

25.8.2003 Dnro 1/51/2003

Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto hakemukseen, jossa valtiovarainministeriö on pyytänyt lausuntoa kansainvälisille rahoituslaitoksille annettujen sitoumusten ja niiden perusteella pääomaosuuksina suoritettujen maksujen kirjaamisesta ja esittämisestä tiliviraston tilinpäätöksessä.

Valtio osallistuu tekemiensä sopimusten perusteella kansainvälisten rahoituslaitosten toimintaan niiden jäsenenä. Nämä rahoituslaitokset ovat oikeudelliselta luonteeltaan multilateraalisen statuksen omaavia oikeushenkilöitä, Niiden toimintaa sääntelevät niiden perustamissopimukset ja säännöt, jotka on saatettu voimaan valtiosopimuksiin sovellettavalla menettelyllä.

Valtio on sitoutunut suorittamaan kansainvälisille rahoituslaitoksille pääomaosuuksina maksuja sekä vastaamaan osaltaan niiden sitoumuksista. Usean rahoituslaitoksen osalta on kyse siitä, että maksamalla pääomaosuuden Suomi yhdessä muiden valtioiden kanssa rahoittaa kansainvälisen yhteisön organisoimaa jälleenrakennus- ja kehitystoimintaa. Tällaisia rahoituslaitoksia ovat esimerkiksi valtiovarainministeriön hallinnonalalla seuraavat:

Euroopan investointipankki (EIB)
Euroopan Neuvoston Kehityspankki (CEB)
Kansainvälinen jälleenrakentamis- ja kehittämisspankki (IBRD)
Kansainvälinen rahoitusyhtiö (IFC)
Kansainvälinen investointitakuulaitos (MIGA)
Länsipohjolan pohjoismainen kehittämissrahasto
Perushyödykkeiden yhteisrahasto
Pohjoismaiden Investointipankki (NIB)
Pohjoismaiden Ympäristörahoitusyhtiö (NEFCO)

Kansainvälisten rahoituslaitosten toimintaan osallistuminen merkitsee valtiolle tiettyjä velvoitteita kuten osallistuminen niiden peruspääoman ja sen mahdollisten korotusten maksamiseen. Pääomaosuudet muodostuvat usein merkitystä osuudesta ja maksetusta osuudesta, joka on merkittävä osuutta pienempi. Pääsääntöisesti valtiot vastaavat rahoituslaitoksen toiminnasta koko merkityn pääomaosuutensa mukaisessa suhteessa.

Suomen kansainvälisille rahoituslaitoksille antamat sitoumukset ovat sopimusoidellisesti velvoittavia. Valtio on sitoutunut sijoittamaan rahoituslaitokseen pääomaan merkittävällä osuudella rahoituslaitoksen sääntöjen mukaisesti. Sitoumuksen myötä valtio on velvollinen myöhemmin tarvittaessa sijoittamaan rahoituslaitokseen lisää pääomaa.

Osa rahoituslaitoksista palauttaa mahdollisen ylijäämän rahoituslaitoksen toimintaan osallistuville valtioille pääomaosuuden suhteessa. Aikajänne saattaa kuitenkin olla hyvin pitkä, ja usean rahoituslaitoksen osalta kyse on lähinnä satunnaisesta palautuksesta. Joidenkin rahoituslaitosten säännöissä todetaan erikseen, että rahoituslaitos ei maksa osinkoa sen toimintaan osallistuville valtioille. Toisaalta valtion lopettaessa rahoituslaitoksen toimintaan osallistumisen tai lakkautettaessa rahoituslaitos valtiolle saattaa realisoitua lisämaksuja takausten, takuiden tai muiden annettujen sitoumusten johdosta.

Hakemuksessa on selostettu kansainvälisille rahoituslaitoksille suoritettujen maksujen nykyisiä kirjausmenettelyjä.

Valtiovarainministeriö on tiedustellut kansainvälisille rahoituslaitoksille ja muille vastaaville organisaatioille annettujen sitoumusten käsittelystä tiliviraston tilinpäätöksessä seuraavaa:

1. Mitkä kansainvälisille rahoituslaitoksille annetut sitoumukset ja/tai niiden perusteella suoritettavat erät tulisi aktivoida tilinpäätöksessä taseeseen ja käsitellä siten tasevaikutteisina erinä, mihin tase-erään aktivoitavat sitoumukset ja/tai suoritettavat erät tulisi merkitä taseeseen sekä mihin arvoon aktivoitavat sitoumukset ja/tai suoritettavat erät tulisi merkitä taseeseen?
2. Mitkä kansainvälisille rahoituslaitoksille annetuista sitoumuksista voidaan esittää tilinpäätöksen liitteessä vastuusitoumuksina tai muina vastuina sekä mihin arvoon annetut sitoumukset tulisi arvostaa tilinpäätöksen liitteeseen merkittävässä?

Lausunnon perustelut

Ottaen huomioon hakemuksessa käsiteltyjen asioiden laajuuden valtion kirjanpitolautakunta on päättänyt yhtenäisen hyvän kirjanpitolautakunnan edistämiseksi tilivirastojen tilinpäätösten laatimisessa antaa lausunnon yleisistä periaatteista kansainvälisille rahoituslaitoksille annettujen sitoumusten perusteella pääomaosuuksina suoritettujen maksujen aktivoimisesta tiliviraston tilinpäätöksessä taseeseen ja annettuja sitoumuksia koskevien tietojen esittämisestä tiliviraston tilinpäätöksen liitteenä. Lausunnon antaessaan valtion kirjanpitolautakunta ei ota kantaa siihen, miten hakemuksessa valtiovarainministeriön hallinnonalalta mainituille rahoituslaitoksille annettuja sitoumuksia ja suoritettuja maksuja tuli käsitellä tiliviraston tilinpäätöksessä.

1. Kansainvälisille rahoituslaitoksille pääomaosuuksina suoritettut maksut

Valtion talousarviosta annetun asetuksen (1243/1992) 66 f §:n (600/1997) mukaan tilinpäätöksessä varainhoitovuoden liikekirjanpidon tulot kirjataan tuotoiksi. Tuotoista vähennetään kuluina ne liikekirjanpidon menot, joita vastaava suorite on luovutettu, samoin kuin muut varainhoitovuoden menot, joista ei todennäköisesti enää saada niitä vastaavaa vastinetta ja menetykset. Muut liikekirjanpidon menot saadaan aktivoida sen mukaan kuin asetuksessa jäljempänä säädetään.

Hakemuksessa tarkoitetut kansainvälisille rahoituslaitoksille pääomaosuuksina suoritettut maksut eivät ole valtion viraston tai laitoksen luovutettavista suoritteista aiheutuneita menoja vaan muita menoja. Jos pääomaosuuden suoritus on rinnastettavissa valtionapuun tai -tukeen, josta ei todennäköisesti varainhoitovuoden jälkeen saada vastineena sitä vastaavaa tuloa tai muuta rahanarvoista hyötyä valtiolle, kyseinen meno kirjataan tilinpäätöksessä kuluksi. Pääomaosuuden suoritus voi olla verrattavissa myös säätiön peruspääoman sijoitukseen tai yleishyödyllisen yhdistyksen liittymis- tai jäsenmaksun suorittamiseen. Myöskään tällöin menosta ei ole enää varainhoitovuoden jälkeen odotettavissa valtiolle vastaavaa vastinetta rahanarvoisen oikeuden tai muun hyödykkeen muodossa, joten se on kirjattava kuluksi.

Pääomaosuuden maksaminen kansainvälisen rahoituslaitoksen toimintaan osallistumiseksi voi merkitä valtiolle välillistä hyötyä esimerkiksi valtion kansainvälisen maineen ylläpitämisen muodossa tai verotulopohjan vahvistumisen myötä, kun suomalaisten yritysten mahdollisuudet päästä osallisiksi kansainvälisen rahoituslaitoksen rahoittamiin kehityshankkeisiin paranevat. Tällaista välillistä hyötyä ei oteta huomioon, kun menojen kahtiajaossa kuluksi ja aktivoiduiksi menoiksi arvioidaan sitä, saadaanko menosta todennäköisesti vielä sitä vastaava vastine.

Talousarvioasetuksen 66 §:n (600/1997) 1 momentin mukaan taseeseen otetaan erillisinä omaisuuserinä tiliviraston hallinnassa oleva kansallisomaisuus, käyttöomaisuus, vaihto-omaisuus ja rahoitusomaisuus. Pykälän 3 momentin mukaan käyttöomaisuutta ovat esineet, erikseen luovutettavissa olevat oikeudet ja muut hyödykkeet, joiden vaikutusaika tuotannontekijänä ulottuu useammalle kuin yhdelle varainhoitovuodelle.

Taseen sisältöä koskevissa talousarvioasetuksen 66 ja 66 a §:ssä (600/1997) ei mainita muita pitkäaikaisia sijoituksia, mutta 20.9.2002 annetusta valtiovarainministeriön määräyksestä tiliviraston tuotto- ja kululaskelman, taseen sekä talousarvion toteutumalaskelman kaavasta (TM 0202) käy ilmi, että muut pitkäaikaiset sijoitukset merkitään taseen vastaaviin samaan ryhmään kuin käyttöomaisuus.

Valtion kansainväliselle rahoituslaitokselle pääomaosuutena suorittamaan maksuun voi rahoituslaitoksen perustamissopimuksen tai sääntöjen mukaan liittyä osakeyhtiön osakkeeseen tai osuuskunnan jäsenosuuteen rinnastettavissa olevan omistusoosuuden saaminen. Tällainen omistusoosuus, jonka vaikutusaika tuotannontekijänä tai muu taloudellinen vaikutusaika ulottuu useammalle kuin yhdelle varainhoitovuodelle, kuuluu joko käyttöomaisuuteen tai muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin.

Käyttöomaisuuden tuntomerkinä on, että sitä hyödynnetään pitkävaikutteisena tuotannon tekijänä. Käyttöomaisuuteen kuuluva omistusosuus erotetaan muusta pitkäaikaisesta sijoituksesta siten, että arvioidaan sen merkitys valtion varsinaisessa suoritetuotannossa. Mikäli omistusosuuden hankinta kohdistuu siihen ja on sen kannalta hyödyllinen, kysymyksessä on käyttöomaisuuteen kuuluva hyödyke. Valtion ja kyseisen rahoituslaitoksen välillä vallitsee omistusosuuden myötä tietty toiminnallinen yhteys. Pääomaosuuden suorittamalla valtio pääsee hyväksikäyttämään tuotannon tekijöinä rahoituslaitoksen toiminnassaan tuottamia suoritteita kuten esimerkiksi rahoitus- tai muita palveluja. Käyttöomaisuuteen kuuluvasta omistusosuudesta ei toisinaan lainkaan saada eikä ole tarkoituskaan saada tuloa osingon tai muun voitto-osuuden muodossa. Sen sijaan omistusosuuden nojalla valtio pääsee joko ylipäättään ostamaan tai ostamaan tavanomaista edullisemmin kyseisen rahoituslaitoksen palveluksia tai muita suoritteita tuotannon tekijöiksi.

Jos valtion varsinainen suoritetuotanto on riippumaton pääomaosuuden suorittamisesta kansainväliselle rahoituslaitokselle, tämä rahankäyttö voi olla muu pitkäaikainen sijoitus. Jos omistusosuus hankitaan pitkäaikaiseksi sijoitukseksi siten, että valtio todennäköisesti saa sen nojalla osinkoa tai muuta voitto-osuutta taikka realisointituloa omistusosuuden joskus tuonnempana tapahtuvassa luovutuksessa tai rahoituslaitoksen purkamisen yhteydessä, ei kysymyksessä ole käyttöomaisuuteen vaan muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin kuuluva omistusosuus. Kansainväliselle rahoituslaitokselle pääomaosuutena suoritettua menoa vastaava vastine pyritään tällöin saamaan edellä mainittujen tulojen muodossa.

Talousarvioasetuksen 66 g §:n (600/1997) 2 momentin mukaan kansallisomaisuuden ja käyttöomaisuuden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi. Jos muita pitkävaikutteisia menoja on aktivoitu, ne on poistettava vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan.

Talousarvioasetuksessa ei ole erityistä säännöstä muiden pitkäaikaisten sijoitusten hankintamenojen jaksottamisesta tilinpäätöstä laadittaessa. Hyvän kirjanpitotavan mukaan myös niiden hankintameno aktivoidaan ja kirjataan vaikutusaikanaan suunnitelman mukaan poistoina kuluksi vastaavasti kuin käyttöomaisuuden hankintameno.

Valtiokonttori on talousarvioasetuksen 66 g §:n 4 momentin nojalla antanut 27.1.1998 määräyksen poistosuunnitelman laatimisesta ja poistojen kirjaamisesta liikekirjanpidossa (2/03/1998). Sen mukaan käyttöomaisuusarvopapereilla ja muilla pitkäaikaisilla sijoituksilla ei ole suunnitelman mukaista poistoaikaa. Tämä johtuu siitä, että niille ei ole ennakoitavissa rajallista vaikutusaikaa. Käyttöomaisuuteen tai muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin kuuluvat kansainvälisten rahoituslaitosten omistusosuudet merkitään näin ollen taseeseen lähtökohtaisesti rahoituslaitokselle pääomaosuutena suoritettun maksun määräisenä.

Jos kansainväliselle rahoituslaitokselle pääomaosuutena suoritettua menosta on varainhoitovuoden jälkeen edelleen odotettavissa vastinetta, mutta ei todennäköisesti menon määrää vastaavasti, menosta on tehtävä kertaluonteinen poisto, jotta taseeseen tulee aktivoiduksi vain odotettua vastinetta vastaava määrä. Mikäli esimerkiksi muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin kuuluvaan omistusosuuteen liittyvät tulonodotukset ovat todennäköisesti pysyvästi pienemmät kuin sen hankintameno ja

mikäli tätä eroa on pidettävä olennaisena, omistusosuuden hankintamenoa on kirjattava tulonodotusten puuttumista vastaavalta osalta poistona kuluksi. Tulonodotusten ja poistamatta olevan hankintamenoa voidaan yleensä pitää olennaisena, jos tulonodotukset yhteensä ovat vähintään 20 prosenttia hankintamenoa pienemmät.

2. Kansainvälisille rahoituslaitoksille annetut sitoumukset

Talousarvioasetuksen 66 h §:n (600/1997) 1 momentin 4. kohdan mukaan tuotto- ja kululaskelmassa tai taseessa tai niiden liitteenä on ilmoitettava viraston ja laitoksen myöntämät, varainhoitovuoden päättyessä voimassa olleet valtiontakaukset, valtion takuut ja muut vastuusitoumukset eriteltyinä.

Hakemuksessa tarkoitetut kansainvälisille rahoituslaitoksille annetut sitoumukset ovat ainakin kahta eri tyyppiä: 1) kansainvälisen rahoituslaitoksen osuuksien merkinnästä johtuva sitoumus maksaa rahoituslaitokselle tarvittaessa lisää peruspääomaa sekä 2) sitoumus maksaa kansainväliselle rahoituslaitokselle lisäsuorituksia sen velvoitteiden vaatiessa, valtion lopettaessa osallistumisen rahoituslaitoksen toimintaan tai lakkautettaessa rahoituslaitos.

Kansainvälisen rahoituslaitoksen osuuksia merkitessään valtio sitoutuu yleensä osallistumaan rahoituslaitoksen peruspääoman ja sen mahdollisten korotusten maksamiseen tiettyyn enimmäismäärään asti. Merkityn pääomaosuuden suoritusvelvollisuus voi kuitenkin rahoituslaitoksen perustamissopimuksen tai sääntöjen mukaan edellyttää, että rahoituslaitos esittää valtiolle sitä koskevan vaatimuksen, jonka valtio hyväksyy. Pääomaosuuden suoritusvelvollisuuden realisoituminen riippuu tällöin kiinteästi valtion kansainvälisen rahoituslaitoksen toimintaan osallistumisesta tekemän sopimuksen ehtoista, jotka eivät välttämättä koskaan toteudu. Sen johdosta pääomaosuutena suoritettava määrä kirjataan valtion velaksi rahoituslaitokselle vasta, kun rahoituslaitos on esittänyt merkittävää pääomaosuutta koskevan maksuvaatimuksen ja merkityn pääomaosuuden maksuvelvollisuus on syntynyt. Merkittyjen pääomaosuuksien maksamisesta kansainvälisille rahoituslaitoksille annetuista sitoumuksista ilmoitetaan siihen asti tilinpäätöksen liitteenä talousarvioasetuksen 66 h §:n 1 momentin 4. kohdan mukaisesti eriteltyinä siten, että ne arvostetaan merkittyjen pääomaosuuksien nimellisarvoon.

Myös kansainvälisille rahoituslaitoksille annetuista sitoumuksista maksaa lisäsuorituksia niiden velvoitteiden vaatiessa, valtion lopettaessa osallistumisen rahoituslaitoksen toimintaan tai lakkautettaessa rahoituslaitos tulee ilmoittaa tiliviraston tilinpäätöksessä talousarvioasetuksen 66 h §:n 1 momentin 4. kohdassa tarkoitettuina vastuusitoumuksina. Ne merkitään tilinpäätöksen liitteeseen siihen arvoon, jonka suuruusena ne todennäköisesti toteutuvat, tai jos sitä ei kyetä ennakoimaan, sitoumuksista annetaan tilinpäätöksen liitteenä selostus rahamäärää ilmoittamatta.

Valtion kirjanpitolautakunnan lausunto

Sellaista kansainväliselle rahoituslaitokselle pääomaosuutena suoritettua maksua, joka on rinnastettavissa valtionapuun tai -tukeen taikka säätiön peruspääoman sijoi-

tukseen tai yleishyödyllisen yhdistyksen liittymis- tai jäsenmaksuun, ei aktivoida tilinpäätöksessä taseeseen vaan se kirjataan kuluksi. Pääomaosuuksien maksamisesta valtiolle mahdollisesti koituvaa välillistä hyötyä ei oteta huomioon, kun menojen kahtiajaossa kuluiksi ja aktivoiduiksi menoiksi arvioidaan sitä, saadaanko menosta todennäköisesti vielä sitä vastaava vastine.

Jos valtion kansainväliselle rahoituslaitokselle pääomaosuutena suorittamaan maksuun liittyy osakeyhtiön osakkeeseen tai osuuskunnan jäsenosuuteen verrattavissa olevan omistusosuuden saaminen, jonka vaikutusaika tuotannontekijänä tai muu taloudellinen vaikutusaika ulottuu useammalle kuin yhdelle varainhoitovuodelle, kyseinen omistusosuus aktivoidaan tilinpäätöksessä taseeseen joko käyttöomaisuutena tai muuna pitkäaikaisena sijoituksena. Jos omistusosuuden hankinta kohdistuu valtion varsinaiseen suoritustuotantoon ja on sen kannalta hyödyllinen pitkävaikutteisena tuotannontekijänä, omistusosuus kuuluu käyttöomaisuuteen. Jos sitä vastoin omistusosuus hankitaan pitkäaikaiseksi sijoitukseksi siten, että valtio todennäköisesti saa sen nojalla osinkoa tai muuta voitto-osuutta sekä realisointituloa omistusosuuden joskus tuonnempana tapahtuvassa luovutuksessa tai rahoituslaitoksen purkamisen yhteydessä, se kuuluu muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin.

Käyttöomaisuuteen tai muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin kuuluvat kansainvälisten rahoituslaitosten omistusosuudet merkitään taseeseen lähtökohtaisesti rahoituslaitokselle pääomaosuutena suoritettun maksun määräisenä. Jos rahoituslaitokselle pääomaosuutena suoritettua menosta on varainhoitovuoden jälkeen edelleen odotettavissa vastinetta, mutta ei todennäköisesti menon määrää vastaavasti, menosta on tehtävä kertaluonteinen poisto, jotta taseeseen tulee aktivoiduksi vain odotettua vastinetta vastaava määrä. Mikäli esimerkiksi muihin pitkäaikaisiin sijoituksiin kuuluvaan omistusosuuteen liittyvät tulonodotukset ovat todennäköisesti pysyvästi pienemmät kuin sen hankintameno ja mikäli tätä eroa on pidettävä olennaisena, omistusosuuden hankintamenoa on kirjattava tulonodotusten puuttumista vastaavalta osalta poistona kuluksi. Odotetun vastineen ja poistamatta olevan hankintamenon eroa voidaan yleensä pitää olennaisena, jos hankintamenosta todennäköisesti saatava vastine on vähintään 20 prosenttia hankintamenoa pienempi.

Kansainvälisen rahoituslaitoksen osuuksien merkinnästä johtuva sitoumus, jonka nojalla valtio osallistuu tarvittaessa rahoituslaitoksen peruspääoman ja sen mahdollisten korotusten maksamiseen tiettyyn enimmäismäärään asti, ei ole sellainen ehdoton maksuvelvoite, jonka johdosta pääomaosuutena suoritettava määrä kirjattaisiin valtion velaksi rahoituslaitokselle. Velkakirjaus tehdään vasta, kun rahoituslaitos on esittänyt merkittävää pääomaosuutta koskevan maksuvaatimuksen ja merkityn pääomaosuuden maksuvelvollisuus on syntynyt. Merkittyjen pääomaosuuksien maksamisesta annetuista sitoumuksista ilmoitetaan siihen asti tilinpäätöksen vastuusitoumuksia koskevassa liitteessä eriteltyinä siten, että sitoumukset arvostetaan merkittyjen pääomaosuuksien nimellisarvoon.

Myös kansainvälisille rahoituslaitoksille annetuista sitoumuksista maksaa lisäsuorituksia niiden velvoitteiden vaatiessa, valtion lopettaessa osallistumisen rahoituslaitoksen toimintaan tai lakkautettaessa rahoituslaitos tulee ilmoittaa tiliviraston tilinpäätöksen vastuusitoumuksia koskevissa liitetiedoissa. Ne merkitään tilinpäätöksen liitteeseen siihen arvoon, jonka suuruisena ne todennäköisesti toteutuvat, tai jos sitä

ei kyetä ennakoimaan, sitoumuksista annetaan tilinpäätöksen liitteenä selostus rahamäärää ilmoittamatta.

Puheenjohtaja

Eero Prepula

Sihteeri

Pirjo Rautio