

25.8.2003 Dnr 1/51/2003

Statens bokföringsnämnds utlåtande visavis en ansökan, där finansministeriet har bett om utlåtande gällande bokföringen och bokslutspresentationen av förbindelser som getts till internationella penninginstitut och betalningar av kapitalandelar med stöd i förbindelserna.

Staten deltar i de internationella penninginstitutens verksamhet i egenskap av medlem baserat på avtal som staten ingått. Till sin juridiska form är dessa penninginstitut juridiska personer med multilateral status. Institutens verksamhet styrs av fördragen och stadgarna, som har trätt i kraft genom det förfarande som tillämpas på mellanstatliga avtal.

Staten har förbundit sig att utföra betalningar av kapitalandelar till de internationella penninginstituterna samt att för sin del svara för deras förbindelser. För många penninginstitut är det fråga om att Finland genom att betala sin kapitalandel tillsammans med övriga stater finansierar sådan återuppbyggnads- och utvecklingsverksamhet som den internationella gemenskapen arrangerar. Som exempel kan nämnas följande penninginstitut som administreras av finansministeriet:

Europeiska investeringsbanken (EIB)  
Europarådets utvecklingsbank (CEB)  
Internationella återuppbyggnads- och utvecklingsbanken (IBRD)  
Internationella finansieringsbolaget (IFC)  
Internationella investeringsgarantiorganet (MIGA)  
Nordiska utvecklingsfonden för Västnorden  
Den gemensamma råvarufonden  
Nordiska Investeringsbanken (NIB)  
Nordiska Miljöfinansieringsbolaget (NEFCO)

För att staten skall kunna delta i de internationella penninginstitutens verksamhet har den vissa skyldigheter av typ att delta i betalningen av grundkapitalet och eventuella höjningar av detta. Kapitalandelarna består ofta av en tecknad andel och en betalad andel, som är mindre än den tecknade andelen. Huvudregeln är att staterna ansvarar för penninginstitutens verksamhet i det förhållande som de tecknat hela kapitalet.

De förbindelser som Finland gett de internationella penninginstituterna är avtalsrättsligt förpliktande. Staten har förbundit sig att placera kapital i penninginstitutet genom att teckna andelar i enlighet med penninginstitutets stadgar. Enligt förbindelsen är staten senare skyldig att vid behov placera ytterligare kapital i penninginstitutet.

En del av penninginstituterna återbetalar ett eventuellt överskott från penninginstitutets verksamhet till de stater som deltar i penninginstitutets verksamhet i kapitalandelsförhållandet. Tidsspannet kan dock vara väldigt långt och för många penninginstitut är det främst fråga om en tillfällig återbetalning. Stadgarna för vissa penninginstitut innehåller en separat bestämmelse om att penninginstitutet inte betalar utdelning till de stater som deltar i dess verksamhet. När staten å sin sida upphör med att delta i penninginstitutets verksamhet eller då penninginstitutet upplöses kan staten bli skyldig att erlagga extra betalningar på grund av borgensförbindelser, garantier eller andra ställda förbindelser.

I ansökan har det nuvarande sättet för registrering av betalningar till internationella penninginstitut beskrivits.

Finansministeriet har förhört sig om följande beträffande behandlingen av förbindelser till internationella penninginstitut och andra motsvarande organisationer i räkenskapsverkets bokslut:

1. Vilka av de förbindelser och/eller poster som betalats utgående från dessa till internationella penninginstitut skall aktiveras i balansräkningen i bokslutet och sålunda behandlas som poster som påverkar balansräkningen, under vilken balanspost skall de aktiverade förbindelserna och/eller betalda posterna upptas i balansräkningen samt till vilket belopp skall de aktiverade förbindelserna och/eller betalda posterna upptas i balansräkningen?
2. Vilka av de förbindelser som getts till internationella penninginstitut kan upptas som ansvarsförbindelser eller som övrigt ansvar i bilagorna till bokslutet samt till vilket värde skall de ställda förbindelserna värderas då de upptas i bilagan till bokslutet?

### **Motiveringar till utlåtandet**

Med beaktande av omfattningen på de frågor som behandlas i ansökan har statens bokföringsnämnd, för att främja en enhetlig, god bokföringssed vid uppgörandet av räkenskapsverkets bokslut, fattat beslut om att ge ett utlåtande om de allmänna principerna för hur de betalningar av kapitalandelar som gjorts med stöd i förbindelser som getts till internationella penninginstitut skall aktiveras i balansräkningen till räkenskapsverkets bokslut och hur uppgifterna om de ställda förbindelserna skall presenteras i bilagan till räkenskapsverkets bokslut. I sitt utlåtande tar statens bokföringsnämnd inte ställning till hur förbindelserna och de erlagda betalningarna från finansministeriets förvaltning till nämnda penninginstitut skulle behandlas i räkenskapsverkets bokslut.

## 1. Betalningar av kapitalandelar till internationella penninginstitut

Enligt 66 f § (600/1997) i Förordningen om statsbudgeten (1243/1992) upptas [i bokslutet] inkomsterna i affärsbokföringen under finansåret som intäkter. Från intäkterna avdras såsom kostnader de utgifter i affärsbokföringen som motsvaras av den prestation som överlåtits, liksom även andra utgifter under finansåret vilka sannolikt inte längre medför motsvarande inkomst samt förlusterna. De övriga utgifterna i affärsbokföringen får aktiveras i enlighet med vad som bestäms nedan.

De betalningar av kapitalandelar till internationella penninginstitut som avses i ansökan är inte utgifter som orsakats av sådana prestationer som ett statligt ämbetsverk eller institution överlåtits, utan övriga utgifter. Om prestationen av en kapitalandel kan jämföras med statsbidrag eller -stöd, för vilket det inte är sannolikt att staten efter budgetåret får någon motprestation i form av inkomst som motsvarar denna eller annan nytta, som går att mäta i pengar, skall den aktuella utgiften bokföras som kostnad i bokslutet. Prestationen av kapitalandelen kan även vara jämförbar med en placering i grundkapitalet till en stiftelse eller betalning av en anslutnings- eller medlemsavgift till en allmännyttig förening. Inte heller i så fall kan man förvänta sig att utgiften kommer att inbringa staten motsvarande rättighet mätbar i pengar eller i form av någon annan tillgång efter budgetåret. Därför skall den bokföras som kostnad.

Staten kan ha indirekt nytta av att betala kapitalandelen för att få delta i ett internationellt penninginstituts verksamhet till exempel genom att statens internationella anseende bevaras eller att grunden för skatteintäkter förstärks, då de finska företagens möjligheter att få del i sådana utvecklingsprojekt som de internationella penninginstituten finansierat förbättras. Sådan indirekt nytta beaktas inte vid bedömningen av hur uppspjälkningen av utgifterna på kostnader och aktiverade utgifter skall ske utgående från om man kommer att få en motprestation eller inte i framtiden.

Enligt 66 § (600/1997) 1 momentet i budgetförordningen skall i balansräkningen upptas som separata förmögenhetsposter den nationalförmögenhet samt de anläggningstillgångar, omsättningstillgångar och finansieringstillgångar som räkenskapsverket besitter. Enligt paragrafens 3 moment räknas föremål, rättigheter som kan överlåtas separat och andra nyttigheter vilkas verkningstid som produktionsfaktorer sträcker sig över en längre tid än ett finansår till anläggningstillgångar.

Övriga långfristiga placeringar nämns inte i 66 och 66 a § (600/1997), som gäller balansräkningens innehåll, men ur den föreskrift som finansministeriet meddelat 20.9.2002 om räkenskapsverkets intäkts- och kostnadskalkyl, balansräkning samt budgetens utfallskalkyl (TM 0202) framgår det att övriga långfristiga placeringar upptas i samma grupp som anläggningstillgångar på balansräkningens aktiva sida.

Enligt penninginstitutets fördrag eller stadgar kan staten utgående från den presterade betalningen ha fordringar, som är jämförbara med aktierna i ett aktiebolag eller andelen i ett andelslag, på den ägarandel som staten har i det internationella penninginstitutet. En sådan ägarandel, vars verkningstid såsom

produktionsfaktor eller annan ekonomisk verkningstid sträcker sig över flera än ett budgetår, hör antingen till anläggningstillgångarna eller till övriga långfristiga placeringar.

En anläggningstillgång kännetecknas av att den utnyttjas såsom en långfristig produktionsfaktor. En ägarandel som ingår i anläggningstillgångarna avskiljs från de övriga långfristiga placeringarna genom att man bedömer dess betydelse för statens egentliga prestationsproduktion. Om anskaffningen av ägarandelen hänförs till denna och är nyttig ur detta perspektiv, är det fråga om en tillgång som hör till anläggningstillgångarna. Ägarandelen medför en viss operativ växelverkan mellan staten och det aktuella penninginstitutet. Genom att betala kapitalandelen kan staten utnyttja de prestationer som penninginstitutet producerar i sin verksamhet såsom till exempel finansieringstjänster eller övriga tjänster. Ibland får man inte eller är det inte alls meningen att man skall få inkomster i form av utdelning eller vinstandelar på sådan förmögenhet som finns bland anläggningstillgångarna. Däremot kommer staten överhuvudtaget åt att köpa det aktuella penninginstitutets tjänster eller andra prestationer som produktionsfaktorer tack vare sin ägarandel, eller köpa dem förmånligare än vanligt.

Om statens egentliga prestationsproduktion är oberoende av om kapitalandelen betalas till det internationella penninginstitutet eller inte, kan denna penninganvändning vara en övrig långfristig placering. Om ägarandelen införskaffas såsom en långfristig placering så att staten sannolikt får utdelning eller någon annan vinstandel eller realiserad vinst vid en överlåtelse av förmögenheten någon gång i framtiden eller i samband med att penninginstitutet upplöses, är det inte fråga om en ägarandel som hör till anläggningstillgångarna utan en ägarandel som hör till de övriga långfristiga placeringarna. I detta fall strävar man efter att få motprestationen för den utgift som betalats till det internationella penninginstitutet i form av sådana inkomster som nämnts här ovan.

Enligt 66 g § (600/1997) 2 momentet i budgetförordningen skall anskaffningsutgiften för nationalförmögenhet och anläggningstillgångar aktiveras och upptas under sin verkningstid som kostnader genom avskrivningar enligt plan. Har andra utgifter med lång verkningstid aktiverats, skall de avskrivas under sin verkningstid enligt plan.

I budgetförordningen finns det ingen speciell bestämmelse om periodiseringen av anskaffningsutgiften för övriga långfristiga placeringar i bokslutet. Enligt god bokföringssed skall anskaffningsutgiften för dem aktiveras och upptas som avskrivningar enligt plan under sin verkningstid på samma sätt som anskaffningsutgiften för anläggningstillgångar.

Statskontoret har med stöd i 66 § 4 momentet i budgetförordningen den 27.1.1998 meddelat en föreskrift om uppgörandet av en avskrivningsplan och registreringen av avskrivningar i affärsbokföringen (2/03/1998). Enligt den finns det ingen tidsperiod för avskrivningar enligt plan för värdepapper som ingår i anläggningstillgångarna och de övriga långfristiga placeringarna. Orsaken till detta är att man inte kan förutse någon begränsad verkningstid för dem. Därför är utgångspunkten för balansregistreringen av ägarandelar i internationella penninginstitut som hör till anläggningstillgångar eller övriga långfristiga

placeringar att dessa upptas till det belopp som betalats till penninginstitutet i form av en kapitalandel.

Om man efter budgetåret fortfarande kan vänta sig en motprestation för den utgift som betalats i form av en kapitalandel till ett internationellt penninginstitut, men inte till ett belopp som sannolikt motsvarar utgiften, skall en engångsavskrivning göras, så att endast det belopp för vilket en motprestation är att vänta aktiveras i balansräkningen. Om till exempel inkomstförväntningarna på en ägarandel som ingår i övriga långfristiga placeringar sannolikt är bestående lägre än anskaffningsutgiften och om denna skillnad kan anses vara väsentlig, skall den del av anskaffningsutgiften för ägarandelen som motsvarar avsaknaden av inkomstförväntningar bokföras som kostnad. Skillnaden mellan inkomstförväntningarna och den oavskrivna anskaffningsutgiften kan i allmänhet anses vara väsentlig om inkomstförväntningarna totalt är minst 20 procent lägre än anskaffningsutgiften.

## 2. Förbindelser till internationella penninginstitut

Enligt 66 h § (600/1997) 1 momentet 4 punkten i budgetförordningen skall av ämbetsverket eller inrättningen beviljade, vid utgången av finansåret löpande statliga borgensförbindelser, statsgarantier och andra ansvarsförbindelser upptas specificerade.

Det finns åtminstone två olika slag av sådana förbindelser till internationella penninginstitut som avses i ansökan: 1) en förbindelse att vid behov betala in mera grundkapital som grundar sig på de tecknade andelarna i ett internationellt penninginstitut samt 2) en förbindelse att göra ytterligare betalningar till det internationella penninginstitutet, om dess skyldigheter kräver detta, då staten upphör att delta i penninginstitutets verksamhet eller då penninginstitutet upplöses.

Då staten tecknar andelar i ett internationellt penninginstitut förbinder den sig i allmänhet att delta i betalningen av penninginstitutets grundkapital och eventuella höjningar av detta till ett visst maximibelopp. Det är dock möjligt att penninginstitutets fördrag eller stadgar förutsätter att penninginstitutet framställer ett krav på skyldigheten att betala för den tecknade kapitalandelen och att staten skall godkänna detta. Realiseringen av skyldigheten att betala för kapitalandelen är härvid fast knuten till villkoren i det avtal om deltagande i det internationella penninginstitutets verksamhet som staten ingått och som inte nödvändigtvis alls kommer att realiseras. Därför registreras det belopp som skall betalas för kapitalandelen som statsskuld först då penninginstitutet har framställt en betalningsanmodan på den tecknade kapitalandelen och en skyldighet att betala för den tecknade kapitalandelen har uppstått. Innan så är fallet meddelas förbindelserna om betalning av tecknade kapitalandelar till internationella penninginstitut i en bilaga till bokslutet, som specificerats i 66 h § 1 momentet 4 punkten i bokföringsförordningen, så att dessa upptas till det nominella värdet på de tecknade kapitalandelarna.

Även förbindelserna att prestera ytterligare betalningar till internationella penninginstitut, då institutens skyldigheter så kräver, staten upphör att delta i penninginstitutets verksamhet eller då penninginstitutet upplöses skall i

räkenskapsverkets bokslut upptas såsom ansvarsförbindelser enligt 66 h § 1 momentet 4 punkten i budgetförordningen. De upptas i bilagan till bokslutet till det värde som de sannolikt kommer att förverkligas. Om detta inte går att förutse, redogör man för förbindelserna i en bilaga till bokslutet utan att ange något penningbelopp.

### **Statens bokföringsnämnds utlåtande**

En sådan betalning som gjorts till ett internationellt penninginstitut i form av en kapitalandel som är jämförbar med statsbidrag eller statsstöd eller med en placering i grundkapitalet till en stiftelse eller en anslutnings- eller medlemsavgift i en allmännyttig förening aktiveras inte i balansräkningen i bokslutet. Denna bokförs i stället som kostnad. En eventuell indirekt nytta som staten får av betalningen för kapitalandelarna beaktas inte då man vid uppsjälkningen av utgifterna på kostnader och aktiverade utgifter skall bedöma om det är sannolikt att man får en motprestation eller inte för utgiften i framtiden.

Om det till den betalning som staten gjort till det internationella penninginstitutet i form av en kapitalandel anknyter en fordran på ägarandelen som är jämförbar med aktierna i ett aktiebolag eller andelen i ett andelslag och vars verkningstid sträcker sig över flera än ett budgetår, skall den aktuella ägarandelen aktiveras i balansräkningen i bokslutet antingen som anläggningstillgång eller som en övrig långfristig placering. Om anskaffningen av ägarandelen hör till statens egentliga prestationsproduktion och är en nyttig, långfristig produktionsfaktor ur detta perspektiv, hör ägarandelen till anläggningstillgångarna. Om ägarandelen däremot införskaffas som en långfristig placering, så att staten sannolikt kommer att få utdelning eller någon annan vinstandel med stöd i denna samt realisationsvinst då man någon gång i framtiden överlåter förmögenheten eller i samband med upplösning av penninginstitutet, hör den till övriga långfristiga placeringar.

Utgångspunkten är att de ägarandelar i internationella penninginstitut som hör till anläggningstillgångarna eller de övriga långfristiga placeringarna i balansräkningen upptas till det belopp som betalats för dem som kapitalandel. Om man efter budgetåret fortfarande kan vänta sig en motprestation för den utgift som betalats i form av kapitalandel till ett penninginstitut, men inte till ett belopp som sannolikt motsvarar utgiften, skall en engångsavskrivning göras, så att endast det belopp för vilket en motprestation är att vänta skall aktiveras i balansräkningen. Om till exempel inkomstförväntningarna på en ägarandel som ingår i övriga långfristiga placeringar sannolikt är bestående lägre än anskaffningsutgiften och om denna skillnad kan anses vara väsentlig, skall den del av anskaffningsutgiften för ägarandelen som motsvarar avsaknaden av inkomstförväntningar bokföras som kostnad. Skillnaden mellan inkomstförväntningarna och den oavskrivna anskaffningsutgiften kan i allmänhet anses vara väsentlig om inkomstförväntningarna totalt är minst 20 procent lägre än anskaffningsutgiften.

En förbindelse, som beror på teckningen av andelar i ett internationellt penninginstitut, med stöd i vilken staten vid behov deltar i betalningen av penninginstitutets grundkapital och en eventuell höjning av detta till ett visst

