Laglighetsgranskningsberättelse

Statens ansvarsförbindelser i internationella organisationer

3/2018

Laglighetsgranskningsberättelse

Statens ansvarsförbindelser i internationella organisationer

ÖVERSÄTTNING AV LAGLIGHETSGRANSKNINGSBERÄTTELSEN 3/2018

INFOGRAFIK
HEIDI BLACKBURN, VTV

Statens revisionsverks laglighetsgranskningsberättelse

Dnr 112/52/2017

Statens revisionsverk har utgående från sin revisionsplan utfört en granskning av statens ansvarsförbindelser i internationella organisationer. Granskningen har skett i enlighet med revisionsverkets anvisning om laglighets- och ändamålsenlighetsgranskning.

Utifrån granskningen har revisionsverket lämnat en granskningsberättelse som tillställs finansministeriet, Statskontoret och utrikesministeriet samt för kännedom till riksdagens revisionsutskott och finanscontrollerfunktionen.

Innan granskningsberättelsen lämnats har finansministeriet, Statskontoret och utrikesministeriet haft möjlighet att säkerställa att den inte innehåller sakfel samt uttala sig om de ställningstaganden som revisionsverket lagt fram i berättelsen.

Vid en uppföljning av granskningen kommer revisionsverket att utreda vilka åtgärder som vidtagits med anledning av ställningstagandena. Uppföljningen kommer att ske 2019.

Helsingfors den 1 februari 2018

Marjatta Kimmonen
överdirektör

Jenni Leppälahti
planeringschef

Revisionsverkets ställningstaganden

Revisionsverkets ställningstaganden

Finland är medlem i flera internationella organisationer. När stater inträder i dessa organisationer ska de sätta i kraft fördrag som gäller den berörda organisationen. Genom fördragen förbinder sig medlemsstaterna också att ansvara för organisationens befintliga förpliktelser, t.ex. långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser som pensioner och hälsovård efter anställningstiden.

I en laglighetsgranskning av statens förpliktelser i internationella organisationer utredde VTV omfattningen av Finlands ansvarsförbindelser för organisationernas anställningsrelaterade förmåner. Dessutom utreddes huruvida statens nuvarande rapporteringspraxis beaktar Finlands ansvarsförbindelser som medlem i internationella organisationer.

Pensionsförmåner utgör en betydande del av de långfristiga anställningsrelaterade förpliktelserna. Pensionssystemen indelas i förmåns- och avgiftsbaserade system. Förmånsbaserade system bygger delvis på försäkringsmatematiska antaganden och värden. Värderingen av dessa inbegriper avsevärda osäkerheter. Organisationens ansvar för utbetalningen av pensionsförmåner är också större än i ett avgiftsbaserat system.

Enligt bokslutsuppgifterna för 2016 är det sammanlagda beloppet av de granskade organisationernas långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser cirka 109 miljarder euro, varav cirka 90 procent är ofinansierade förpliktelser. Finlands andel av de ofinansierade förpliktelserna är cirka 1,4 miljarder euro enligt en grov uppskattning som gjordes vid granskningen.

På basis av granskningen rekommenderar vi att de belopp som betalas till internationella organisationer verifieras årligen. Det finns också skäl att uppmärksamma eventuella differenser mellan statens bokföring och organisationernas redovisade utbetalningar. Dessutom rekommenderar vi att informationen om Finlands medlemskap, finansieringsdelbelopp och förpliktelser i internationella organisationer i fortsättningen sammanställs centralt och hålls uppdaterad.

Intrycket från granskningen är att organisationerna har förberett sig dåligt på betalningar som anställningsrelaterade förpliktelser medför. Vissa organisationer har medel i stiftelser och fonder för att finansiera utbetalningarna medan vissa har en ”pay-as-you-go” typ av beredskap där realiserade förpliktelser betalas med budgetmedel. Detta kan påverka organisationernas verksamhetsförutsättningar, om en allt större del av budgeten i framtiden går till att finansiera arbete som redan har utförts.

Medlemsstaternas ansvar för anställningsrelaterade förpliktelser definieras på varierande sätt i de internationella organisationernas dokument och fördrag. I vissa organisationer är medlemskapen av permanent karaktär medan andra tydligt definierat vilka följder ett eventuellt utträde har för medlemsstaterna. Att påvisa Finlands ansvarsförbindelser i internationella organisationers anställningsrelaterade förpliktelser är en utmaning men inte en omöjlighet.

Revisionsverkets ställningstaganden

På basis av granskningen kan det konstateras att statens ansvarsförbindelser i internationella organisationer utgör en betydande post med tanke på en rättvisande bild av statens ekonomiska ställning. Enligt 17 a § i lagen om statsbudgeten (423/1988) ska statsbokslutet innehålla de noter som är nödvändiga för givandet av sådana riktiga och tillräckliga uppgifter som avses i 18 §. Enligt 18 § i lagen om statsbudgeten (423/1988) ska de redogörelser för statsfinanserna och skötseln av statsfinanserna samt resultat av statens verksamhet som tas in i regeringens årsberättelse ge riktiga och tillräckliga uppgifter om hur budgeten följts och om statens intäkter och kostnader, om statens ekonomiska ställning och resultat (rättvisande bild).

Riksdagen bör genom statsbokslutet erhålla tillräcklig information om statens ekonomiska ställning för att säkerställa budgetmakten. Lagstiftningen ger redan nu möjligheter att rapportera om ansvarsförbindelserna.

På basis av granskningen rekommenderar vi följande:

- De belopp som betalas till internationella organisationer bör verifieras årligen. Det finns skäl att uppmärksamma eventuella differenser mellan statsbokslutets uppgifter och organisationens redovisade utbetalningar.
- Informationen om Finlands medlemskap och finansieringsandelar i internationella organisationer bör sammanställas centralt och hållas uppdaterad.
- Finansministeriet och Statskontoret bör genom sina anvisningar säkerställa att statsbokslutet och bokföringsenheternas bokslut i fortsättningen även ger en rättvisande bild av de ansvarsförbindelser som medlemskap i internationella organisationer medför.
- Vid inträde i internationella organisationer bör man fästa särskild uppmärksamhet vid medlemskapsförbindelsens ekonomiska följder inklusive ansvarsförbindelser. Före inträdet bör man även utreda hur förpliktelserna fördelas mellan medlemsstaterna vid utträde ur organisationen.

Innehåll

Revisionsverkets ställningstaganden **4**

1 Vad granskades? **11**

1.1 Vad granskades och varför? 11

2 Vad är sekundära anställningsrelaterade förmåner? **15**

2.1 Klassificering enligt pensionssystem 15
2.2 Förmåns- och avgiftsbestämda system har olika redovisningspraxis 16
2.3 Pensionssystemens risker 18

3 Hur stora är Finlands eventualförpliktelser för internationella organisationers anställningsrelaterade förmåner? **23**

3.1 Finansieringsandelar och medlemsavgifter i internationella organisationer 23
3.2 Beloppet av de internationella organisationernas sekundära anställningsrelaterade förmåner och förpliktelser enligt boksluten 28
3.3 Eventualförpliktelser fördelas enligt fördragen 33

4 Hur bör förpliktelserna beaktas vid inträde i organisationer och i statsbokslutet? **37**

4.1 Viktigt att identifiera förpliktelserna och rapportera 37
4.2 Enligt lagen om statsbudgeten ska förpliktelserna rapporteras i statsbokslutet 39
4.3 Förpliktelserna ska utredas före inträdet i organisationer 40

Bilaga: Granskningssätt **42**

Referenser **46**

1 Vad granskades?

Vid laglighetsgranskning utreds efterlevnaden av bestämmelserna samt huruvida verksamheten har organiserats enligt budgeten, principerna för god förvaltning, verksamhetspolicyn och finansierings- eller avtalsvillkoren. Målet är att för beslutsfattarna ta fram information om huruvida lagarna och de övriga bestämmelserna samt principerna för god förvaltning har följts och huruvida önskat resultat uppnåtts med regleringen.

1.1 Vad granskades och varför?

Föremål för granskningen var statens ansvarsförbindelser i internationella organisationer. Målet med granskningen var att ge

1. ett på rimlig säkerhet grundat ställningstagande om hur stora förpliktelser Finland har för internationella organisationers anställningsrelaterade förmåner.
2. ett på basen av granskningsresultaten grundat ställningstagande om huruvida statens ansvarsförbindelser i internationella organisationer bör redovisas i statsbokslutet och hur förpliktelserna bör beaktas vid beslut om inträde i olika internationella organisationer.

Förpliktelsernas belopp och rapporteringsfrågan utreddes

I det första steget utredde vi på allmän nivå vad som menas med eventualförpliktelser och anställningsrelaterade förmåner genom att titta på klassificeringen av pensionssystem och jämföra de förmåns- och avgiftsbestämda systemen i fråga om redovisningspraxis och risker. Vidare utreddes hur stora eventualförpliktelser medlemskapen i organisationerna medför finska staten. För det tredje utreddes om förpliktelserna och deras risker ska beaktas mer omfattande i statens praxis för ekonomisk rapportering så att statsbokslutet ger riksdagen tillräckligt mycket information om det som ska beslutas samt de olika alternativen och riskerna.

Lagstiftningen ger redan nu möjligheter att rapportera om statens förpliktelser i internationella organisationer. Enligt 17 a § i lagen om statsbudgeten (423/1988) ska statsbokslutet innehålla de noter som är nödvändiga för givandet av sådana riktiga och tillräckliga uppgifter som avses i 18 §. Enligt 18 § i lagen om statsbudgeten (423/1988) ska de redogörelser för statsfinanserna och skötseln av statsfinanserna samt resultat av statens verksamhet som tas in i regeringens årsberättelse ge riktiga och tillräckliga uppgifter om hur budgeten följts och om statens intäkter och kostnader, om statens ekonomiska ställning och resultat (rättvisande bild). Enligt Europeiska kommissionens direktiv om budgetramverk (2011/85/EU) ska medlemsstaterna inom ramen för de årliga budgetförfarandena presentera den offentliga sektorns alla organ och medel som inte ingår i de ordinarie budgetarna samt offentliggöra uppgifter om ansvarsförbindelser (borgensförbindelser, oreglerade lån, förpliktelser) med potentiellt stor påverkan på offentliga budgetar.

Fragmenterad rapportering är en statsfinansiell risk

Statens revisionsverk har i tidigare granskningar tagit upp den fragmenterade rapporteringen om statsfinanserna som en risk för hela samhällsekonomin. Denna fragmentering försämrar kontrollen över ekonomin som helhet.[1] Trots att rapporteringen om statens förpliktelser numera är exaktare bör borgensförbindelsernas och eventualförpliktelsernas implicita risker redovisas mer transparent i regeringens årsberättelse.[2]

Även riksdagens revisionsutskott har uppmärksammat den kontinuerliga inskränkningen av riksdagens budgetmakt. Enligt revisionsutskottet är det väsentligt att beslutsfattarna får riktiga och tillräckliga uppgifter samt en helhetsbild av statens ekonomiska förpliktelser. Dessutom ser utskottet det som viktigt att riksdagen får en helhetsbild av förpliktelsernas risker och de beredskapsåtgärder som vidtagits. Revisionsutskottet har framhållit att redovisning av förpliktelsernas nominella belopp inte räcker, utan önskar riskhantering och bättre framförhållning samt rapportering om beredskapen för eventuell realisering av förpliktelserna.[3]

Staterna åtar sig ekonomiska förpliktelser vid medlemskap

När stater inträder i internationella organisationer ska de sätta i kraft fördrag som gäller den berörda organisationen.[4] Då förbinder sig staterna också att ansvara för organisationens förpliktelser. Exempel på detta är anställningsrelaterade förmåner som pensioner och sjukförsäkringar.

Förpliktelsernas risknivå påverkas av förändringar i det internationella politiska läget, en utdragen global recession och eventualförpliktelsernas ekonomiska omfattning. I Europa ökar antalet medborgare i pensionsåldern och pensionssystemen står inför en verklig utmaning. I Europeiska unionen var försörjningskvoten mellan den aktiva befolkningen och pensionärerna 29 procent år 2015 och den förutspås växa till över 50 procent fram till år 2050.[5] Pensioner måste betalas ut till ett växande antal personer under allt längre tid. Internationella organisationer har genomfört vissa interna pensionsreformer men de träder i kraft gradvis och kostnaderna växer i övergångsskedet.

Risknivån påverkas även av förändringar i det internationella politiska klimatet. Internationella organisationer är i stor utsträckning beroende av staternas finansiering. Om en medlemsstat utträder eller om organisationen har otillräcklig finansiering, behöver man reda ut den juridiska och ekonomiska fördelningen av organisationens förpliktelser.

Vissa organisationer har förberett sig på förpliktelserna men de flesta inte

Organisationernas beredskap för att betala anställningsrelaterade förpliktelser kan betraktas som en väsentlig riskfaktor. Vissa organisationer har inte förberett sig alls utan betalar direkt ur den löpande budgeten enligt fördelningssystemet. Vissa har förberett sig på finansieringen av förpliktelserna genom att inrätta fonder och stiftelser. Det är dock sannolikt att fondernas eller stiftelsernas tillgångar inte räcker för att finansiera organisationernas samtliga anställningsrelaterade förpliktelser, som därmed kan antas belasta ekonomin för internationella organisationer genom betalningar direkt ur budgeten. Om en allt större del av budgeten går till att finansiera arbete som redan har utförts, kan detta påverka verksamhetens effektivitet.

2 Vad är sekundära anställningsrelaterade förmåner?

Storleken på sekundära anställningsrelaterade förpliktelser i internationella organisationer kan utredas med hjälp av boksluten, om dessa upprättats enligt IAS (International Accounting Standards), IPSAS (International Public Service Accounting Standards) eller IFRS (International Financial Reporting Standards). Internationella organisationer följer till stor del IPSAS i sin redovisningspraxis.

Anställningsrelaterade förmåner beräknas enligt standarder

Organisationerna följer standarderna IAS 19 eller IPSAS 25 i beräkningen och rapporteringen av anställningsrelaterade förmåner medan pensionskassor och -stiftelser följer IAS 26 i sina bokslut. Kostnadsposten för anställningsrelaterade förmåner visar organisationens utbetalda ersättning till personalen och ledningen för deras arbetsprestationer. Utgångspunkten är att de olika formerna av utbetald ersättning för arbetsprestationer tas upp i kostnadsposten.

IAS 19 anger fyra kategorier av anställningsförmåner: kortfristiga ersättningar till anställda, ersättningar efter avslutad anställning, övriga långfristiga ersättningar till anställda och ersättningar vid uppsägning. Den väsentliga kategorin för det ämne som behandlas här definierar anställningsförmåner (ersättningar) efter avslutad anställning och består av

a. pensionsförmåner (pensioner och engångsersättningar vid pensionsavgång)
b. andra ersättningar efter avslutad anställning, såsom livförsäkring och hälsovård.

Granskningen avser långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser, som ofta även inkluderar andra långfristiga ersättningar till anställda, t.ex. långfristiga ersättningar vid frånvaro (ledighet för dem som varit anställda under lång tid och sabbatsår), ersättningar i samband med jubileer, långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga och ersättningar vid uppsägning (flyttbidrag). De ekonomiskt viktigaste posterna är dock ersättningar efter avslutad anställning.

2.1 Klassificering enligt pensionssystem

Pensionssystemen indelas i förmåns- och avgiftsbestämda system

Pensionssystemen indelas enligt IAS 19 i förmåns- och avgiftsbestämda system (Defined Benefit Plan och Defined Contribution Plan). Den väsentliga skillnaden mellan förmåns- och avgiftsbestämda planer är organisationens förpliktelser. I avgiftsbestämda planer har en fristående enhet utbetalningsansvaret för den internationella organisationens anställningsförmåner. Organisationen har ingen juridisk eller faktisk skyldighet att göra tilläggsbetalningar, om enheten saknar tillgångar för utbetalning av anställningsförmånerna. Förmånsbestämda pensionsplaner kan däremot vara ofinansierade, lösningar av typen ”pay-as-you-go” med betalning direkt ur budgeten eller skötas av en pensionsstiftelse eller -fond, vars finansieringsgrad kan variera. Till skillnad från avgiftsbestämda pensionsplaner inskränker sig organisationens skyldigheter inte till periodens betalningar utan är mer omfattande.

En annan viktig skillnad mellan pensionssystemen handlar om pensionstagarens inkomstnivå. Konventionella förmånsbestämda pensionsplaner garanterar en förutsedd inkomstnivå: enligt avtalet ska pensionen motsvara en viss procentuell andel av personens arbetsinkomst före pensionsavgången. I avgiftsbestämda pensionssystem kan pensionstagarens inkomstnivå variera eftersom individen har ett större ansvar för den valda tjänsten.

Alla pensionssystem klassificeras enligt IAS 19 antingen som förmåns- eller avgiftsbestämda system. Med andra ord ska alla system som inte uppfyller kriterierna för ett avgiftsbestämt system klassificeras som förmånsbestämda – även om de har drag från båda systemen.

Trots att pensionssystemet alltid ska klassificeras antingen som ett förmåns- eller avgiftsbestämt system möjliggör standarden ett undantag. När villkoren enligt standarden är uppfyllda kan ett förmånsbestämt pensionssystem under vissa förutsättningar redovisas såsom ett avgiftsbestämt system i organisationens bokslut. Planer som omfattar flera arbetsgivare ska i bokslutet klassificeras som avgifts- eller förmånsbestämt enligt planens villkor. Detta tillvägagångssätt har t.ex. använts i boksluten för organisationer som tillhör FN:s pensionsfond.

Planer som omfattar flera arbetsgivare är ett standardenligt undantag i förmånsklassificeringen

Ifall man i ett förmånsbestämt system som omfattar flera arbetsgivare inte tillräckligt exakt kan redovisa den enskilda organisationens andel av systemets samlade förpliktelser finns det möjlighet att använda en standardenlig specialplan. Då ska organisationen i sitt bokslut ange skälen för planen samt eventuellt under- eller överskott som kan påverka organisationens kommande finansieringsandelar. Bokslutet ska informera så exakt som möjligt om planen med över- eller underskott samt ange sättet för beräkning av resultatet. Denna typ av pensionssystem (som omfattar flera organisationer) kan påverka enskilda organisationers eventualförpliktelser. Ansvaret för pensionerna kvarstår även om en eller flera organisationer upphör med eller drar sig ur det gemensamma systemet.

2.2 Förmåns- och avgiftsbestämda system har olika redovisningspraxis

Förmåns- och avgiftsbestämda system skiljer sig åt

Bokslutsredovisningen av avgiftsbestämda system är enkel eftersom förpliktelsens storlek bestäms av de avgifter som organisationen ska betala under rapportperioden. Därmed behövs det inga aktuariella antaganden för att fastställa förpliktelsen eller kostnaden, och aktuariell vinst/förlust är en omöjlighet (IAS 19). I avgiftsbestämda system betalar organisationen fasta avgifter till en fristående enhet som har ansvaret för utbetalning av anställningsförmånerna.

Pensionsförpliktelserna i förmånsbestämda system fastställs enligt denna enhetsmetod (Projected Unit Credit Method). Kostnaden samt skulden eller tillgångsposten i bokslutet beräknas enligt aktuariella antaganden.

Pensionsutgifter realiseras ofta först när det gått flera decennier. Därför ska de aktuariella antagandena i enlighet med IAS 19 vara neutrala och ömsesidigt förenliga när man beräknar de slutgiltiga utgifterna för pensionsplanerna. Aktuariella antaganden indelas i två grupper: demografiska och finansiella. Aktuariella antaganden är organisationens bästa bedömning av de faktorer som avgör de slutliga utgifterna för pensionsplanerna.

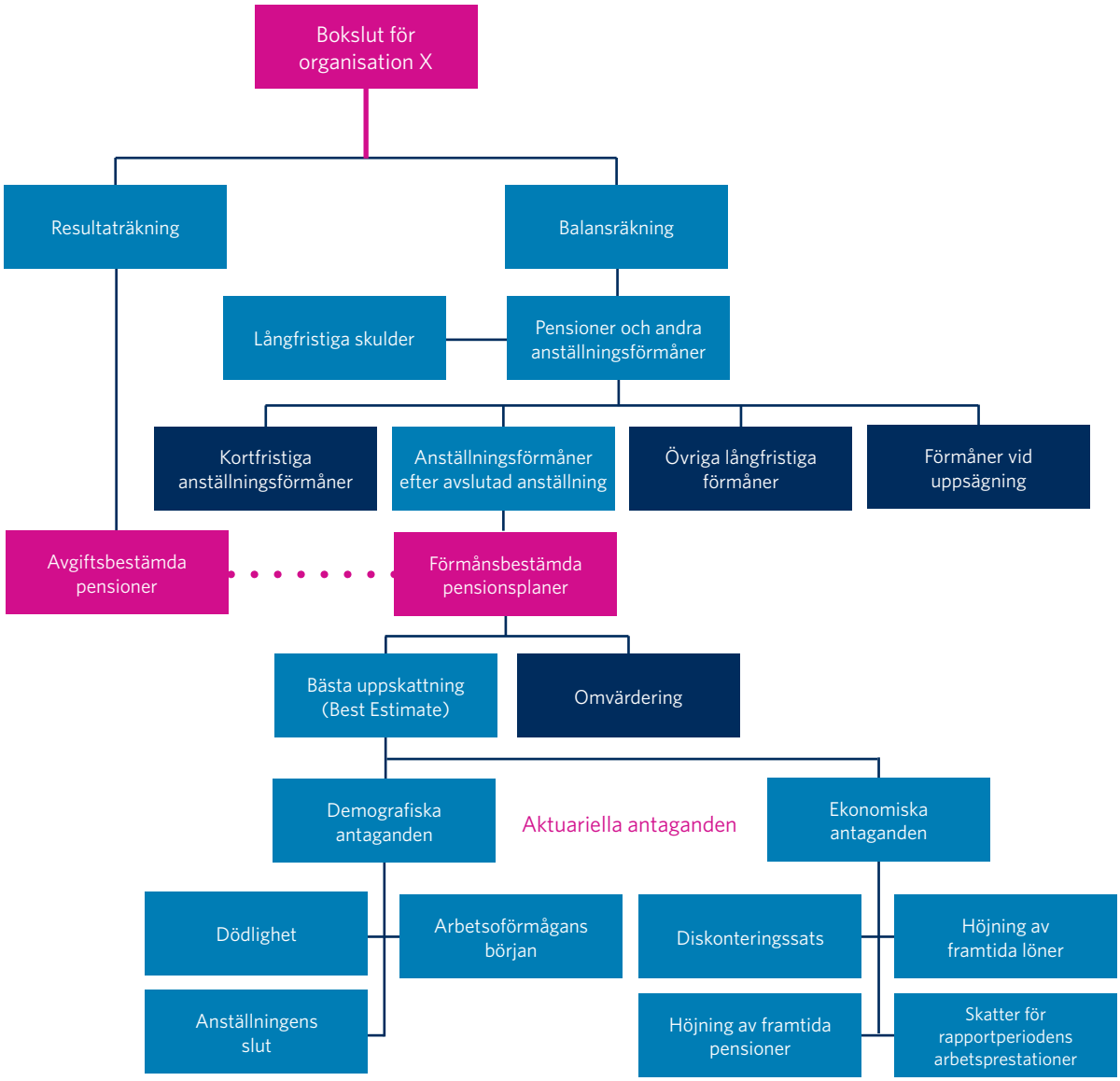
Vid beräkning av förmånsbestämda planer används aktuariella antaganden

Finansiella antaganden ska utgå från marknadens förväntningar på rapportperiodens sista dag beträffande den tidsperiod under vilken pensionerna förfaller till betalning. Diskonteringssatsen är det viktigaste finansiella antagandet när förmånsbeloppet fastställs. Den återspeglar pengars tidsvärde vid en beräknad tidpunkt i framtiden. I praktiken tillämpas ofta en enda diskonteringssats som återspeglar den uppskattade tidsfördelningen och storleken av betalningarna samt den valuta som dessa ska betalas i. Även små förändringar av diskonteringssatsen kan ha en väsentlig inverkan på pensionsförpliktelsens belopp. IAS 19 och IPSAS 25 ger ingen detaljerad definition av vad som menas med förstklassiga företagsobligationer vid definieringen av diskonteringssatsen. Diskonteringssatsen har tolkats motsvara Standard & Poor´s AA eller Moody´s AA2 men vissa internationella organisationer fastställer den tillämpade räntan i sina regler.

IAS 19. Diskonteringssatsen fastställs enligt avkastningen på förstklassiga företagsobligationer på rapportperiodens sista dag. I länder där det inte finns någon fungerande marknad för sådana obligationer kan diskonteringssatsen fastställas enligt den marknadsmässiga avkastningen på förstklassiga företagsobligationer i ett annat land, förutsatt att länderna har samma valuta. Om landet på dagen då diskonteringssatsen fastställs inte har någon fungerande marknad för förstklassiga företagsobligationer tillåter IAS 19 att den marknadsmässiga avkastningen på statsobligationer används.

Diskonteringssatsen är det viktigaste finansiella antagandet när förmånerna fastställs

Processen för en förmånsbestämd pensionsplan kan beskrivas med ett diagram. Det slutliga beloppet av förmånsbestämda pensioner, som tas upp i bokslutet, baseras delvis på aktuariella antaganden och värden. Beräkningssättet är inte enkelt och därför kan informationen om förmånsbestämda system inte verifieras entydigt.



Figur 1: Processdiagram över en förmånsbestämd pensionsplan

Pensionssystem inbegriper risker som ska bedömas när beslut om systemets grunder fattas. Avgiftsbestämda system har bättre förutsägbarhet och begriplighet, vilket minskar de oförutsedda riskerna. Beräkningssättet för förmånsbestämda pensionsplaner inbegriper avsevärd osäkerhet.

2.3 Pensionssystemens risker

Pensionssystemens relativa popularitet har förändrats

Världsekonomiska forumet (WEF) har gjort undersökningar som visar att avgiftsbestämda pensionssystem ökat sin popularitet och står för upp till 50 % av det investerade pensionskapitalet.[6] Enligt WEF:s rapport kan den ökade popularitеten bero på arbetsgivarnas vilja att externalisera sina anställningsrelaterade förpliktelser. Även BIS (Banken för internationell betalningsutjämning) uppger att arbetsgivarnas intresse för förmånsbestämda

pensionssystem minskat. Skälen är många. Flera förmånsbestämda pensionssystem har varit underfinansierade och deras svaga finansieringsläge har blivit mer uppenbart genom redovisningsreformer. Den allmänt sett moderata ekonomiska utvecklingen har ökat organisationernas långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser genom den låga diskonteringssatsen. Övergången till avgiftsbestämda system har förbättrat förutsägbarhetsbedömningen av anställningsrelaterade förpliktelser genom att kostnadsfluktuationen minskat. På så sätt har övergången till avgiftsbestämda system gett arbetsgivarna möjlighet att öka tydligheten i bokslutet – åtminstone på lång sikt[7] samt överföra det faktiska och juridiska ansvaret för pensionerna till en fristående enhet. I förmånsbestämda pensionsplaner har organisationen en omfattande skyldighet att betala ut pensionsförmåner.

Förmånsbestämda system har haft strukturproblem

Arbetsgivarnas vilja att externalisera ansvaret för anställningsförmånerna är en alltför enkel förklaring till de relativa förändringarna i pensionssystemens popularitet. Förmånsbestämda planer har haft strukturproblem som skapat behov av nya, flexiblare och individuellare lösningar. Tillgångar i förmånsbestämda pensionsplaner har t.ex. inte kunnat överföras till ett annat system vid byte av arbetsgivare utan den intjänade pensionen har blivit kvar i enheten. Detta har hämmat arbetskraftens rörlighet. Pensionssystemens koppling till arbetsgivaren har inneburit ett beroendeförhållande mellan arbetsgivare och anställa även efter avslutad anställning.

När konjunkturläget förändras kan arbetsgivaren belastas av alltför frikostiga pensionsplaner, vilket har varit en bidragande orsak till frysning av förmånsbestämda pensionsplaner och till att de stängts för nya medlemmar. [8]Exempelvis visade bokslutet för WIPO (Världsorganisationen för den intellektuella äganderätten) att man alltjämt är förpliktad att betala kostnader i en pensionsplan som upphävdes 1975.[9] OECD har enligt sitt bokslut fortfarande ett avgiftsbestämt pensionssystem som stängdes för nya medlemmar redan 1974. Boksluten nämner inte skälen till frysningen av de gamla systemen.

Valet av pensionssystem har ingen direkt betydelse för inriktningen av denna granskning. Existerande pensioner ska betalas oavsett om de ingår i avgifts- eller förmånsbestämda planer. Generellt handlar pensionssystemens risker ofta om risker på individnivå. I avgiftsbestämda system har individen ofta ett större ansvar för pensionstidens inkomster. Enligt OECD innebär en övergång från förmånsbestämda till avgiftsbestämda pensionssystem att ekonomiska risker överförs från arbetsgivarna till hushållen.[10]

Förpliktelsernas risker gäller systemens bärkraft

Riskerna i anställningsrelaterade förpliktelser gäller framförallt systemets bärkraft. Viktiga element blir då demografiska antaganden som påverkar de aktuariella beräkningarna samt framförallt organisationernas ekonomiska beredskap för betalning av förpliktelserna. Beräkningen av pensionsförpliktelser inbegriper stor osäkerhet eftersom antaganden måste göras långt in i framtiden.

Höjning av pensionsåldern och interna reformer av hela pensionssystemet är möjliga lösningar i situationer där systemet inte vilar på en hållbar grund. Förutom realeffekterna har alla genomförda förändringar en bokslutspåverkan eftersom de framförallt påverkar de aktuariella antagandena. Enligt bokslutsinformationen är de internationella organisationerna medvetna om pensionsriskerna och har i många delar satt igång nödvändiga reformer.

Flera av de granskade organisationerna har genomfört pensionsreformer eller fattat beslut om sådana. I redan genomförda reformer har man

höjt arbetsgivarens betalningsandel och åldern för ålders- och förtidspension. Exempelvis finansieras Europeiska rymdorganisationens nya pensionssystem till 2/5 av de anställda och till 3/5 av arbetsgivaren jämfört med 1/3 och 2/3 före 2010.[11]

FN beslutade att höja pensionsåldern 2015 genom beslut i generalförsamlingen (UN General Assembly Resolution 70/244). I reformen höjdes pensionsåldern till 65 för personer vars anställning börjat 1.1.2014 eller därefter. Pensionsåldern för personer vars anställning börjat dessförinnan är oförändrad (60 eller 62 år). FN:s pensionsreform träder i kraft i början av 2018 och påverkar beräkningen av kommande anställningsrelaterade förmåner.

Finansieringsgraden är väsentlig när pensionssystemets risker bedöms

Förutom aktuariella antaganden är det också viktigt att granska beredskapen för finansiering när man bedömer pensionssystemets risker. Vid bedömning av de olika pensionsplanernas risker är det väsentligt att titta på pensionsstiftelsens eller -kassans finansieringsgrad. Den visar hur stor del av de nuvarande och kommande pensionskostnaderna man kan täcka med systemets tillgångar. Ju mindre del av pensionsplanen som är ofinansierad, desto bättre klarar man av de framtida förpliktelserna. Eftersom medlemsstaterna i slutändan ansvarar för de internationella organisationernas anställningsrelaterade förpliktelser bör staterna vara medvetna om riskerna.

3 Hur stora är Finlands eventualförpliktelser för internationella organisationers anställningsrelaterade förmåner?

Granskningens första mål var ett på rimlig säkerhet grundat ställningstagande om hur stora eventualförpliktelser Finland har för internationella organisationers anställningsrelaterade förmåner.

Enligt bokslutsinformationen 2016 är det totala beloppet av de granskade organisationernas långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser cirka 109 miljarder euro, varav cirka 90 procent är ofinansierade förpliktelser. Finlands andel av de ofinansierade förpliktelserna är cirka 1,4 miljarder euro enligt en grov uppskattning som gjordes vid granskningen.

På basis av granskningen rekommenderar vi att de belopp som betalas till internationella organisationer verifieras årligen. Det finns också skäl att uppmärksamma eventuella differenser mellan bokföringen och organisationernas redovisade betalningar.

90 procent av förpliktelserna var ofinansierade

På basis av granskningen rekommenderas dessutom att informationen om Finlands medlemskap och finansieringsandelar i internationella organisationer i fortsättningen insamlas centralt och hålls uppdaterad.

Härmed konstateras följande som motiveringar till ställningstagandet samt som kompletterande slutledningar och rekommendationer.

3.1 Finansieringsandelar och medlemsavgifter i internationella organisationer

Medlemskap i internationella organisationer ses som långsiktig politisk verksamhet och en del av modern påverkan. Finland har blivit medlem i flera internationella organisationer genom att sätta i kraft fördrag om detta. Vid inträdet förbinder sig medlemsstaterna att ansvara för organisationens befintliga förpliktelser och betala årliga medlemsavgifter eller finansieringsandelar till dem.

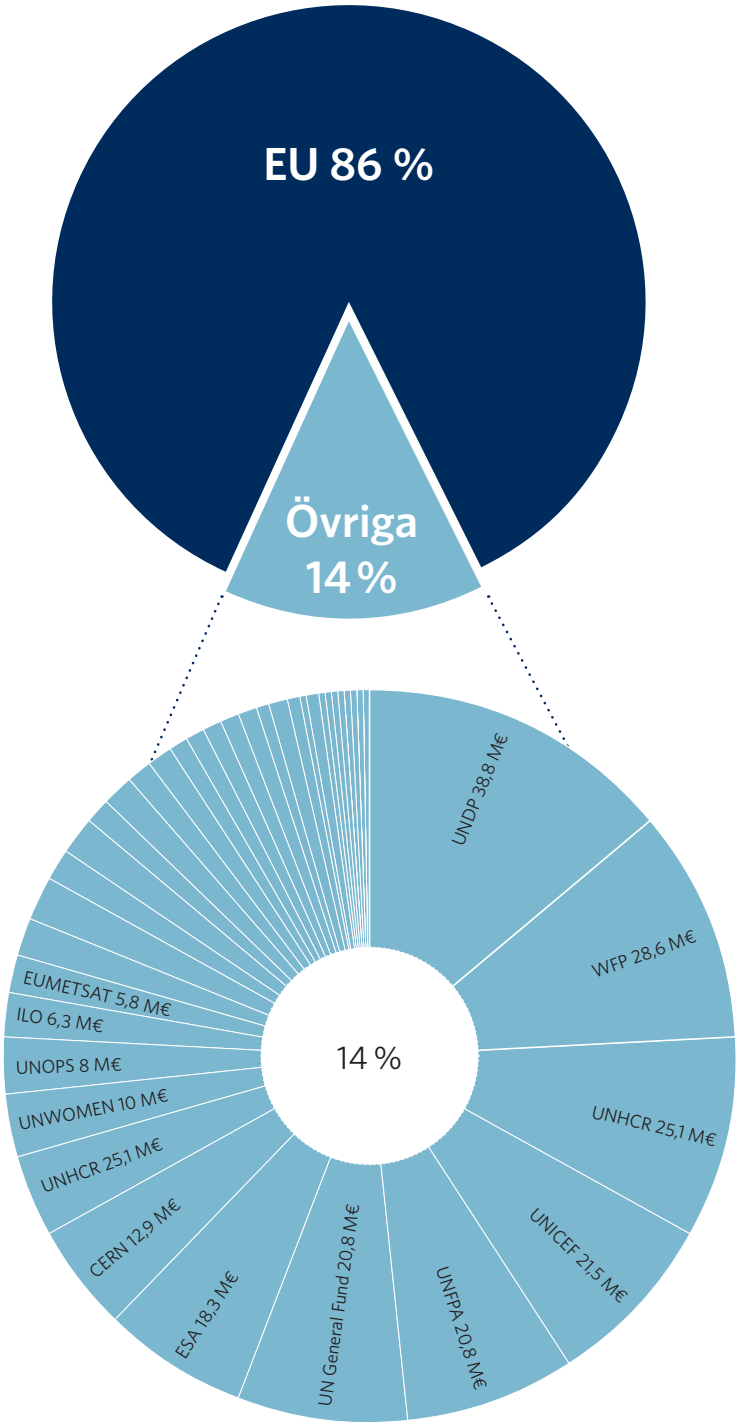
Finland blev medlem i FN år 1955. Därefter har Finland blivit medlem i tiotals internationella organisationer. I denna granskning syftar begreppet internationell organisation på en organisation med rättskapacitet enligt internationell rätt. En organisation som uppfyller kriterierna ska bestå av redan existerande rättssubjekt enligt internationell rätt.[12] Det är alltså väsentligt att skilja på mellanstatliga och privata organisationer.

De granskade internationella organisationerna har varierade karaktär och verksamhet eftersom de ofta profilerat sig genom specifika innehåll. Ofta handlar det dock om en expertorganisation, där personalkostnaderna utgör merparten av utgifterna. Dessa organisationer har även stora anställningsrelaterade förpliktelser – verksamheten har ju bedrivits i flera decennier.

Finland betalar medlemsavgifter och finansieringsandelar till en rad organisationer. Denna granskning strävade efter att identifiera de ekonomiskt viktigaste organisationerna genom att välja ut organisationer som får de största betalningsandelarna. Betalningsuppgifter om statens finansieringsandelar insamlades från statens centralbokföring.

Granskningen kunde inte inskränkas till medlemsavgifter då t.ex. utrikesministeriet inte för specifik statistik om dem. Här kan vi även konstatera att utredningen av utrikesministeriets belopp och fördelning av finansieringen var en utmaning. Utrikesministeriets information om vilka organisationer som finansieras av Finland är dessutom vilseledande i vissa delar – såsom revisionsverket konstaterat i en tidigare granskning.[13] Därför var ambitionen att identifiera nivån på Finlands allmänna finansiering av organisationernas kärnverksamhet och genom denna tydliga begränsning ta fram ett tillförlitligt underlag.

EU- och FN-medlemskapen är de ekonomiskt viktigaste

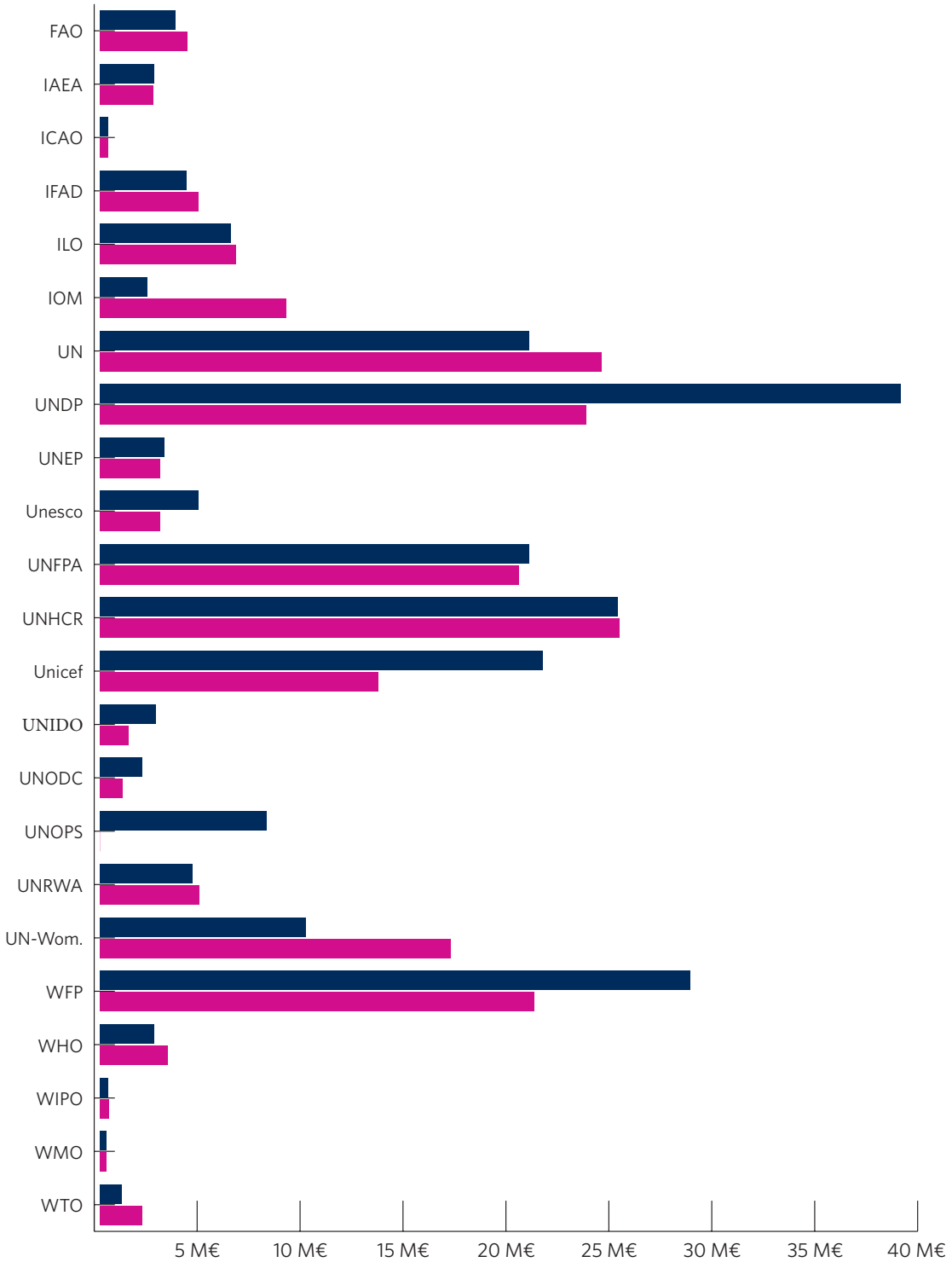


Figur 2: Finlands finansiering av organisationerna 2016

Finansieringen av de utvalda organisationerna varierade mellan 300 000 euro och 1 717 miljoner (EU). Finland finansierade dessa organisationer med totalt 1 994 miljoner euro 2016, varav 86 procent betalades till EU. Resterande 14 procent fördelades mellan de övriga så att merparten av summan (cirka 277 miljoner euro) betalades till FN-organisationer.

Utredningen av FN-andelarna var en utmaning

Finland är en betydande finansiär av FN och dess specialorgan. Här var det en utmaning att utreda de exakta finansieringsandelarna då FN:s rapportering inte alltid stämde med insamlade medlemsavgiftsdata från statens centralbokföring. Diskrepansen förklaras delvis av att FN-organisationer också finansierats utanför de moment i statsbudgeten som valts ut för granskningen.



Figur 3: Finansiering av FN-organisationer 2016. Källa: statens centralbokföring (affärsbokföringskonton 4540, 4541, 8270, 8280), FN:s upplysningar om finansieringen www.unsceb.org. Valutorna har omräknats enligt Europeiska centralbankens kurs per 30.12.2016.

För vissa organisationers del upptäcktes stora diskrepanser i underlaget om finansieringen. Enligt centralbokföringen var t.ex. finansieringen av UNDP och WFP betydligt större än vad organisationerna själva uppgett.

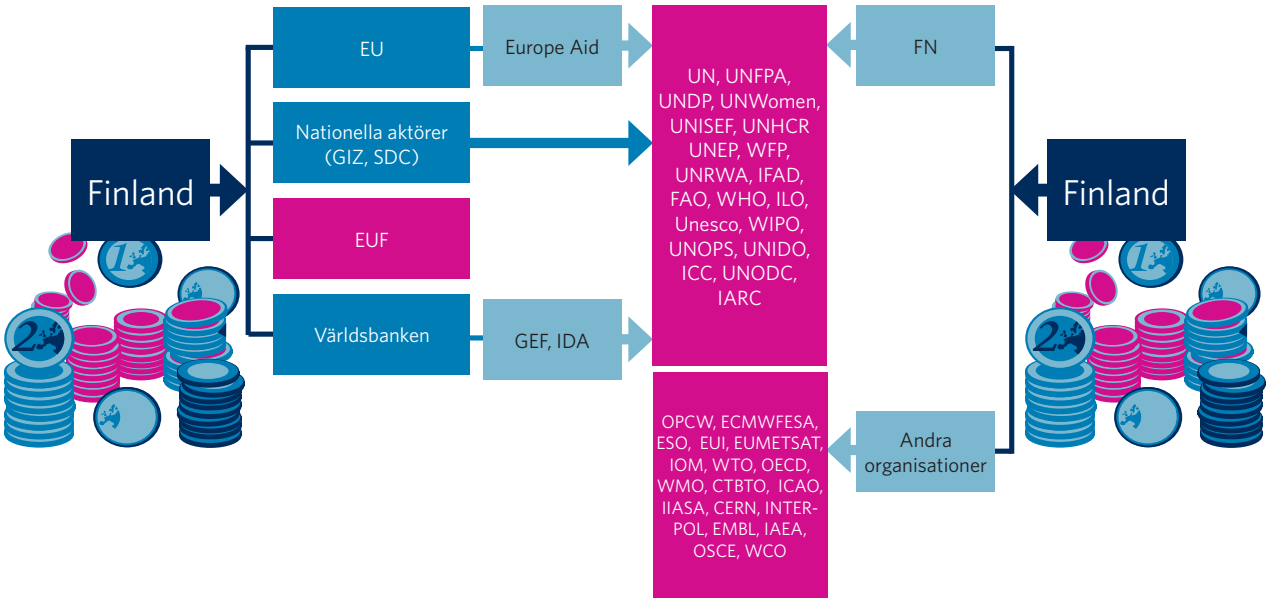
Därtill framgick finansieringen av UN-Women inte direkt av statens centralbokföring utan uppgifterna erhölls från finansministeriet. Utrikesministeriets uppgift om finansieringen av UN-Women skiljde sig från det belopp som FN uppgett. En jämförelse mellan centralbokföringen och FN:s offentliga statistik visade att granskningen har uppnått en bra täckning av den allmänna finansieringen. FN offentliggör exakt och utförlig information om finansieringen.

På basis av granskningen rekommenderas en årlig avräkning mellan organisationens uppgifter och de belopp finska staten betalat. Här finns skäl att i förekommande fall fästa vikt vid stora differenser. I sitt utlåtande om utkastet till revisionsberättelse stöder finansministeriet rekommendationen om årlig verifiering av belopp utbetalda till internationella organisationer. Statskontoret avser att införa en anvisning om att bokföringsenheterna ska jämföra bokförda utbetalningar till internationella organisationer med de belopp som organisationerna uppgett och sedan utreda eventuella diskrepanser.

Organisationernas verksamhet finansieras även via fonder

Direktfinansiering är inte det enda sättet att finansiera organisationerna. Finland finansierar organisationernas verksamhet även via olika fonder. Den största fond som Finland medfinansierar är Europeiska utvecklingsfonden (EUF). EUF finansieras utanför EU-budgeten via direkta bidrag från medlemsstaterna. Finlands andel av EUF-finansieringen är cirka 66 miljoner euro per år eller 1,51% av fondens totala finansiering (RP 92/2014). Europeiska investeringsbanken (EIB) administrerar EUF-projekt och beviljar direkta krediter till målländerna som riskkapital. (RP 92/2014)

Internationella organisationer erhåller direkt EU-finansiering via EuropeAid-programmet, där en del av biståndet ges i samarbete med FN-organisationer och Världsbanksprojekt.[14] Överlappningen av organisationer kom även fram på andra sätt i materialet. Vissa av de granskade organisationerna samarbetar tätt och är i viss mån korsfinansierade.



Figur 4: Processdiagram över finansiering

Finlands reella finansiering av internationella organisationer är större än vad som kan utläsas av utfallsinformationen i centralbokföringens affärsbokföring. Samma internationella organisation kan finansieras direkt av finska staten, EU och fonder som Finland medfinansierar. Det viktiga med tanke på slutresultatet är hur sekundära anställningsrelaterade förpliktelser fördelats mellan medlemmarna enligt den finansierade organisationens dokument.

Organisationerna utreddes med hjälp av finansieringen

I granskningen var det nödvändigt att utreda Finlands finansiering mer omfattande för att kunna identifiera de organisationer där Finland är medlem. Uppgifter om statens medlemskap och finansieringsandelar har inte samlats in koordinerat eller systematiskt. På basis av granskningen rekommenderas att informationen om Finlands medlemskap, medfinansieringsbelopp och förpliktelser i internationella organisationer fortsättningsvis insamlas och hålls tillgänglig centralt. Då kan även rapporteringen av helhetsbilden ordnas. I finansministeriets utlåtande om utkastet till revisionsberättelse framförs att ministeriet i princip kan stödja rekommendationen om central insamling och administration av uppgifter om medlemskap och medfinansieringsbelopp i internationella organisationer. Enligt finansministeriet kan det dock visa sig vara en utmaning att finna en ändamålsenlig och riskanpassad lösning. Uppdatering av uppgifterna bör ingå i de normala processerna för statens gemensamma system.

Enligt centralbokföringens uppgifter är finansministeriet den största finansiären genom medlemsavgifterna till EU. En annan viktig betalare är utrikesministeriet. Enskilda ämbetsverk som hanterar ärenden i flera organisationer är t.ex. Finlands Akademi och Meteorologiska institutet.

42 utvalda organisationer i det andra steget av granskningen

I det andra steget av granskningen hade 42 organisationer valts ut och till dessa betalade Finland över 300 000 euro i finansieringsandelar 2016. I det andra steget gjorde vi en analytisk genomgång av boksluten för alla 42 organisationer.

3.2 Beloppet av de internationella organisationernas sekundära anställningsrelaterade förmåner och förpliktelser enligt boksluten

De internationella organisationernas långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser består av

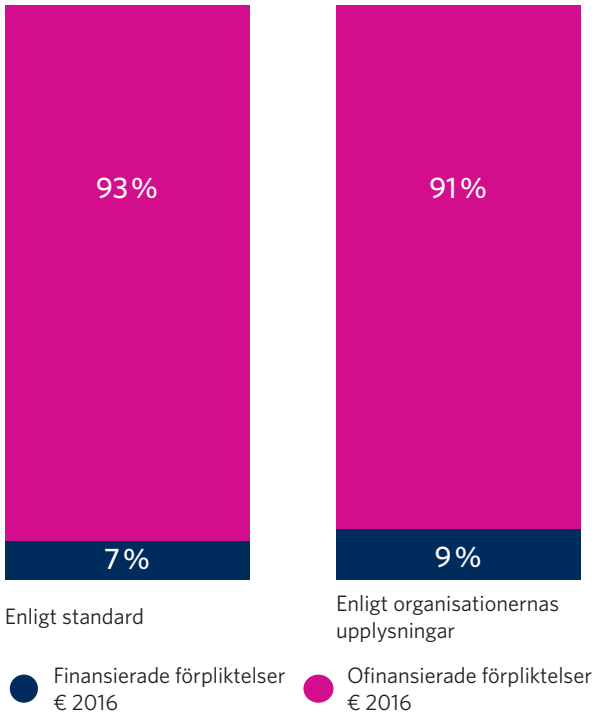
- förmåner efter avslutad anställning
- övriga långfristiga anställningsförmåner
- förmåner vid uppsägning

Bland de 42 utvalda organisationernas långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser framträder pensioner och hälsovårdskostnader efter avslutad anställning (After Service Health Insurance, ASHI). Dessa poster utgjorde den monetärt största delen av organisationernas anställningsrelaterade förpliktelser.

Enligt internationella redovisningsstandarder ska organisationen ta upp förmånsbestämda nettoskulder i balansräkningen. Nuvärdet av en förmånsbestämd förpliktelse minskas i förekommande fall med värdet av tillgångar för reglering av förpliktelsen. Förvaltningstillgångar omfattar tillgångar som innehas av en pensionsstiftelse och försäkringsbrev som är en förvaltningstillgång. Tillgångarna innehas av en enhet som är rättsligt skild från den rapporterande organisationen, de kan endast användas till att betala eller finansiera ersättningar till anställda och de är inte tillgängliga för egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) (IAS 19). Detta framgick vid granskningen på så sätt att organisationer med förvaltningstillgångar redovisade i enlighet med standarden sina anställningsrelaterade förpliktelser som en nettoskuld i balansräkningen. Granskningen har dock beaktat nuvärdet av alla organisationers förmånsbestämda förpliktelser eftersom detta visar deras faktiska beredskap för anställningsrelaterade förpliktelser.

Enligt boksluten 2016 uppgår det totala beloppet av de 42 utvalda organisationernas långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser till cirka 109 miljarder euro. Merparten, cirka 90 procent, av de långfristiga anställningsrelaterade förpliktelserna är ofinansierade. Läget förändras knappt om man beaktar organisationernas redovisade – icke-standardenliga – tillgångar för betalning av anställningsförmånerna beaktas (kassa, särskilda konton eller arrangemang som öronmärkts för betalning av anställningsrelaterade förpliktelser).

Standarder fastställer beräkningen av förpliktelsernas belopp



Figur 5: Alla organisationers långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser samt fonderad (s.k. finansierad) andel

Underlaget var inte samstämmigt och man kunde hitta skillnader mellan organisationerna. Först finns skäl att nämna den ekonomiskt viktigaste avvikelsen i underlaget: FN och dess specialorgan hade sina pensionsförpliktelser i en plan som omfattar flera arbetsgivare. Dessa organisationer betalar årligen pensionsavgifter till FN:s pensionsfond (United Nations Joint Staff Pension Fund, UNJSPF).

Enligt ett standardenligt undantag redovisar organisationer som tillhör FN:s pensionsfond dessa förpliktelser på samma sätt som i ett avgiftsbestämt system trots att det i verkligheten är förmånsbestämt. Detta ska beaktas när man jämför organisationernas långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser eftersom FN:s och de underlydande organisationernas förpliktelser i realiteten är större än vad som framgår av granskningsresultaten.

FN:s pensionsförpliktelser är fonderade till stor del

FN-organisationernas förpliktelser skulle vara större enligt det andra redovisningssättet men också bättre fonderade. Enligt bokslutet för FN:s pensionsfond 2016 är upp till 91,2 procent av pensionsförpliktelserna finansierade när man även beaktar framtida pensioner. De utvalda FN-organisationerna i granskningen betalade totalt 1 235 miljoner euro till pensionsfonden 2016 (tabell 1).

Enligt bokslutet planerar FN-organisationerna införa samma system för hälsovårdskostnader efter avslutad anställning (ASHI) som för pensionsförpliktelserna.[15] Detta kan göra de årliga kostnaderna mer förutsägbara men synliggör inte finansiärernas totala förpliktelser lika tydligt som ett standardenligt förmånsbestämt system.

Alla organisationer har inte följt IPSAS

En annan avvikelse som återspeglades i granskningens slutresultat var valet av redovisningsstandard. Merparten av organisationerna har valt att redovisa enligt IPSAS. Några organisationer har dock upprättat sitt bokslut enligt nationell eller allmänt vedertagen praxis. Dessa avvikelser finns hos European Synchrotron Radiation Facility (ESRF), World Customs Organization (WCO), European Molecular Biology Laboratory (EMBL) och International Institute for Applied Systems Analysis (IIASA).

Nationell redovisningspraxis skiljer sig i många delar från IAS, IPSAS och IFRS. Exempelvis innebär belgisk redovisningspraxis att pensionssystemet inte behöver klassificeras som avgifts- eller förmånsbestämt i bokslutet. Lagen förutsätter att pensionerna finansieras via en fristående pensionsfond eller ett försäkringsbolag men man behöver inte informera om kostnaderna för finansieringen i bokslutet. Därför var det också nödvändigt att utelämna ESRF och WCO från granskningen. I deras bokslut gick det inte att hitta jämförbar information om långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser.

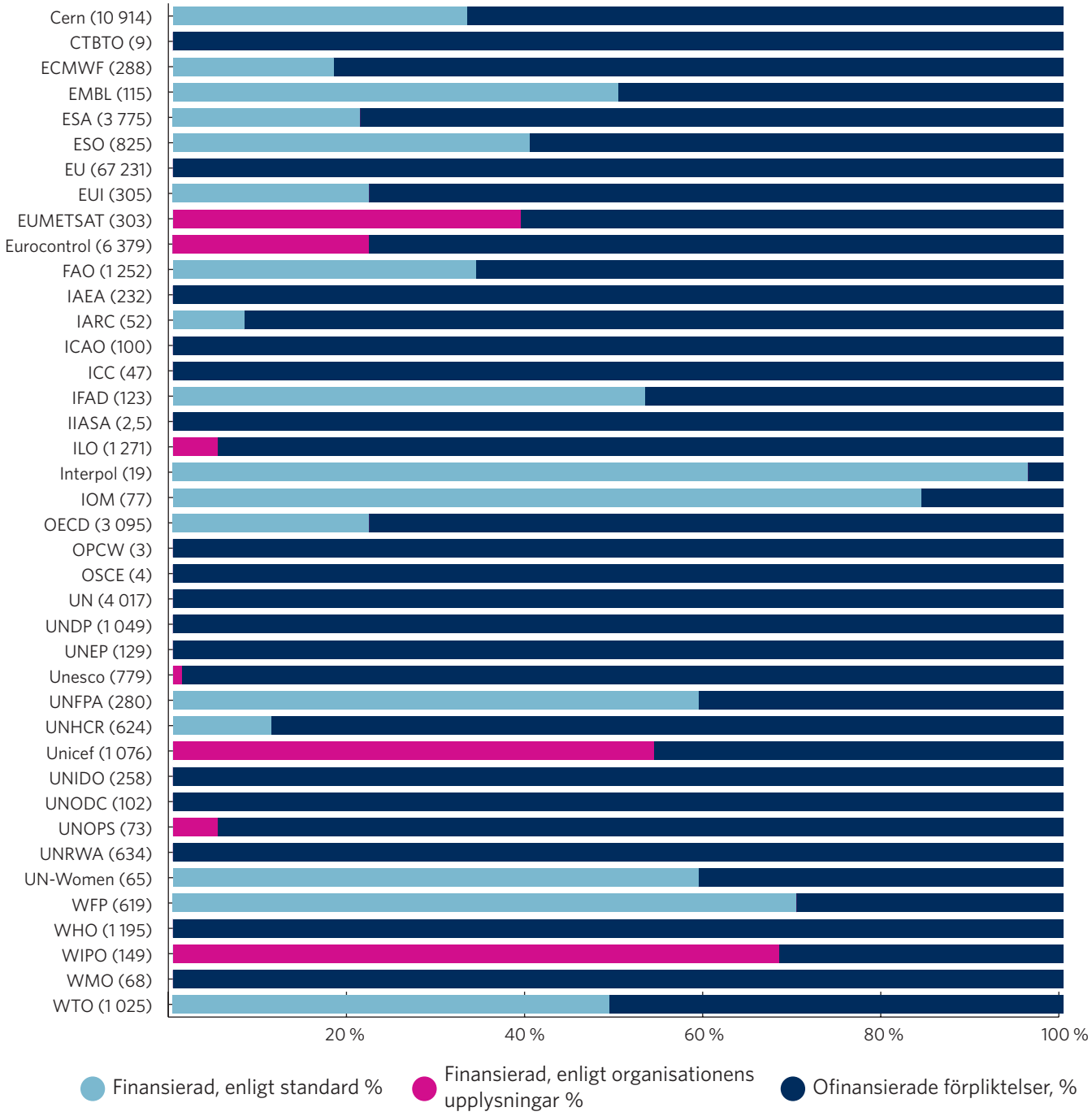
Organisation	Betalningar 2016
FAO	49 806 750 €
IAEA	61 574 000 €
IARC	5 118 991 €
ICAO	16 844 720 €
ICC	20 512 €
IFAD	10 289 937 €
ILO	48 383 700 €
IOM	29 599 440 €
UN	258 425 880 €
UNDP	149 894 600 €
Unesco	32 635 280 €
UNFPA	30 263 530 €
UNHCR	97 241 750 €
Unicef	142 010 903 €
UNIDO	7 811 000 €
UNODC	12 408 047 €
UNOPS	15 653 550 €
UNRWA	7 589 600 €
UN-Women	13 376 670 €
WFP	62 044 980 €
WHO	153 974 010 €
WIPO	24 583 680 €
WMO	5 959 680 €
Totalt	1 235 511 210 €

UNEP: The contributions of UNEP to the Pension Fund have been fully settled in 2016.

Tabell 1: Betalningar till FN:s pensionsfond. UNEP:s bokslut redovisade inte andelen pensionsavgifter. Den senaste uppgiften om UNEP:s betalda pensionsavgifter är från 2014, då summan var 20,7 miljoner USA-dollar.

Det väsentliga för den granskade frågan är hur organisationerna har förberett sig på betalningen av anställningsrelaterade förpliktelser. Här framgår granskningens resultat bäst av figur 7, som visar fonderingsnivån per organisation. Tabellens uppgifter bygger på nuvärdet av de förmånsbestämda förpliktelserna. Både det standardenliga beloppet och bokslutsinformationen har beaktats i beskrivningen av finansieringsläget. Figuren visar att organisationernas beredskap för anställningsrelaterade förpliktelser varierar. Vissa organisationer har inte någon täckning av de anställningsrelaterade förpliktelserna medan andra har en god fonderingsnivå.

Beloppet är lika väsentligt som beredskapen för betalning av förpliktelserna. Storleken på de granskade organisationernas förpliktelser varierade mellan några miljoner och tiotals miljarder euro. Den stora variationen förklaras i stor utsträckning av konkreta skillnader mellan organisationerna. Deras ålder, verksamhet och specialområden varierade.



Figur 6: Organisationernas långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser.

Slutresultatet av granskningen överensstämmer i stor utsträckning med antagandet att organisationerna har förberett sig dåligt på finansiering av anställningsrelaterade förpliktelser. Medlemsstaterna bör vara medvetna om situationen i organisationer där de är medlemmar. Anställningsrelaterade förpliktelser kommer de närmaste åren att belasta organisationernas ekonomi i form av betalningar direkt ur budgeten. Om en allt större del av budgeten går till att finansiera arbete som redan har utförts, påverkar det även verksamhetens effektivitet.

3.3 Eventualförpliktelser fördelas enligt fördragen

När sekundära anställningsrelaterade förpliktelser identifierats som helhet behöver man utreda hur dessa fördelas mellan medlemsstaterna. Uppgiften bör finnas i de internationella organisationernas styrdokument eller ursprungliga fördrag. Vid granskningen observerades att organisationernas interna dokument har varierande definitioner av medlemsstaternas (ekonomiska) förpliktelser.

Vissa organisationer är av permanent karaktär, t.ex. EU och FN. Dessa organisationers stadga eller grund- och anslutningsfördrag nämner inte utträde eller upplösning av organisationen. För EU:s del ändrades detta genom Lissabonfördraget, där artikel 50 fastställer formaliteterna vid ett eventuellt utträde. Däremot finns det inget fördrag som tar upp de innehållsmässiga konsekvenserna av ett utträde. Det finns knappt några prejudikat eller färdiga modeller för hur man ska gå tillväga när en part utträder, i stor utsträckning är det Brexit som kommer att bli ett prejudikat.

EU-förpliktelser betalas vartefter de realiseras

Europeiska unionen är den viktigaste internationella organisation där Finland är medlem. Finlands sammanräknade EU-medlemsavgifter 2016 uppgick till 1,717 miljarder euro. Enligt bokslutet 2016 uppgick EU:s långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser till 67,23 miljarder euro. EU har ingen fond eller annan buffert för att täcka anställningsrelaterade förpliktelser utan dessa betalas ur budgeten vartefter de realiseras. Med andra ord betalas EU:s långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser direkt ur budgeten.

Tankesmedjan Centre for European Reform har berört anställningsrelaterade förmåner i sina kalkyler om kostnaderna för Brexit. Enligt den publicerade rapporten utgick CER:s kostnadsberäkning från att Storbritannien ska ansvara för de förpliktelser som landet godkänt som medlemsstat. I dessa förpliktelser ingår s.k. tjänstemannapensioner (avser generellt alla anställningsrelaterade förpliktelser). Kommissionen har ansett att Storbritannien berörs av EU:s samtliga pensionsåtaganden och att de inte kan graderas efter tjänstemännens nationalitet. Enligt bokslutet 2014 uppgick EU:s långfristiga anställningsrelaterade förpliktelser till 63,8 miljarder euro. Utifrån dessa siffror har CER uppskattat Storbritanniens förpliktelser för EU:s pensioner till 7–10 miljarder euro, om allt betalas i en post.[16] Tills vidare har Storbritanniens andel av EU:s pensionsförpliktelser beräknats enligt landets betalningsandel av EU-budgeten. Med samma formel blir Finlands förpliktelser för EU:s pensioner cirka 1 096 miljoner euro (enligt bokslutet 2016).

En annan organisation som kan anses medföra stora förpliktelser för Finland är FN och underlydande aktörer. FN:s unika karaktär gör det till en utmaning att utreda hur organisationernas anställningsrelaterade förpliktelser fördelas mellan medlemsstaterna. Fördelningsgrunderna återfinns ofta i grundfördraget eller andra interna dokument. Enskilda medlemsstaters förpliktelser fastställs ofta i fördragens utträdesklausuler. Därför berörs detta spekulativa område i någon mån även i denna granskning.

Ansvarsfördelningen vid utträde fastställs i fördragen

Här utgör FN ett undantag som en organisation avsedd för all framtid och med en stadga som inte nämner utträde. Frågan om utträde nämns inte heller i direktiven från konferensen i Dunbarton Oaks om grundandet av

FN. Bakgrunden till dessa beslut är det internationella samfundets besvikelse över att Nationernas förbund blev ett misslyckande. Man ville undvika samma inneboende fel när FN grundades.[17] Därmed nämner FN-stadgan inte möjligheten till utträde och ingen stat har krävt ett sådant förbehåll i anslutningsfördraget eller utträtt.[18] Det finns alltså ingen tillförlitlig juridisk tolkning av en utträdessituation.

Enligt vissa tolkningar skulle en klausul som identifierar förpliktelserna emellertid ha ringa betydelse.[19] I enlighet med de allmänna reglerna för internationell rätt kan en civiliserad stat inte utgå från att ansvarsförbindelser som den godkänt som medlem upphävs vid ett utträde. Om en stat inte uppfyller sina förpliktelser mot organisationen vid ett eventuellt utträde anses detta bryta mot internationell rätt. Därför anses frånvaron av en klausul som identifierar enskilda staters förpliktelser inte befria staten från dess ekonomiska förpliktelser mot organisationen. Organisationernas permanenta karaktär stöder granskningens syn på vikten av att identifiera förpliktelserna. Finland, jämte andra medlemsstater, har förbundit sig att permanent tillhöra det internationella samfundet.

Förutom de två nämnda undantagen (EU och FN) har de granskade organisationerna, ofta redan i anslutningsfördraget, tydligt angett hur man ska gå tillväga då en medlemsstat vill utträda eller om organisationen upplöses. Exempelvis i fördraget om anslutning till Europeiska centret för medellånga väderprognoser (ECMWF) anger artikel 19 ”Uppsägande av konventionen” följande: ”En medlemsstat som har sagt upp denna konvention ska fortfarande vara förpliktad att bidra till finansieringen av alla de förpliktelser som centret åtagit sig före uppsägningen och att respektera de åtaganden som den själv avtalat om såsom medlemsstat gentemot centret före uppsägningen.”[20] Utöver tydliga konventioner redovisar vissa organisationer medlemsstaternas ekonomiska förpliktelser i sina bokslutsdokument, t.ex. balansräkningen.

Efter identifiering – och erkännande – av förpliktelserna bör man kunna visa enskilda medlemsstaters andel av organisationens totala förpliktelser så att statens förpliktelser kan registreras på bokföringsenhetsnivå. Medlemsstaternas förpliktelser är vanligen fördelade antingen i förhållande till statens betalningsandel eller som ett delat gemensamt ansvar. Om ansvarsfördelningen inte har specificerats, bör enligt Institutet för internationell rätt (Institut de Droit International) fördelningen ske enligt medlemsstatens årliga betalningsandel eller andel av budgeten.[21] Detta beräkningssätt har t.ex. varit utgångspunkt för Brexitförhandlingarna. Beräknat på samma sätt, betalningsandel av budgeten, blir Finlands andel av de utvalda organisationernas anställningsrelaterade förpliktelser cirka 1,4 miljarder euro.

På grund av den fragmenterade bilden, och till viss del frågans hypotetiska natur, är det svårt men inte omöjligt att visa Finlands andel av de internationella organisationernas anställningsrelaterade förpliktelser. Enligt den uppfattning som bildats under granskningen skulle arbetsmängden per ämbetsverk vara ganska rimlig och förpliktelserna kunna utredas. Revisionsverket rekommenderar att statens förpliktelser i internationella organisationer redovisas per ämbetsverk och bokföringsenhet så att de kan tas upp i statsbokslutet.

I utrikesministeriets utlåtande om utkastet till revisionsberättelse framförs uppfattningen att enskilda bokföringsenheter med ansvar för medlemskap och medlemsavgifter i första hand ska ansvara för att de betalningar

och förpliktelser som följer av medlemsavgifterna och andra direkta ekonomiska åtaganden beaktas i bokföringsenhetens egna uppgifter. Enligt ministeriet skulle en specifikation av förpliktelserna för de granskade organisationernas anställningsförhållanden utgöra en orimlig administrativ börda för bokföringsenheterna. I utrikesministeriets utlåtande framhålls att ifall finansministeriet ser denna helhet som en så viktig ekonomisk förpliktelse att den ska beaktas i bokslutet, bör detta göras centralt, t.ex. av finansministeriet, Statskontoret eller servicecentrets bokslutsspecialister.

4 Hur bör förpliktelserna beaktas vid inträde i organisationer och i statsbokslutet?

Granskningens andra mål var ett på resultaten grundat ställningstagande om huruvida statens ansvarsförbindelser i internationella organisationer bör redovisas i statsbokslutet och hur eventualförpliktelser ska beaktas vid beslut om inträde i olika internationella organisationer.

På basis av granskningen konstateras att finansministeriet och Statskontoret genom sina anvisningar bör säkerställa att statsbokslutet och bokföringsenheternas bokslut i fortsättningen även ger riktiga och tillräckliga uppgifter om de eventualförpliktelser som följer av medlemskap i internationella organisationer.

Eventualförpliktelser bör beaktas när ett inträde förbereds

På basis av granskningen konstateras att man vid inträde i internationella organisationer bör fästa särskild uppmärksamhet vid medlemskapsförbindelsens ekonomiska följder inklusive eventualförpliktelser. Före inträdet bör man även utreda hur förpliktelserna fördelas mellan medlemsstaterna vid utträde ur organisationen.

Härmed konstateras följande som motiveringar till ställningstagandet samt som kompletterande slutledningar och rekommendationer.

4.1 Viktigt att identifiera förpliktelserna och rapportera

Eventualförpliktelser har fångat internationellt intresse i och med finanskrisen på 2000-talet eftersom antalet förpliktelser har ökat betydligt. En förklaring till ökningen kan vara deras karakteristiska drag: inga direkta utgifter för budgetekonomin: varken statens eller den offentliga sektorns skulder ökar, såvida förpliktelsernas risker inte realiseras. Detta kan leda till att man åtar sig större förpliktelser än vad som är motiverat ur risksynpunkt.

Eventualförpliktelser ökar den ekonomiska risken i framtiden

Internationella valutafonden har utifrån sina utredningar gett rekommendationer om identifiering av eventualförpliktelser och ändamålsenlig rapportering om dem. Enligt IMF är den finansiella risken i sin enklaste form en konflikt mellan förväntningar och utfall.[22] Finansiella chocker som genereras av konflikten kan starta en kedjereaktion – finansiella kopplingar kan göra det svårare att begränsa krisen till en viss sektor. Genom chockerna har materialiserade eventualförpliktelser blivit en av de viktigaste faktorerna bakom staternas ökande skuldsättning under de senaste åren.

Riksdagens revisionsutskott har uttryckt oro över växande eventualförpliktelser och att riksdagens budgetmakt kontinuerligt minskar. Enligt revisionsutskottet är det ytterst viktigt att beslutsfattarna har tillgång till riktiga och tillräckliga uppgifter statens ekonomiska förpliktelser och risker.

Definitionen av eventualförpliktelser varierar beroende på om man har ett bokföringsmässigt eller ekonomiskt perspektiv. Den enklaste definitionen torde vara det bokföringsmässiga perspektivet att eventualförpliktelser är ekonomiska förpliktelser utanför balansräkningen. Lika enkel är IMF:s

definition: med eventualförpliktelser avses förpliktelser som endast realiseras, om en viss, till saken bidragande händelse inträffar i framtiden. Eventualförpliktelser inbegriper stor osäkerhet om huruvida de någonsin kommer att medföra kostnader för staten. Det är möjligt att eventualförpliktelsen aldrig realiseras och därmed inte medför kostnader för organisationen, men det kan också bli tvärtom. Flera eventualförpliktelser kan realiseras samtidigt.

Eventualförpliktelser klassificeras som explicita (öppna) förpliktelser genom lag eller direkt avtal (t.ex. statens borgensförbindelser) och implicita (latenta) förpliktelser som har moraliskt eller politiskt förpliktande skäl (t.ex. räddning av banker). Explicita förpliktelser uppstår av förpliktande skäl i lagar eller avtal medan implicita förpliktelser snarare har skäl som uppkommer av politiskt tryck. Implicita förpliktelser inbegriper allmänhetens förväntningar och politiskt tryck.

Eventualförpliktelser klassificeras som explicita och implicita

Figur 7: Klassificering av eventualförpliktelser Källa: VTV enligt finansministeriets och IMF:s klassificering

Det råder ingen omedelbar enighet om klassificering av anställningsrelaterade förpliktelser som explicita eller implicita. Enligt vissa tolkningar är anställningsrelaterade förpliktelser överhuvudtaget inte eventualförpliktelser utan ska klassificeras som direkta förpliktelser eftersom de realiseras med säkerhet och på lång sikt (om pensionssystemet inte reformeras).[23] Denna tolkningsdebatt gäller organisationens direkta pensionsförpliktelser. Litteraturen känner inte till statens ansvarsförbindelser för internationella organisationers anställningsrelaterade förmåner. I denna granskning betraktas statens ansvarsförbindelser i internationella organisationer som implicita eventualförpliktelser. Förpliktelsen finns och kommer att realiseras i framtiden men eftersom den är indirekt (fördelas mellan organisationerna och medlemsstaterna) och storleken påverkas av flera osäkerhetsfaktorer, den allmänna räntenivån, förväntad livslängd, organisationernas struktur och interna förändringar tolkas den som en implicit eventualförpliktelse.

Förpliktelserna i internationella organisationer kommer att realiseras men är indirekta och fördelas indirekt

I de senaste publikationerna om eventualförpliktelser har de rekommenderade åtgärderna varit samstämmiga. Rapporteringen om eventualförpliktelser bör vara så omfattande som möjligt och förpliktelserna vara

Rapporteringen om eventualförpliktelser bör vara så omfattande som möjligt

kända på minst uppföljningsnivå. Internationella valutafonden har inte gett direkta rekommendationer om hur eventualförpliktelser ska redovisas. IMF har gjort ganska lösa tolkningar kopplade till sannolikheten att eventualförpliktelserna realiseras. Den allmänna utvecklingen går ända mot mer öppenhet. Vad som ska utelämnas från bokslutet har blivit mindre svårtolkat samtidigt som medvetenheten om eventualförpliktelsernas risker har ökat.

Rapportering om riskerna kan även fungera som en signal. Därför ska offentliggörandenas följder övervägas noga.[24] Risken för feltolkningar är dock liten vad gäller den granskade frågan. Identifiering av pensionsförpliktelser och rapportering om dem kan leda till mer hållbara pensionslösningar och bättre riskidentifiering samt skapa ett positivt tryck på organisationernas hantering av ekonomin.

4.2 Enligt lagen om statsbudgeten ska förpliktelserna rapporteras i statsbokslutet

Enligt 17 a § i lagen om statsbudgeten (423/1988) ska statsbokslutet innehålla de noter som är nödvändiga för givandet av sådana riktiga och tillräckliga uppgifter som avses i 18 §. Enligt 18 § i lagen om statsbudgeten (423/1988) ska de redogörelser för statsfinanserna och skötseln av statsfinanserna samt resultat av statens verksamhet som tas in i regeringens årsberättelse ge riktiga och tillräckliga uppgifter om hur budgeten följts och om statens intäkter och kostnader, om statens ekonomiska ställning och resultat (rättvisande bild).

Bilaga 12 till statsbokslutet tar upp statens borgensförbindelser, garantier och ansvarsförbindelser.

Enligt 67 a § i förordningen om statsbudgeten (1243/1992) ska bilagorna till statsbokslutet innehålla en redogörelse för löpande statliga borgensförbindelser, statsgarantier och andra statliga ansvarsförbindelser vid utgången av finansåret. Enligt Europeiska kommissionens direktiv om budgetramverk (2011/85/EU) ska man inom de årliga budgetförfarandena offentliggöra alla den offentliga sektorns organ och medel som inte ingår i de ordinarie budgetarna samt offentliggöra uppgifter om ansvarsförbindelser (borgensförbindelser, oreglerade lån, förpliktelser) med potentiellt stor påverkan på offentliga budgetar.

För att kunna rapportera om statens förpliktelser i internationella organisationer enligt direktivet om budgetramverk samt lagen och förordningen om statsbudgeten bör förändringen utgå från bokföringsenhetsnivå. Enligt 66 h § 12 punkten i förordningen om statsbudgeten (1243/1992) ska bilagorna till bokföringsenheternas bokslut innehålla) en specifikation av de vid utgången av finansåret löpande statliga borgensförbindelser, statsgarantier och andra statliga ansvarsförbindelser som ämbetsverket eller inrättningen beviljat. Specifikationen ska göras enligt bilaga 14 till finansministeriets föreskrift om bokföringsenheternas boksslutsscheman.

I andra mångåriga ansvarsförbindelser inkluderas enligt statskontorets anvisningar sådana vid utgången av finansåret och därefter löpande ansvarsförbindelser, exklusive sådana ansvarsförbindelser som grundar sig på avtal som statliga ämbetsverk och inrättningar ingått sinsemellan, som inte har angetts som fullmakter i utfallskalkylen för bokföringsenhetens budget och vars värde från och med tidpunkten för bokslutet är minst 500 000 euro.

Specifikationen bör således inkludera varje mångårig avtal eller ansvarsförbindelse, som förorsakar anslagsbehov för minst 500 000 euro vid bokslutet och vilka är beräknade med priser som inkluderar mervärdeskatt.[25] För närvarande rapporteras dock inte dessa ansvarsförbindelser, som då inte heller ingår i statsbokslutet. Anvisningen gäller bara anslagsbehov och inkluderar därmed inte eventualförpliktelser. På basis av granskningen konstateras att finansministeriet och Statskontoret bör specificera sina rapporteringsanvisningar i fråga om eventualförpliktelser.

I Statskontorets utlåtande om revisionsberättelsen framhålls att man kommer att uppdatera sina anvisningar enligt finansministeriets instruktioner. I finansministeriets utlåtande konstateras att ministeriet inte kan förorda en ändring av föreskriften om bokföringsscheman (bilaga 12) till att bara gälla en implicit förpliktelse, nämligen internationella organisationers anställningsrelaterade förpliktelser. Finansministeriet anser att en ändring av rapporteringsgrunderna skulle kräva en genomgång av de allmänna rapporteringsprinciperna och alla implicita förpliktelser.

I finansministeriets utlåtande framförs även att utvecklingen av statsbokslutet är kopplad till EU-projektet EPSAS (harmonisering av redovisningsreglerna för den offentliga sektorns enheter), där sannolikt även bestämmelser om informationen i bokslutsbilagorna ingår. Enligt finansministeriet är det möjligt att rapportera om internationella organisationers anställningsrelaterade förpliktelser i regeringens årsberättelse och att man i vissa fall även ska göra det. Finansministeriet framhåller även sin risköversikt och dess möjligheter med avseende på diskretionär och dynamisk hantering av statsfinansiella risker. Revisionsverket ser detta som en möjlig plattform för att ta upp risker som avses i denna granskning.

Lagstiftningen ger redan nu möjligheter att rapportera utförligt om eventualförpliktelser

Lagstiftningen ger redan nu möjligheter att i Finland rapportera mer utförligt om eventualförpliktelser. Detta har också varit lagstiftarens önskan. Vid den senaste ändringen av lagen om statsbudgeten framhöll regeringens proposition (RP 56/2003) vikten av den statsfinansiella berättelsen och statsbokslutet i en situation där maktutövande delegerats till ämbetsverkens och inrättningarnas ledning. Vid uppföljningen och övervakningen av det delegerade maktutövandet har förfarandet för statsbokslutet en viktig ställning. Genom den statsfinansiella berättelsen och statens bokslutsförfarande har riksdagen bättre förutsättningar att utöva sina demokratiska befogenheter, dvs. budgetmakt. Tillräckligt detaljerad rapportering ger beslutsfattarna ett tillräckligt underlag för att träffa avgöranden som ökar resultaten och effektiviteten (RP 56/2003). Ju tydligare de indirekta ekonomiska förpliktelserna redovisas, desto bättre kan deras risker hanteras och bedömas.

4.3 Förpliktelserna ska utredas före inträdet i organisationer

Finland får som litet land del av mycket och olika nyttor av globalt samarbete och medlemskap i organisationer. I ett förändrat ekonomiskt läge och framförallt efter en recession finns det skäl att överväga organisationsverksamhetens prioriteringar. Medlemsavgifter och allmän finansiering av organisationerna är ofta kopplade till fördrag som gäller tills vidare. Då nya

organisationer grundas eller Finland får möjlighet att inträda i en existerande organisation finns det skäl att utreda alla ekonomiska förpliktelser som Finland åtar sig genom medlemskapet. I samband med anslutningsfördraget betalas ofta ett avtalat belopp till gamla medlemmar, t.ex. som ersättning för deras initiala investeringar. Staterna kan också få andra ekonomiska förpliktelser vid sidan av medlemsavgifter. I sitt utlåtande om utkastet till revisionsberättelse framhåller utrikesministeriet att om man vill stärka Finlands lägesbild ska detta, i enlighet med utkastets slutsatser, ske vid inträdet och senare genom aktivt deltagande i beredningen av organisationernas beslut och budgetar samt interna beslutsfattande.

När nya medlemsstater inträder förbinder sig staterna att ansvara för den internationella organisationens ekonomiska förpliktelser. I äldre organisationer med högutbildade experter som anställda kan de anställningsrelaterade förpliktelserna bli stora. I finansministeriets utlåtande om utkastet till revisionsberättelse betonades att beslut om inträde i en internationell organisation i första hand utgår från verksamhetens innehåll och relevans eller politiska grunder. Indirekt ansvar för personalrelaterade kostnader ska givetvis beaktas när man bedömer medlemskapets ekonomiska följder.

Vid inträdet förbinder sig medlemsstaterna att ansvara för organisationens befintliga förpliktelser

För att Finland även fortsatt ska kunna verka aktivt och effektivt i internationella organisationer finns det skäl att överväga medlemskapets effekt i förhållande till de totala kostnaderna. Statens revisionsverk rekommenderar att det utförs ett tillräckligt omfattande utredningsarbete när inträde i en ny organisation övervägs så att utredningen även visar organisationens ekonomiska nyckeltal och därmed medlemskapets totala kostnader och ekonomiska förpliktelser. Förhandsbedömningen bör även beakta hur medlemsstaterna påverkas av ett eventuellt utträde ur organisationen.

Bilaga: Granskningssätt

Bilaga

Denna bilaga beskriver hur vi kommit fram till resultaten och vilka begränsningar de har.

Granskningsmål

Målet med granskningen var ett på rimlig säkerhet grundat ställningstagande om hur stora eventualförpliktelser Finland har för internationella organisationers anställningsrelaterade förmåner. Målet var också att utreda om statens ansvarsförbindelser i internationella organisationer bör tas upp i statsbokslutet och hur förpliktelserna bör beaktas vid beslut om inträde i olika internationella organisationer.

Målet med granskningen var ett allmänt ställningstagande om huruvida de internationella organisationernas bokslut lämnats enligt internationella redovisningsstandarder och hur stora förpliktelser medlemsstaterna har för organisationernas sekundära anställningsrelaterade förmåner.

Utöver huvudmålen var ambitionen att belysa problematiken kring sekundära anställningsrelaterade förmånssystem genom att presentera de olika systemens grunder och risker. I detta ämne är berättelsen en översiktlig utredning.

Föremål för granskningen

Finansministeriet och Statskontoret betraktades som viktiga parter för granskningsuppgiften med avseende på skyldigheten att upprätta statsbokslut.

Utlåtanden om utkastet till revisionsberättelse begärdes in från finansministeriet, utrikesministeriet och Statskontoret. De synpunkter som lagts fram i utlåtandena har beaktats vid utarbetandet av den slutliga revisionsberättelsen. Utlåtandena och en sammanfattning av dem finns på revisionsverkets webbplats.

Frågor, kriterier, underlag och metoder

Granskningen tog upp två huvudfrågor. Genom den första huvudfrågan utreddes hur stora eventualförpliktelser Finland har för internationella organisationers anställningsrelaterade förmåner. Den andra huvudfrågan var huruvida statens ansvarsförbindelser i internationella organisationer ska redovisas i statsbokslutet och hur förpliktelserna bör beaktas vid beslut om inträde i olika internationella organisationer.

De internationella organisationernas bokslut, som utgjorde granskningsunderlag, valdes ut med hjälp av statens centralbokföring. Affärsbokföringens konton 4540 Medlemsavgifter till Finland, 4541 Medlemsavgifter utomlands, 8270 Driftsekonomins kostnader för EU:s institutioner och andra organ och 8280 Driftsekonomins kostnader för utlandet låg till grund för urvalet av organisationer, som alla erhållit 300 000 euro eller mer i medlemsavgifter 2016. Totalt 42 organisationer valdes ut för granskningen.

Granskningens huvudmetod var dokumentationsanalys.

Granskningsfrågor och delfrågor

1. Hur stora är Finlands eventualförpliktelser för internationella organisationers anställningsrelaterade förmåner?

2. Bör statens ansvarsförbindelser i internationella organisationer redovisas i statsbokslutet och hur bör dessa förpliktelser beaktas vid beslut om inträde i olika internationella organisationer?

Kriterier, underlag och metoder

Kriterier:
- Har de internationella organisationerna publicerat bokslutsinformation i rätt tid och är den fritt tillgänglig? (Internationella organisationers bokslutsdokument)
- Hur stora sekundära anställningsrelaterade förpliktelser redovisar de internationella organisationerna i sina bokslut? (standarder IAS 19 eller IPSAS 25)
- Har de internationella organisationerna valt avgifts- eller förmånsbestämda pensionsplaner? (standard IAS 19)
- Hur är de ekonomiska förpliktelserna för de internationella organisationernas sekundära anställningsrelaterade förmåner fördelade mellan organisationens medlemmar?
- Hur stor andel av förpliktelserna för de internationella organisationernas pensionssystem är ofinansierade?

Underlag: Internationella organisationers bokslutsdokument, interna styrdokument, stiftelseurkunder och organisationsspecifika fördrag

Analysmetoder: Dokumentationsanalys

Kriterier:
- Har Finlands förpliktelser för internationella organisationers sekundära anställningsrelaterade förpliktelser tagits upp i bokföringsenhetens eller statens bokslut, bilaga 12? Lag om statsbudgeten 423/1988, 17 a § och 18 §; förordning om statsbudgeten 1243/1992, 66 § och 67 a §; Europeiska kommissionens direktiv om budgetramverk 2011/85/EU, artikel 14.
- Bör Finlands förpliktelser i internationella organisationer redovisas i statsbokslutet?
- Vilka uppgifter om de nu granskade ekonomiska förpliktelserna bör vara tillgängliga för riksdagen när inträde i internationella organisationer övervägs?

Underlag: ReUU 1/2016, riksdagens revisionsutskotts publikation 1/2016, finansministeriets publikation 15a-2016

Analysmetoder: Dokumentationsanalys

Bilaga

Granskningstid

Granskningen utfördes mellan maj och november 2017.

Utförare

Granskningen utfördes av redovisningsrevisionsassistent Jonna Carlson och planeringschef Jenni Leppälahti. Granskningen handleddes och övervakades av redovisningsrevisionschef, OFR Jaakko Eskola.

Referenser

Referenser

1 Statens aggregerade balansräkning 19/2015, Statens revisionsverk.

2 Statens revisionsverks särskilda berättelse till riksdagen om revisionen av statsbokslutet och regeringens årsberättelse för år 2016, Statens revisionsverks berättelser till riksdagen, B 9/2017.

3 ReUU 1/2016 rd, ReUU 5/2013 rd, ReUU 3/2013 rd samt Eduskunnan budjetti- ja valvontavalta 1990–2020: Tutkimus budjetti- ja valvontavallan muutosten ja toteutumisen indikaattoreista, Riksdagens revisionsutskott, publikation 1/2016.

4 Avtal mellan en stat och en internationell organisation eller institution betraktas som ett fördrag. Valtiosopimusopas, Kansainvälisten ja EU-sopimusten valmistelua ja voimaansaattamista koskevat ohjeet, mars 2012, Utrikesministeriets publikationer.

5 Eurostat, Pension Systems in the EU, http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tsdde511&plugin=1

6 We´ll Live to 100 – How Can We Afford It? World Economic Forum, May 2017.

7 The Shift from Defined Benefit to Defined Contribution Pension Plans – Implications for Asset Allocation and Risk Management, Bank of International Settlemets, BIS 2006.

8 Employee Benefit Research Institutie, Issue Brief No.291, March 2006.

9 World Intellectual Property Organization, Annual Financial Report and Financial Statements for the year 2016.

10 Evaluating Risk Sharing in Private Pension Plans, Financial Market Trends, OECD 2009.

11 European Space Agency, Audited Financial Statements 2016.

12 Hakapää, Kari (2010) Uusi kansainvälinen oikeus, Helsingfors: Talentum.

13 Multilateralt samarbete, Effektivitetsrevisionsberättelse, VTV, 6/2017.

14 Information note on multidonor trust funds supported by the European Union, Directorate-General for International Cooperation and Development – EuropeAid (Updated 31st December 2016).

15 Financial report and audited financial statements for the year ended 31 December 2016. United Nations, Volume I.

16 Barker, Alex (2017) The €60 billion Brexit bill: How to disentangle Britain from the EU budget. Centre for European Reform.

17 Kelsen, Hans (1948) Withdrawal from the United Nations, The Western Political Quarterly.

18 Undantag Indonesien, som aviserade sitt utträde 1965 men ”återvände” som medlem samma år. Något utträde ansågs inte ha skett.

19 Livingstone, Frances (1965) Withdrawal from the United Nations – Indonesia, International and Comparative Law Quarterly.

20 Konvention om upprättandet av det europeiska centret för medellånga väderprognoser.

21 Stumer, Andrew (2007) Liability of Member States for Acts of International Organizations: Reconsidering the Policy Objections, Harvard International Law Journal.

22 Public Sector Debt Statistics: Guide for Compilers and Users, International Monetary Fund, Revised Second Printing 2013.

23 The Fiscal Costs of Contingent Liabilities: A New Dataset, International Monetary Fund Working Paper 16/14.

24 Fiscal Risks, Sources, Disclosure, and Management, IMF, 2009.

25 Handbok om statens bokföring 2016, Statskontoret.

STATENS REVISIONSVERK
PORKALAGATAN 1, PB 1119, FI-00101 HELSINGFORS
TEL. +358 9 4321, WWW.VTV.FI