



10.8.2009

## TOIMINTOJEN ERIYTTÄMISEN YLEISOHJE



10.8.2009

## TOIMINTOJEN ERIYTTÄMISEN YLEISOHJE

### 1. ERIYTTÄMISTÄ KOSKEVAT VIESTINTÄMARKKINALAIN SÄÄNNÖKSET

Viestintämarkkinalain (393/2003) 89 §:n nojalla Viestintävirasto voi asettaa huomattavan markkinavoiman yritykselle *velvollisuuden eriyttää kirjanpidossa käyttöoikeuden luovuttamiseen tai yhteenliittämiseen liittyvät toiminnot teleyrityksen muusta palvelun tarjonnasta*, jos se on tarpeen käyttöoikeuden vuokraamisen tai yhteenliittämisen hinnoittelun valvomiseksi. HMV-päätöksessä tulee yksilöidä eriyttämismenettelyllä selvitettävät tiedot ja eriyttämismenettelyn pääpiirteet. Säännöksellä on pantu täytäntöön käyttöoikeusdirektiivin (2002/19/EY) 11 artiklan 1 kohta.

Viestintämarkkinalain nojalla tarve eriyttämisvelvoitteen asettamiselle arvioidaan yrityskohtaisesti. Eriyttämisvelvollisuuden tulee olla teleyrityksen kokoon ja toiminnan laatuun nähden kohtuullinen sekä kohdistua sellaisiin teleyrityksiin, joilla on vaikutusta relevantteihin maantieteellisiin markkinoihin.

Lain perusteluissa on todettu muun muassa: "Eriyttäminen lisää toiminnan läpinäkyvyyttä ja estää ristisubventiota teleyrityksen eri toimintojen välillä. Eriyttämislaskelmilla voidaan ensimmäisen asteen keinona tulkita eriytetyn toiminnan kannattavuutta ja pääomarakennetta." Laskelmia ei perustelujen mukaan kuitenkaan voida sellaisenaan käyttää hinnoittelun kohtuullisuuden valvontaan.

Lain 89 §:n perustelujen mukaisesti Viestintävirasto antaa lisäksi tarvittaessa eriyttämistä koskevaa neuvontaa ja yleisiä ohjeita eriyttämismenettelystä. Tämä ohje on annettu kyseisen lainkohdan nojalla, ja korvaa Viestintäviraston 2.5.2007 antaman toimintojen eriyttämisen yleisohjeen.

Viestintämarkkinalain 89 §:ssä säädetään eriyttämisvelvollisuuden noudattamisen valvonnasta. Eriyttämislaskelmat on 89 § 3 momentin mukaisesti toimitettava Viestintävirastolle. Eriyttämislaskelma on lain perusteluissa (HE 112/2002) viitatus, viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain (621/1999) 7 §:ssä mainituin perustein *julkinen asiakirja*. Viestintämarkkinalain 89 §:n perustelujen mukaisesti *eriyttämislaskelmien julkisuus lisää toiminnan läpinäkyvyyttä ja siihen kohdistuvaa yleistä valvontaa*. Julkisuutta rajoittavista salassapitoperusteista säädetään erikseen julkisuuslain 24 §:ssä, ja oikeudesta saada tieto viranomaisen asiakirjasta puolestaan saman lain 3 luvussa.

Eriyttämisperiaatteet ja taustalaskelmat sisältävät yrityksen sisäisiä toimintatapoja ja -menetelmiä kuvaavia yksityiskohtaisia tietoja ja ovat julkisuuslain nojalla salassa pidettäviä siltä osin kuin niistä käy ilmi yrityksen liikesalaisuustietoja.



10.8.2009

## 2. ERIYTTÄMISLASKENNASSA ERIYTETTÄVÄT LIIKETOIMINNOT

Eriyttämislaskelmien tulee tuottaa Viestintävirastolle riittävän tarkat tiedot yhtiöiden valvontatyön tueksi. Tällöin eriytettyjen laskelmien avulla voidaan tulkita mm. eriytettyjen toimintojen kannattavuutta ja pääomarakenteen muodostumista. Laskelmien on oltava sellaisella tasolla, että niiden pohjalta on mahdollista arvioida yhtiön toiminnan läpinäkyvyyttä ja mahdollista ristosubventiota teleyrityksen eri toimintojen välillä. Suositeltavaa on, että eriyttämisperiaatteet ja -kohdennustavat pysyisivät mahdollisimman vakaina, jotta tarkasteltavia tilikausia voidaan vertailla keskenään. Informatiiviset eriyttämislaskelmat vaikuttavat myös ne laativan yhtiön liiketoiminnan ohjaamiseen ja toiminnan tarkasteluun, jolloin laskelmia voidaan hyödyntää myös yhtiöiden työväliseenä.

Viestintämarkkinalain mukaan yritykselle voidaan asettaa velvoite eriyttää kirjanpidossa käyttöoikeuden luovuttamiseen tai yhteenliittämiseen liittyvät toiminnot teleyrityksen muusta palvelun tarjonnasta, jos se Viestintäviraston arvion mukaan on tarpeen.

Käyttöoikeuden luovuttaminen tai yhteenliittäminen eriytetään toisistaan ja yrityksen muista toiminnoista omina kokonaisuuksinaan. Käyttöoikeuden luovutuksessa eriytettävät tuotteet ovat muille teleyrityksille viestintämarkkinalain mukaisesti tarjotut tuotteet eli tilaajayhteys tai sen osa, tilaajayhteyden välityskyky, tilaajayhteyden siirtokapasiteetti ja laitetila, kiinteät yhteydet sekä maanpäällisen joukkoviestintäverkon ja joukkoviestintäverkon kapasiteetin vuokraus, kuten esim. televisio- ja radiolähetyspalvelut.<sup>1</sup> Yhteenliittämisen eriytettävät tuotteet ovat muille teleyrityksille viestintämarkkinalain mukaisesti tarjotut yhteenliittämispalvelut, kuten nouseva ja laskeva liikenne, transit-liikenne sekä televerkkojen yhteenliittämisen mahdollistavat kertaluonteiset tuotteet, kuten yhdysjohtoliitäntä ja YKM-liitäntä.

Muu toiminta esitetään omana laskelmanaan. Eriytettyjen liiketoimintojen ja muun toiminnan tuloslaskelmat ja taseet muodostavat yhteenlaskettuina yrityksen virallisen tilinpäätöksen tuloslaskelman ja taseen vastaavaa-puolen. Eriyttämisvelvollisen teleyrityksen tulee itse kuvata eriyttämisperiaateissaan eriytettyjen toimintojen rajapinnat ja kuhunkin toimintoon sisältyvät tuotteet.

Eriyttämismenettelyllä selvitettävät tiedot ja edellytetty eriyttämismenettely määritellään niiden yhtiöiden HMV-päätöksissä, joille asetetaan eriyttämisvelvoite. Tästä johtuen eriyttämisen yleisohje pyrkii lähinnä täydentämään HMV-päätöksissä asetettuja yrityskohtaisia eriyttämisvelvoitteita.

<sup>1</sup> Digita Oy:llä on vuodesta 2009 alkaen eriyttämisvelvollisuus digitaalisten valtakunnallisten televisiolähetyspalveluiden markkinoilla. Digita Oy:n tulee eriyttää vuonna 2009 päättyvästä tilikaudesta lähtien kaikki digitaaliseen kanavanipun koostamiseen, digitaalisen lähetinverkkopalvelun tarjoamiseen sekä digitaalisten ohjelmistojen siirtopalvelun tarjoamiseen liittyvät toiminnot yhtenä kokonaisuutena yhtiön muusta palvelun tarjonnasta.



10.8.2009

### 3. ERIYTTÄMISLASKELMAN RAKENNE

Viestintämarkkinalain mukainen eriyttämislaskelma on julkinen dokumentti, jonka laatiminen on niiden HMV-yritysten tehtävänä, joille on asetettu eriyttämisvelvoite. Eriyttämislaskelman tulee sisältää eriytettävien toimintojen tuloslaskelmat, taseet vastaavien osalta, näiden aikaansaamiseksi tarvittavat taustaselvitykset sekä eriyttämisperiaatteet.

Tuloslaskelman ja taseen rakenteen tulee noudattaa yrityksen virallisessa tilinpäätöksessä valittua muotoa<sup>2</sup>. Viestintäviraston näkemyksen mukaan teleyrityksen valitsemasta tuloslaskelmamallista tulee ilmetä liitteen 1 mukaisesti eriteltyt tiedot. Poistot ilmoitetaan laskelmassa kirjanpitoarvoisina suunnitelman mukaisina poistoina. Kirjanpitoarvoisten erien käyttö selkeyttää eriyttämislaskelman ja virallisen tilinpäätöksen välisen yhteyden todentamista laskelmia tarkastettaessa. Myös eriytettyjen taseiden rakenteen tulee noudattaa yhtiön soveltamaa virallisen tilinpäätöksen erittelytarkkuutta siten, että taseen osalta riittävä tieto on taseen vastaavaa-puoli, josta tulee ilmetä liitteen 1 mukaisesti eriteltyt tiedot. Kaikki eriytettyjen tilinpäätösten tiedot ilmoitetaan kirjanpitoarvoisina.

Koska eriyttämislaskelma on yhteenveto huomattavan suurista tuotto- ja kustannuseristä liiketoimintokohtaisella tasolla, tulisi näiden laskelmien muodostumisen taustalla olevia laskelmia liittää eriyttämislaskelman oheen. Taustalaskelmista ilmenee mm. sisäisten siirtohintojen tarkempi sisältö ja hinnoittelutapa sekä lisäksi ulkoisten ja sisäisten erien taustalla olevat kohdennuslaskelmat tuotto-/kululajikohtaisesti. Sisäiset tuotot ja kulut esitetään kunkin eriytettävän toiminnon osalta omana kululajinaan. Sisäiset erät oikaisevat yhtiön virallista tilinpäätöstä osoittaen yhtiön sisäisten palveluiden käytön kohdentumisen eriytettävien toimintojen välillä.

Eriyttämisperiaatteissaan yhtiö kuvaa vaihe vaiheelta sen konkreettisen prosessin, jonka kautta taustaselvitysten tiedoista päädytään lopullisiin eriytettyihin laskelmiin. Periaatteissa käydään läpi myös yrityksen eriytettävien toimintojen rajapinnat eli mitä tuotteita kussakin toiminnossa on. Eriyttämisperiaatteiden tulisi olla riittävän yksityiskohtaiset, jotta niin eriyttämislaskelmia tarkastaville tilintarkastajille kuin valvovalle viranomaiselle syntyisi selkeä kuva teleyrityksessä sovellettavasta eriyttämismenettelystä. Tällöin Viestintäviraston ja laskelmat tarkastavan tilintarkastajan on periaatteiden avulla mahdollista havaita, miten eriyttämislaskennan luvut ovat liitoksissa virallisen tilinpäätöksen tietoihin. Yhdessä eriyttämislaskelma, taustalaskelmat sekä eriyttämisperiaatteet muodostavat selkeän kokonaisuuden, jota tulisi voida analysoida verraten yrityksen viralliseen tilinpäätökseen. Yrityksen virallinen tilinpäätös liitetään eriyttämislaskelman liitteeksi.

Eriytetyt tuloslaskelmat, taseet sekä eriyttämisperiaatteet toimitetaan Viestintävirastolle kuukauden kuluessa siitä kun asianomaisen yhtiön tilinpäätös on vahvistettu.

<sup>2</sup> Lisäksi tulee esittää sisäiset toimintokohtaiset tuotot ja kulut.



10.8.2009

#### 4. ERIYTTÄMISLASKENNASSA HUOMIOITAVAT SEIKAT

Viestintämarkkinalaki edellyttää, että eriyttäminen tapahtuu kirjanpidossa. Yhtiöiden tulisi saada eriyttämislaskelmat kirjanpidosta käytännössä reaaliaikaisesti tiettyjä periaatteita ja menettelytapoja noudattaen. Eriyttämislaskennan käytännön toteutus kirjanpidossa on yhtiöiden sisäisesti päätettävä toimintatapa, jota Viestintävirasto ei pyri ohjeistamaan. Kirjanpitojärjestelmään on kuitenkin mahdollista esimerkiksi välittömien kulujen ja tuottojen osalta syöttää laskentatunnisteen avulla tieto siitä, miten kirjattava erä kohdentuu eriytettävälle toiminnoille. Yhteisten erien jaossa tarvittavat kohdennusajurit voidaan sisällyttää kirjanpidon tilien taustatietoihin, jolloin tilille tulevat erät automaattikirjauksen kautta kohdentuvat eriytettävälle toiminnoille. Mm. sisäiset erät ja mahdollisesti myös yhtiötasoiset yleiserät on silti selvitettävä jälkilaskentana, mutta jälkilaskennan määrä ja sitä kautta eriyttämislaskennassa tarvittava työ on mahdollista minimoida merkittävässä määrin.

Laskennallisia pääperiaatteita ovat mm. laskennalliset yleisperiaatteet (kuten aiheuttamisperiaate) sekä hyvä kirjanpito tapa. Laskelmia luotaessa on yhtiöiden syytä soveltaa mm. aiheuttamisperiaatetta. Aiheuttamisperiaatteella tarkoitetaan sellaisia tuotto- ja kuluerien johtamis- ja jakoperusteita, joita käytettäessä suuret jaetaan eriytettävälle toiminnoille sen mukaisesti kuin eri toiminnot todellisuudessa aikaansaavat tuottoja ja kuluja. Tällöin eriyttämiselvöllisen yrityksen tulee määritellä itselleen yhteisten kustannusten jakoperusteet ja ohjata aiheuttamisperiaatteen mukaisesti kustannukset oikeille eriytettävälle toiminnoille. Käytännössä aiheuttamisperiaatteen soveltamisessa joudutaan noudattamaan tarkoituksenmukaista tarkkuutta siten, että yhtäältä rahavirrat tulevat kohdistetuiksi riittävän oikein, ja että toisaalta laskenta on riittävän yksinkertaista ja ymmärrettävää, jotta kokonaisuuden käsittely pysyy hallittavalla tasolla. Yleisenä periaatteena eriyttämisessä tulee pitää hyvän kirjanpitotavan noudattamista siten, että eriyttämislaskelmat tuottavat luotettavan kuvan eri toimintojen tuotto- ja kuluvirroista.

Eriyttämislaskennassa haasteellista on määritellä sekä yhtiön yleinen tuotantotoiminta että sen osatoimintojen kuulumisen eriyttämismielessä oikealle eriytettävälle toiminnolle. Laskentaa toteutettaessa tulee käsitellä samaan osatoimintaan liittyvät tuloslaskelman ja taseen erät johdonmukaisesti kohdentaen samaan eriytettävään toimintoon. Välittömät kustannukset kirjataan suoraan tietylle toiminnolle, jolloin muutoin tehtäväksi jäävä jälkikäteinen selvittely- ja jakamistyö jää vähäiseksi ja eriyttäminen kokonaisuudessaan on toteutettavissa kustannustehokkaasti. Tuotantotoimintaan liittyvien välittömien ulkoisten ja sisäisten kulujen tulisi perustua aina kun se on mahdollista suoraan kyseisiin johto- tai liikennemääriin tai muuhun tekniseen perusteeseen pohjautuen. Yhtiön jonkin toiminnan sisäisten kulujen tulee näkyä vastaavana tuottona toisessa toiminnassa ja hintana käyttää yhtiön ulkoisen hinnaston mukaista hintaa. Yhteiset ja yleiskustannukset tulee jakaa eriytettävälle toiminnoille aiheuttamisperiaatteen mukaisen kustannusajurin perusteella. Kustannusajureita voidaan määritellä useita riippuen siitä, millaisen kustannuksen jakamisesta on kyse. Jakoperusteena voidaan käyttää mm. henkilöstön määrää tai työaikaa, laitteistomääriä (autoja, atk-laitteita) tai neliömetrejä.



10.8.2009

## 5. ERIYTTÄMISLASKENNAN TARKASTUSMENETTELY

Teleyrityksen tilintarkastajien on viestintämarkkinalain 89 § 4 momentin mukaisesti tarkastettava eriyttämislaskelmat ja annettava niistä erillinen lausunto teleyritykselle tilintarkastuksen yhteydessä. Teleyrityksellä on lain 112 §:n perusteella velvollisuus luovuttaa tilintarkastajien lausunto Viestintävirastolle.

Teleyritysten tulee toimittaa yrityskohtaiset tarkastuslausunnot Viestintävirastolle mahdollisimman pian tilintarkastuksen päätyttyä, kuitenkin viimeistään kahden kuukauden kuluessa tilinpäätöksen vahvistamisesta. Mikäli eriyttämismenettelyn tilikausi päättyy 31.12., tarkastuslausunto tulee lähettää viimeistään tilikauden päättymistä seuraavan elokuun loppuun mennessä.

Tilintarkastajan tulee tarkastaa, että

1. teleyritys on vahvistanut eriyttämisperiaatteet, joiden mukaan eriyttäminen tapahtuu,
2. eriyttämisperiaatteet on laadittu tämän suosituksen mukaisesti,
3. eriytetyt tilinpäätökset on laadittu eriyttämisperiaatteiden ja tämän suosituksen mukaisesti ja
4. eriytetyt tilinpäätökset on johdettu oikein kirjanpidosta ja tilinpäätöstiedoista.

Tarkastuslausunnossa tulee olla seuraavat yleistiedot

1. tarkastetun yrityksen nimi,
2. tarkastuksen suorittanut tilintarkastusyhteisö ja KHT-/HTM-tilintarkastaja,
3. tilikausi, johon tarkastus kohdistuu,
4. mahdolliset lausunnon liitteet ja
5. allekirjoitus ja päiväys.

Viestintävirastolle saapuneisiin tarkastuslausuntoihin sovelletaan viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetun lain säännöksiä. Tarkastuslausunto on lähtökohtaisesti julkinen asiakirja. Yhtiö voi yksilöidä kohdat, jotka ovat salassa pidettävää tietoa. Suositeltavaa on, että salassa pidettävä tieto on lausunnon liitteenä.



10.8.2009

LIITE 1

**Kululajikohtainen tuloslaskelma**

Kululajikohtainen tuloslaskelma:	Käyttöoikeuden luovuttaminen/ Eriytettävät televisio- ja radiotoiminnan lähetykspalvelut	Kiinteän verkon yhteenliittäminen	Mobiiliverkon yhteenliittäminen	Muu toiminta	Sisäisten erien eliminointi	Yhteensä (Virallinen tuloslaskelma)
1. LIITKEVAIHTO						
2. Valmiiden ja keskeneneräisten tuotteiden varastojen muutos						
3. Valmistus omaan käyttöön						
4. Liiketoiminnan muut tuotot						
a) Sisäiset tuotot						
b) Muut liiketoiminnan muut tuotot						
5. Materiaalit ja palvelut						
6. Henkilöstökulut						
7. Poistot ja arvonalentumiset						
8. Liiketoiminnan muut kulut						
a) Sisäiset kulut						
b) Muut liiketoiminnan muut kulut						
9. LIITKEVOITTO (-TAPPIO)						
10. Rahoitustuotot ja -kulut						
11. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ						
12. Satunnaiset erät						
13. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA						
14. Tilinpäätössiirrot						
15. Tuloverot						
16. Muut välittömät verot						
17. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)						

**Toimintokohtainen tuloslaskelma**

Toimintokohtainen tuloslaskelma:	Käyttöoikeuden luovuttaminen/ Eriytettävät televisio- ja radiotoiminnan lähetykspalvelut	Kiinteän verkon yhteenliittäminen	Mobiiliverkon yhteenliittäminen	Muu toiminta	Sisäisten erien eliminointi	Yhteensä (Virallinen tuloslaskelma)
1. LIITKEVAIHTO						
2. Hankinnan ja valmistuksen kulut						
3. Bruttokate						
4. Myynnin ja markkinoinnin kulut						
5. Hallinnon kulut						
6. Liiketoiminnan muut tuotot						
a) Sisäiset tuotot						
b) Muut liiketoiminnan muut tuotot						
7. Liiketoiminnan muut kulut						
a) Sisäiset kulut						
b) Muut liiketoiminnan muut kulut						
8. LIITKEVOITTO (-TAPPIO)						
9. Rahoitustuotot ja -kulut						
10. VOITTO (TAPPIO) ENNEN SATUNNAISIA ERIÄ						
11. Satunnaiset erät						
12. VOITTO (TAPPIO) ENNEN TILINPÄÄTÖSSIIRTOJA JA VEROJA						
13. Tilinpäätössiirrot						
14. Tuloverot						
15. Muut välittömät verot						
16. TILIKAUDEN VOITTO (TAPPIO)						



10.8.2009

## Tase (vastaavaa)

	Käyttöoikeuden luovuttaminen/ Eriytettävät televisio- ja radiotoiminnan lähetykspalvelut	Kiinteän verkon yhteenliittämi- nen	Mobiiliverkon yhteenliittämi- nen	Muu toiminta	Sisäisten erien eliminointi	Yhteensä (Virallinen tase)
<b>Tase (vastaavaa):</b>						
A PYSYVÄT VASTAAVAT						
I Aineettomat hyödykkeet						
1. Kehittämismenot						
2. Aineettomat oikeudet						
3. Liikearvo						
4. Muut pitkävaikutteiset menot						
5. Ennakkomaksut						
II Aineelliset hyödykkeet						
1. Maa- ja vesialueet						
2. Rakennukset ja rakennelmat						
3. Koneet ja kalusto						
4. Muut aineelliset hyödykkeet						
III Sijoitukset						
B VAIHTUVAT VASTAAVAT						
I Vaihto-omaisuus						
II Saamiset						
III Rahoitusarvopaperit						
IV Rahat ja pankkisaamiset						
PYSYVÄT VASTAAVAT YHTEENSÄ						