliiketoiminnoista ja muista liiketoiminnoista.

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



Eriolaisten liiketoimintarakenteiden tilanteet voidaan jakaa seuraavasti:

- A) Yhtiössä harjoitetaan sähköverkkotoimintaa ja muuta sähköliiketoimintaa
  - a. Verkkotoiminnan tulos ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä
  - b. Muun sähköliiketoiminnan tulosta ja tasetta ei tarvitse julkaista
  - c. Muun sähköliiketoiminnan luvut eivät voi olla mukana verkkotoiminnan luvuissa
  
- B) Yhtiössä harjoitetaan sähköverkkotoimintaa ja muuta liiketoimintaa
  - a. Verkkotoiminnan tulos ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä
  - b. Muun liiketoiminnan tulosta ja tasetta ei tarvitse julkaista
  - c. Muun liiketoiminnan luvut voivat olla mukana verkkotoiminnan luvuissa, jos muu liiketoiminta on vähämerkityksellistä
  
- C) Yhtiössä harjoitetaan sähköverkkotoimintaa, muuta sähköliiketoimintaa ja muuta liiketoimintaa
  - a. Verkkotoiminnan tulos ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä
  - b. Muun sähköliiketoiminnan tulos ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä
  - c. Muun liiketoiminnan tulosta ja tasetta ei tarvitse julkaista
  - d. Muun liiketoiminnan luvut voivat olla mukana muiden sähköliiketoimintojen luvuissa, jos muu liiketoiminta on vähämerkityksellistä
  
- D) Yhtiössä harjoitetaan muuta sähköliiketoimintaa ja muuta liiketoimintaa
  - a. Muun sähköliiketoiminnan tulos ja tase on julkaistava virallisessa tilinpäätöksessä
  - b. Muun liiketoiminnan tulosta ja tasetta ei tarvitse julkaista
  - c. Muun liiketoiminnan luvut voivat olla mukana muiden sähköliiketoimintojen luvuissa, jos muu liiketoiminta on vähämerkityksellistä

## 1.2 Eriyttäminen maakaasuyhtiössä

Maakaasumarkkinalain (508/2000) 5 luvun 1 §:n mukaisesti yrityksen on eriytettävä maakaasuverkkotoiminta, maakaasun myynti- ja varastointitoiminta toisistaan sekä maakaasualaan kuulumattomista liiketoiminnoista. Lain 5 luvun 2 §:n



mukaan eriyttämisellä tarkoitetaan sitä, että eriytettävälle maakaasuliiketoiminnoille on laadittava tilikausittain tuloslaskelma ja tase. Lain 5 luvun 5 §:n mukaan eriytettyjen liiketoimintojen tuloslaskelma ja tase ovat julkisia ja ne tulee esittää yrityksen tilinpäätökseen sisältyvänä liitetietona.

Muille liiketoiminnoille ei tarvitse laatia tuloslaskelmaa ja tasetta em. maakaasumarkkinalain pykälien perusteella. Kuitenkin valvontalain 30 §:n perusteella Energiavirasto edellyttää, että yhtiöt laativat myös muille liiketoiminnoille eriytetyn tilinpäätöksen, joka toimitetaan Energiavirastolle tilinpäätöskyselyn yhteydessä. Muiden liiketoimintojen eriytettyä tuloslaskelmaa ja tasetta ei kuitenkaan tarvitse julkaista virallisen tilinpäätöksen yhteydessä. Poikkeuksena eriyttämisestä on vähäinen maakaasualaan kuulumaton toiminta (muu liiketoiminta). Toiminta katsotaan vähäiseksi, jos sen liikevaihto on enintään 10 % maakaasun myynnin liikevaihdosta. Tällainen toiminta voi olla mukana maakaasun myynnin luvuissa.

Erilaiset liiketoimintarakenteet voidaan jakaa seuraavasti:

- A) Yhtiössä harjoitetaan maakaasuverkkotoimintaa, myyntitoimintaa, varastointitoimintaa ja muuta liiketoimintaa
  - a. Verkkotoiminnan, myyntitoiminnan ja varastointitoiminnan tulokset ja taseet on julkaistava tilinpäätöksessä
  - b. Muun liiketoiminnan tulosta ja tasetta ei tarvitse julkaista. Vähäinen muu liiketoiminta voidaan sisällyttää ainoastaan myyntitoiminnan lukuun.
- B) Yhtiössä harjoitetaan maakaasuverkkotoimintaa, myyntitoimintaa ja varastointitoimintaa
  - a. Verkkotoiminnan, myyntitoiminnan ja varastointitoiminnan tulokset ja taseet on julkaistava tilinpäätöksessä
- C) Yhtiössä harjoitetaan maakaasuverkkotoimintaa, myyntitoimintaa ja muuta liiketoimintaa
  - a. Verkkotoiminnan ja myyntitoiminnan tulokset ja taseet on julkaistava tilinpäätöksessä
  - b. Muun liiketoiminnan tulosta ja tasetta ei tarvitse julkaista. Vähäinen muu liiketoiminta voidaan sisällyttää ainoastaan myynnin lukuun.
- D) Yhtiössä harjoitetaan maakaasuverkkotoimintaa, varastointitoimintaa ja muuta liiketoimintaa
  - a. Verkkotoiminnan ja varastointitoiminnan tulokset ja taseet on julkaistava tilinpäätöksessä
  - b. Muun liiketoiminnan tulosta ja tasetta ei tarvitse julkaista. Muuta liiketoimintaa ei katsota vähäiseksi, koska yhtiössä ei harjoiteta maakaasun myyntiä. Muun liiketoiminnan luvut eivät voi olla verkkotoiminnan tai varastointitoiminnan luvuissa.



- E) Yhtiössä harjoitetaan myyntitoimintaa, varastointitoimintaa ja muuta liiketoimintaa
  - a. Myyntitoiminnan ja varastointitoiminnan tulokset ja taseet on julkaistava tilinpäätöksessä
  - b. Muun liiketoiminnan tulosta ja tasetta ei tarvitse julkaista. Vähäinen muu liiketoiminta voidaan sisällyttää ainoastaan myyntitoiminnan lukuihin.
- F) Yhtiössä harjoitetaan maakaasuverkkotoimintaa ja maakaasun myyntitoimintaa tai varastointitoimintaa
  - a. Verkkotoiminnan ja myynti- tai varastointitoiminnan tulokset ja taseet on julkaistava tilinpäätöksessä
- G) Yhtiössä harjoitetaan maakaasuverkkotoimintaa ja muuta liiketoimintaa
  - a. Verkkotoiminnan tulos ja tase on julkaistava tilinpäätöksessä
  - b. Muun liiketoiminnan tulosta ja tasetta ei tarvitse julkaista. Muuta liiketoimintaa ei katsota vähäiseksi, koska yhtiössä ei harjoiteta maakaasun myyntiä. Muun liiketoiminnan luvut eivät voi olla mukana verkkotoiminnan luvuissa.
- H) Yhtiössä harjoitetaan myyntitoimintaa ja varastointitoimintaa
  - a. Myyntitoiminnan ja varastointitoiminnan tulos ja tase on julkaistava tilinpäätöksessä
- I) Yhtiössä harjoitetaan myyntitoimintaa ja muuta liiketoimintaa
  - a. Myyntitoiminnan tulos ja tase on julkaistava tilinpäätöksessä
  - b. Muun liiketoiminnan tulosta ja tasetta ei tarvitse julkaista. Vähäinen muu liiketoiminta voidaan sisällyttää myyntitoiminnan lukuihin.
- J) Yhtiössä harjoitetaan varastointitoimintaa ja muuta liiketoimintaa
  - a. Varastointitoiminnan tulos ja tase on julkaistava tilinpäätöksessä
  - b. Muun liiketoiminnan tulosta ja tasetta ei tarvitse julkaista. Muuta liiketoimintaa ei katsota vähäiseksi, koska yhtiössä ei harjoiteta maakaasun myyntiä. Muun liiketoiminnan luvut eivät voi olla mukana varastointitoiminnan luvuissa.

## 2 LIIKETOIMINTOJEN SISÄLTÖ

### 2.1 Sähköverkkotoiminta

Sähköverkkotoiminta sisältää sähkömarkkinalain (588/2013) 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 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.

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

Kauppa- ja teollisuusministeriön sähköliiketoimintojen eriyttämisestä annetun asetuksen (KTMa 79/2005) 2 §:n mukaan sähköverkkotoimintaan kuuluvat muun muassa sellainen sähköverkon suunnittelu, rakentaminen, ylläpito ja käyttö, asiakkaiden sähkölaitteiden liittäminen verkkoon, sähkön mittaus ja muut sellaiset sähkön siirtoon tarvittavat toimenpiteet, jotka ovat tarpeen verkonhaltijan omassa verkossa tapahtuvaa sähkönsiirtoa ja muita verkon palveluja varten.

Omassa verkossa tapahtuvaa sähkönsiirtoa ja muita verkon palveluja määrittää olennaisesti verkonhaltijan sähköverkkoluvassa määritetty verkko. Kauppa- ja teollisuusministeriön sähköliiketoimintojen eriyttämisestä annetun asetuksen (KTMa 79/2005) perustelumuiotiossa todetaan asetuksen 2 §:ssä verkonhaltijalla tarkoitettavan yhteisöä tai laitosta, johon sovelletaan sähkömarkkinalain verkonhaltijaa koskevia säännöksiä. Yritykselle myönnetty sähköverkkolupa on muistion mukaan verkonhaltijan keskeinen tunnusmerkki.

Vuokraverkossa toimivaan verkonhaltijaan sovelletaan niin ikään samoja periaatteita. Kun sähköliiketoimintoja eriytetään muista liiketoiminnoista, merkityksellään vähäisiksi ei katsota verkonhaltijan harjoittamaa sähköverkkoliiketoimintaa tai sähköverkkotoiminnan osatoimintaa. Vuokratussa verkossa toimiva verkonhaltija ei siis voi eriyttää sähköverkkotoiminnastaan sähköverkkotoimintaa (esimerkiksi verkon rakentamista) tai sen osatoimintaa.



## 2.2 Sähköverkkotoiminnan osatoiminnot

Sähkömarkkinalain 77 §:n mukaan verkonhaltijan on eriytettävä toisistaan seuraavat sähköverkkotoiminnan osa-alueet:

- a) kantaverkkotoiminta ja jakeluverkkotoiminta
- b) jakeluverkkotoiminnot, joita harjoitetaan toisistaan maantieteellisesti erillään sijaitsevilla vastuualueen osilla, jos osilla sovelletaan sähkömarkkinalain 55 §:ssä tarkoitettuja omia sähkönjakelun hintoja.

Sähkömarkkinalain 55 §:n mukaan jakeluverkonhaltijan toisistaan maantieteellisesti erillään sijaitsevilla vastuualueen osilla tulee soveltaa omia jakeluhintoja.

Eriyttäminen eri osatoiminnoille tapahtuu samoja periaatteita noudattaen kuin eriyttäminen yleensä. Kullekin osatoiminnolle laaditaan oma tuloslaskelma ja tase. Liiketapahtumat ja tase-erät tulee kirjata osatoimintojen tuloslaskelmiin ja taseisiin aiheuttamisperiaatteen mukaisesti.

Aiheuttamisperiaatteella tarkoitetaan tässä sitä, että kaikki eriytetyille osatoiminnoille suoraan kohdistettavissa olevat tuotot ja kulut sekä varallisuus- ja pääomaerät merkitään suoraan asianomaisen osatoiminnon eriytettyyn tilinpäätökseen ja osatoimintojen yhteiset erät kohdistetaan asianomaisille osatoiminnolle ensisijaisesti aiheuttamisperiaatteen mukaisella jakoperusteella tai jos sellaista ei ole löydettävissä, esimerkiksi osatoiminnon liiketoiminnan volyyymiin perustuvalla jakoperusteella.

## 2.3 Muut sähköliiketoiminnot

Muilla sähköliiketoiminnoilla tarkoitetaan sähköntuotanto- ja sähkönmyyntitoimintaa.

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

Kiinteä varavoimatuotanto ei voi kuulua verkkotoimintaan. Koska kiinteät varavoimageneraattorit palvelevat myynti- tai tuotantotoimintaa esim. huippukuormien tasaamiseksi, tulee kyseisen kaltaiset varavoimakoneet kirjata muun sähköliiketoiminnan eriytettyyn tilinpäätökseen.

Siirrettävät varavoimakoneet voidaan katsoa kuuluvaksi sähköverkkotoimintaan siltä osin kuin ne palvelevat verkon rakentamista, käyttöä ja kunnossapitoa.

Kapasiteetiltaan suuret kiinteät energiavarastot, jotka kykenevät syöttämään keskijänniteverkkoon eivät voi kuulua verkkotoimintaan.

Sähkön myyntitoimintaan kuuluu sähkön vähittäismyynti (myynti jakeluverkon kautta välittömästi loppukuluttajille), trading-toiminta ja muu vastaava sähkön



myynti. Sähkön myyntitoiminta sisältää tyypillisesti myös sähkön hankintatoiminnan eli tukkusähkön oston myyjiltä tai omalta tuotantolaitokselta.

Merkitykseltään vähäisiä muita sähköliiketoimintoja ei tarvitse eriyttää muista liiketoiminnoista. Vähäiseksi muuksi sähköliiketoiminnaksi katsotaan sellainen liiketoiminta, jonka liikevaihto on alle 10 % yhteisön liikevaihdosta ja alle 500 000 euroa vuodessa.

Vähäisiä muita sähköliiketoimintoja ei tule yhdistää verkkotoimintaan silloinkaan, kun muita liiketoimintoja ei ole.

## 2.4 Maakaasuverkkotoiminta

Maakaasuverkkotoiminta sisältää maakaasumarkkinalain (508/2000) 1 luvun 3 §:n 6 kohdan ja maakaasumarkkina-asetuksen (622/2000) 4 §:n 1 momentin mukaan seuraavat toiminnot:

- siirto- tai jakeluverkkojen asettamista vastiketta vastaan maakaasun siirtoa ja muita verkon palveluja tarvitsevien käyttöön;
- seuraavat toimenpiteet silloin, kun ne kohdistuvat verkonhaltijan omaan verkkoon:
  - maakaasuverkon suunnittelu,
  - rakentaminen,
  - ylläpito ja käyttö,
  - asiakkaiden maakaasulaitteiden liittäminen verkkoon,
  - maakaasun mittaus sekä maakaasukauppojen selvityksen ja laskutuksen perustana oleva mittarointi ja mittareiden lukeminen sekä mitaustietojen 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.

## 2.5 Maakaasun myyntitoiminta ja varastointitoiminta

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

Kokonaistoimitussopimuksilla tarkoitetaan ennen maakaasumarkkinalain (508/2000) voimaantuloa tehtyjä, edelleen voimassaolevia maakaasun hankinta-



tai myyntisopimuksia, joissa kokonaishintaa ei ole eritelty siirron ja energian osuuksiin, vaan siirto ja energia ostetaan tai myydään yhdellä kokonaishinnalla. Maakaasumarkkinalain voimaantulon jälkeen tällaisten sopimusten teko ei enää ole ollut luvallista. Kokonaistoimitussopimuksista aiheutuvat tuotot ja kulut tulee jakaa maakaasun verkkotoiminnan ja myyntitoiminnan kesken aiheuttamisperiaatteen mukaisesti. 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 kokonaistoimitussopimukseen liittyvät maakaasun ostot kuitenkin aina myyntiliiketoiminnan kuluiksi.

## 2.6 Muut liiketoiminnot

Muihin liiketoimintoihin kuuluvat kaikki muut paitsi edellä mainitut liiketoiminnot. 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 jakelutmittajalle 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.

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

Muiden liiketoimintojen eriytettyä tilinpäätöstä ei tarvitse lain mukaan julkaista virallisen tilinpäätöksen yhteydessä, mutta Energiavirasto edellyttää käytännössä valvontalain (590/2013) 30 §:n nojalla, että yhtiöt laativat sellaisen. Energiaviraston tilinpäätöskysely on jaoteltu siten, että sen yhteydessä yritysten tulee ilmoittaa virastolle myös muiden liiketoimintojen eriytetty tuloslaskelma ja tase.

Vaikka yritys ei julkaisisi virallisen tilinpäätöksen yhteydessä muiden liiketoimintojen eriytettyä tilinpäätöstä, muut liiketoiminnot tulee joka tapauksessa eriyttää sähkö- ja maakaasuliiketoiminnoista, mikäli ne eivät ole merkitykseltään vähäisiä.

Eriytettäessä muita liiketoimintoja sähköliiketoiminnoista vähäisiksi katsotaan sellaiset muut liiketoiminnot, joiden yhteinen liikevaihto on alle 10 % yhteisön liikevaihdosta ja alle 500 000 euroa vuodessa.



Jos maakaasualan kuulumaton liiketoiminta on vähäistä, sitä ei tarvitse eriyttää maakaasun myynnistä. Toiminta katsotaan vähäiseksi, jos sen liikevaihto ei ylitä 10 prosenttia maakaasun myynnin liikevaihdosta.

Sähköyhtiöissä vähäiset muut liiketoiminnot yhdistetään ensisijaisesti muihin sähköliiketoimintoihin. Mikäli näitä ei ole, vähäiset muut liiketoiminnot voidaan yhdistää osaksi sähköverkkotoimintaa.

Maakaasuyhtiöissä vähäinen muu liiketoiminta voidaan yhdistää ainoastaan maakaasun myyntitoimintaan. Mikäli maakaasun myyntitoimintaa ei ole, muu liiketoiminta ei voi olla vähäistä.

### 3 INVESTOINTIEN JA KULUJEN VÄLINEN RAJAPINTA

Kirjanpitolain (1336/1997) 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.

Lain 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 (EY) N:o 2238/2004 mukaisen IAS 16 -standardin 7 kappaaleen mukaan aineellisen käyttöomaisuushyödykkeen hankintameno merkitään taseeseen varoiksi vain siinä tapauksessa, että:

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

#### 3.1 Sähköverkkotoiminta

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

- 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.

##### 3.1.1 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. Investointihankkeeseen liittyvien työkustannusten kohdalla menetellään myöhemmin tarkemmin esitetyllä tavalla.

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 hankintamenon mukaan. Investoinnin hankintameno määräytyy verkonhaltijan eli verkon vuokraajan laskuttamien valmiiden investointien ja hankintamenon aktivointia koskevien lakien ja säädösten asettamien rajoitusten mukaisesti.

### 3.1.2 Verkoston korvausinvestoinnit

IAS 16 -standardin (Aineelliset käyttöomaisuushyödykkeet, Komission asetus 2238/2004) 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 hankintamenuun. Perusparannusmeno poistetaan vaikutusaikanaan ja jos perusparannus lisää hyödykkeeseen liittyviä tulonodotuksia pidentämällä olennaisesti sen jäljellä olevaa taloudellista pitoaikaa, muutetaan poistosuunnitelmaa vastaavasti.

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

- hyödykkeen taloudellinen pitoaika ja hyödykkeen 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. Uusi korvaava johto voidaan rakentaa käyttäen joko aiempaa reittiä tai korvaavaa reittiä, jolloin johto esimerkiksi siirretään metsäosuudelta tien varteen. 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.

### 3.1.3 Henkilöstökustannukset

Investointihankkeeseen liittyvästä tarvikkeiden hankinnasta, asennuksesta, rakentamisesta, verkostosuunnittelusta ja maastosuunnittelusta aiheutuneet henkilöstökustannukset aktivoidaan taseeseen.

### 3.1.4 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 hankintamenoön luettavia muuttuvia kustannuksia, joten myös ne ovat investointihankkeeseen kuuluvia aktivoitavia menoja. Myös etäluentalaitteet ja tuntimittarit aktivoidaan taseeseen samoin käytännöin kuin edellä.

### 3.1.5 Kantaverkkoon liittymisestä aiheutuneet kustannukset ja liittymismaksut

Kantaverkon käytöstä ja verkkoon liittymisestä maksetut korvaukset kirjataan joko suoraan tilikauden tulokseen vaikuttavina aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kohdistettuina kustannuksina tai taseen pysyviin vastaaviin vaikutusajan ollessa yhtä tilikautta pidempi. Kirjanpitolain 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 poistoina. Nämä maksut voivat olla luonteeltaan kertaluonteisia korvauksia



kantaverkkoon liittymisestä tai kantaverkon kunnossapidon kustannuksia jotka on kohdistettu verkon käyttäjälle. KILA:n lausunnon (2001/1670) mukaan palautuskelpoiset liittymismaksut ovat liittymismaksun maksajalle saamia verkkoyhtiöltä. Ei palautuskelpoiset liittymismaksut maksajan on KILA:n edellä mainitun lausunnon perusteella perusteltua aktivoida taseeseen pysyvien vastaavien vastaavaan aineellisten hyödykkeiden ryhmään. KILA:n lausunnon (2013/1905) mukaan kantaverkon liittymismaksu tulee lähtökohtaisesti aktivoida maksajan taseeseen erään aineetomat oikeudet silloin, kun se on edellytyksenä jakeluverkon hyödyntämiselle.

Lyhytvaikutteiset vuosittain perittävät maksut ja korvaukset kuten käyttö- ja ylläpitomaksut tulee kirjata suoraan tilikauden tulokseen vaikuttaviin kustannuksiin. 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 käyttöönottilikauden 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.

### 3.1.6 Sähköasemakiinteistöjen omistus

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

### 3.1.7 Tutkimus- ja kehitystoiminta

Kirjanpitolain 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 säädöksessä (Kauppa- ja teollisuusministeriön päätös kehitysmenojen aktivoinnista taseeseen, 50/1998) todetaan.

### 3.2 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.



## 4 VERKKO- JA MUUN OMAISUUDEN RAJAPINNAN MÄÄRITTELY

Verkkoliiketoimintojen omaisuus voidaan jakaa karkeasti kahteen osaan, verkko-omaisuuteen ja muuhun omaisuuteen. Verkko-omaisuus kirjataan eriyttämisseituksen 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.

### 4.1 Sähköverkko

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

Sähkömarkkinalain (588/2013) 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- energiamittaus- 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.

Keskeneräiset investoinnit tulee kirjata eriytetyssä tilinpäätöksessä keskeneräisiin hankintoihin riville "ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat".

### 4.2 Maakaasuverkko

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

Maakaasumarkkinalain (508/2000) 3 §:n 1 momentin mukaan maakaasuverkolla tarkoitetaan toisiinsa liitetyistä 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 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. Keskeneräiset investoinnit tulee kirjata eriytyyissä tilinpäätöksessä keskeneräisiin hankintoihin riville "ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat".

## 5 ERIYTTÄMISPERIAATTEET

### 5.1 Tasejatkuvuus

Eriyttämisasetuksen (79/2005) 5 §:n mukaan eriytetyn sähköliiketoiminnan ja sähköverkkotoiminnan osatoiminnon taseeseen tulee mahdollisuuksien mukaan soveltaa tasejatkuvuuden periaatetta, siten kuin kirjanpitolaissa säädetään.

Tasejatkuvuudella tarkoitetaan, että tilinavaus perustuu edellisen tilikauden päättäneeseen taseeseen. Jos eriytettyjen liiketoimintojen rajoja muutetaan, muutoksista tulee tehdä erilliset kirjaukset, jotka dokumentoidaan ja liitetään osaksi eriytettyjen tilinpäätösten laatimiseen liittyvää aineistoa.

Liiketoimintojen rajojen muuttamisella tarkoitetaan esimerkiksi aiemmin sähköverkkoliiketoiminnan taseeseen kuuluneen tase-erän siirtämistä muiden sähköliiketoimintojen taseeseen. Jos tuloslaskelman tai taseen erittelyä on näin muutettu, tulee vertailutietoa mahdollisuuksien mukaan oikaista. Vertailutiedon oikaiseminen tai oikaisematta jättämisen syy tulee dokumentoida ja liittää osaksi eriytettyjen tilinpäätösten laatimiseen liittyvää aineistoa.

### 5.2 Aiheuttamisperiaate

Eriyttämisasetuksen (79/2005) 6 §:n mukaan eriytetyille sähköliiketoiminnoille ja 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 perustuvalla jakoperusteella.

Aiheuttamisperiaatteessa on kyse kausaalisuudesta. Kausaalisuudella tarkoitetaan, että ilmiöt ovat selitettävissä syy-seuraus-suhteella. Kustannuslaskennassa aiheuttamisperiaate on kriteeri, joka jakaa kohdistukset kahteen ryhmään: kohdistettavaan ja jaettavaan kustannuksiin. Esimerkkejä erilaisista kohdistus- ja jakoperusteista esitellään kappaleessa 6.2 Kustannusten eriyttämisperusteet.

### 5.3 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. Jakoperusteena voidaan tilanteesta riippuen käyttää esim. tuotettuja energiamääriä, erillistuotannon kustannusten suhdetta tai erillistuotannon polttoaineen kulutusten suhdetta.

## 6 ERIYTTÄMISLASKENTA

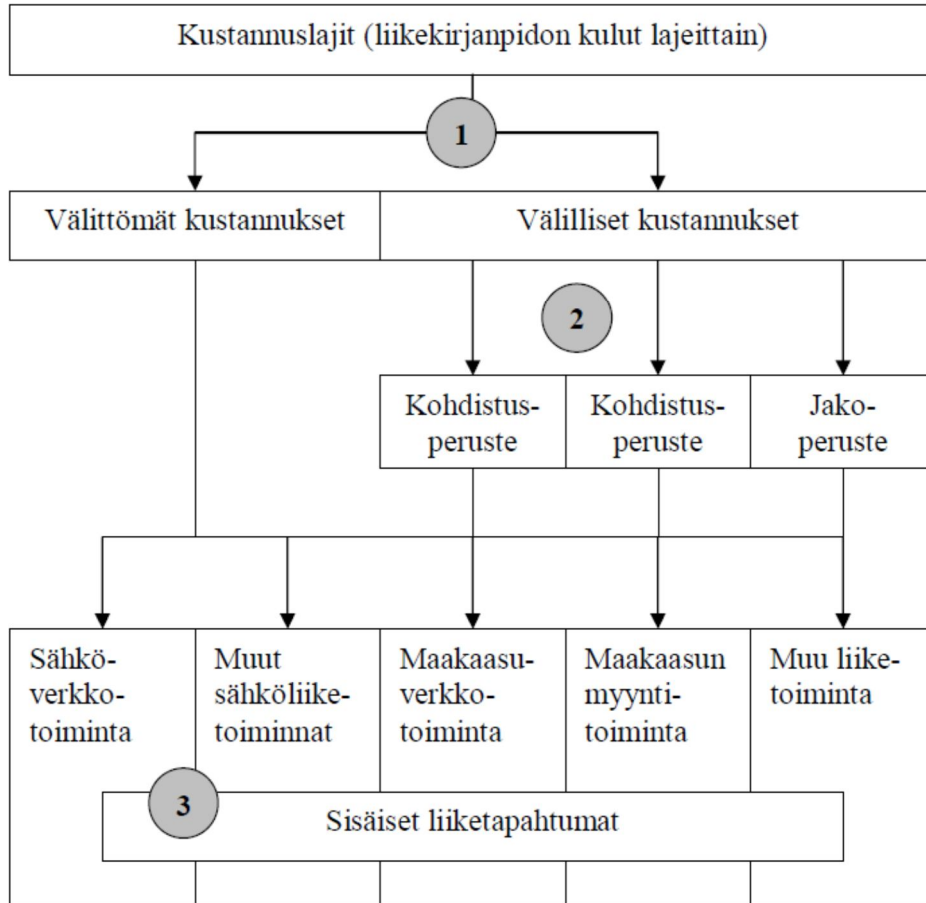
Eriyttämisen järjestäminen käytännössä on yhteisön tai laitoksen sisäisesti päätettävä toimintatapa. Se voidaan toteuttaa joko yhteisön tai laitoksen kirjanpidon tai sisäisen laskennan yhteydessä sekä erillislaskelmin.

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.

Eriyttämisen järjestämistavasta ei voida antaa yksityiskohtaista ja yleispätevää suositusta, koska yhtiöiden laskentajärjestelmät ovat erilaisia. Seuraavissa kappaleissa käsitellään kuitenkin kolmea kustannusten eriyttämiseen liittyvää vaihetta, joiden määrittelemiseen yhtiöiden tulisi kiinnittää erityistä huomiota (ks. kuvio 1). Liiketoimintojen tuottojen, omaisuus- ja pääomaerien eriyttämisessä ovat voimassa samat vaatimukset kuin kustannusten eriyttämisessä.



Kuvio 1: Kustannusten eriyttäminen

### 6.1 Kustannusten luokittelu välittömiin ja välillisiin kustannuksiin

Aiheuttamisperiaatteen mukaista kohdistamista varten liikekirjanpidon kulut luokitellaan välittömiin ja välillisiin kustannuksiin. Välittömät kustannukset ovat suoraan tietylle liiketoiminnolle kohdistettavia kustannuksia. Välittömiä kustannuksia ovat esimerkiksi tietyn liiketoiminnan ostot, vain tietylle liiketoiminnalle työskentelevän henkilön työkustannukset ja tietyn liiketoiminnan käyttöomaisuuden poistot.

Välilliset kustannukset ovat yhteisiä usealle eriyttävälle liiketoiminnalle, eikä niitä voida kohdistaa suoraan tietylle liiketoiminnalle. Välillisiä kustannuksia ovat esimerkiksi usealle liiketoiminnalle työskentelevän henkilön työkustannukset, usealle liiketoiminnalle yhteisen kiinteistön vuokra- ja ylläpitokustannukset ja markkinoinnin kustannukset.

### 6.2 Kustannusten eriyttämisperiaatteet

Eriyttämisperusteet voidaan jakaa kahteen ryhmään: kohdistus- ja jakoperusteisiin. Kohdistusperusteella tarkoitetaan aiheuttamisperiaatteen mukaista kohdis-



tinta, joka kuvaa kustannuksen ja liiketoiminnon välistä riippuvuutta. Jakoperusteella tarkoitetaan kohdistinta, jota käytetään kun aiheuttamisperiaatteen mukaista kohdistinta ei voida määrittää.

Kohdistamisperusteen 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 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
- Laiteorientoituneet 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.

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.

## 7 ERIYTETTY TILINPÄÄTÖS

Eriytetyissä tilinpäätöksissä käytettävä kaava on esitetty KTM:n eriyttämisasetusten liitteenä. Kyseinen tilinpäätöskäava on johdettu kirjanpitoasetuksen (1339/1997) tuloslaskelma- ja tasekaavoista. Tuloslaskelma- ja tase-erien sisällön määrää soveltuvien osin kirjanpitolain (1336/1997) säädökset.

### 7.1 Eriytettyjen tilinpäätösten kaava

Sähköliiketoimintojen eriyttämisasetuksen 4 § 1 momentin ja maakaasuliiketoimintojen eriyttämisasetuksen 2 § 1 momentin mukaan sähkö- ja maakaasuliiketoimintojen eriytyyissä tilinpäätöksissä on esitettävä ainakin asetusten liitteenä olevan kaavan mukaiset erät.

Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että useampaa kuin yhtä eriytettävää liiketoimintaa (ml. muu liiketoiminta) harjoittavat yhteisöt esittävät virallisen tilinpäätöksen liitetietona kaavan mukaan eriytyneet tilinpäätöksensä.

Pelkästään joko sähkö- tai maakaasuverkkoliiketoimintaa harjoittavan yhteisön on laadittava virallisen tilinpäätöksensä liitetiedoksi myös verkkoliiketoiminnan eriytetty tilinpäätös. Tässä tapauksessa yhteisöllä on kolme vaihtoehtoista menettelytapaa:

1. Yhteisö voi laatia virallisen tilinpäätöksensä eriytetyn tilinpäätöksen kaavan mukaisesti.
2. Yhteisö voi laatia virallisen tilinpäätöksensä kuten tähänkin asti ja esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa kaavan mukaisen eriytetyn tilinpäätöksen.
3. Yhteisö voi laatia virallisen tilinpäätöksensä kuten tähänkin asti ja esittää tilinpäätöksen liitetiedoissa pelkästään ne eriytetyn tilinpäätöksen erät, jotka eivät käy ilmi virallisesta tilinpäätöksestä.

Sähköliiketoimintojen eriyttämisasetuksen 4 § 2 momentin ja maakaasuliiketoimintojen eriyttämisasetuksen 2 § 2 momentin mukaan yhteisön tai laitoksen laatiessa tilinpäätöksensä kirjanpitolaissa (1336/1997) tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätösstandardien mukaisesti, on eriytyyissä tilinpäätöksissä esitettävä ainakin asetuksen liitteenä olevassa kaavassa tähdellä merkityt 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 kirjanpitolain 7 a luvun 2 §:ssä tarkoitettuja kirjanpitovelvollisia, eli lähinnä pörssinoteerattuja yrityksiä. Myös muut kirjanpitovelvolliset voivat 7 a luvun 3 § mukaan soveltaa kansainvälisiä tilinpäätösstandardeja.

## 7.2 Yritysjärjestelyt

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.

## 7.3 Tuloslaskelma

### *Liikevaihto*

Kunkin eriytetyn liiketoiminnan liikevaihto muodostuu niistä myyntituotoista, jotka liiketoiminnan varsinainen toiminta on saanut aikaan. Myyntituotoista vähennetään myönnetyt alennukset sekä arvonnlisävero ja muut välittömästi myynnin määrään perustuvat verot. Eriytettyjen liiketoimintojen varsinainen toiminta on määritelty luvussa 2. (s. 8-12). Verkkotoiminnan liittymismaksut, jotka eivät ole palautettavia, kirjataan tuotoksi liikevaihtoon KILA:n lausunto sähköliittymismaksujen kirjaamisesta 2001/1650 mukaisesti.

### *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. Kirjattaessa tulo tuotoksi valmistusasteen perusteella oikaistaan suoriteperusteen mukaisesti tilikaudelle kuuluvat kulut valmistusastetta vastaaviksi varaston muutoksen avulla. Valmistusasteen mukaisesta kirjaamisesta säädetään kirjanpitolain 5:1 §:n ja 5:4 §:n sekä KILA:n 30.9.2008 annetun yleisohjeessa tulon kirjaamisesta tuotoksi valmistusasteen perusteella.

### *Valmistus omaan käyttöön*

Valmistus omaan käyttöön voidaan esittää tuloslaskelmassa joko brutto- tai nettoperiaatteen 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 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 kulua ovat aineet, tarvikkeet ja tavarat, jotka hankitaan verkkoliiketoimintaa varten.

Myyntiin hankittu energia on muiden sähköliiketoimintojen ja maakaasun myyntitoiminnan kulua. Tuotantoa varten hankitut aineet, tarvikkeet ja tavarat ovat muiden sähköliiketoimintojen kulua. Muun liiketoiminnan ostoja ovat muun liiketoiminnan toimintaa varten tehdyt ostot. Liiketoiminnoille yhteiset ostot kohdistetaan liiketoiminnoille kappaleessa 6.2 (s. 21-22) määriteltyjen eriyttämisperusteiden mukaan.

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.

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 6.2 määriteltyjen eriyttämisperusteiden mukaan.

Alueverkko-, kantaverkko- ja verkkopalvelumaksut ovat pääasiassa sähköverkkotoiminnan ja siirtoverkko- ja verkkopalvelumaksut maakaasuverkkotoiminnan kulu. Eriin merkitään vastaanotetun energian siirrosta maksettu maksu. Sähkön tuotantotoiminnan maksamat verkkopalvelumaksut verkonhaltijalle, jonka verkkoon se on liittynyt, kirjataan kuluksi 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 esim. 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 kappaleessa 6.2 määriteltyjen eriyttämisperusteiden mukaan.

#### *Poistot ja arvonalentumiset*

Suunnitelman mukaisiin poistoihin kirjataan normaalit suunnitelman mukaiset poistot ja poistosuunnitelman muuttamisesta aiheutuneet kertaluontoiset poistot liiketoiminnan taseessa olevista hyödykkeistä. Suunnitelman mukaiset poistot liikearvosta ilmoitetaan kaikkien niiden eriytettyjen tuloslaskelmien osalta, joilla on taseessaan liikearvoa.

Suunnitelman mukaisiin poistoihin sähköverkon hyödykkeistä merkitään suunnitelman mukaiset poistot sähköverkon aineettomista ja aineellisista hyödykkeistä. Vastaavasti suunnitelman mukaisiin poistoihin maakaasuverkon hyödykkeistä merkitään suunnitelman mukaiset poistot maakaasuverkon aineettomista ja aineellisista hyödykkeistä.

Arvonalentumisia kirjataan pääsääntöisesti vain sellaisista pysyvien vastaavien hyödykkeistä, joilla ei ole poistosuunnitelmaa. Kirjanpitolain 5:13 §:n mukaan, jos pysyviin vastaaviin kuuluvan hyödykkeen tai sijoituksen todennäköisesti tulevaisuudessa kerryttämä tulo on pysyvästi vielä poistamatonta hankintamenoa pienempi, on erotus kirjattava arvonalentumisena kuluksi. Arvonalentumisiin kirjataan poikkeukselliset liiketoimintojen pysyvien vastaavien pysyvät arvonalentumiset ja vaihtuvien vastaavien arvonalentumiset. Tavanomainen arvonalentuminen vähennetään suunnitelman mukaisena poistona. Arvonalentumisia on käsitelty myös KILA:n lausunnossa (2007/1795).

Vaihtuvien vastaavien poikkeuksellisia arvonalentumisia ovat esimerkiksi tulipalosta tai onnettomuuksista aiheutuvat arvonalentumiset. Kullekin liiketoiminnolle kohdistetaan vain sille kuuluvien pysyvien ja vaihtuvien vastaavien arvonalentumiset.

#### *Liiketoiminnan muut kulut*

Liiketoiminnan muita kuluja ovat kaikki yhtiön varsinaiseen toimintaan liittyvät kulut, jotka eivät ole erillisinä erinä käsiteltäviä, myytäviin suoritteisiin liittyviä materiaaleja ja palveluita, henkilöstökuluja, poistoja ja arvonalentumisia tai rahoitusmenoja.

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 kappaleessa 6.2 määriteltyjen eriyttämisperusteiden mukaan. Vuokrakuluihin 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 sijoitus, saaminen tai rahavara on kohdistettu.

Yhtiön sähköverkkotoiminnan rahoitusomaisuuteen sisältyvien, kotimaisiin tai ulkomaisiin joukkovelkakirjalainojen tai vastaavien luottojen (pääoma-, debentuuri- ja vaihtovelkakirjalainat, sijoitus-, kunta- ja yritystodistukset, valtion velkasitoumus sekä indeksilaina tai muu strukturoitu laina) johdannaisilla suojaamisesta aiheutuneet tuotot ja kulut voidaan kirjata seuraavin edellytyksin yhtiön rahoitustuottoihin ja kuluihin.

Suojaustuotteina käytettyjen johdannaisten käyvän arvon muutokset voidaan kirjata KPL 5:2 a §:n mukaan tuotoksi tai kuluksi tuloslaskelmaan. Vaihtoehtoisesti käyvän arvon muutoksista aiheutuneet suojaustuotot ja -kustannukset voidaan kirjata taseen oman pääoman käyvän arvon rahastoon. Kirjanpitolautakunnan lausunnon (2011/1870) mukaan KPL 5:2a §:n mukaista käyvän arvon menettelyä käytettäessä arvonmuutosten vaikutus tulee merkitä ensisijaisesti tuloslaskelmaan.

Eriytetyn tilinpäätöksen liitetiedoissa tulee myös ilmoittaa johdannaisista kirjanpitoasetuksen (1339/1997) tai kauppa- ja teollisuusministeriön rahoitusvälineiden arvostamisesta sekä merkitsemisestä tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen antaman asetuksen (KTMa 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.

Samana konsernin yrityksillä ja omistusyhteisy yrityksillä tarkoitetaan kirjanpitolain (1336/1997) mukaisia konserniyrityksiä ja omistusyhteisy yrityksii.

#### *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.

#### *Välittömät verot*

Välittömät verot esitetään tuloslaskelmassa tuloveroina ja muina välittöminä veroina. Tuloverot merkitään eriytettyihin tuloslaskelmiin tilikaudelta näytettävän veronalaisen tulon määrää vastaavina. Tappiollisten liiketoimintojen laskennallinen vero-osuus näytetään positiivisena.

## 7.4 Tase vastaavaa

### *Aineettomat hyödykkeet*

Aineettomiin hyödykkeisiin sisältyvät perustamismenot, kehittämismenot, aineettomat oikeudet, liikearvo, muut pitkävaikutteiset menot ja ennakkomaksut. Liikearvo kohdistetaan liiketoiminnoille sen mukaan, millaista liiketoimintaa on hankittu. Eriytettyihin liiketoimintoihin luettavat toiminnat on määritelty luvussa 2.

Aineettomiin hyödykkeisiin kirjatut sähköverkon tai maakaasuverkon osat, esimerkiksi käytönvalvonta-, verkko, asiakastieto- ja muiden vastaavien järjestelmien osat, kohdistetaan sähkö- tai maakaasuverkkotoiminnalle ja kirjataan sähkö- tai maakaasuverkon aineettomiin hyödykkeisiin. Muihin aineettomiin hyödykkeisiin kirjataan muut kuin sähköverkon ja maakaasuverkon aineettomiin hyödykkeisiin kuuluvat aineettomat hyödykkeet.

Liiketoiminnalle kohdistetaan pääsääntöisesti vain sellaiset omaisuuserät, joita se tarvitsee harjoittaakseen luvussa 2 määriteltyä toimintaansa. Aineettomiin hyödykkeisiin kuuluvien hyödykkeiden luovutuksesta tai arvonalennuksesta aiheutuneet voitot ja tappiot kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin kyseinen hyödyke on niille kirjattu. Aineettomiin hyödykkeisiin kirjatut aineellisiin hyödykkeisiin liittyvien hyödykkeiden osat kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin niiden aineellisiin hyödykkeisiin kirjattu osa.

Aineettomista hyödykkeistä maksetut ennakkomaksut kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin hyödykkeet, johon ennakkomaksu liittyy, kohdistetaan. 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. Sähköverkon aineellisiin hyödykkeisiin kirjataan aineellinen sähköverkko, jolla sähkömarkkinalain (588/2013) mukaan tarkoitetaan toisiinsa liitettyistä sähköjohdoista, sähköasemista sekä muista tarvittavista sähkölaitteista ja sähkölaitteistoista muodostettua kokonaisuutta, joka on tarkoitettu sähkön siirtoon tai jakeluun.

Sähköasemarakennukset ovat osa sähköverkkoa. Muita sähköverkkoliiketoiminnan hallussa olevia rakennuksia ei lueta verkon osiksi, jos niitä voidaan käyttää myös muuhun tarkoitukseen kuin verkkokomponenttien suojaamiseen. Maa-alueista joh-toalueita ei lueta verkon osiksi. Sähköasematontit ja energiamittauslaitteet taas katsotaan sähköverkkoon kuuluviksi.



Yhtiön käytännöstä riippuen sähköverkon järjestelmät voidaan kirjata joko sähköverkon aineettomiin ja aineellisiin hyödykkeisiin tai vain aineellisiin hyödykkeisiin.

Maakaasuverkon aineellisiin hyödykkeisiin kirjataan aineellinen maakaasuverkko, jolla maakaasumarkkinalain (508/2000) mukaan tarkoitetaan toisiinsa liitetyistä maakaasuputkista ja -putkistoista sekä kaikista niihin kuuluvista säiliöistä, laitteista ja laitteistoista joiden sisältönä on maakaasu, muodostettua kokonaisuutta, joka on tarkoitettu maakaasun siirtoon tai jakeluun.

Maakaasuverkon toimintaan liittyvät rakennukset ja maa-alueet luetaan verkon osiksi, jos ne palvelevat suoraan jotain verkon osaa. Energiamittauslaitteet luetaan verkon osiksi. 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. Muihin aineellisiin hyödykkeisiin kirjataan muut kuin sähköverkon ja maakaasuverkon aineellisiin hyödykkeisiin kuuluvat aineelliset hyödykkeet. Liiketoiminnalle kohdistetaan pääsääntöisesti vain sellaiset omaisuuserät, joita se tarvitsee harjoittaakseen luvussa 2 määriteltyä toimintaansa. Liiketoimintojen omassa käytössä oleva omaisuus kohdistetaan liiketoiminnoille kappaleessa 6.2 määriteltyjen eriyttämisperusteiden mukaan.

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 kirjattu.

Jos ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat liittyvät johonkin valmiiseen hyödykkeeseen, ne kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin kyseinen hyödyke. Muussa tapauksessa keskeneräiset investoinnit kirjataan sille eriytetyille liiketoiminnalle, mille keskeneräinen hyödyke tulee valmiina kohdistumaan. Sähkö- tai maakaasuverkon aineellisiin hyödykkeisiin liittyvät ennakkomaksut ja keskeneräiset hankinnat siirretään kyseisiin eriin vasta niiden valmistuttua.

### *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. Tällaisia osakkeita ovat esimerkiksi puhelinosaakkeet. 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 hyödykkeisiin keskeneräisiin tuotteisiin ja kohdistetaan sille liiketoiminnalle, jonka toimintaan se liittyy.

#### *Saamiset*

Pitkäaikaiseksi katsotaan saaminen, joka erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluessa. Muut saamiset ovat lyhytaikaisia. Saman konsernin yrityksillä tarkoitetaan kirjanpitolain (1336/1997) mukaisia konserniyrityksiä.

Liiketoimintojen yhteiset saamiset kohdistetaan liiketoiminnoille kappaleessa 6.2 määriteltyjen eriyttämisperusteiden mukaan. Esim. myyntisaamiset kohdistetaan liiketoiminnoille sen perusteella, minkä liiketoiminnon suoritteiden luovuttamisesta tai käyttöomaisuuden myynnistä saamisessa on kysymys.

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 varoja vastaavassa suhteessa.



### *Rahat ja pankkisaamiset*

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

## **7.5 Tase vastattavaa**

### *Osake-, osuus- tai muu vastaava pääoma*

Yhtiön osake-, osuus- tai peruspääoma kohdistetaan liiketoiminnoille lähtökohtaisesti ensimmäistä eriytettyä tasetta tehtäessä. Pääoma kohdistetaan silloin eriytettyille 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.

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

Edellisten tilikausien tulos kohdistetaan kunkin liiketoiminnon osalta sen omaan pääomaan. Osingonjako kohdistetaan eriytettyille liiketoiminnoille vahvistetun taseen mukaisen jaettavissa olevan oman pääoman suhteessa.

### *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 liiketoiminnoille samalla tavalla kuin hyödykkeet, joihin poistoero kohdistuu.

Vapaaehtoiset varaukset ovat investointi-, toiminta- tai muita sellaisia varauksia. Vapaaehtoiset varaukset kohdistetaan sen mukaan, minkä liiketoiminnon eriä varren varaus tehdään. Jos varaus koskee esim. 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. Esim. eläkesitoumuksista johtuvat varaukset kohdistetaan liiketoiminnoille samassa suhteessa kuin henkilöstökulut. Verovaraukset taas kohdistetaan liiketoimintojen tulosten perusteella.

### *Vieras pääoma*

Pitkäaikaiseksi katsotaan sellainen vieras pääoma, joka erääntyy maksettavaksi yhtä vuotta pidemmän ajan kuluessa. Muu vieras pääoma on lyhytaikaista. Jako korolliseen ja korottomaan tehdään koronmaksun olemassaolon perusteella. Saman konsernin yrityksillä tarkoitetaan kirjanpitolain (1336/1997) mukaisia konserniyrityksiä. Yhtiön sisäisten liiketapahtumien velat merkitään eriin pitkäaikaiset ja lyhytaikaiset sisäiset velat.

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 (1999/1566) 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.



## 8 ERIYTETTYJEN TILINPÄÄTÖSTEN JULKAISEMINEN

Sähkömarkkinalain 82 §:n mukaan sähköliiketoimintojen eriytetyt tilinpäätökset tulee julkaista. Ne tulee esittää virallisen tilinpäätöksen liitetietona sekä julkaistavassa vuosikertomuksessa. Yritysten viralliset tilinpäätökset ja eriytetyt tilinpäätökset tulee toimittaa Energiavirastolle vuosittain toukokuun loppuun mennessä tai jos tilinpäätöstä ei tuolloin vielä ole vahvistettu, 14 päivän kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta.

Maakaasumarkkinalain 5 luvun 5 §:n mukaan eriytetyt tilinpäätökset ovat julkisia, ja ne tulee esittää yrityksen tilinpäätöksen liitetietoina. Eriytetyt tilinpäätökset tulee liittää myös julkaistavaan vuosikertomukseen. Yritysten viralliset tilinpäätökset ja eriytetyt tilinpäätökset tulee toimittaa Energiavirastolle vuosittain toukokuun loppuun mennessä tai jos tilinpäätöstä ei tuolloin vielä ole vahvistettu, 14 päivän kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta.

## 9 OIKEUDELLINEN ERIYTTÄMINEN

Sähkömarkkinalain 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 sähkön 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 sähkönmyyntitoiminnoista. Oikeudellisesti eriytettyä jakeluverkkotoimintaa koskeva yritysrakenteen muutos on pantava täytäntöön kahden vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jona 60 §:n 1 momentin kynnsarvo on täyttynyt.

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

### 9.1 Tuotemerkin erottuminen

Hallituksen esityksessä sähkömarkkinalaiksi (HE 20/2013vp) 60 §:n yksityiskohtaisten perustelujen mukaan vertikaalisesti integroituneet jakeluverkonhaltijat eivät etenkin 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.

#### 9.1.1 Konsernin internet-sivut

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

#### 9.1.2 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.



### 9.1.3 Hinnastot

Hinnastoista on selvästi ilmevä, että oikeudellisesti eriytetty verkkoyhtiö on konsernin sähkön 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.

## 10 VIITTAUKSET

Sähkömarkkinalaki (588/2013)

Laki sähkö- ja maakaasumarkkinoiden valvonnasta (590/2013)

Maakaasuliiketoimintojen eriyttämisestä annettu kauppa- ja teollisuusministeriön asetus (222/2005)

Maakaasumarkkinalaki (508/2000)

Valtioneuvoston asetus sähkömarkkinoista (65/2009)

Maakaasumarkkina-asetus (622/2000)

Kirjanpitolaki (1336/1997)

Komission asetuksen (EY) N:o 2238/2004 mukainen IAS 16-standardi

Kirjanpitolautakunnan (KILA) suunnitelman mukaisia poistoja koskevassa yleisohje (16.10.2007)

KILA:n lausunto (2001/1670)

Kirjanpitoasetus (1997/1339)

KILA:n lausunto sähköliittymismaksujen kirjaamisesta (2001/1650)

KILA:n lausunto (2001/1905)

KPMG Oy Ab:n Liittymismaksujen käsittelyä valvontamallissa koskeva lausunto (4.5.2011)

KILA:n 30.9.2008 yleisohje KILA:n lausunto (2011/1870)

Kauppa- ja teollisuusministeriön rahoitusvälineiden arvostamisesta sekä merkitsemisestä tilinpäätökseen ja konsernitilinpäätökseen antaman asetuksen (KTMa 1315/2004)

KILA:n lausunto (1999/1566)

KPMG Oy: Liittymismaksujen käsittelyä valvontamallissa koskevan lausunto (4.5.2011)

Osakeyhtiölaki (624/2006)

KILA:n lausunto (2007/1795)

Eriyttämisasetus (79/2005)

Maakaasuliiketoimintojen eriyttämisasetus (222/2005)