



energiavirasto  
energimyndigheten

**Energimyndighetens anvisning**  
**KALKYLMÄSSIG SÄRREDOVISNING OCH JURIDISK ÅTSKILLNAD AV**  
**EL- OCH NATURGASAFFÄRSVERKSAMHETER**

**8.12.2023**

**Dnr 3948/040002/2023**

## Innehåll

Energimyndighetens anvisning om särredovisning och åtskillnad .....	4
1 KALKYLMÄSSIG SÄRREDOVISNING .....	5
1.1 Särredovisning i elbolag .....	5
1.2 Särredovisning i ett naturgasbolag .....	6
1.3 Upprättandet av särredovisade bokslut vid företagsarrangemang .....	7
1.4 Organiseringen av särredovisningskalkylen .....	8
1.5 Schema för särredovisade bokslut .....	9
1.6 Noter till särredovisade bokslut .....	9
1.7 Publicering av särredovisade bokslut .....	10
1.7.1 Publicering av särredovisade bokslut över elaffärsverksamheter .....	11
1.7.2 Publicering av särredovisade bokslut över naturgasaffärsverksamheter .....	12
1.8 Inlämning av särredovisade bokslut till Energimyndigheten .....	14
1.9 Beslut och domstolsavgöranden som anknyter till kalkylmässig särredovisning .....	14
2 SÄRREDOVISNINGSPRINCIPER .....	17
2.1 Särredovisningsgrunder .....	17
2.2 Indelning i direkt hänförbara poster och affärsverksamheternas gemensamma poster .....	18
2.3 Hänföringsgrund som baserar sig på orsaksprincipen .....	18
2.4 Fördelningsgrund som baserar sig på affärsverksamhetens omfattning .....	19
2.5 Balanskontinuitet .....	19
2.6 Överföring och korrigerig av balansposter mellan affärsverksamheter .....	20
3 AFFÄRSVERKSAMHETENS INNEHÅLL .....	21
3.1 Elnätsverksamhet .....	21
3.2 Övriga elaffärsverksamheter .....	21
3.3 Naturgasnätsverksamhet .....	23
3.4 Verksamhet i behandlingsanläggningar för kondenserad naturgas .....	23
3.5 Försäljning av naturgas .....	24
3.6 Lagring av naturgas .....	24
3.7 Övriga affärsverksamheter .....	24
4 SÄRREDOVISNING AV KONTON I RESULTATRÄKNINGEN OCH BALANSRÄKNINGEN .....	26
4.1 Resultaträkning .....	26
4.2 Balansräkning Aktiva .....	30
4.3 Balansräkning Passiva .....	32
5 NÄTAFFÄRSVERKSAMHETENS RESULTATRÄKNING OCH BALANSRÄKNING .....	35
5.1 Indelning av nätaffärsverksamhetens bestående aktiva i nättillgångar och övriga tillgångar .	35
5.1.1 Elnät .....	35
5.1.2 Naturgasnät .....	36
5.2 Gränsytan mellan investeringar och utgifter .....	36
5.2.1 Elnätsverksamhet .....	36



5.2.2 Naturgasnätsverksamhet .....	39
6 JURIDISK ÅTSKILLNAD .....	41
6.1 Elnätsinnehavarens skyldighet till juridisk åtskillnad .....	41
6.2 Beslut om juridisk åtskillnad .....	42
7 NOTER .....	43
BILAGOR .....	45
Bilaga 1. Schema för särredovisade bokslut över elaffärsverksamheter .....	45
Bilaga 2. Schema för särredovisade bokslut över naturgasaffärsverksamheter .....	47
Bilaga 3. Exempel på särredovisning av konton i resultaträkningen och balansräkningen .....	49

## Energimyndighetens anvisning om särredovisning och åtskillnad

Skyldigheten till kalkylmässig särredovisning gäller alla företag och kommunala inrättningar i el- och naturgasbranschen oavsett deras ägarstruktur eller juridiska form. Av nätinnehavare som bedriver tillståndspliktig elnätsverksamhet och elnätsverksamhet i form av ett naturligt monopol krävs under vissa förutsättningar även juridisk åtskillnad. Skyldigheten till juridisk åtskillnad gäller dock inte nätinnehavare som utövar naturgasnätsverksamhet<sup>1</sup>. Skyldigheten till särredovisning och juridisk åtskillnad bygger på Europaparlamentets och rådets inre marknadsdirektiv som gäller de gemensamma reglerna för el och naturgas och som satts i kraft i Finlands lagstiftning om el- och naturgasbranschen.

Det lagstiftningsmässiga ramverket för kalkylmässig särredovisning och juridisk åtskillnad är som följer:

### Företag och kommunala inrättningar i elbranschen

#### Kalkylmässig särredovisning:

- Elmarknadslagen (588/2013, nedan EML) 77 §–83 §
- Arbets- och näringsministeriets förordning om särredovisning av elaffärsverksamheter ((1305/2019, nedan ANMf (1305/2019))

#### Juridisk åtskillnad:

- EML 60 §

### Företag och kommunala inrättningar i naturgasbranschen

#### Kalkylmässig särredovisning:

- Naturgasmarknadslagen (587/2017, nedan NML) 60 §–66 §
- Arbets- och näringsministeriets förordning om särredovisning av naturgasaffärsverksamheterna ((1306/2019), nedan ANMf (1306/2019))

Syftet med denna anvisning om särredovisning och åtskillnad som Energimyndigheten utfärdar är att beskriva den kalkylmässiga särredovisningens och den juridiska åtskillnadens mest centrala innehåll. Anvisningen är i huvudsak riktad till nätinnehavare som bedriver tillståndspliktig nätverksamhet i monopolform. Innehållen som gäller kalkylmässig särredovisning lämpar sig också som anvisning för företag som bedriver konkurrensutsatta el- och naturgasaffärsverksamheter. De ställningstaganden som finns i anvisningen och som inte är ordinarie lagtext är inte juridiskt bindande, men visar vilka förfaranden som kan betraktas som förenliga med lagar och bestämmelser. Anvisningen ersätter Energimyndighetens rekommendation om kalkylmässig särredovisning och juridisk åtskillnad av el- och naturgasaffärsverksamheter som Energimyndigheten publicerade år 2015 (Dnr 2449/421/2015).

---

<sup>1</sup> Enligt RP 50/2017 rd sid. 44 skulle skyldighet till juridisk åtskillnad medföra en betydande ökad administrativ börda för distributionsföretagen och merkostnader för naturgasanvändare som är anslutna till distributionssystemen i relation till hur små distributionsföretagen är i Finland. Den nytta för marknadens funktion som uppnås med juridiskt åtskillnadskrav i naturgasbranschen anses vara mindre än den börda som införandet av extra krav skulle medföra. Av denna anledning vill man avvika från kravet på juridisk åtskillnad i naturgasbranschen i Finland.

# 1 KALKYLMÄSSIG SÄRREDOVISNING

## 1.1 Särredovisning i elbolag

Enligt EML 77 § ska företag som är verksamma på elmarknaden särredovisa elnätsverksamhet och övriga elaffärsverksamheter samt elaffärsverksamheter och företagets övriga affärsverksamhet. Med stöd av EML 79 § gäller skyldigheten till särredovisning också kommunala inrättningar som utövar elaffärsverksamhet. Vidare ska nätinnehavaren särredovisa följande delfunktioner i elnätsverksamheten:

- a) stamnätsverksamhet och distributionsnätsverksamhet
- b) distributionsnätsverksamheter som bedrivs i geografiskt åtskilda delar av ansvarsområdet, om separata priser på eldistribution i enlighet med EML 55 § tillämpas i delarna.<sup>2</sup>



**Bild 1.** Elaffärsverksamheter som ska särredovisas.

Enligt 78 § i SML avses med särredovisning att det för varje räkenskapsperiod ska upprättas en resultaträkning och balansräkning för de elaffärsverksamheter som ska särredovisas samt en kombinerad resultaträkning och balansräkning för företagets övriga affärsverksamheter. På motsvarande sätt ska bokföringen som gäller elaffärsverksamheten hos en kommunal inrättning som bedriver elaffärsverksamhet med stöd av EML 79 § särredovisas från kommunens övriga bokföring och från bokföringen för kommunens övriga inrättningar.

Delfunktionerna i den elnätsverksamhet som nätinnehavaren utövar särredovisas i enlighet med samma principer som särredovisning i allmänhet. För de delfunktioner i elnätsverksamheten som särredovisas ska räkenskapsperiodsvis upprättas separata resultaträkningar och balansräkningar, och de ska fogas till

<sup>2</sup> Enligt EML 55 § ska egna distributionspriser tillämpas inom de delar av distributionsnätinnehavarens ansvarsområde som är geografiskt åtskilda. Enligt EML 124 § tillämpas bestämmelsen dock på sådana geografiskt åtskilda delar av ansvarsområdet som har bildats efter den 27 december 2004.



nätinnehavarens officiella bokslut samt till den årsredovisning som ska publiceras eller till någon annan offentlig handling som motsvarar årsredovisningen och som är tillgänglig för intressentgrupperna.

Enligt EML 82 § ska bokslut över särredovisade elaffärsverksamheter publiceras. De ska fogas till det officiella bokslutet samt till den årsredovisning som ska publiceras eller till någon annan offentlig handling som motsvarar årsredovisningen och som är tillgänglig för intressentgrupperna. Kraven på publicering av elaffärsverksamheters särredovisade bokslut beskrivs mer ingående i avsnitt 1.7.

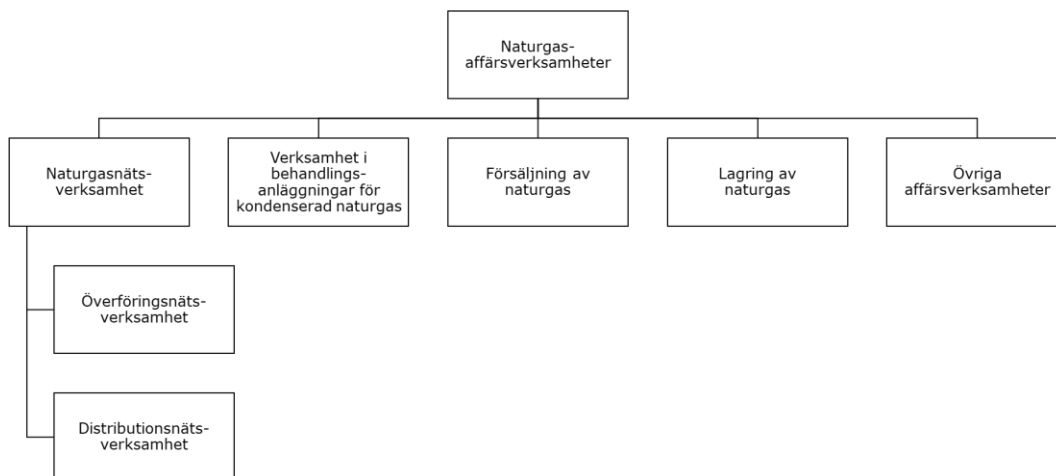
#### Affärsverksamhet av ringa betydelse

**Affärsverksamhet av ringa betydelse** är ett undantag från särredovisningen. Enligt EML 77.3 ska elaffärsverksamheter inte redovisas skilt från varandra eller från den övriga affärsverksamheten, om elaffärsverksamheten till sin volym eller i förhållande till företagets övriga affärsverksamhet är ringa. Enligt 2 § i ANMf (1305/2019) anses sådana **elaffärsverksamheter** vara av ringa betydelse, vilkas omsättning utgör mindre än 10 procent av sammanslutningens eller inrättningens omsättning och som till storleken är under 500 000 euro per år. En elnätsverksamhet eller en delfunktion i en elnätsverksamhet betraktas dock under inga omständigheter som en affärsverksamhet av ringa betydelse, och därför ska elnätsverksamhet alltid särredovisas från elaffärsverksamhet och övrig affärsverksamhet. Övrig affärsverksamhet av ringa betydelse ska inte kombineras med nätverksamheten ens när inga andra affärsverksamheter finns. Enligt 2 § i ANMf (1305/2019) kan elaffärsverksamheter vara av ringa betydelse endast när de särredovisas från andra affärsverksamheter.

Som affärsverksamhet av ringa betydelse betraktas även sådan **annan affärsverksamhet** vars sammanlagda omsättning utgör mindre än 10 procent av sammanslutningens eller inrättningens omsättning och som till storleken är under 500 000 euro per år. Affärsverksamhet av ringa betydelse kan i första hand upptas i siffrorna för den övriga elaffärsverksamheten, eller om ingen övrig elaffärsverksamhet finns, i siffrorna för elnätsverksamheten.

## **1.2 Särredovisning i ett naturgasbolag**

Enligt NML 60 § ska naturgasföretag särredovisa naturgasnätsverksamhet, verksamhet vid behandlingsanläggningar för kondenserad naturgas, försäljning av naturgas och lagring av naturgas samt övrig affärsverksamhet som inte hör till naturgasbranschen. Med stöd av NML 62 § gäller skyldigheten till särredovisning också kommunala inrättningar som utövar naturgasaffärsverksamhet. Nätinnehavare ska dessutom särredovisa överföringsnätsverksamhet och distributionsnätsverksamhet (delfunktionerna inom naturgasnätsverksamhet).



**Bild 2.** Naturgasaffärsverksamheter som ska särredovisas.

Enligt 61 § i NML avses med särredovisning att det för varje särredovisad naturgasaffärsverksamhet ska för varje räkenskapsperiod upprättas en separat resultaträkning och balansräkning samt för företagets övriga affärsverksamhet en kombinerad resultaträkning och balansräkning. På motsvarande sätt ska bokföringen som gäller naturgasaffärsverksamheten hos en kommunal inrättning som bedriver naturgasaffärsverksamhet med stöd av NML 62 § särredovisas från kommunens övriga bokföring och från bokföringen för kommunens övriga inrättningar.

Delfunktionerna i den naturgasnätverksamhet som nätinnehavaren utövar särredovisas i enlighet med samma principer som särredovisning i allmänhet. För delfunktioner inom naturgasnätverksamhet som särredovisas ska räkenskapsperiodvis upprättas separata resultaträkningar och balansräkningar, och de ska presenteras som noter till nätinnehavarens bokslut.

Undantaget till särredovisningen är **obetydlig verksamhet som inte hör till naturgasbranschen** (annan affärsverksamhet). Enligt NML 60.3 § betraktas verksamheten som obetydlig om omsättningen inte överstiger 10 procent av omsättningen av naturgasförsäljningen. Sådan verksamhet kan upptas i siffrorna för försäljningen av naturgas. Om bolaget inte har någon försäljning av naturgas, kan den övriga affärsverksamheten inte vara ringa.

Enligt NML 65 § är särredovisade bokslut offentliga och de ska presenteras som noter till bokslutet. Enligt detaljmotiveringarna till regeringens proposition (HE 50/2017) gäller publiceringsskyldigheten endast bokslut för särredovisade naturgasaffärsverksamheter. Kraven på publicering av naturgasaffärsverksamhetens särredovisade bokslut beskrivs mer ingående i avsnitt 1.7.

### 1.3 Upprättandet av särredovisade bokslut vid företagsarrangemang

Särredovisade bokslut upprättas alltid samtidigt med det officiella bokslutet för bolaget eller inrättningen som utövar el- eller naturgasaffärsverksamhet. Slutredovisningen i anslutning till fusioner, företagsaffärer och andra företagsarrangemang ska således också innehålla de särredovisade boksluten med noter.



**Exempel.** Bolaget X Ab utövar elnätsverksamhet, övrig elaffärsverksamhet och övrig affärsverksamhet. Bolaget Y Ab utövar elnätsverksamhet och övrig affärsverksamhet. De båda bolagens räkenskapsperiod är 1.1–31.12, dvs. 12 månader. Bolaget X Ab köper den elnätsverksamhet som bolaget Y Ab bedriver under den pågående räkenskapsperioden. Rörelseförvärvet genomförs 1.6.2023 och ger upphov till följande:

- Bolaget X Ab ska upprätta särredovisade bokslut för elnätsverksamheten och den övriga elaffärsverksamheten samt ett kombinerat bokslut för den övriga affärsverksamheten för perioden 1.1–31.12.2023. Den elnätsverksamhet som genom rörelseförvärvet överförs från bolaget Y Ab ska kombineras i det särredovisade bokslutet för bolaget X Ab:s elnätsverksamhet från och med 1.6.2023. Elaffärsverksamheternas särredovisade bokslut ska fogas till bolagets officiella bokslut.
- Bolaget Y Ab ska upprätta ett särredovisat bokslut för elnätsverksamheten samt ett kombinerat bokslut för den övriga affärsverksamheten för perioden 1.1–31.5.2023 (slutredovisning). Elnätsverksamhetens särredovisade bokslut 1.1–31.5.2023 ska fogas till bolagets officiella bokslut. Siffrorna i det kombinerade bokslutet för den övriga affärsverksamheten ska presenteras i det officiella bokslutet för perioden 1.1–31.12.2023. Det kombinerade bokslutet för den övriga affärsverksamheten behöver dock inte presenteras i det officiella bokslutet för slutredovisningsperiod 1.1–31.5.2023

#### 1.4 Organiseringen av särredovisningskalkylen

Sammanslutningen eller inrättningen bestämmer internt hur särredovisningen ordnas. Särredovisningen kan utföras i anslutning till sammanslutningens eller inrättningens bokföring eller interna redovisning eller genom separata kalkyler.

De är till exempel möjligt att till sammanslutningens eller inrättningens affärsbokföring ansluta ett redovisningssystem där en utgift som bokförs på ett utgiftskonto i bokföringen med hjälp av en redovisningskod samtidigt hänförs till den affärsverksamhet som ska särredovisas. I vissa system kan de principer som behövs för hänförande av gemensamma poster upptas i bakgrundsuppgifterna för bokföringskontona, med hjälp av vilka poster som upptas på kontot automatiskt hänförs till de särredovisade affärsverksamheterna. Även om det på grund av redovisningssystemet inte är möjligt att helt undvika behovet att göra upp separata kalkyler, är det möjligt att avsevärt minska det arbete som särredovisningskalkylen kräver genom att utföra särredovisningen så långt som möjligt redan vid handläggningen och bokföringen av verifikationer.

Oberoende av vilken metod för genomförande som väljs, ska de särredovisade resultaträkningarna och balansräkningarna alltid bygga på faktiska siffror och täcka sammanslutningens eller inrättningens samtliga intäkter, utgifter, tillgångs- och kapitalposter och kunna härledas ur sammanslutningens eller inrättningens bokföring. De kalkyler som anknyter till särredovisningen ska fogas till verifikationerna över räkenskapsperioden och förvaras i enlighet med bestämmelserna om förvaring av bokföringsmaterial.

Kalkylen vid särredovisning har följande grundläggande form: Intäkter och kostnader samt tillgångs- och kapitalposter som direkt kan hänföras till särredovisade affärsverksamheter tas upp direkt i vederbörande affärsverksamhets särredovisade bokslut, och poster som är gemensamma för affärsverksamheterna hänförs till vederbörande affärsverksamheter i första hand enligt en



hänföringsgrund som baserar sig på orsaksprincipen eller, om någon sådan inte kan hittas, enligt en fördelningsgrund som baserar sig på affärsverksamhetens omfattning. Principerna för särredovisning beskrivs mer ingående i avsnitt 2.

### 1.5 Schema för särredovisade bokslut

Särredovisade bokslut ska upprättas i enlighet med de bokslutsscheman som läggs fram i bilagorna till Arbets- och näringsministeriets förordningar om särredovisning (ANMf (1305/2019); ANMf (1306/2019)). Schemat för särredovisade bokslut över elaffärsverksamheter presenteras i bilaga 1 till denna anvisning och schemat för särredovisade bokslut över naturgasaffärsverksamheter i bilaga 2. Schemana i förordningarna om särredovisning har härletts ur resultaträknings- och balansräkningsschemana i bokföringsförordningen (1339/1997). Resultaträkningens och balansposternas innehåll definieras till tillämpliga delar i bestämmelserna i bokföringslagen (nedan BFL).

Enligt ANMf (1305/2019) 3.1 § och ANMf (1306/2019) 2.1 § ska åtminstone posterna enligt bokslutsschemana uppges i särredovisade bokslut över el- och naturgasaffärsverksamheter. De bokslutsscheman som finns i förordningarna kan kompletteras till önskade delar, men resultaträknings- och balansposterna i enlighet med schemana ska presenteras klart och tydligt. För resultaträknings- och balansposterna i särredovisade bokslut ska dessutom jämförelseuppgifter för den föregående räkenskapsperioden presenteras.

Även en sammanslutning eller inrättning som endast utövar en enda el- eller naturgasaffärsverksamhet som ska särredovisas ska i sitt bokslut presentera de poster i resultaträkningen och balansräkningen som föreskrivs i förordningarna om särredovisning. För mer ingående information om de möjliga presentationsmetoderna se avsnitt 1.7.

#### Bokslut som upprättas i enlighet med IFRS-standarderna

Om sammanslutningen eller inrättningen uppgör sitt bokslut i enlighet med de internationella bokslutsstandarderna ska åtminstone de resultaträknings- och balansposter som försetts med asterisk (\*) i förordningarna om särredovisning av el- och naturgasaffärsverksamheter presenteras i de särredovisade boksluten.

De särredovisade boksluten för företag som upprättar sitt bokslut i enlighet med IAS/IFRS-standarderna bygger således inte på den uppställning som presenteras i schemana i förordningarna. De bygger på uppställningen för officiella bokslut som upprättas i enlighet med IAS/IFRS-standarderna. Beloppen av de poster som försetts med asterisk i schemana för särredovisade bokslut ska framgå av bokslutet. Posterna ska vara upprättade i enlighet med IAS/IFRS-standarderna.

Obligatorisk tillämpning av internationella redovisningsstandarder gäller bokföringsskyldiga som avses i 7 a kap. 2 § i bokföringslagen, dvs. främst börsnoterade företag. Enligt 7 a kap. 3 § i bokföringslagen får också andra bokföringsskyldiga tillämpa de internationella redovisningsstandarderna.

### 1.6 Noter till särredovisade bokslut

I enlighet med förordningarna om särredovisning av el- och naturgasaffärsverksamheterna (ANMf (1305/2019) 7 §; ANMf (1306/2019) 6 §) ska särredovisade bokslut över el- och naturgasaffärsverksamheter innehålla följande tilläggsuppgifter:



- 1) nettoinvesteringarna i (el/naturgas)nätverksamhetens anläggningstillgångar per balanspost specificerade enligt åtminstone nätets immateriella och materiella tillgångar, övriga immateriella och materiella tillgångar, goodwill samt förskottsbetalningar för immateriella och materiella tillgångar,
- 2) avkastningsprocenten på placerat kapital i (el/naturgas)nätverksamheten,  
*Avkastningsprocenten på placerat kapital i nätverksamheten*  
$$= \frac{\left(100 * \left(\frac{12}{\text{räkenskapsperiodens längd}}\right) * (\text{finansieringsutgifter} + \text{skatter})\right)}{\text{placerat kapital i genomsnitt för räkenskapsperioden}}$$
- 3) korrigeringar som gjorts i jämförelseuppgifterna gällande föregående räkenskapsperiod, samt
- 4) ändringar som under räkenskapsperioden gjorts i särredovisningsgrunderna, motiveringarna till dem samt ändringarnas konsekvenser.

## 1.7 Publicering av särredovisade bokslut

Enligt EML 82 § ska bokslut över särredovisade elaffärsverksamheter publiceras. De ska fogas till det officiella bokslutet för ett företag eller en koncern eller en kommunal, samkommunal eller statlig inrättning som utövar elaffärsverksamhet samt till den årsredovisning som ska publiceras eller till någon annan offentlig handling som motsvarar årsredovisningen och som är tillgänglig för intressentgrupperna.

Enligt NML 65 § är särredovisade bokslut offentliga och de ska presenteras som noter till naturgasföretagets bokslut. Enligt detaljmotiveringarna till regeringens proposition (HE 50/2017) gäller publiceringsskyldigheten endast särredovisade bokslut för naturgasaffärsverksamheter.

Konsoliderade bokslut för affärsverksamhet som inte ingår i el- eller naturgasbranschen (annan affärsverksamhet) behöver inte publiceras i anslutning till det officiella bokslutet. Energimyndigheten kan dock med stöd av 30 § i lagen om tillsyn över el- och naturgasmarknaden (590/2013, nedan tillsynslagen) ålägga nätt innehavaren att lämna in det kombinerade bokslutet för den övriga affärsverksamheten till Energimyndigheten för skötseln av myndighetens tillsynsuppgifter som föreskrivs i lag.

Vid publicering av särredovisade bokslut för delfunktioner inom el- och naturgasnätverksamhet ska samma principer iakttas som vid publicering av särredovisade bokslut i allmänhet. De särredovisade boksluten för delfunktioner inom elnätverksamhet ska publiceras på det sätt som meddelas i EML 82 §. De särredovisade boksluten för delfunktioner inom naturgasnätverksamhet ska publiceras på det sätt som meddelas i NML 65 §.

Skyldigheterna gällande publicering av el- och naturgasaffärsverksamheters särredovisade bokslut beskrivs mer ingående i underavsnitten nedan. Skyldigheterna gällande publicering av elaffärsverksamheters särredovisade bokslut beskrivs mer ingående i underavsnitt 1.7.1. Skyldigheterna gällande publicering av naturgasaffärsverksamheters särredovisade bokslut beskrivs mer ingående i underavsnitt 1.7.2.

### 1.7.1 Publicering av särredovisade bokslut över elaffärsverksamheter

De möjliga strukturerna för affärsverksamheterna i bolag i elbranschen presenteras i tabell 1 nedan. I det följande beskrivs skyldigheten att publicera det särredovisade bokslutet separat för varje affärsverksamhetsstruktur.

	Elnäts- verksamhet	Övriga elaffärs- verksamheter	Övriga affärs- verksamheter
A	x		
B	x	x	
C	x		x
D	x	x	x
E		x	
F		x	x

**Tabell 1.** Möjliga affärsverksamhetsstrukturer för bolag i elbranschen.

#### A) Bolaget utövar endast elnätsverksamhet

- Elnätsverksamhetens resultaträkning och balansräkning ska publiceras i det officiella bokslutet. Bolaget kan antingen:
  - 1) lägga fram den officiella resultaträkningen och balansräkningen i enlighet med bokslutsschemat,
  - 2) upprätta den officiella resultaträkningen och balansräkningen med önskad precision samt i noterna till bokslutet presentera ett särredovisat bokslut som upprättats i enlighet med bokslutsschemat i förordningen om särredovisning, eller
  - 3) upprätta det officiella bokslutet med önskad precision samt i bokslutets noter endast presentera de poster i enlighet med bokslutsschemat i förordningen om särredovisning som inte framgår av det officiella bokslutet.

#### B) Bolaget utövar elnätsverksamhet och övrig elaffärsverksamhet

- Elnätsverksamhetens resultaträkning och balansräkning ska publiceras i det officiella bokslutet.
- Den övriga elaffärsverksamhetens resultaträkning och balansräkning behöver inte publiceras i det officiella bokslutet.
- Siffrorna för övrig elaffärsverksamhet som är obetydlig får inte vara med i siffrorna för nätverksamheten.

#### C) Bolaget utövar elnätsverksamhet och övrig affärsverksamhet

- Elnätsverksamhetens resultaträkning och balansräkning ska publiceras i det officiella bokslutet.
- Den övriga affärsverksamhetens resultaträkning och balansräkning behöver inte publiceras i det officiella bokslutet.

- Siffrorna för övrig affärsverksamhet som är obetydlig får vara med i siffrorna för elnätsverksamheten.

**D) Bolaget utövar elnätsverksamhet, övrig elaffärsverksamhet och övrig affärsverksamhet**

- Elnätsverksamhetens resultaträkning och balansräkning ska publiceras i det officiella bokslutet.
- Den övriga elaffärsverksamhetens resultaträkning och balansräkning ska publiceras i det officiella bokslutet.
- Den övriga affärsverksamhetens resultaträkning och balansräkning behöver inte publiceras i det officiella bokslutet.
- Siffrorna för övrig affärsverksamhet som är obetydlig får endast vara med i siffrorna för den övriga elaffärsverksamheten.

**E) Bolaget utövar endast annan elaffärsverksamhet**

- Den övriga elaffärsverksamhetens resultaträkning och balansräkning ska publiceras i det officiella bokslutet. För de möjliga presentationssätten se punkt A.

**F) Bolaget utövar annan elaffärsverksamhet och annan affärsverksamhet**

- Den övriga elaffärsverksamhetens resultaträkning och balansräkning ska publiceras i det officiella bokslutet.
- Den övriga affärsverksamhetens resultaträkning och balansräkning behöver inte publiceras i det officiella bokslutet.
- Siffrorna för övrig affärsverksamhet som är obetydlig får vara med i siffrorna för elaffärsverksamheten.

**1.7.2 Publicering av särredovisade bokslut över naturgasaffärsverksamheter**

De möjliga strukturerna för affärsverksamheterna i bolag i naturgasbranschen presenteras i tabell 2 nedan. I det följande beskrivs skyldigheten att publicera det särredovisade bokslutet separat för varje affärsverksamhetsstruktur. Med annan naturgasaffärsverksamhet avses i detta understycke verksamhet i behandlingsanläggningar för kondenserad naturgas, försäljning av naturgas och lagring av naturgas.

	Naturgas-näts-verksamhet	Verksamhet i behandlingsanläggningar för kondenserad naturgas	Försäljning av naturgas	Lagring av naturgas	Övriga affärsverksamheter
A	x				
B	x	(x)	(x)	(x)	
C	x	(x)	(x)	(x)	x
D		(x)	(x)	(x)	
E		(x)	(x)	(x)	x

**Tabell 2.** Möjliga affärsverksamhetsstrukturer för bolag i naturgasbranschen.



**A) Bolaget utövar endast naturgasnätsverksamhet**

- Naturgasnätsverksamhetens resultaträkning och balansräkning ska publiceras i det officiella bokslutet. Bolaget kan antingen:
  - 1) lägga fram den officiella resultaträkningen och balansräkningen i enlighet med bokslutsschemat i förordningen om särredovisning,
  - 2) upprätta den officiella resultaträkningen och balansräkningen med önskad precision samt i noterna till bokslutet presentera ett särredovisat bokslut som upprättats i enlighet med bokslutsschemat i förordningen om särredovisning, eller
  - 3) upprätta det officiella bokslutet med önskad precision samt i bokslutets noter endast presentera de poster i enlighet med bokslutsschemat i förordningen om särredovisning som inte framgår av det officiella bokslutet.

**B) Bolaget utövar naturgasnätsverksamhet samt en eller flera övriga naturgasaffärsverksamheter**

- Naturgasnätsverksamhetens resultaträkning och balansräkning ska publiceras i det officiella bokslutet.
- De övriga naturgasaffärsverksamheternas resultaträkningar och balansräkningar ska publiceras i det officiella bokslutet.

**C) Bolaget utövar naturgasnätsverksamhet, en eller flera övriga naturgasaffärsverksamheter samt övrig affärsverksamhet**

- Naturgasnätsverksamhetens resultaträkning och balansräkning ska publiceras i det officiella bokslutet.
- De övriga naturgasaffärsverksamheternas resultaträkningar och balansräkningar ska publiceras i det officiella bokslutet.
- Den övriga affärsverksamhetens resultaträkning och balansräkning behöver inte publiceras i det officiella bokslutet.
- Siffrorna för övrig affärsverksamhet som är obetydlig får endast vara med i siffrorna för den övriga försäljningen av naturgas.

**D) Bolaget utövar en eller flera andra naturgasaffärsverksamheter**

- De övriga naturgasaffärsverksamheternas resultaträkningar och balansräkningar ska publiceras i det officiella bokslutet. För de möjliga presentationssätten se punkt A.

**E) Bolaget utövar en eller flera andra naturgasaffärsverksamheter samt annan affärsverksamhet**

- De övriga naturgasaffärsverksamheternas resultaträkningar och balansräkningar ska publiceras i det officiella bokslutet.
- Den övriga affärsverksamhetens resultaträkning och balansräkning behöver inte publiceras i det officiella bokslutet.
- Siffrorna för övrig affärsverksamhet som är obetydlig får endast vara med i siffrorna för den övriga försäljningen av naturgas.



## 1.8 Inlämning av särredovisade bokslut till Energimyndigheten

Företag och inrättningar som utövar tillståndspliktig elnätsverksamhet och naturgasnätsverksamhet, det vill säga nätinnehavare, ska för varje räkenskapsperiod lämna in reviderade särredovisade bokslut jämte noter samt nätinnehavarens bokslut jämte noter till Energimyndigheten. Bokslutsunderlaget ska årligen lämnas in till Energimyndigheten senast vid utgången av maj månad, eller om bokslutet inte är fastställt vid denna tidpunkt, inom 14 dagar från bokslutets fastställande. (EML 81 §; NML 64 §; ANMf (1305/2019) 8 §; ANMf (1306/2019) 7 §)

För Energimyndighetens tillsyn krävs att nätinnehavarna lämnar till myndigheten de tillsynsuppgifter som behövs. Uppgifterna ska vara riktiga, i rätt form och lämnas in inom utsatt tid. Enligt 30.1 § i tillsynslagen ska nätinnehavaren tillställa de uppgifter som behövs för tillsynen till Energimyndigheten. Vidare har myndigheten rätt att inbegära ytterligare tilläggsuppgifter om bokslutsunderlagen som myndigheten behöver för skötseln av de tillsynsuppgifter som föreskrivs i lag. Om nätinnehavaren underlåter att tillställa tillsynsuppgifterna till Energimyndigheten, kan myndigheten förelägga vite med stöd av 31 § i tillsynslagen. Energimyndigheten understryker att de begärda tillsynsuppgifterna är nödvändiga med tanke på tillsynen över el- och naturgasnäten, eftersom Energimyndigheten inte kan verifiera huruvida nätinnehavarens verksamhet är förenlig med lag utan dem.

## 1.9 Beslut och domstolsavgöranden som anknyter till kalkylmässig särredovisning

### **Elnätsverksamhetens särredovisade bokslut saknades i det officiella bokslutet (Dnr 2066/421/2021)**

Energimyndigheten konstaterade att nätinnehavaren agerat i strid med elmarknadslagen och bestämmelser som utfärdats med stöd av den genom att utelämna elnätsverksamhetens särredovisade bokslut från bolagets officiella bokslut.

Som en korrigerande åtgärd lämnade nätinnehavaren till Energimyndigheten ett nytt officiellt bokslut som innehöll elnätsverksamhetens särredovisade bokslut samt en revisionsberättelse med ny datering och underskrift. Energimyndigheten godkände i sitt beslut (Dnr 2066/421/2021) det nya bokslutet jämte revisionsberättelse som en korrigerande åtgärd, och ärendet föranledde inte vidare behandling vid Energimyndigheten.

### **Elnätsverksamhetens och den övriga elaffärsverksamhetens särredovisade bokslut saknades i det officiella bokslutet (Dnr 3054/421/2021)**

Energimyndigheten konstaterade att nätinnehavaren inte iakttagit elmarknadslagen och bestämmelser som utfärdats med stöd av den, då nätinnehavarens officiella bokslut inte innehöll elnätsverksamhetens och den övriga elaffärsverksamhetens särredovisade bokslut. Enligt nätinnehavaren var det möjligt att kalkylera elnätsverksamhetens och den övriga elaffärsverksamhetens särredovisade uppgifter från noterna till bokslutet. Nätinnehavaren motiverade dessutom sin underlåtenhet att presentera de särredovisade bokslutsuppgifterna med förenhetligande av rapporteringen på koncernnivå samt med att nätinnehavaren ansökt om tillstånd för innehav av ett slutet distributionsnät hos Energimyndigheten.

Energimyndigheten ålade nätinnehavaren att korrigera sitt förfarande med sitt



beslut (Dnr 3054/421/2021). I sitt beslut konstaterade myndigheten att ett tillstånd för slutet distributionsnät för el inte betyder att nätinnehavaren inte behöver särredovisa elaffärsverksamheterna. Som korrigerande åtgärd lämnade nätinnehavaren till Energimyndigheten ett nytt officiella bokslut jämte revisionsberättelse som omfattade elnätsverksamheten och den övriga elaffärsverksamheten. Det nya bokslutet jämte revisionsberättelse hade ny datering och underskrift. Energimyndigheten betraktade nätinnehavarens korrigerande åtgärder som tillräckliga och beslutade att avsluta behandlingen av ärendet.

### **Ansökan om avvikelse från den särredovisning av verksamheter som avses i elmarknadslagen (Dnr 3133/410/2021)**

Ett bolag hade ansökt om tillstånd hos Energimyndigheten att utöva verksamhet i ett slutet distributionsnät. I anslutning till ansökan bad bolaget också om Energimyndighetens tillstånd att avvika från den skyldighet till särredovisning av verksamheter som föreskrivs i EML 12 kapitlet för det sluta elnätets del. Bolaget motiverade den ansökta befrielsen bland annat med att särredovisningen gav upphov till en oskälig arbetsmängd i relation till den nytta som detta medför, det slutna elnätets ringa omfattning och utmaningar som gäller hänförandet av driftskostnaderna för det slutna elnätet.

Energimyndigheten konstaterade i sitt beslut (Dnr 3133/410/2021), att Energimyndigheten med stöd av EML 83 § 3 momentet av grundad anledning i enskilda fall kan bevilja undantag från det sätt att särredovisa verksamheterna som förutsätts i elmarknadslagen, om det är oskäligt att särredovisa dem i enlighet med vad som krävs i lagen. Myndigheten prövade i sitt beslut huruvida särredovisningssättet i elmarknadslagen är oskäligt. Vid prövningen av grunderna för avvikelse var särdragen för det slutna nätverket som elnätstillståndsansökan gällde en grundad anledning. I sin prövning tog Energimyndigheten också hänsyn till den användare som anslutit sig till det slutna distributionsnätet.

Energimyndigheten konstaterade i sitt beslut att genomförandet av särredovisningen inte är oskäligt eller kräver betydande resurser av bolaget eftersom särredovisningen, efter att särredovisningsgrunderna definierats, kan genomföras i bolagets bokföring genom funktionsberäkning. Myndigheten konstaterade även att nätinnehavarens ineffektiva förfaranden inte kan utgöra en grund för avvikelse från särredovisningsskyldigheten. Energimyndigheten beviljade inte bolaget avvikelse från skyldigheten att särredovisa elaffärsverksamheterna på det sätt som förutsätts i EML 12 kapitlet.

### **Särredovisning av anslutningsavgifter (Dnr 307/521/2017)**

Energimyndigheten ansåg att nätinnehavaren agerat i strid med naturgasmarknadslagen och bestämmelser som utfärdats med stöd av den genom att särredovisa anslutningsavgifter som hör till naturgasnätsverksamheten i den övriga affärsverksamhetens särredovisade bokslut. Nätinnehavaren lämnade till Energimyndigheten kopior av fakturorna på de felaktigt särredovisade anslutningsavgifterna och framställde som korrigerande åtgärd att bolaget ändrar de bokslutsuppgifter som registrerats i Energimyndighetens tillsynsdatasystem på så sätt att bolaget flyttar de felaktigt särredovisade anslutningsavgifterna från de övriga affärsverksamheternas särredovisade bokslut till naturgasnätsverksamhetens särredovisade bokslut. Energimyndigheten godkände i sitt beslut (Dnr 307/521/2017) de korrigerande åtgärder som nätinnehavaren framställt i ärendet.



### **De särredovisade bokslutens betydelse och förpliktande karaktär (Marknadsdomstolen: 13/10)**

De särredovisade bokslutens betydelse och förpliktande karaktär behandlades i en process vid marknadsdomstolen om en nätinnehavarens klagomål över ett tillsynsbeslut (Marknadsdomstolen: 13/10). I fråga om särredovisade bokslut handlade ärendet om att Energimyndigheten enligt den klagandes uppfattning i sitt beslut borde ha tagit hänsyn till de nya särredovisade boksluten över åren 2005–2007 som den klagande lämnat, även om de inte hade fastställts vid behöriga andelsstämmor eller bolagsstämmor. De nya särredovisade boksluten hade däremot behandlats och undertecknats av styrelsen och revisorn. Myndigheten hade i sitt beslut ansett att det nya särredovisade bokslutet för år 2007 som parten lämnat inte var fastställt i enlighet med bokföringslagstiftningen och att det tidigare, fastställda bokslutet därigenom fortfarande var i kraft. Myndigheten hade avvisat partens yrkande om att de korrigerade särredovisade boksluten skulle användas och använt partens fastställda särredovisade bokslut för år 2007 som grund för kalkylerna som anknyter till tillsynsbeslutet.

Marknadsdomstolen ansåg i sitt avgörande att uppgifterna i noterna med stöd av bokföringslagen ska ge en rättvisande och tillräcklig bild. Enligt marknadsdomstolen hade de väsentliga fel som fanns i de bokslut för åren 2005–2007 som tidigare lämnats in till myndigheten inom fristen inte korrigerats i de bokslut som lämnats till myndigheten, utan det måste anses att det var fråga om nätinnehavarens strävan efter att ändra kalkylen över skäligen intäkter för åren i fråga genom ny särredovisning av vissa bokslutsposter. På de grunder som anförs ovan ansåg marknadsdomstolen att det ställningstagande som framfördes i det överklagade beslutet om felfriheten av särredovisningskalkylerna gällande de fastställda boksluten för åren 2005–2006 som det överklagande bolaget inlämnat tidigare och det fastställda bokslutet för år 2007 som det överklagande bolaget inlämnat våren 2008 samt därigenom om användningen av särredovisningskalkylerna som grund för kalkylerna tillsynsbeslutet var grundat och riktigt.

Marknadsdomstolen ansåg att den exakta beräkningen av nätinnehavarens överskott för första tillsynsperioden lämpligast sker vid myndigheten. Marknadsdomstolen hävde det överklagade beslutet och ärendet hänvisades för behandling till myndigheten för utfärdande av ett behörigt tillsynsbeslut.

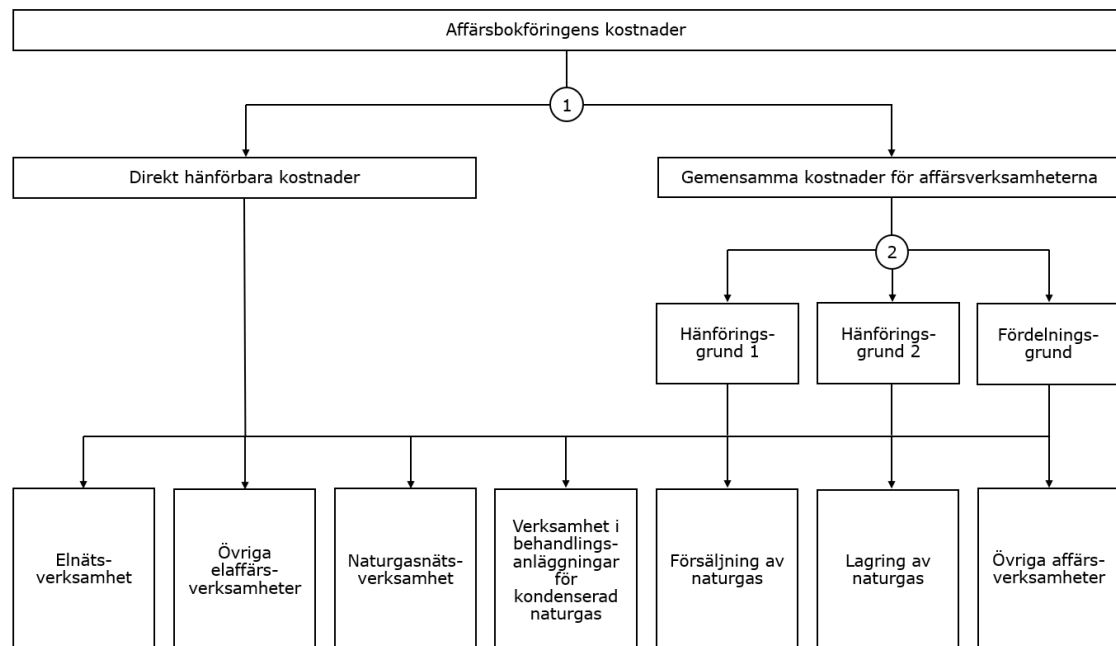


## 2 SÄRREDOVISNINGSPRINCIPER

### 2.1 Särredovisningsgrunder

Enligt förordningarna om särredovisning av el- och naturgasaffärsverksamheter (ANMf (1305/2019) 5.1 §; ANMf (1306/2019) 4.1 §) bör intäkter och kostnader samt tillgångs- och kapitalposter som direkt kan hänföras till särredovisade el- och naturgasaffärsverksamheter och delfunktioner inom elnätsverksamheten tas upp direkt i vederbörande affärsverksamhets särredovisade bokslut, och poster som är gemensamma för affärsverksamheterna bör hänföras till vederbörande affärsverksamheter i första hand enligt en hänföringsgrund som baserar sig på orsaksprincipen eller om någon sådan inte kan hittas, enligt en fördelningsgrund som baserar sig på affärsverksamhetens omfattning, till exempel på omsättningen eller antalet anställda.

Förfarandet för särredovisning av kostnader för el- och naturgasaffärsverksamheter beskrivs i bild 3 nedan. Principerna för särredovisning beskrivs mer ingående i avsnitten nedan.



**Bild 3.** Särredovisning av kostnader.

Slutresultatet av särredovisningen är att de särredovisade affärsverksamheternas sammanräknade resultaträkningar och balansräkningar motsvarar hela bolagets resultaträkning och balansräkning. Mellan affärsverksamheterna upptas inte så kallade interna fordringar eller skulder, och inga poster med resultatpåverkan (såsom försäljningar eller köp) bokförs. Enligt Arbets- och näringsministeriets PM om förordningarna om särredovisning finns det inget behov att använda interna poster, när posterna är direkt hänförliga till affärsverksamheterna, då alla kostnader, intäkter och balansposter hänförs direkt till verksamheterna i enlighet med orsaksprincipen eller någon annan fördelningsgrund<sup>3</sup>.

De särredovisningsgrunder som tillämpats ska specificeras. En utredning av särredovisningsgrunderna ska förvaras som verifikation över räkenskapsperioden i

<sup>3</sup> Ehdotus Työ- ja elinkeinoministeriön asetukseksi sähköliiketoimintojen eriyttämisestä (12.11.2019); Ehdotus Työ- ja elinkeinoministeriön asetukseksi maakaasuliiketoimintojen eriyttämisestä (12.11.2019).



enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 10 § i bokföringslagen och övriga bestämmelser om förvaring av bokföringsmaterial. (ANMf (1305/2019) 5.2 §; ANMf (1306/2019) 4.2 §)

Om ändringar görs i särredovisningsprinciperna under räkenskapsperioden, ska ändringarna och deras inverkan presenteras som noter till det särredovisade bokslutet (ANMf (1305/2019) 7.1 § 4 punkten; ANMf (1306/2019) 6.1 § 4 punkten). Jämförelseuppgifterna ska såvitt möjligt korrigeras enligt ändringarna (ANMf (1305/2019) 3.2 §; (ANMf (1305/2019)) 2.2 §). Korrigeringar av jämförelseuppgifter ska specificeras i noterna till det särredovisade bokslutet (ANMf (1305/2019) 7.1 § 3 punkten; (ANMf (1305/2019)) 6.1 § 3 punkten). Korrigering eller avstående av korrigering av jämförelseuppgift ska dokumenteras och fogas till bokslutsunderlaget som anknyter till upprättandet av de särredovisade boksluten.

## **2.2 Indelning i direkt hänförliga poster och affärsverksamheternas gemensamma poster**

För hänförelse i enlighet med förordningen om särredovisning klassificeras intäkterna och kostnaderna i affärsbokföringen samt tillgångs- och kapitalposter i direkt hänförliga poster och affärsverksamheternas gemensamma poster (se bild 3). Direkt hänförliga kostnader är till exempel köp inom en enskild affärsverksamhet, arbetskostnaderna för en person som endast arbetar för en enskild affärsverksamhet och avskrivningarna på en enskild affärsverksamhets anläggningstillgångar. Direkt hänförliga tillgångsposter är till exempel maskiner som endast används av en enskild affärsverksamhet samt försäljningsfordringar som uppkommit genom försäljningar som affärsverksamheten gjort.<sup>4</sup> Affärsverksamheternas innehåll och förfarandet för hänförelse av enskilda kostnads- och balansposter behandlas i avsnitten nedan.

Från direkt hänförliga poster i resultaträkningen och balansräkningen särskiljs de poster som är gemensamma för flera särredovisade affärsverksamheter och som därför inte kan direkt hänföras till en enskild affärsverksamhet. Dessa poster fördelas mellan affärsverksamheterna i första hand enligt en hänförelsegrund som baserar sig på orsaksprincipen och som beskriver sammanhanget mellan kostnaden och affärsverksamheten, och om en sådan grund inte kan hittas, enligt en fördelingsgrund som baseras på affärsverksamhetens omfattning.

Gemensamma kostnader för affärsverksamheterna är till exempel arbetskostnaderna för en person som arbetar för flera affärsverksamheter, hyres- och underhållskostnaderna för en fastighet som är gemensam för flera affärsverksamheter samt marknadsföringskostnader som är gemensamma för flera affärsverksamheter. Gemensamma tillgångsposter för affärsverksamheterna är till exempel byggnader och anläggningar som flera affärsverksamheter använder.

## **2.3 Hänförelsegrund som baserar sig på orsaksprincipen**

Indirekt hänförliga intäkter och kostnader samt tillgångs- och kapitalposter ska i första hand hänföras till de särredovisade affärsverksamheterna i enlighet med en hänförelsegrund som baserar sig på orsaksprincipen. Orsaksprincipen handlar om

---

<sup>4</sup> Bokföringsnämnden har i sitt utlåtande 1973/2017 beskrivit orsaksprincipen i relation till upptagandet som anskaffningsutgift på följande sätt: "Huruvida en enskild kostnadspost ska räknas in i anskaffningsutgiften kan bedömas genom att ställa frågan huruvida kostnadsposten inte skulle ha uppkommit för den bokföringsskyldige om den aktuella nyttigheten inte skulle ha anskaffats eller tillverkats. Om svaret är jakande, ska kostnaden i fråga räknas in i anskaffningsutgiften med stöd av BFL 4:5.1 §." På motsvarande sätt kan man vid särredovisning granska huruvida den enskilda affärsverksamheten varit orsaken till att exempelvis en kostnad uppkommit för bolaget.



kauslighet. Med kausalitet avses att fenomen kan förklaras med orsak och verkan.

Vid fastställandet av en hänförelsegrund som baserar sig på orsaksprincipen är det väsentligt att hitta en måttenhet som är gemensam för både kostnaden och affärsverksamheten. Om avlöningsmetoden är till exempel tidsavlöning, är personens tidsanvändning för arbete för olika affärsverksamheter en måttenhet för hänförelse av personens arbetskostnader som baserar sig på orsaksprincipen. Vanliga måttenheter är arbetstimmar, maskintimmar och materialmängder. I vissa fall kan måttenheterna ersättas med värdestorheter, till exempel lönebelopp och materialkostnader.

#### **Exempel på hänförelsegrunder:**

- Personorienterade poster betraktas vara beroende av gjorda arbetstimmar eller det totala antalet anställda, till exempel lönekostnader.
- Lönebeloppsorienterade poster hänförelses i proportion till lönekostnaderna, till exempel lönebikostnader.
- Anläggningsorienterade poster hänförelses utifrån användningen av maskiner och anordningar, till exempel drifttimmar eller antalet anordningar, till exempel kostnaderna för datorutrustning
- Materialorienterade poster orsakas främst av anskaffning, lagring och transport av material, och de hänförelses i proportion till materialmängderna eller priserna, till exempel förnödenheter
- Lokalorienterade poster, som orsakas av drifts- och kapitalkostnader för en lokal, hänförelses i proportion till lokalbehovet, till exempel hyreskostnader
- Transaktionsorienterade poster orsakas i huvudsak av transaktioner av engångskaraktär, till exempel beställningar. De hänförelses i proportion till antalet transaktioner.
- Tidsorienterade poster orsakas av att produktionsfaktorer binds vid verksamhet för en viss tid, till exempel kostnaderna för bundet kapital. De hänförelses i proportion till tiden.

#### **2.4 Fördelningsgrund som baserar sig på affärsverksamhetens omfattning**

I vissa fall är det omöjligt att hitta en fördelningsgrund som baserar sig på orsaksprincipen. I sådana fall fördelas kostnaderna på affärsverksamheterna i enlighet med en fördelningsgrund som baserar sig på affärsverksamhetens omfattning. Som fördelningsgrund kan användas till exempel affärsverksamhetens omsättning eller antal anställda. Till fördelningsgrund ska väljas det kriterium som bäst återspeglar affärsverksamheternas andel av företagets verksamhet.

#### **2.5 Balanskontinuitet**

Enligt förordningarna om särredovisning av el- och naturgasaffärsverksamheter (ANMf (1305/2019) 4 §; ANMf (1306/2019) 3 §) ska på balansräkningen över en särredovisad elaffärsverksamhet och en delfunktion inom elnätverksamheten såvitt möjligt tillämpas principen om balanskontinuitet med iakttagande av bokföringslagen (1336/1997). Med balanskontinuitet avses att den inledande balansräkningen motsvarar den avslutande balansräkningen för föregående räkenskapsperiod.

## 2.6 Överföring och korrigerig av balansposter mellan affärsverksamheter

Balanskontinuitet innebär att balansposter i särredovisade bokslut som under tidigare räkenskapsperioder fördelats mellan de särredovisade affärsverksamheterna enligt en hänförings- eller fördelningsgrund inte fördelas om utan vägande skäl. Ett vägande skäl kan vara till exempel att man observerat ett fel i särredovisningen eller att användningsändamålet för en viss nyttighet förändrats, vilket gör att nyttigheten i enlighet med orsaksprincipen hör till en annan affärsverksamhet än den affärsverksamhet till vilken den ursprungligen hänfördes.

Då en enskild balanspost överförs mellan affärsverksamheter är det väsentligt att också överföra dess motsvarighet som bygger på principen om dubbel bokföring. Om exempelvis en viss maskin överförs, ska också den skuld som anknyter till maskinen överföras mellan de särredovisade balansräkningarna.

Om balansposter överförs på grund av ett fel vid särredovisningen, ska också de poster med resultatpåverkan som anknyter till balansposten i fråga korrigeras mellan affärsverksamheterna såvitt det är möjligt. Korrigeringen sker från vinsten från tidigare räkenskapsperioder. Till exempel om en enskild tillgång hänförs i strid med orsaksprincipen ska avskrivningarna på nyttigheten med avdrag för inkomstskatt också beaktas i anslutning till korrigeringen mellan affärsverksamheterna. Avskrivningarna med avdrag för inkomstskatt korrigeras från kontot för vinst från tidigare räkenskapsperioder, och de beaktas till den del som de hänförs till fel affärsverksamhet. Avskrivningarna korrigeras inte om nyttigheten överförs mellan affärsverksamheter av en annan orsak än till följd av ett fel vid särredovisningen.

Eventuell differens mellan de överförda balansposterna hänförs till konto Kassa och bank.<sup>5</sup>

Om särredovisade resultaträkningar eller balansräkningar har ändrats (till exempel en enskild balanspost har överförts från en affärsverksamhet till en annan ) ska separata verifikationer göras om ändringarna. De ska dokumenteras och fogas till underlaget för upprättandet av de särredovisade boksluten. På samma sätt som i fråga om ändringar i särredovisningsprinciperna ska också den föregående räkenskapsperiodens jämförelseuppgift korrigeras såvitt möjligt. Korrigeringar av jämförelseuppgifter ska specificeras i noterna till det särredovisade bokslutet (ANMf (1305/2019) 7.1 § 3 punkten; (ANMf (1305/2019)) 6.1 § 3 punkten). Korrigerig eller avstående av korrigerig av jämförelseuppgift ska dokumenteras och fogas till bokslutsunderlaget som anknyter till upprättandet av de särredovisade boksluten.

---

<sup>5</sup> Se bilaga 3, exempel 3 och 4.

## 3 AFFÄRSVERKSAMHETENS INNEHÅLL

### 3.1 Elnätsverksamhet

Enligt EML 3 § 6 punkten hör följande till elnätsverksamhet:

- Att mot vederlag ställa elnät till förfogande för dem som behöver elöverföring eller eldistribution och andra elnätstjänster
- Nätinnehavarens planering, byggande, underhåll och drift av elnät
- Anslutande av nätanvändarnas elanläggningar till elnätet, elmätning, kundservice och andra åtgärder som hänför sig till elöverföring eller eldistribution och som är nödvändiga för elöverföring eller eldistribution som sker i nätinnehavarens elnät och för övriga nättjänster.

Planering, byggande, underhåll och drift av elnät o.d. som avser andra bolags elnät räknas som tillhörande bolagets övriga affärsverksamhet. Det väsentliga vid avskiljandet av byggande som gäller andras nätverk och det egna nätverket (investering) är nätverket i enlighet med nätinnehavarens nättillstånd. Byggande som gäller det egna nätverket i enlighet med nättillståndet räknas som hörande till elnätsverksamheten, även om nätet skulle vara hyrt och därigenom inte i nätinnehavarens ägo.

Enligt 3 § 9 punkten i SML avses med nätinnehavare i elmarknadslagen en näringsidkare som har ett elnät i sin besittning och utövar tillståndspliktig elnätsverksamhet i det nätet.

### 3.2 Övriga elaffärsverksamheter

Med övriga elaffärsverksamheter avses annan affärsverksamhet som är annan än nätaffärsverksamhet och som räknas upp i EML 3 § 21 punkten, bland annat produktion av el, försäljning av el, aggregering, efterfrågefleksibilitet och energilagring. Även affärsverksamhet som avser laddning av elfordon ingår i övriga elaffärsverksamheter.

#### ***Produktion av el***

Produktion av el omfattar separat produktion av el samt elektricitetens produktionsandel av kombinerad produktion av el och värme. Produktionen omfattar också produktion av el och partiförsäljning av el till ett separat elförsäljningsbolag i samma koncern samt till eventuella andra försäljare och till marknaden för partiförsäljning av el. Produktionen omfattar också reserv- och underhållselhandel samt tillfällig elhandel som anknyter till bolagets egen produktion.

#### Kombinerad produktion av el och värme

Elektricitetens andel av kombinerad produktion av el och värme hänförs till övriga elaffärsverksamheter och värmens andel till övrig affärsverksamhet. Elektricitetens kostnadsandel får inte vara större än kostnaderna för alternativ elupphandling som är oberoende av värmeproduktionen, och värmens kostnadsandel får inte överskrida kostnaderna för separat värmeproduktion.

En fördel som uppkommit vid kombinerad produktion av el och värme ska fördelas på båda affärsverksamheterna med beaktande av lokala förhållanden och tekniska lösningar (ANMf 1305/2019 5.1 §). Som fördelningsgrund kan beroende på



situationen användas till exempel producerade energimängder, förhållandet mellan kostnaderna för den separata produktionen eller förhållandet mellan siffrorna om förbrukningen av bränsle inom den separata produktionen.

### ***Försäljning av el***

Försäljning av el omfattar minutförsäljning av el (försäljning genom ett distributionsnät direkt till slutkonsumenterna), trading samt annan motsvarande försäljning av el. Försäljning av el omfattar i typiska fall även upphandling av el, dvs. köp av partiel från försäljare eller från en egen produktionsanläggning.

### ***Aggregering***

Med aggregering avses verksamhet som kombinerar flera kundlaster eller producerad el för försäljning, inköp eller auktionering på elmarknaden (EML 3 § 21 a punkten).

### ***Efterfrågefleksibilitet***

Med efterfrågefleksibilitet avses förändringar i kundlaster jämfört med deras normala eller nuvarande konsumtionsmönster, som svar på marknadssignaler, inbegripet som svar på tidsvarierande elpriser eller ekonomiska incitament, eller som svar på antagandet av slutförbrukarens bud om att sälja efterfrågeminskning eller -ökning till ett visst pris (EML 3 § 30 a punkten).

### ***Energilagring***

Energilagringssaffärsverksamhet omfattar ägande, utveckling, förvaltning och drift av energilager. Med energilagring avses en uppskjutning av den slutliga användningen av el till en senare tidpunkt än produktionstillfället, eller omvandlingen av elenergi till en form av energi som kan lagras, lagringen av den energin, och den därpå följande återomvandlingen av den energin till elenergi eller användningen som en annan energibärare. Med energilagringssanläggning och ellagringssanläggning avses en anläggning där energi lagras. (EML 3 § 21 b och 21 c punkterna)

Enligt EML 29 b § 1 mom. får nätinnehavaren inte bedriva näringsverksamhet som avser energilagringssanläggningar. Förbudet gäller inte energilager som avses i 29 b § 2 mom., som betraktas som nätinnehavarens helt integrerade nätkomponenter. På nätinnehavarens ansökan ska Energimyndigheten bevilja nätinnehavaren tillstånd att äga, utveckla, förvalta och driva sådana energilagringssanläggningar. Energimyndigheten kan dock bevilja nätinnehavaren undantagstillstånd för att äga, utveckla, förvalta och driva andra energilagringssanläggningar än de som nämns i 29 b § 2 mom. Villkoren för beviljande av undantagstillstånd läggs fram i EML 29 b § 3 mom.

### ***Näringsverksamhet som avser laddning av elfordon***

Näringsverksamhet som avser laddning av elfordon omfattar ägande, utveckling, förvaltning och drift av laddningsstationer för elfordon (EPNDir 944/2019 artikel 33.2). Med laddningsstation avses ett gränssnitt där ett elfordon i taget kan laddas eller där batteriet på ett elfordon i taget kan bytas ut (SML 3 § 30 d punkten).

Byggnad och försäljning av laddningsstationer för elfordon är inte näringsverksamhet som avser laddning av elfordon. Byggnad och försäljning av laddningsstationer särredovisas som annan näringsverksamhet.

Enligt EML 61 a § 2 mom. får distributionsnätsinnehavaren inte bedriva

näringsverksamhet som avser laddning av elfordon. Distributionsnätinnehavaren får dock upprätthålla laddningsstationer för elfordon för eget bruk.<sup>6</sup>

### 3.3 Naturgasnätverksamhet

Enligt EML 3 § 8 punkten hör följande till naturgasnätverksamhet:

- att mot vederlag ställa överförings- eller distributionsnät till förfogande för dem som behöver naturgasöverföring och andra nättjänster<sup>7</sup>;
- följande åtgärder när de gäller nätinnehavarens eget nät:
  - planering,
  - byggande,
  - underhåll och drift av naturgasnät,
  - anslutande av kundernas naturgasanläggningar till nätet,
  - mätning av naturgas samt mätning av naturgasleveranser och avläsning av mätare som ligger till grund för balansavräkningen och faktureringen samt registrering av mätuppgifterna och anmälade av dem till parterna på naturgasmarknaden.
  - andra åtgärder i anslutning till utredningen av naturgasöverföringen och naturgashandeln.

Planering, byggande, underhåll och drift o.d. av nät som avser andra bolags naturgasnät räknas som tillhörande bolagets övriga affärsverksamhet.

### 3.4 Verksamhet i behandlingsanläggningar för kondenserad naturgas

Enligt NML 3 § 21 punkten avses med behandlingsanläggning för kondenserad naturgas en terminal som används för kondensering av naturgas eller import, lossning och återförgasning av kondenserad naturgas samt de stödtjänster och den tillfälliga lagring som krävs för återförgasningsprocessen och efterföljande leverans till överföringsnätet. De delar av en terminal för naturgas som används för lagring räknas dock inte som en del av behandlingsanläggningen för kondenserad naturgas.

Med stödtjänster avses de tjänster eller lagringsanläggningar som behövs för tillträdet till och driften av överföringsnät, distributionsnät samt behandlingsanläggningar för kondenserad naturgas, inklusive lastbalans, blandning och injektion av inerta gaser, dock inte anläggningar som uteslutande är förbehållna överföringsnätinnehavaren när den utför sina uppgifter (NML 3 § 23 punkten).

Med innehavare av en behandlingsanläggning för kondenserad naturgas avses en fysisk och juridisk person som kondenserar naturgas eller importerar, lossar eller återförgasar kondenserad naturgas och som ansvarar för driften av en

---

<sup>6</sup> Energimyndigheten har utfärdat en tolkningsanvisning om EML 61 a § (3947/040002/2023). Som laddningsstationer som är i eget bruk betraktas enligt detaljmotiveringarna till 61 a § 2 mom. i RP 318/2022 laddningsstationer som finns i anslutning till distributionsnätinnehavarens verksamhetsställen eller anläggningar och som är avsedda för distributionsnätinnehavarens och dess arbetstagares bruk, samt laddningsstationer i anslutning till kundparkeringar. Energimyndigheten anser att arbetstagare som hör till samma koncern med distributionsnätinnehavaren räknas som arbetstagare. Dessa privata laddningsstationer kan dock inte upprätthållas för laddning av elfordon som ägs av kunder till andra bolag som hör till samma koncern.

<sup>7</sup> Om särredovisning av avtal om helhetsleverans se avsnitt 3.5.

behandlingsanläggning för kondenserad naturgas (NML 3 § 22 punkten).

### 3.5 Försäljning av naturgas

Försäljning av naturgas omfattar parti- och detaljförsäljning av naturgas samt anskaffning av naturgas. Den omfattar även försäljning av överskottsgas via en marknadsplats till eftermarknaden.

Intäkter och kostnader från avtal om helhetsleverans ska fördelas mellan naturgasnätsverksamheten och försäljningsverksamheten i enlighet med orsaksprincipen. Med avtal om helhetsleverans avses avtal om anskaffning eller försäljning av naturgas som ingåtts före naturgasmarknadslagens (508/2000) ikraftträdande och som fortfarande gäller, och i vilka helhetspriset inte har specificerats i överföringens och energins andelar, utan överföringen och energin köps eller säljs till ett helhetspris. Sedan naturgasmarknadslagens (508/2000) ikraftträdande har det inte varit tillåtet att ingå sådana avtal. En fördelning i enlighet med orsaksprincipen kan göras till exempel med ett sådant ur bolagets lagliga anskaffnings- eller försäljningsavtal härledd fördelningsförhållande som visar hur helhetspriset skulle fördelas om överföringens och energins del specificerades.

Överföringsnätbolaget upptar emellertid alltid köpen av naturgas som anknyter till avtal om helhetsleverans som kostnader för försäljningsverksamheten.

### 3.6 Lagring av naturgas

Verksamhet som avser lagring av naturgas omfattar lagring av naturgas. Enligt NML 3 § 19 punkten avses med lagringsanläggning en anläggning som används för lagring av naturgas och som ägs eller drivs av ett naturgasföretag samt den del av en behandlingsanläggning för kondenserad naturgas som används för lagring men med undantag för den del som används för produktion och anläggningar som uteslutande är förbehållna överföringsnätsinnehavaren när den utför sina uppgifter.

Med innehavare av en lagringsanläggning avses en fysisk eller juridisk person som lagrar naturgas och som ansvarar för driften av en lagringsanläggning (NML 587/2017 3 § 20 punkten).

### 3.7 Övriga affärsverksamheter

Till övriga affärsverksamheter hör alla affärsverksamheter än de som nämns ovan. Övriga affärsverksamheter är i typiska fall försäljningsverksamhet som avser fjärrvärme, entreprenader, inomhusbyggnad, utomhusbelysning, kommunikationsnätverk, dataöverföring i elnätet samt uthyrning av fastigheter och försäljning av eltilbehör.

Fjärrvärmeverksamhet omfattar anskaffning av värme från en gemensam produktionsanläggning eller separat värmeproduktion i värmecentraler samt försäljning av den till distributionsleverantör av fjärrvärme eller till ett separat fjärrvärmebolag.

Entreprenader avser planering, byggnad och underhåll som gäller ett annat nät än bolagets eget nät. Utomhusbelysningsverksamhet avser byggande och underhåll av nätverk för utomhusbelysning.

Om ett kommunikationsnät används som hjälp inom både nätverksamheten och övriga affärsverksamheter, ska de tillgångar, åtaganden, intäkter och kostnader som gäller nätet fördelas mellan dessa affärsverksamheter i enlighet med





orsaksprincipen.

Uthyrning av fastigheter avser uthyrning av fastigheter som bolaget innehåller till parter utanför bolaget.

De övriga affärsverksamheterna omfattar även tjänster för ekonomiförvaltning, personalförvaltning, ikt och liknande tjänster som säljs till parter utanför bolaget (inkl. koncernbolag).

Övriga affärsverksamheter omfattar byggnad och försäljning av laddningsstationer för elfordon.

Om gemensam produktion av el och värme, se avsnitt 3.2 Övriga elaffärsverksamheter.

### **Distributionsnätinnehavarens rätt att bedriva övrig näringsverksamhet**

EML 61 a § begränsar eldistributionsnätinnehavarens rätt att bedriva övrig näringsverksamhet. Med stöd av tredje momentet i paragrafen behöver distributionsnätinnehavaren Energimyndighetens tillstånd att bedriva övrig näringsverksamhet. Förutsättningen för beviljandet av ett sådant tillstånd är att näringsverksamheten behövs för att distributionsnätinnehavaren ska kunna fullgöra sina lagstadgade skyldigheter.

Enligt EML 61 a § 1 mom. har distributionsnätinnehavaren rätt att bedriva näringsverksamhet i ett annat nät än elnätet, om en behörig myndighet har beviljat distributionsnätinnehavaren en koncession som krävs för sådan näringsverksamhet.

Energimyndigheten har utfärdat en tolkningsanvisning om EML 61 a § (Dnr 3947/04002/2023).

### **Stamnätinnehavarens rätt att bedriva övrig näringsverksamhet**

Enligt EML 39 a § 3 mom. får stamnätinnehavaren inte bedriva annan affärsverksamhet än affärsverksamhet som är tillåten för stamnätinnehavaren i elmarknadslagen eller elhandelsförordningen. Stamnätinnehavaren får fullgöra andra uppgifter som föreskrivs särskilt i andra lagar.

Dessutom har stamnätinnehavaren rätt att bedriva näringsverksamhet i andra nät än elnätet, om en behörig myndighet har beviljat stamnätinnehavaren en koncession som krävs för sådan näringsverksamhet (EML 39 a § 1 mom.).

## 4 SÄRREDOVISNING AV KONTON I RESULTATRÄKNINGEN OCH BALANSRÄKNINGEN

### 4.1 Resultaträkning

#### ***Omsättning***

Omsättningen för varje särredovisad affärsverksamhet består av de försäljningsintäkter som den ordinarie verksamheten inom affärsverksamheten åstadkommit. Från försäljningsintäkterna avdras beviljade rabatter samt mervärdesskatt och andra skatter som direkt bygger på försäljningens volym. De särredovisade affärsverksamheternas ordinarie verksamhet definieras i kapitel 3.

Nätverksamhetens anslutningsavgifter som inte är returneringsbara upptas som intäkt i omsättningen i enlighet med Bokföringsnämndens utlåtande om bokföring av anslutningsavgifter 1650/2001.

#### Acciser

Acciser som nätinnehavaren uppbär och bokförs i resultaträkningen särredovisas inom övriga affärsverksamheter. Även om nätinnehavaren uppbär accis som anknyter till el eller naturgas, ingår accisen inte i den ordinarie nätaffärsverksamheten.<sup>8</sup>

#### ***Förändring av lager av färdiga varor och varor under tillverkning***

Förändring av lager av färdiga varor och varor under tillverkning gäller förändring av lager för vilkas del affärsverksamhetens egen förädlingsprocess har börjat eller slutförts. Om bokföring enligt tillverkningsgrad föreskrivs i BFL 5:1 § och 5:4 § samt i Bokföringsnämndens allmänna anvisning av 30.9.2008 om redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad.

Förändring av lager hänförs till affärsverksamheterna med samma andel som lagrets balansvärde har förändrats i affärsverksamheternas särredovisade balansräkningar. Om hänförande av lager se avsnitt 4.2.

#### ***Tillverkning för eget bruk***

Tillverkning för eget bruk kan presenteras i resultaträkningen enligt brutto- eller nettoprincipen. Om tillverkning för eget bruk presenteras som en separat post i enlighet med bruttoprincipen, räknas bl.a. aktiverade löner med socialavgifter, transportkostnader, tillbehör och köpta tjänster med i posten. Om de i balansräkningen aktiverade posternas sammanlagda belopp inte är väsentlig, kan tillverkning för eget bruk också bokföras enligt nettoprincipen som en justering av kostnaderna.

På nätaffärsverksamheten bokförs endast nätbyggnadsverksamhet som gäller det egna nätet i enlighet med nättillståndet. Nätbyggnadsverksamhet som gäller utomstående nät hör till den övriga näringsverksamheten. Elproduktion för eget bruk hör till övriga elaffärsverksamheter.

---

<sup>8</sup> Energimyndigheten påpekar att Bokföringsnämnden i sitt utlåtande 2033/2022 (Om behandling av alkoholskatt i resultaträkningen) att nettobokföring av accis som genomfaktureras är förenlig med god bokföringssed. Med nettobokföring avses att skattens belopp dragits av från omsättningen.



### **Övriga rörelseintäkter**

Intäkter som inte betraktas som intäkter inom den ordinarie verksamheten är övriga rörelseintäkter. Sådana är bland annat sedvanliga försäljningsvinster från anläggningstillgångar, hyresintäkter som inte anknyter till uthyrning av redskap för kärnaffärsverksamheten samt bidrag och ersättningar. Övriga rörelseintäkter bokförs i resultaträkningen för den särredovisade affärsverksamhet vars omsättningstillgångar eller verksamhet de gäller.

### **Material och tjänster**

I inköp under räkenskapsperioden bokförs anskaffning av omsättningstillgångar, dvs. inköp av material, förnödenheter, varor och energi. I posten ingår dessutom rabatter och andra justeringsposter som inte kan dras av vid bokning på inköpskontot. Utgifter inom nätaffärsverksamheten är material, förnödenheter och varor som upphandlas för att användas inom nätaffärsverksamheten.

Energi som upphandlats till försäljning är kostnader för övriga elaffärsverksamheter och för försäljning av naturgas. Anskaffning av förlustel är köp av el till nätverksamheten som görs på grund av förluster som äger rum i nätet. Med förluster i fråga om naturgas avses upphandling av gas till nätverksamheten som görs på grund av förluster som äger rum i nätet till exempel på grund av läckage.

Med nätverksamhetens övriga gasinköp avses naturgasnätverksamhetens gasinköp som gjorts för upprätthållande av trycket i naturgasnätet. I detta ingår anskaffning av bränningsgas till de kompressorer som behövs för att upprätthålla trycket samt avgifterna för extra tryck som orsakas av att mottagningstrycket är större än i anskaffningsavtalet.

Material, förnödenheter och varor som anskaffats för produktionen bokförs som utgift på övriga elaffärsverksamheter. Inköp som gjorts för verksamheten inom den övriga affärsverksamheten bokförs som inköp på den övriga affärsverksamheten. Inköp som är gemensamma för affärsverksamheterna hänförs till affärsverksamheterna i enlighet med de särredovisningsprinciper som definieras i avsnitten 2.3 och 2.4.

I köpta tjänster bokförs anskaffningsutgifterna för sådana köpta tjänster som bolaget säljer vidare som sådana eller förädlade. Köpta tjänster är bland annat underleveranser som omfattar arbete samt kostnader för hyring av arbetskraft, till exempel tjänster för arbete inom byggnad, reparation och underhåll av nätet samt arbetsmaskins- och röjningstjänster.

Nätbyggnad som gäller bolagets eget nät i enlighet med ansvarsområdet i nättillståndet (inklusive ett hyrt nät i enlighet med ansvarsområdet i nättillståndet) bokförs för nätverksamheten, och nätbyggnad som gäller ett utomstående nät bokförs på den övriga affärsverksamheten. Köpta tjänster som gäller annat än nätbyggnad hänförs till de affärsverksamheter som de betjänar. Tjänster som är gemensamma för affärsverksamheterna hänförs till affärsverksamheterna i enlighet med de särredovisningsprinciper som definieras i avsnitten 2.3 och 2.4.

Avgifter för regionnät, stamnät och nättjänster är i huvudsak kostnader för elnätverksamheten, medan avgifter för överföringsnät och nättjänster är kostnader för naturgasnätverksamheten. Avgiften för överföringen av mottagen energi bokförs i posterna. Nättjänstavgifter som elproduktionsverksamheten betalar till den nätinnehavare till vars nät produktionsverksamheten anslutit sig bokförs som utgifter för övriga elaffärsverksamheter.



### **Personalkostnader**

Som personalkostnader bokförs löner och arvoden som omfattas av förskottsinnehållning samt jämförbara utgifter. Som separata poster bokförs lönebikostnader som inkluderar obligatoriska och frivilla personförsäkringspremier, pensionsutgifter samt övriga bikostnader som bestäms utifrån lönen.

När en person endast arbetar för en enskild affärsverksamhet, hänförs personens personalkostnader till affärsverksamheten i fråga. Detta innebär till exempel att utgifterna för försäljningspersonal hänförs till övrig affärsverksamhet eller försäljning av naturgas, och utgifterna för kontrollrumspersonal till nätaffärsverksamheten. Om en anställd arbetar för flera än en affärsverksamhet, hänförs den anställdas personalkostnader till affärsverksamheterna i fråga i enlighet med de särredovisningsprinciper som definieras i avsnitten 2.3 och 2.4.

### **Avskrivningar och nedskrivningar**

Avskrivningar enligt plan fördelas på affärsverksamheterna efter samma princip som de nyttigheter på vilka avskrivningen bygger. Om en nyttighet i enlighet med orsaksprincipen till exempel hör till nätaffärsverksamheten, särredovisas också de avskrivningar som gäller nyttigheten i fråga till nätaffärsverksamheten. Om nyttighetens balansvärde har fördelats på flera affärsverksamheter, hänförs nyttighetens avskrivning i samma förhållande på affärsverksamheterna.

Avskrivning enligt plan av goodwill särredovisas på affärsverksamheterna i samma förhållande som goodwill har fördelats.

Nedskrivningar hänförs i likhet med avskrivningar enligt plan endast på den affärsverksamhet i vars balansräkning nyttigheten upptagits. Om nyttighetens balansvärde har fördelats på flera affärsverksamheter, hänförs nyttighetens nedskrivning i samma förhållande på affärsverksamheterna.

### **Övriga rörelsekostnader**

Övriga rörelsekostnader är till exempel kontorsfastigheters energiköp och fastighetsskatt, försäkringar, reparationer och underhåll, kontorsartiklar, post-telefon- och datakommunikationskostnader, marknadsförings- och faktureringskostnader, resor och representationskostnader. Dessa kostnader orsakas oftast av behov i flera affärsverksamheter och de hänförs till affärsverksamheterna i enlighet med de särredovisningsprinciper som definieras i avsnitten 2.3 och 2.4.

Som hyreskostnader bokförs bland annat lokalhyror och leasingavgifter för maskiner och anläggningar. Kostnaderna hänförs till de affärsverksamheter som använder de hyrda lokalerna eller anläggningarna. Posten näthyror och leasingavgifter för nät gäller utövare av nätverksamhet som helt eller delvis hyrt nätet som de driver. Näthyror och leasingavgifter för nät hänförs till nätverksamheten.

### **Finansiella intäkter och kostnader**

Som finansiella intäkter och kostnader bokförs intäkterna och kostnaderna för givande och tagande av finansiering. Ränteintäkter och finansieringsintäkter hänförs till affärsverksamheterna i samma förhållande i vilken placeringen, fordringen eller penningtillgången som utgör ränte- eller finansieringsintäktens grund hänförs i balansräkningen.



I noterna till det särredovisade bokslutet ska de uppgifter om derivat som avses i bokföringsförordningen (1339/1997) eller handels- och industriministeriets förordning om värdering samt upptagning av finansiella instrument i bokslut och koncernbokslut (1315/2004) presenteras.

Nedskrivningar hänförs till affärsverksamheterna i samma förhållande i vilken den placering eller det finansiella värdepapper som nedskrivningen gäller hänförs. Räntekostnader och övriga finansiella kostnader hänförs till affärsverksamheterna i samma förhållande i vilken det främmande kapital som utgör den finansiella kostnadens grund har hänförs till affärsverksamheterna.

### ***Bokslutsdispositioner***

Som förändring av avskrivningsdifferens upptas avskrivningar som överskrider eller underskrider planen och som bokförs för beskattningen. Förändringen av avskrivningsdifferensen hänförs till de affärsverksamheter i vilkas balansräkningar avskrivningsdifferens uppkommit.

Ökning eller minskning av skattemässiga avsättningar hänförs till affärsverksamheterna enligt de bokföringar av reserver som gjorts i affärsverksamheternas balansräkning.

### **Koncernbidrag**

Koncernbidragen hänförs till affärsverksamheterna utifrån summan av förändringen av posten Vinst (förlust) före bokslutsdispositioner och skatt + avskrivningsdifferensen. Lämnade koncernbidrag hänförs i princip till de affärsverksamheter för vilka summan är positiv. Erhållna koncernbidrag hänförs i första hand till de affärsverksamheter för vilka Vinst (förlust) före bokslutsdispositioner och skatter + förändring av avskrivningsdifferensen är negativ.<sup>9</sup>

Om koncernbidragen inte kan fördelas i enlighet med beskrivningen ovan (till exempel koncernbidrag har erhållits och alla affärsverksamheter går med vinst), fördelas lämnade koncernbidrag i samma förhållande som utdelningsbart eget kapital i det föregående bokslutet, medan erhållna koncernbidrag fördelas på affärsverksamheterna i samma förhållande som negativt utdelningsbart eget kapital. Om inte heller denna fördelningsgrund kan användas, fördelas koncernbidraget jämnt mellan affärsverksamheterna.

### ***Direkta skatter***

Direkta skatter presenteras i resultaträkningen som inkomstskatter och övriga direkta skatter. Inkomstskatter fördelas på affärsverksamheterna i förhållande till det beskattningsbara resultatet (Vinst (förlust) före bokslutsdispositioner och skatter +(-) förändring av avskrivningsdifferensen +(-) erhållna och lämnade koncernbidrag). Inkomstskatt (negativ eller positiv) hänförs inte till förlustbringande affärsverksamheter.<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Se bilaga 3, exempel 1.

<sup>10</sup> Se bilaga 3, exempel 2.

## 4.2 Balansräkning Aktiva

### ***Immateriella tillgångar***

Immateriella tillgångar omfattar grundläggningsutgifter, utvecklingsutgifter, immateriella rättigheter, goodwill, övriga utgifter med lång verkningstid samt förskottsbetalningar. Till en affärsverksamhet hänförs i regel endast tillgångsposter som den behöver för att utöva sin i kapitel 3 definierade verksamhet. Goodwill hänförs till affärsverksamheterna enligt den affärsverksamhet som anskaffats. Tillgångar som är i affärsverksamheternas gemensamma bruk hänförs till affärsverksamheterna i enlighet med de särredovisningsprinciper som definieras i avsnitten 2.3 och 2.4.

Delar av elnätet eller naturgasnätet som upptagits som immateriella tillgångar, till exempel driftsövervaknings-, nätverks- och kunddatasystem och delar av andra motsvarande system hänförs till el- eller naturgasnätsverksamheten.

Vinster och förluster till följd av överlåtelse eller nedskrivning av nyttigheter som ingår i immateriella tillgångar hänförs till affärsverksamheterna i samma förhållande som nyttigheten i fråga hänförts till dem. Delar av nyttigheter som anknyter till materiella nyttigheter som bokförts som immateriella tillgångar hänförs till affärsverksamheterna i samma förhållande som deras i materiella tillgångar bokförda del.

Förskottsbetalningar på immateriella tillgångar hänförs till den affärsverksamhet som kommer att använda tillgången när den färdigställs. Om en tillgång kommer att användas av flera affärsverksamheter, fördelas förskottsbetalningen på affärsverksamheterna i ett förhållande enligt orsaksprincipen (med andra ord i samma förhållande som tillgången kommer att särredovisas på affärsverksamheterna när den färdigställs). Förskottsbetalningar som gäller immateriella tillgångar i el- eller naturgasnätverket överförs till posterna i fråga först när tillgångarna färdigställts.

### ***Materiella tillgångar***

I materiella tillgångar ingår mark- och vattenområden, byggnader och konstruktioner, maskiner och anläggningar, övriga materiella tillgångar samt förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar. Till en affärsverksamhet hänförs i regel endast tillgångsposter som den behöver för att utöva sin i kapitel 3 definierade verksamhet. Tillgångar som är i affärsverksamheternas gemensamma bruk hänförs till affärsverksamheterna i enlighet med de särredovisningsprinciper som definieras i avsnitten 2.3 och 2.4.

Energilager särredovisas på övriga affärsverksamheter. Energilager som avses i 29 b § 2 mom., som betraktas som nätinnehavarens helt integrerade nätkomponenter, särredovisas i sin tur på elnätsverksamheten.

Laddningsstationer som anknyter till verksamhet som avser laddning av elfordon särredovisas på övriga elaffärsverksamheter. Privata laddningsstationer i distributionsnätinnehavarens ägo som nätinnehavare kan upprätthålla för sitt eget bruk särredovisas däremot på affärsverksamheterna i enlighet med orsaksprincipen.

Tillgångar som hyrts till parter utanför bolaget eller som används av andra verksamheter än el- eller naturgasaffärsverksamheterna hänförs till övrig affärsverksamhet. Överlåtelsevinster och förluster till följd av försäljning, skrotning

av tillgångar som ingår i materiella tillgångar eller till följd av försäkringsersättningar som gäller dessa tillgångar hänförs till affärsverksamheterna i samma förhållande i vilken tillgången i fråga hänförs till dem.

Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar hänförs till den särredovisade affärsverksamhet som kommer att använda tillgången när den färdigställs. Om förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar anknyter till en färdigställd tillgång, hänförs de till affärsverksamheterna i samma förhållande som tillgången i fråga. Om en tillgång kommer att användas av flera affärsverksamheter, fördelas förskottsbetalningen på affärsverksamheterna i ett förhållande enligt orsaksprincipen (med andra ord i samma förhållande som tillgången kommer att särredovisas på affärsverksamheterna när den färdigställs).

### **Placeringar**

Placeringar hänförs till affärsverksamheterna utifrån syftet med deras anskaffning. Till övriga elaffärsverksamheter och försäljning av naturgas hänförs aktier och andelar som förvärvats i syfte att medverka i samarbete för upphandling eller produktion av energi. Aktier i bolag för försäljning eller produktion av energi som förvärvats i syfte att utveckla försäljningsverksamheten inom sammanslutningens egna konkurrensutsatta elaffärsverksamheter eller försäljning av naturgas hänförs till övriga affärsverksamheter.

Till nätaffärsverksamheten hänförs aktier och andelar som anknyter till nätverksamhet som bolaget utövar i sitt eget ansvarsområde. Aktier i andra nätbolag hänförs till övrig affärsverksamhet i stället för nätaffärsverksamheten eftersom aktierna i fråga inte anknyter till utvecklandet eller underhållet av nätet i bolagets eget ansvarsområde. Placeringar som inte förvärvats för den ordinarie affärsverksamheten utan till exempel i syfte att erhålla värdeökning och dividend, hänförs till den övriga affärsverksamheten.

### **Omsättningstillgångar**

Omsättningstillgångar är tillgångar som är avsedda för överföring eller förbrukning som sådana eller förädlade, till exempel bränslelager och lager av monteringsstillbehör.

En omsättningstillgång hänförs till den affärsverksamhet vars verksamhet den anknyter till. Omsättningstillgångarna för nätbyggnad hänförs till nätaffärsverksamheten om det är fråga om byggnad av det egna nätet i enlighet med ansvarsområdet i nättillståndet och till övrig affärsverksamhet om det är fråga om nätbyggnad för en part utanför bolaget. Då omsättningstillgångarna för nätbygge är betydande i förhållande till affärsverksamhetens övriga omsättningstillgångarna, rekommenderas att omsättningstillgångsposterna redovisas separat från varandra. Vid räkenskapsperiodens utgång bokförs varor under tillverkning och pågående projekt under omsättningstillgångar som varor under tillverkning och hänförs till den affärsverksamhet vars verksamhet de anknyter till.

### **Fordringar**

Fordringar hänförs till den affärsverksamhet vars verksamhet eller balansposter fordringen gäller. Till exempel försäljningsfordringar hänförs till affärsverksamheterna utifrån vilken affärsverksamhets prestation som överförs eller försäljning av anläggningstillgångar fordringen gäller. Affärsverksamheternas

gemensamma fordringar hänförs till affärsverksamheterna i enlighet med de särredovisningsprinciper som definieras i avsnitten 2.3 och 2.4.

Lånefordringar hänförs i sin tur utifrån vilken affärsverksamhets pengar lånats ut. Resultatregleringar hänförs efter postens karaktär, till exempel lagstadgade periodiseringar av lönebikostnader hänförs till affärsverksamheterna i förhållande till personalkostnaderna.

### ***Finansiella värdepapper***

Finansiella värdepapper är finansieringstillgångar som tillfälligt är i värdepappersform. Bolaget kan ha fått dem som betalning för bolagets tillgångar eller så har de förvärvats i syfte att tillfälligt placera tillgångar. Finansiella värdepapper hänförs till affärsverksamheterna utifrån den affärsverksamhet för vars tillgångar de finansiella värdepappren erhållits som betalning eller utifrån vilken affärsverksamhets tillgångar som placerats i de finansiella värdepappren. Om flera olika affärsverksamheters tillgångar placerats i finansiella värdepapper, hänförs de i förhållande till de placerade tillgångarna.

### ***Kassa och bank***

Med kassa avses mynt och sedlar som används som betalningsmedel. Med bank avses bankmedel. Kassa och bank kan användas som utjämningspost för balansräkningar. Det gäller dock att eftersträva balanskontinuitet även i fråga om denna post.

Kassa och bank kan tillfälligt vara negativa hos en enskild affärsverksamhet till följd av att kontot används som utjämningspost för balansräkningen. Om kontot är negativt, innebär det att affärsverksamheten använt mer tillgångar från bolagets konto/kassa än vad som tillhör den. Ett negativt saldo lämnas kvar på kontot Kassa och bank i ett särredovisat bokslut. Eftersom det inte ska finnas interna fordringar eller skulder mellan affärsverksamheterna gäller det att utan onödigt dröjsmål vidta åtgärder genom vilka affärsverksamhetens negativa saldo för kontot Kassa och bank korrigeras så att det åter blir positivt.

## **4.3 Balansräkning Passiva**

### ***Aktie- eller andelskapital eller annat motsvarande kapital***

Bolagets aktie-, andels- eller grundkapital hänförs till affärsverksamheterna i princip när den första särredovisade balansräkningen upprättas. Då hänförs kapitalet till de särredovisade affärsverksamheterna i förhållande till deras bestående aktiva.

### ***Fonder***

Med fonder avses uppskrivningsfonden, fonden för verkligt värde, fonden för anslutningsavgifter och övriga fonder. Uppskrivningsfonden hänförs till affärsverksamheterna i samma förhållande som de bestående aktiva som uppskrivningen gäller har hänförts.

Värdeförändringarna för finansiella instrument som värderats till verkligt värde hänförs till affärsverksamheten på samma sätt som de finansiella instrumenten. Fonden för anslutningsavgifter och övriga fonder hänförs till den affärsverksamhet vars verksamhet anslutningsavgifterna eller de övriga tillgångarna som ingår i fonden gäller.





### ***Balanserad vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder/Räkenskapsperiodens vinst (förlust)***

Resultatet från tidigare räkenskapsperioder hänförs till eget kapital för respektive affärsverksamhet. Utdelning av dividend hänförs till de särredovisade affärsverksamheterna i förhållande till utdelningsbart eget kapital i det fastställda bokslutet.

### ***Kapitallån***

Kapitallån i enlighet med 12 kap. i aktiebolagslagen (624/2006) hänförs till affärsverksamheterna efter lånets användningsändamål.

### ***Ackumulerade bokslutsdispositioner***

Avskrivningsdifferens uppkommer när ett bolag vill göra större avdrag i sin beskattning än vad som dragits av i bokföringen i form av avskrivningar enligt plan. Den ackumulerade avskrivningsdifferensen hänförs till samma affärsverksamheter som de nyttigheter som avskrivningsdifferensen gäller. Om en nyttighet fördelats på flera affärsverksamheters balansräkningar, fördelas avskrivningsdifferensen i samma förhållande som nyttigheten.

Reserver är investeringsreserver, driftsreserver och andra sådana reserver. Reserver hänförs enligt den affärsverksamhet vars poster reserven gäller. Om en reserv gäller till exempel anläggningstillgångar som används av flera affärsverksamheter, hänförs reserven på samma sätt som anläggningstillgången i fråga hänförs i bestående aktiva i balansräkningen.

### ***Avsättningar***

Avsättningar är framtida utgifter och förluster som dras av i resultaträkningen. Som avsättningar bokförs pensionsavsättningar, skatteavsättningar och andra avsättningar. I resultaträkningen görs avdrag för avsättningar som kostnader eller rättelse av inkomsterna. Avsättningar hänförs enligt den affärsverksamhet vars poster avsättningen avser. Till exempel avsättningar som gäller pensionsåtaganden hänförs till affärsverksamheterna i samma förhållande som personalkostnaderna. Skatteavsättningar hänförs i sin tur utifrån affärsverksamheternas resultat.

### ***Främmande kapital***

Långfristigt främmande kapital hänförs till de särredovisade affärsverksamheterna utifrån dess användningsändamål. Om användningsändamålet inte är klart, hänförs långfristigt främmande kapital i förhållande till affärsverksamheternas anläggnings- och omsättningstillgångar. Enligt bokföringsnämndens (1566/1999) bokförs överförings- och returneringsbara anslutningsavgifter som främmande kapital i balansräkningen för den som erhåller anslutningsavgiften. Anslutningsavgifter som gäller el- och naturgasnät hänförs till de aktuella nätaffärsverksamheterna, medan anslutningsavgifter som avser värmenät hänförs till övrig affärsverksamhet. Pensionslån hänförs till affärsverksamheterna i samma förhållande som personalkostnader.

Förskottsbetalningar på omsättnings- och anläggningstillgångar hänförs till affärsverksamheterna i samma förhållande som omsättnings- och anläggningstillgången i fråga hör till dem. Leverantörsfordringar hänförs till affärsverksamheterna utifrån deras inköp. Leverantörsfordringar som inte kan hänföras till någon affärsverksamhet hänförs till affärsverksamheterna i förhållande till de totala inköpen under räkenskapsperioden.



Av resultatregleringar hänförs skulder som anknyter till lån, till exempel periodiseringar av finansiella kostnader, till affärsverksamheterna i förhållande till lånekapitalen. Skulder som anknyter till personalkostnader hänförs i sin tur i förhållande till personalkostnaderna. Även vid bokföringen av de övriga posterna av främmande kapital används samma hänföringsgrund som används för motsvarande poster på andra håll i bokslutet.

## 5 NÄTAFFÄRSVERKSAMHETENS RESULTATRÄKNING OCH BALANSRÄKNING

### 5.1 Indelning av nätaffärsverksamhetens bestående aktiva i nättillgångar och övriga tillgångar

Nätaffärsverksamheternas tillgångar kan indelas grovt i två delar, nättillgångar och övriga tillgångar. Nättillgångar bokförs i punkterna El-/Naturgasnätets immateriella tillgångar och el-/naturgasnätets materiella tillgångar. Det är viktigt med tanke på den jämlika behandlingen av nätinnehavarna att alla nättillgångar upptas i punkterna i fråga. Vid beräkningen av skälig avkastning ersätter Energimyndigheten i enlighet med tillsynsmetoderna nättillgångarna i den särredovisade balansräkningen med nätets nuvarande bruksvärde.

På motsvarande sätt rapporteras räkenskapsperiodens avskrivningar som gäller nättillgångar i Avskrivningar enligt plan från elnätets tillgångar och avskrivningsdifferens för elnätstillgångar i Avskrivningsdifferens för elnätstillgångar och Förändring av avskrivningsdifferens för elnätstillgångar.

Övriga bestående aktiva som hör till nätaffärsverksamheten bokförs som övriga immateriella tillgångar och övriga materiella tillgångar. Övriga materiella tillgångar beaktas i kalkylerna över skälig avkastning till deras balansvärde.

På motsvarande sätt rapporteras räkenskapsperiodens avskrivningar som gäller övriga tillgångar i Avskrivningar enligt plan från övriga tillgångar och avskrivningsdifferens för nättillgångar i Avskrivningsdifferens för övriga tillgångar och Förändring av avskrivningsdifferens för övriga tillgångar.

#### 5.1.1 Elnät

Elnätet är den största komponenten i anläggningstillgångarna för utövaren av elnätsverksamhet, visserligen en komponent som består av flera delar.

Enligt EML 3 § avses med elnät en för elöverföring eller eldistribution avsedd helhet som bildas av till varandra anslutna elledningar, transformator- och kopplingsstationer och andra elanläggningar och elutrustningar, system och program för användning av elnätet och produktion av elnätstjänster.

Byggnader som elnätsaffärsverksamheten innehar räknas inte som delar av nätet, med undantag av elstationsbyggnader. Markområden, till exempel ledningsområden, är inte heller delar av nätet. Elstationstomter samt elstations- och energimätanläggningar räknas däremot som delar av nätet.

System som räknas som ingående i elnätet är system för driftövervakning, fjärrdrift, nät, kunduppgifter och andra motsvarande system, till exempel system för användningsstöd, energimätning och balanshantering. Beroende på bolagets förfaranden kan systemen i elnätet bokföras antingen som elnätets immateriella och materiella tillgångar eller endast som materiella tillgångar. Övriga tillgångar som hör till elnätet bokförs som elnätets materiella tillgångar.

Pågående investeringar som gäller nättillgångar och andra tillgångar ska i ett särredovisat bokslut bokföras som pågående nyanläggningar på raden "förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar". När investeringen färdigställs, flyttas investeringen till nättillgångar eller övriga tillgångar efter dess karaktär.

### 5.1.2 Naturgasnät

Naturgasnätet är den största komponenten i anläggningstillgångarna för utövaren av naturgasnätsverksamhet, visserligen en komponent som består av flera delar.

Enligt NML 3 § 1 punkten avses med naturgasnät en för naturgasöverföring eller naturgasdistribution avsedd helhet som bildas av till varandra anslutna naturgasrör och naturgasrörssystem samt alla de behållare, anordningar och aggregat som hör till dessa och som innehåller naturgas.

Byggnader och markområden räknas som nätets delar om de direkt betjänar någon annan del av nätet. Energimättningsanläggningar räknas som nätets delar. System som räknas till naturgasnätet är system för fjärrdrift, distansavläsning och styrning av nätet. Beroende på bolagets förfaranden kan systemen i naturgasnätet bokföras antingen som naturgasnätets immateriella och materiella tillgångar eller endast som materiella tillgångar. Övriga tillgångar som hör till naturgasnätet bokförs som naturgasnätets materiella tillgångar.

Pågående investeringar som gäller nättillgångar och andra tillgångar ska i ett särredovisat bokslut bokföras som pågående nyanläggningar på raden "förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar". När investeringen färdigställs, flyttas investeringen till nättillgångar eller övriga tillgångar efter dess karaktär.

## 5.2 Gränsytan mellan investeringar och utgifter

### 5.2.1 Elnätsverksamhet

Enligt BFL 5 kap. 1 § ska övriga utgifter utom de utgifter som sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst aktiveras i enlighet med vad som bestäms nedan i kapitlet.

Enligt BFL 5 kap. 5 § aktiveras anskaffningsutgiften för materiella tillgångar som ingår i bestående aktiva och kostnadsförs som avskrivningar enligt plan under sin verkningstid. I en aktiverad anskaffningsutgift inräknade utgifter för anskaffning och tillverkning ska kunna klarläggas med hjälp av kostnadsberäkning eller kostnads kalkyler.

Med stöd av avsnitt 7 i standarden IAS 16 i enlighet med kommissionens förordning (EU) Nr 1803/2023 ska utgiften för en materiell anläggningstillgång redovisas som tillgång om, och endast om:

- 1) det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången kommer att komma företaget till del; och
- 2) tillgångens anskaffningsvärde kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Nätinnehavarnas verksamhet förknippas med funktioner som på motiverade grunder kan bokföras antingen som investeringar eller utgifter. Följande verksamheter förknippas däremot med flertydighet:

- nybyggnad av nät (nyinvesteringar)
- ersättningsinvesteringar i nätet
- personalkostnader som gäller ett investeringsprojekt



- byten av mätare
- kostnader för anslutning till stamnätet
- ägande av elstationsfastigheter
- forsknings- och utvecklingsverksamhet

Nedan presenteras Energimyndighetens rekommendationer om bokföring av investeringar och utgifter i fråga om dessa verksamheter.

### ***Nybyggnad av nät***

Med nybyggnad av nät avses byggnad av en helt ny del av nätet (ledning, transformator o.d.). Verksamheter som anknyter till nybyggnad av nätet bokförs i regel som investeringar oavsett huruvida projektet genomförs med eget arbete eller om en extern aktör anlitas för arbetet. Som arbetskostnader som anknyter till investeringsprojektet och aktiveras, räknas arbetskostnader för anskaffning, installation, byggnad, nätplanering och terrängplanering.

Nybyggnad av elnät som utförs i ett hyrt nät är verksamhet som medför både utgifter och intäkter för den nätinnehavare som verkar i det hyrda nätet. Utgifterna för nybygget av nätet är räkenskapsperiodens utgifter för det hyrda nätet innehavare, och motsvarande intäkter intäcksförs när investeringen faktureras av nätet ägare. Nätets ägare aktiverar investeringarna i nybyggnaden av nätet i sin balansräkning enligt anskaffningsutgiften. Investeringens anskaffningsutgift fastställs i enlighet med de färdiga investeringar som nätinnehavaren, dvs. den som hyr nätet, fakturerar och de begränsningar som lagar och bestämmelser om aktivering av anskaffningsutgiften.

### ***Ersättningsinvesteringar i nätet***

Enligt avsnitt 13 i standarden IAS 16 (Materiella anläggningstillgångar, Kommissionens förordning 1803/2023) innefattar ett företag i en materiell anläggningstillgångs redovisade värde utgiften för att byta ut en del i en sådan tillgång (ersättningsinvesteringar) när utgiften uppkommer, om kriterierna för redovisning är uppfyllda. Vid bokföringen iakttas de principer som föreskrivs i avsnitt 7 i standarden IAS 16.

I Bokföringsnämndens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan (16.10.2007) konstateras i fråga om grundförbättringsutgifter som hör till bestående aktiva att om anskaffningsutgiften för tillgången bokförs som kostnad genom avskrivningar enligt plan ska grundförbättringsutgiften för en tillgång under bestående aktiva läggas till den oavskrivna anskaffningsutgiften. En grundförbättringsutgift avskrivs under sin verkningstid, och om en grundförbättring ökar inkomstförväntningarna på en anläggningstillgång, genom att väsentligt förlänga dess resterande ekonomiska verkningstid, ändras avskrivningsplanen på motsvarande sätt.

Enligt bokföringsnämndens allmänna anvisning ska utgifterna aktiveras om förmågan att generera inkomst hos en tillgång växer jämfört med det ursprungliga. Aktiveringsskyldigheten gäller följande situationer i anslutning till grundförbättringar:

- förlängd ekonomisk verkningstid och ökad produktionskapacitet hos en tillgång,



- betydande förbättring av prestationernas kvalitet,
- betydande minskning av produktionsprocessens kostnader.

Reparations- och serviceutgifter, vilka endast medför att tillgångens produktionsförmåga upprätthålls, bokförs i allmänhet som kostnad för den räkenskapsperiod under vilken de uppstår.

Enligt avsnitt 12 i standarden IAS 16 innefattar inte ett företag utgifter för löpande underhåll av en materiell anläggningstillgång i det redovisade värdet. Dessa utgifter redovisas i resultatet som kostnad i den period där de uppkommer. Utgifter för löpande underhåll är i första hand utgifter för löner och förbrukningsmaterial och kan innefatta utgifter för mindre delar. Syftet med dessa utgifter beskrivs ofta som "reparationer och underhåll" av den materiella anläggningstillgången.

Gränsytan mellan ersättningsinvesteringar och reparations- eller underhållsåtgärder kan inte definieras entydigt. Vissa rekommendationer kan dock framföras.

Bytet av ett stolpben, en regel eller en motsvarande enskild komponent kan betraktas som en underhållsåtgärd, varvid den bokförs som utgift. Ersättandet av ett helt ledningsavsnitt med en ny på så sätt att alla komponenter byts ut kan betraktas som en ersättningsinvestering. Åtgärder som till sin omfattning ligger mellan dessa exempel bokförs som investeringar under förutsättning att elnätets förmåga att generera inkomst till följd av åtgärden växer jämfört med det ursprungliga. Detta betyder att nätets drifttid blir längre, dess överföringskapacitet ökar eller elektricitetens kvalitet förbättras avsevärt. I annat fall upptas åtgärden som utgift.

Kostnaderna för nedmontering av nätkomponenter kan betraktas som investeringar, om den nedmonterade komponenten ersätts med en ny. Om den nedmonterade komponenten inte ersätts med en ny, betraktas nedmonteringskostnaderna som utgifter.

På de grunder som anförs ovan bokför en nätinnehavare som verkar i ett hyrt nät i regel de aktiverbara kostnaderna för ersättningsinvesteringar som utgifter för räkenskapsperioden och fakturerar de färdigställda aktiverbara ersättningsinvesteringarna av nätets ägare. På grunder som anförs ovan i detta kapitel upptar en nätinnehavare som verkar i ett hyrt nät underhålls- och reparationskostnader som bokförs som utgifter för räkenskapsperioden utan att fakturera dem från nätets ägare.

### **Byte av mätare**

Energi- och effektmätare som används för att mäta kundernas förbrukning ingår i nätinnehavarens anläggningstillgångar. Anskaffningsutgiften för mätarna ska således aktiveras och avskrivas under sin verkningstid. Personalkostnader som anknyter till byte av mätare kan tolkas vara rörliga kostnader som räknas till anskaffningsutgiften, och därför är också de aktiverbara utgifter som hör till investeringsprojektet. Även mätare för fjärravläsning och timmätare aktiveras i balansräkningen efter samma förfarande som ovan.

### **Kostnader för anslutning till stamnätet samt anslutningsavgifter**

Ersättningar för användningen av och anslutning till stamnätet bokförs antingen som kostnader som direkt påverkar räkenskapsperiodens resultat eller i bestående



aktiva i balansräkningen, när deras verkningstid är längre än en räkenskapsperiod. Enligt BFL 5.5.1 § aktiveras anskaffningsutgiften för materiella tillgångar som ingår i bestående aktiva och kostnadsförs som avskrivningar enligt plan under sin verkningstid.

Långfristiga utgifter som stamnätsbolaget tar ut antingen som anslutningsavgift eller som ersättning för användningen av nätet eller dess underhåll under flera års tid behandlas i enlighet med bokföringslagen aktiverade som en del av bestående aktiva i balansräkningen jämte avskrivningar enligt plan. Dessa avgifter kan vara ersättningar av engångskaraktär för anslutning till stamnätet eller kostnader för underhållet av stamnätet som hänförs till nätets användare. Enligt bokföringsnämndens utlåtande (1670/2001) är returneringsbara anslutningsavgifter anslutningsavgiftens betalares fordringar hos nätbolaget, och de bokförs i balansposten övriga fordringar under placeringar i bestående aktiva. Icke returneringsbara anslutningsavgifter aktiveras i betalarens balansräkning under bestående aktiva i gruppen materiella tillgångar. Enligt Bokföringsnämndens utlåtande (1905/2013) ska anslutningsavgiften för stamnätet i princip aktiveras i posten immateriella rättigheter i betalarens balansräkning när avgiften är en förutsättning för användningen av distributionsnätet.

Kortfristiga avgifter och ersättningar som tas ut årligen, till exempel drifts- och underhållsavgifter, ska bokföras som kostnad under räkenskapsperioden. Anskaffningsutgiften för alla nyttigheter vilkas verkningstid utsträcker sig över fler än en räkenskapsperiod ska aktiveras i bokföringen. Under beaktande av väsentlighets- och försiktighetsprincipen kan anskaffningsutgifterna för materiella och immateriella tillgångar av ringa värde dock i sin helhet bokföras som kostnad under den räkenskapsperiod då de togs i bruk även om de väntas generera inkomst under flera räkenskapsperioder. Vid bedömning av bokföringsförfarandena gäller det att ta hänsyn till att bokslutet alltid ska ge en korrekt och tillräcklig bild av resultatet av den bokföringsskyldiges verksamhet och ekonomiska ställning.

Anslutning till stamnätet är elnätsverksamhet. Endast en innehavare av ett nättillstånd kan ansluta sig till stamnätet. Detta innebär att även ett bolag som använder ett hyrt nät ska bokföra utgifterna för anslutning till stamnätet i sitt bokslut.

### ***Ägande av elstationsfastigheter***

Då bolaget förvärvar en elstationsfastighet i sin egen ägo bokförs anskaffningsutgiften som investering. Kostnader för hyrning är utgifter.

### ***Forsknings- och utvecklingsverksamhet***

Enligt BFL 5 kap. 8 § tas forskningsutgifter upp som kostnad under räkenskapsperioden. Utvecklingsutgifter får aktiveras under iakttagande av särskild försiktighet. I fråga om utvecklingsprojekt iakttas det som föreskrivs i förordningen som utfärdats med stöd av 3 momentet i ovannämnda paragraf (Arbets- och näringsministeriets förordning om aktivering av utvecklingsutgifter 1066/2008).

## **5.2.2 Naturgasnätsverksamhet**

För naturgasnätsverksamhetens del har ingen utredning utarbetats om hur gränsytan mellan investeringar och utgifter borde definieras. För naturgasnätsverksamhet gäller således de allmänna föreskrifterna i bokföringslagen och de bestämmelser som utfärdats med stöd av dem samt anvisningarna om aktivering av utgifter i standarden IAS 16, som nämns ovan.



Dessutom kan det som i föregående kapitel anförts om aktivering av utgifter som orsakas av åtgärder som hör till elnätsverksamheten iakttas till tillämpliga delar.



## 6 JURIDISK ÅTSKILLNAD

### 6.1 Elnätsinnehavarens skyldighet till juridisk åtskillnad

I EML 60 § 1 mom. stadgas att om en distributionsnätsinnehavare i vars distributionsnät för en spänning på 400 volt det under vart och ett av de tre senaste kalenderåren årligen överförts en elmängd på minst 200 gigawattimmar är verksam som en del av ett företag eller av en företagsgrupp där samma aktör har bestämmande inflytande och som bedriver elproduktion eller utför elleveranser, ska nätsinnehavaren vara juridiskt åtskild.

Juridisk åtskild distributionsnätsverksamhet innebär att nätsinnehavaren till sin juridiska form, sin organisation och sitt beslutsfattande ska vara oberoende av företagets eller företagsgruppens elproduktion och elförsäljning. En ändring av företagsstrukturen beträffande juridiskt åtskild distributionsnätsverksamhet ska genomföras inom två år från utgången av det kalenderår då det tröskelvärde som avses i 60 § 1 momentet uppnåddes.

En nätsinnehavare som bedriver juridiskt åtskild distributionsnätsverksamhet ska se till att verksamhetens varumärke skiljer sig från varumärket för de enheter vid företaget eller företagsgruppen som producerar eller levererar el. Nätsinnehavaren ska i sin kommunikation använda sitt eget namn och varumärke.

#### ***Differentiering genom varumärket***

Enlighet med detaljmotiveringarna till 60 § i regeringens proposition med förslag till energimarknadslag (RP 20/2013) får vertikalt integrerade distributionsnätsinnehavare i synnerhet i samband med kommunikation och varumärkesprofilering inte ge upphov till förvirring i fråga om den separata identitet som leveransdelen av det vertikalt integrerade företaget har. En juridiskt åtskild distributionsnätsinnehavare får inte verka enbart under försäljningsorganisationens varumärke, utan han bör i sin egen kommunikation och sitt eget varumärke inkludera åtminstone nätsinnehavarens officiella namn, för att garantera att han profilerar sig gentemot försäljningsorganisationen. Distributionsnätsinnehavaren kan dock använda koncernens gemensamma namn som en del av sitt namn. Av namnet ska det emellertid framgå att det är fråga om en distributionsnätsinnehavare, som är en juridisk person separat från den övriga verksamheten.

#### ***Koncernens internetsidor***

Koncernens bolag kan använda gemensamma internetsidor. Då ska det emellertid klart framgå av sidorna att det juridiskt åtskilda nätbolaget är en separat juridisk person från de verksamheter i koncernen som utövar produktion och distribution av el. Av de avsnitt på internetsidorna som handlar om nätverksamheten och även i övrigt ska det klart och tydligt framgå vilket bolag som utövar nätverksamhet.

#### ***Tidningar för intressentgrupperna***

Koncernens bolag kan ha en gemensam tidning för intressentgrupperna. Det rekommenderas att tidningen indelas i avsnitt så att nätbolaget har ett eget avsnitt i tidningen. Det måste åtminstone klart och tydligt framgå av artiklarna när en artikel gäller det juridiskt åtskilda nätbolaget.

#### ***Prislistor***

Av prislistorna ska det klart och tydligt framgå att det juridiskt åtskilda nätbolaget



är en separat juridisk person från de verksamheter i koncernen som utövar produktion och distribution av el. Detta innebär att namnet på bolaget som utövar nätverksamhet ska alltid nämnas i prislistorna. Det rekommenderas att helt separata prislister publiceras för eldistributionen och elförsäljningen. Ett helhetspris för överföring av el och försäljning av el ska inte presenteras i prislistorna.

## 6.2 Beslut om juridisk åtskillnad

### **Skyldighet till juridisk åtskillnad (Dnr 1915/421/2018)**

En distributionsnätinnehavare meddelade Energimyndigheten att innehavaren äger och besitter produktionsandelar för el. Energimyndigheten konstaterade för distributionsnätinnehavaren att besittningen av produktionsandelar och på motsvarande sätt även skyddet av produktionen utgör produktion av el. Vidare konstaterade Energimyndigheten att en juridiskt åtskild nätinnehavare i enlighet med EML 60 § ska till sin juridiska form, sin organisation och sitt beslutsfattande vara oberoende av företagets elproduktion, vilket innebär att ett bolag som verkar som nätbolag inte kan utöva verksamhet som betraktas som elproduktion.

Energimyndigheten ansåg att den i EML 60 § avsedda skyldigheten till juridisk åtskillnad ska tillämpas i fråga om distributionsnätinnehavaren eftersom överföringen av energi i nätinnehavarens nät för en spänning på 400 volt årligen överskrider 200 gigawattimmar. I sitt beslut (Dnr 1915/421/2018) ålade Energimyndigheten distributionsnätinnehavaren att skilja åt sina verksamheter juridiskt på så sätt att distributionsnätinnehavaren till sin juridiska form, sin organisation och sitt beslutsfattande är oberoende av företagets eller företagsgruppens elproduktion och elförsäljnings inklusive elproduktionsandelar. Myndigheten ålade distributionsnätinnehavaren att genomföra förändringen av företagsstrukturen inom den övergångstid som föreskrivs i EML 60 §.

### **Differentiering genom varumärket och uppträdande under eget namn och varumärke (Dnr 1091/403/2016)**

Energimyndigheten observerade att en juridiskt åtskild distributionsnätinnehavare inte uppträdde under sitt eget namn och varumärke i dess elöverföringsprislista som kunde laddas ned från dess internetsida. I prislistan användes koncernens moderbolags logotyp och kontaktinformation i stället för distributionsnätinnehavarens logotyp och kontaktinformation. Enligt utredningen som erhållits från distributionsnätinnehavaren hade Energimyndighetens befogat fäst uppmärksamhet vid prislistan som kunde laddas ned från distributionsnätinnehavarens internetsidor och som bar koncernens moderbolags logotyp som logotyp och presenterade koncernens moderbolags kontaktinformation som kontaktinformation befogad.

Distributionsnätinnehavaren vidtog korrigerande åtgärder i ärendet och utgav en elöverföringsprislista under sitt eget namn, sitt varumärke och sin kontaktinformation på sina internetsidor. I sitt beslut (Dnr 1915/421/2018) ansåg Energimyndigheten att distributionsnätinnehavaren i sin korrigerade prislista uppträdde i enlighet med EML 60 § under sitt eget namn och varumärke, varvid ärendet inte föranledde vidare behandling vid Energimyndigheten.

## 7 NOTER

Europaparlamentets och rådets direktiv om gemensamma regler för den inre marknaden för el och om ändring av direktiv 2012/27/EU (EPNDir 944/2019)

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till naturgasmarknadslag och vissa lagar som har samband med den (50/2017)

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till ändring av lagstiftningen om el- och naturgasmarknaden (20/2013)

Handels- och industriministeriets förordning om värdering samt upptagning av finansiella instrument i bokslut och koncernbokslut (1315/2004)

Bokföringsförordningen (1339/ 1997)

Bokföringslagen (1336/ 1997)

Bokföringsnämndens utlåtande om bokföring av avgifterna för anslutning till ett fjärrvärmenätverk (1566/1999)

Bokföringsnämndens utlåtande om hur anslutningsavgifter ska tas upp i betalarens bokslut (1670/2001)

Bokföringsnämndens utlåtande om bokföring av elanslutningsavgifter (1650/2001)

Bokföringsnämndens utlåtande om hur anslutningsavgifter för stamnätet ska upptas i bokslutet hos den som ansluter sig till nätet (2001/1905)

Bokföringsnämndens allmänna anvisning av om redovisning av inkomst som intäkt enligt tillverkningsgrad (Bokföringsnämnden 30.9.2008)

Bokföringsnämndens allmänna anvisning om avskrivningar enligt plan (Bokföringsnämnden 16.10.2007)

IAS 16-standarden i enlighet med kommissionens förordning (EU) Nr 1803/2023 (1803/2023)

Lag om tillsyn över el- och naturgasmarknaden (590/2013)

Naturgasmarknadslagen (587/2017)

Naturgasmarknadslagen (508/2000)

Aktiebolagslagen (624/2006)

Elmarknadslagen (588/2013)

Arbets- och näringsministeriets förordning om särredovisning av naturgasaffärsverksamheterna (1306/2019)

Arbets- och näringsministeriets förordning om särredovisning av elaffärsverksamheter (1305/2019)

Arbets- och näringsministeriets PM: Ehdotus Työ- ja elinkeinoministeriön



asetukseksi sähköliiketoimintojen eriyttämisestä (12.11.2019)

Arbets- och näringsministeriets PM: Ehdotus Työ- ja elinkeinoministeriön  
asetukseksi maakaasuliiketoimintojen eriyttämisestä. (12.11.2019)

## BILAGOR

### Bilaga 1. Schema för särredovisade bokslut över elaffärsverksamheter

#### Schema för särredovisade bokslut över elaffärsverksamheter (1305/2019)

1. OMSÄTTNING
2. Förändring av lager av färdiga varor och varor under tillverkning
3. Tillverkning för eget bruk\*
4. Övriga rörelseintäkter
5. Material och tjänster
  - a) Material, förnödenheter och varor
    - aa) Inköp under räkenskapsperioden\*
    - aaa) Anskaffning av förlustel\*
    - aab) Övriga inköp under räkenskapsperioden
    - ab) Förändring av lager\*
  - b) Köpta tjänster
    - ba) Avgifter för nättjänster\*
    - bb) Övriga köpta tjänster
6. Personalkostnader\*
  - a) Löner och arvoden
  - b) Lönebikostnader
7. Avskrivningar och nedskrivningar
  - a) Avskrivningar enligt plan
    - aa) Avskrivningar enligt plan av goodwill
    - ab) Avskrivningar enligt plan av elnätets tillgångar\*
    - ac) Avskrivningar enligt plan av övriga tillgångar bland bestående aktiva
  - b) Nedskrivningar av tillgångar bland bestående aktiva
    - ba) Nedskrivningar av elnätets tillgångar\*
    - bb) Nedskrivningar av tillgångar bland bestående aktiva
  - c) Exceptionella nedskrivningar av rörliga aktiva
8. Övriga rörelsekostnader\*
  - a) Näthyror och leasingavgifter för nät\*
  - b) Övriga hyreskostnader\*
  - c) Övriga av övriga rörelsekostnader
9. RÖRELSEVINST (-FÖRLUST)
10. Finansiella intäkter och kostnader
  - a) Intäkter från andelar i företag inom samma koncern\*
  - b) Intäkter från andelar i ägarintresseföretag
  - c) Intäkter från övriga placeringar bland bestående aktiva
    - ca) Från företag i samma koncern\*
    - cb) Från övriga
  - d) Övriga ränteintäkter och finansiella intäkter
    - da) Från företag i samma koncern\*
    - db) Från övriga
  - e) Nedskrivningar av placeringar bland bestående aktiva
  - f) Nedskrivningar av finansiella värdepapper bland rörliga aktiva
  - g) Räntekostnader och övriga finansiella kostnader
    - ga) Till företag i samma koncern\*
    - gb) Till övriga
11. VINST (FÖRLUST) FÖRE EXTRAORDINÄRA POSTER
12. Bokslutsdispositioner
  - a) Förändring av avskrivningsdifferens
    - aa) Av elnätets tillgångar
    - ab) Av övriga tillgångar bland bestående aktiva
  - b) Förändring av reserver
  - c) Koncernbidrag
13. Inkomstbeskattning
14. Övriga direkta skatter
15. RÄKENSKAPSPERIODENS VINST (FÖRLUST)

Om en sammanslutning eller inrättning upprättar sitt bokslut i enlighet med de internationella redovisningsstandarderna, ska i balansräkningarna i särredovisade bokslut uppges åtminstone de poster som märkts ut med en asterisk (\*) i schemat.

Balansräkningsschema för särredovisad affärsverksamhet (1305/2019)

AKTIVA

- A Bestående aktiva
  - I Immateriella tillgångar\*
    - a) Goodwill\*
    - b) Elnätets immateriella tillgångar\*
    - c) Övriga immateriella tillgångar
    - d) Förskottsbetalningar
  - II Materiella tillgångar\*
    - a) Elnätets materiella tillgångar\*
    - b) Övriga materiella tillgångar
    - c) Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar
  - III Placeringar\*
- B Rörliga aktiva
  - I Omsättningstillgångar\*
    - II Fordringar\*
      - a) Långfristiga fordringar\*
        - aa) Kundfordringar
        - ab) Resultatregleringar
        - c) Övriga fordringar
      - b) Kortfristiga fordringar\*
        - ba) Kundfordringar
        - bb) Resultatregleringar
        - bc) Övriga fordringar
    - III Finansiella värdepapper
    - IV Kassa och bank

PASSIVA

- A Eget kapital\*
  - I Aktie- eller andelskapital eller annat motsvarande kapital
  - II Överkursfond
  - III Uppskrivningsfond
  - IV Övriga fonder
    - a) Fond för anslutningsavgifter\*
    - b) Övriga av övriga fonder
  - V Balanserad vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder
  - VI Räkenskapsperiodens vinst (förlust)
- B Ackumulerade bokslutsdispositioner
  - a) Avskrivningsdifferens
    - aa) Avskrivningsdifferens för elnätets tillgångar
    - ab) Avskrivningsdifferens för övriga tillgångar
  - b) Skattebaserade avsättningar
- C Avsättningar\*
- D Främmande kapital
  - a) Långfristigt främmande kapital
    - aa) Långfristigt räntebelagt främmande kapital\*
      - aaa) Skulder för lämnade koncernbidrag\*
      - aab) Skulder till företag i samma koncern\*
      - aac) Övrigt långfristigt räntebelagt främmande kapital
    - ab) Långfristigt räntefritt främmande kapital
      - aba) Skulder för lämnade koncernbidrag\*
      - abb) Övriga skulder till företag i samma koncern
      - abc) Anslutningsavgifter som returneras
      - abd) Övrigt långfristigt räntefritt främmande kapital
  - b) Kortfristigt främmande kapital
    - ba) Kortfristigt räntebelagt främmande kapital\*
      - baa) Leverantörsskulder
      - bab) Skulder för lämnade koncernbidrag\*
      - bac) Övriga skulder till företag i samma koncern\*
    - bad) Resultatregleringar
    - bae) Övriga skulder
  - bb) Kortfristigt räntefritt främmande kapital\*
    - bba) Leverantörsskulder
    - bbb) Skulder för lämnade koncernbidrag\*
    - bba) Övriga skulder till företag i samma koncern\*
    - bbd) Resultatregleringar
    - bbe) Övriga skulder

Om en sammanslutning eller inrättning upprättar sitt bokslut i enlighet med de internationella redovisningsstandarderna, ska i balansräkningarna i särredovisade bokslut uppges åtminstone de poster som märkts ut med en asterisk (\*) i schemat.

## Bilaga 2. Schema för särredovisade bokslut över naturgasaffärsverksamheter

Resultaträkningsschema för den särredovisade affärsverksamheten (1306/2019)

1. OMSÄTTNING
2. Förändring av lager av färdiga varor och varor under tillverkning
3. Tillverkning för eget bruk\*
4. Övriga rörelseintäkter
5. Material och tjänster
  - a) Material, förnödenheter och varor
    - aa) Inköp under räkenskapsperioden\*
    - aaa) Förluster\*
    - aab) Nätverksamhetens övriga gasinköp
    - aac) Övriga inköp under räkenskapsperioden
  - ab) Förändring av lager\*
  - b) Köpta tjänster
    - ba) Avgifter för nättjänster\*
    - bb) Övriga köpta tjänster
6. Personalkostnader\*
  - a) Löner och arvoden
  - b) Lönebidrag
7. Avskrivningar och nedskrivningar
  - a) Avskrivningar enligt plan
    - aa) Avskrivningar enligt plan av goodwill
    - ab) Avskrivningar enligt plan av naturgasnätets tillgångar\*
    - ac) Avskrivningar enligt plan av övriga tillgångar bland bestående aktiva
  - b) Nedskrivningar av tillgångar bland bestående aktiva
    - ba) Nedskrivningar av naturgasnätets tillgångar\*
    - bb) Nedskrivningar av tillgångar bland bestående aktiva
  - c) Exceptionella nedskrivningar av rörliga aktiva
8. Övriga rörelsekostnader\*
  - a) Näthyror och leasingavgifter för nät\*
  - b) Övriga hyreskostnader\*
  - c) Övriga av övriga rörelsekostnader
9. RÖRELSEVINST (-FÖRLUST)
10. Finansiella intäkter och kostnader
  - a) Intäkter från andelar i företag inom samma koncern\*
  - b) Intäkter från andelar i ägarintresseföretag
  - c) Intäkter från övriga placeringar bland bestående aktiva
    - ca) Från företag i samma koncern\*
    - cb) Från övriga
  - d) Övriga ränteintäkter och finansiella intäkter
    - da) Från företag i samma koncern\*
    - db) Från övriga
  - e) Nedskrivningar av placeringar bland bestående aktiva
  - f) Nedskrivningar av finansiella värdepapper bland rörliga aktiva
  - g) Räntekostnader och övriga finansiella kostnader
    - ga) Till företag i samma koncern\*
    - gb) Till övriga
11. VINST (FÖRLUST) FÖRE EXTRAORDINÄRA POSTER
12. Bokslutsdispositioner
  - a) Förändring av avskrivningsdifferens
    - aa) Av naturgasnätets tillgångar
    - ab) Av övriga tillgångar bland bestående aktiva
  - b) Förändring av reserver
  - c) Koncernbidrag
13. Inkomstbeskattning
14. Övriga direkta skatter
15. RÄKENSKAPSPERIODENS VINST (FÖRLUST)

Om en sammanslutning eller inrättning upprättar sitt bokslut i enlighet med de internationella redovisningsstandarderna, ska i balansräkningarna i särredovisade bokslut uppges åtminstone de poster som märkts ut med en asterisk (\*) i schemat.

Balansräkningsschema för särredovisad affärsverksamhet (1306/2019)

AKTIVA

- A Bestående aktiva
  - I Immateriella tillgångar\*
    - a) Goodwill\*
    - b) Naturgasnätets immateriella tillgångar\*
    - c) Övriga immateriella tillgångar
    - d) Förskottsbetalningar
  - II Materiella tillgångar\*
    - a) Naturgasnätets materiella tillgångar\*
    - b) Övriga materiella tillgångar
    - c) Förskottsbetalningar och pågående nyanläggningar
  - III Placeringar\*
- B Rörliga aktiva
  - I Omsättningstillgångar\*
    - II Fordringar\*
      - a) Långfristiga fordringar\*
        - aa) Kundfordringar
        - ab) Resultatregleringar
        - c) Övriga fordringar
      - b) Kortfristiga fordringar\*
        - ba) Kundfordringar
        - bb) Resultatregleringar
        - bc) Övriga fordringar
    - III Finansiella värdepapper
    - IV Kassa och bank

PASSIVA

- A Eget kapital\*
  - I Aktie- eller andelskapital eller annat motsvarande kapital
  - II Överkursfond
  - III Uppskrivningsfond
  - IV Övriga fonder
    - a) Fond för anslutningsavgifter\*
    - b) Övriga av övriga fonder
  - V Balanserad vinst (förlust) från tidigare räkenskapsperioder
  - VI Räkenskapsperiodens vinst (förlust)
- B Ackumulerade bokslutsdispositioner
  - a) Avskrivningsdifferens
    - aa) Avskrivningsdifferens för naturgasnätets tillgångar
    - ab) Avskrivningsdifferens för övriga tillgångar
  - b) Skattebaserade avsättningar
- C Avsättningar\*
- D Främmande kapital
  - a) Långfristigt främmande kapital
    - aa) Långfristigt räntebelagt främmande kapital\*
      - aaa) Skulder för lämnade koncernbidrag\*
      - aab) Skulder till företag i samma koncern\*
      - aac) Övrigt långfristigt räntebelagt främmande kapital
    - ab) Långfristigt räntefritt främmande kapital
      - aba) Skulder för lämnade koncernbidrag\*
      - abb) Övriga skulder till företag i samma koncern
      - abc) Anslutningsavgifter som returneras
      - abd) Övrigt långfristigt räntefritt främmande kapital
  - b) Kortfristigt främmande kapital
    - ba) Kortfristigt räntebelagt främmande kapital\*
      - baa) Leverantörsskulder
      - bab) Skulder för lämnade koncernbidrag\*
      - bac) Övriga skulder till företag i samma koncern\*
    - bad) Resultatregleringar
    - bae) Övriga skulder
  - bb) Kortfristigt räntefritt främmande kapital\*
    - bba) Leverantörsskulder
    - bbb) Skulder för lämnade koncernbidrag\*
    - bba) Övriga skulder till företag i samma koncern\*
    - bbd) Resultatregleringar
    - bbe) Övriga skulder

Om en sammanslutning eller inrättning upprättar sitt bokslut i enlighet med de internationella redovisningsstandarderna, ska i balansräkningarna i särredovisade bokslut uppges åtminstone de poster som märkts ut med en asterisk (\*) i schemat.



### Bilaga 3. Exempel på särredovisning av konton i resultaträkningen och balansräkningen

#### Exempel 1. Hämförande av koncernbidrag

Koncernbidrag hänförs i första hand utifrån värdet av posten Vinst (förlust) före bokslutsdispositioner och skatt med tillägg för förändringen av avskrivningsdifferensen. Erhållna koncernbidrag hänförs till de affärsverksamheter för vilka den på detta sätt beräknade summan är negativ. Lämnade koncernbidrag hänförs i sin tur till de affärsverksamheter för vilka summan är positiv.

Summan av förändringen av posten Vinst (förlust) före bokslutsdispositioner och skatt samt av förändring av avskrivningsdifferensen:

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

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

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

Sammanlutning eller inrättning:  $198\,000,00\text{ €} + 93\,000,00\text{ €} + (-205\,000,00\text{ €}) = 86\,000,00\text{ €}$

Bolaget X Ab tar emot ett koncernbidrag om 10 000,00 €. Det erhållna koncernbidraget hänförs till Övriga affärsverksamheter, som är den enda affärsverksamheten som har en negativ summa enligt kalkylformeln ovan.

Bolaget X Ab har också lämnat ett koncernbidrag om 60 000,00 €. Det lämnade koncernbidraget hänförs de affärsverksamheter som har en positiv summa enligt kalkylformeln ovan.

Lämnade koncernbidrag hänförs till de särredovisade affärsverksamheterna enligt följande

Elnätsverksamhet:

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

Övriga elaffärsverksamheter:

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

Övriga affärsverksamheter:

Lämnade koncernbidrag hänförs inte till övriga affärsverksamheter för att summan av vinst (förlust) före bokslutsdispositioner och skatt samt av förändring av avskrivningsdifferensen är negativ.

	Elnäts- verksamhet	Övriga elaffärs- verksamheter	Övriga affärs- verksamheter	Bolag
Vinst (förlust) före bokslutsdispositioner och skatter	250 000,00	100 000,00	-200 000,00	150 000,00
Förändring av avskrivningsdifferens för elnätets tillgångar	-50 000,00			-50 000,00
Förändring av avskrivningsdifferens för övriga tillgångar bland bestående aktiva	-2 000,00	-7 000,00	-5 000,00	-14 000,00
Erhållna koncernbidrag			<b>10 000,00</b>	<b>10 000,00</b>
Lämnade koncernbidrag	<b>-40 824,74</b>	<b>-19 175,26</b>		<b>-60 000,00</b>

## Exempel 2. Hänförande av skatter

Resultatet för Bolaget X Ab före skatter är 36 000,00 €, varvid inkomstskattens andel är 7 200,00 € (då inkomstskatteprocenten för aktiebolag är 20 %). Inkomstskatter fördelas på affärsverksamheterna i förhållande till det beskattningsbara resultatet (Vinst (förlust) före bokslutsdispositioner och skatter +(-) förändring av avskrivningsdifferensen +(-) erhållna och lämnade koncernbidrag). Inkomstskatt (negativ eller positiv) hänförs inte till förlustbringande affärsverksamheter.

Inkomstskatter hänförs till de särredovisade affärsverksamheterna enligt följande:

Elnätsverksamhet:

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

Övriga elaffärsverksamheter:

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

Övriga affärsverksamheter:

Till Övriga affärsverksamheter som går med förlust hänförs ingen inkomstskatt.

	Elnäts- verksamhet	Övriga elaffärs- verksamheter	Övriga affärs- verksamheter	Bolag
Vinst (förlust) före bokslutsdispositioner och skatter	250 000,00	100 000,00	-200 000,00	150 000,00
Förändring av avskrivningsdifferens för elnätets tillgångar	-50 000,00			-50 000,00
Förändring av avskrivningsdifferens för övriga tillgångar bland bestående aktiva	-2 000,00	-7 000,00	-5 000,00	-14 000,00
Erhållna koncernbidrag			10 000,00	10 000,00
Lämnade koncernbidrag	-40 824,74	-19 175,26		-60 000,00
Resultat före skatt	157 175,26	73 824,74	-195 000,00	36 000,00
<b>Inkomstskatt</b>	<b>4 898,97</b>	<b>2 301,03</b>		<b>7 200,00</b>

## Exempel 3. Korrigering av balanspost mellan affärsverksamheter (förändring av användningsändamålet)

En nyttighet som hört till bolaget X Ab:s elnätsverksamhet hyrs ut till en utomstående part. När användningsändamålet förändras ska nyttigheten och hyresintäkterna från den hänföras till övriga affärsverksamheter. Nyttigheternas balansvärde i övriga materiella nyttigheter är 60 000,00 €. Dessutom har lån som gäller nyttigheten upptagits till beloppet 40 000,00 € i långfristiga skulder och till beloppet 3 000,00 € i kortfristiga skulder.

Bolaget X Ab:s balansuppgifter före korrigeringen av balansposten mellan affärsverksamheterna.

	Elnäts- verksamhet	Övriga elaffärs- verksamheter	Övriga affärs- verksamheter	Bolag
Elnätets materiella tillgångar	500 000,00	0,00	0,00	500 000,00
Övriga materiella tillgångar	200 000,00	100 000,00	300 000,00	600 000,00
Kundfordringar	20 000,00	30 000,00	10 000,00	60 000,00
Kassa och bank	50 000,00	20 000,00	30 000,00	100 000,00
Aktiva totalt	770 000,00	150 000,00	340 000,00	1 260 000,00

	Elnäts- verksamhet	Övriga elaffärs- verksamheter	Övriga affärs- verksamheter	Bolag
Aktiekapital	10 000,00	2 000,00	1 000,00	13 000,00
Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder	300 000,00	80 000,00	40 000,00	420 000,00
Räkenskapsperiodens vinst	50 000,00	8 000,00	25 000,00	83 000,00
Långfristigt räntebelagt främmande kapital	350 000,00	40 000,00	250 000,00	640 000,00
Långfristigt räntefritt främmande kapital	0,00	0,00	10 000,00	10 000,00
Kortfristigt främmande kapital	50 000,00	15 000,00	13 000,00	78 000,00
Kortfristigt räntefritt främmande kapital	10 000,00	5 000,00	1 000,00	16 000,00
Passiva totalt	770 000,00	150 000,00	340 000,00	1 260 000,00

Bolaget X Ab:s balansuppgifter efter korrigeringen av balansposten mellan affärsverksamheterna.

	Elnäts- verksamhet	Övriga elaffärs- verksamheter	Övriga affärs- verksamheter	Bolag
Elnätets materiella tillgångar	500 000,00	0,00	0,00	500 000,00
Övriga materiella tillgångar	<b>140 000,00</b>	100 000,00	<b>360 000,00</b>	600 000,00
Kundfordringar	20 000,00	30 000,00	10 000,00	60 000,00
Kassa och bank	<b>67 000,00</b>	20 000,00	<b>13 000,00</b>	100 000,00
Aktiva totalt	<b>727 000,00</b>	150 000,00	<b>383 000,00</b>	1 260 000,00

	Elnäts- verksamhet	Övriga elaffärs- verksamheter	Övriga affärs- verksamheter	Bolag
Aktiekapital	10 000,00	2 000,00	1 000,00	13 000,00
Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder	300 000,00	80 000,00	40 000,00	420 000,00
Räkenskapsperiodens vinst	50 000,00	8 000,00	25 000,00	83 000,00
Långfristigt räntebelagt främmande kapital	<b>310 000,00</b>	40 000,00	<b>290 000,00</b>	640 000,00
Långfristigt räntefritt främmande kapital	0,00	0,00	10 000,00	10 000,00
Kortfristigt främmande kapital	<b>47 000,00</b>	15 000,00	<b>16 000,00</b>	78 000,00
Kortfristigt räntefritt främmande kapital	10 000,00	5 000,00	1 000,00	16 000,00
Passiva totalt	<b>727 000,00</b>	150 000,00	<b>383 000,00</b>	1 260 000,00

#### Exempel 4. Korrigerig av balanspost mellan affärsverksamheter (fel vid särredovisning)

Bolaget X Ab har felaktigt särredovisat en nyttighet på elnätsverksamheten trots att den hör till övriga affärsverksamheter. Nyttighetens balansvärde i övriga materiella nyttigheter är 60 000,00 €. Dessutom har lån som gäller nyttigheten upptagits till beloppet 40 000,00 € i långfristiga skulder och till beloppet 3 000,00 € i kortfristiga skulder. På nyttigheten har under dess verkningstid gjorts avskrivningar om 10 000,00 € som hänförs till nätaffärsverksamheten. Avskrivningens resultatpåverkan under beaktande av inkomstskatten har varit 8 000,00 €.

Bolaget X Ab:s balansuppgifter före korrigeringen av balansposten mellan affärsverksamheterna.

	Elnäts- verksamhet	Övriga elaffärs- verksamheter	Övriga affärs- verksamheter	Bolag
Elnätets materiella tillgångar	500 000,00	0,00	0,00	500 000,00
Övriga materiella tillgångar	200 000,00	100 000,00	300 000,00	600 000,00
Kundfordringar	20 000,00	30 000,00	10 000,00	60 000,00
Kassa och bank	50 000,00	20 000,00	30 000,00	100 000,00
Aktiva totalt	770 000,00	150 000,00	340 000,00	1 260 000,00

	Elnäts- verksamhet	Övriga elaffärs- verksamheter	Övriga affärs- verksamheter	Bolag
Aktiekapital	10 000,00	2 000,00	1 000,00	13 000,00
Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder	300 000,00	80 000,00	40 000,00	420 000,00
Räkenskapsperiodens vinst	50 000,00	8 000,00	25 000,00	83 000,00
Långfristigt räntebelagt främmande kapital	350 000,00	40 000,00	250 000,00	640 000,00
Långfristigt räntefritt främmande kapital	0,00	0,00	10 000,00	10 000,00
Kortfristigt främmande kapital	50 000,00	15 000,00	13 000,00	78 000,00
Kortfristigt räntefritt främmande kapital	10 000,00	5 000,00	1 000,00	16 000,00
Passiva totalt	770 000,00	150 000,00	340 000,00	1 260 000,00

Bolaget X Ab:s balansuppgifter efter korrigeringen av balansposten mellan affärsverksamheterna.

	Elnäts- verksamhet	Övriga elaffärs- verksamheter	Övriga affärs- verksamheter	Bolag
Elnätets materiella tillgångar	500 000,00	0,00	0,00	500 000,00
Övriga materiella tillgångar	<b>140 000,00</b>	100 000,00	<b>360 000,00</b>	600 000,00
Kundfordringar	20 000,00	30 000,00	10 000,00	60 000,00
Kassa och bank	<b>75 000,00</b>	20 000,00	<b>5 000,00</b>	100 000,00
Aktiva totalt	<b>735 000,00</b>	150 000,00	<b>375 000,00</b>	1 260 000,00

	Elnäts- verksamhet	Övriga elaffärs- verksamheter	Övriga affärs- verksamheter	Bolag
Aktiekapital	10 000,00	2 000,00	1 000,00	13 000,00
Balanserad vinst från tidigare räkenskapsperioder	<b>308 000,00</b>	80 000,00	<b>32 000,00</b>	420 000,00
Räkenskapsperiodens vinst	50 000,00	8 000,00	25 000,00	83 000,00
Långfristigt räntebelagt främmande kapital	<b>310 000,00</b>	40 000,00	<b>290 000,00</b>	640 000,00
Långfristigt räntefritt främmande kapital	0,00	0,00	10 000,00	10 000,00
Kortfristigt främmande kapital	<b>47 000,00</b>	15 000,00	<b>16 000,00</b>	78 000,00
Kortfristigt räntefritt främmande kapital	10 000,00	5 000,00	1 000,00	16 000,00
Passiva totalt	<b>735 000,00</b>	150 000,00	<b>375 000,00</b>	1 260 000,00