

Kommunal regnskapsstandard nr. 12 – Foreløpig standard (F)



Oppdatert foreløpig standard fastsatt av styret i Foreningen GKRS 19.12.2019 med virkning fra og med regnskapsåret 2020. Med endringer som følge av KRS nr. 14 vedtatt 18.06.2020.

Interkommunale samarbeid etter kommuneloven – regnskapsmessige problemstillinger

1 INNLEDNING OG BAKGRUNN

1. Kommuner og fylkeskommuner kan samarbeide om løsning av felles oppgaver på en rekke forskjellige måter. Innenfor rammen av kommuneloven kan interkommunale samarbeid organiseres som interkommunalt politisk råd, kommunalt oppgavefellesskap eller vertskommunesamarbeid.

Videre kan interkommunale samarbeid organiseres som selvstendige selskaper som interkommunale selskaper (IKS), aksjeselskaper eller samvirkeforetak.

Kommuner kan ikke være deltakere i selskaper etter selskapsloven (ANS, DA og kommandittselskaper).

2. Med budsjett- og regnskapsforskriften forstås forskrift av 07.06.2019 nr. 714 om økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og årsberetning for kommuner og fylkeskommuner mv.
3. Med kommuner menes i denne standard både kommuner og fylkeskommuner, med mindre noe annet fremgår av sammenhengen.

1.1 Avgrensning av virkeområde

1. Standarden omfatter regnskapsmessige problemstillinger knyttet til interkommunale samarbeid etablert med hjemmel i kommuneloven. Følgende samarbeidsformer er dermed omfattet:
 - Interkommunalt politisk råd, jf. kommuneloven kapittel 18.
 - Kommunalt oppgavefellesskap, jf. kommuneloven kapittel 19.
 - Vertskommunesamarbeid, jf. kommuneloven kapittel 20.
2. Standarden omhandler regnskapsføring av etablering, inntreden og uttreden av kommuner i samarbeidet, overføringer og kjøp/salg mellom kommunene og samarbeidet, felles investeringer i samarbeidet, avvikling av samarbeidet samt behandling av merforbruk i samarbeidets årsregnskap.

3. Standarden omhandler regnskapsføringen både i kommunenes regnskap og i samarbeidenes regnskap.

2 REGELVERK

1. **Interkommunalt politisk råd og kommunalt oppgavefelleskap** opprettes med hjemmel i henholdsvis kommuneloven § 18-1 og § 19-1.

Samarbeidsavtalen for interkommunalt politisk råd skal blant annet fastsette om samarbeidet er eget rettssubjekt, den enkelte deltakerens eierandel i rådet og ansvarsandel for rådets forpliktelser hvis ansvarsandelen avviker fra eierandelen, uttreden og oppløsning.

Tilsvarende skal samarbeidsavtalen for kommunalt oppgavefelleskap blant annet inneholde bestemmelser om hvorvidt oppgavefelleskapet er eget rettssubjekt, deltakernes innskuddsplikt og plikt til å yte andre bidrag til oppgavefelleskapet, eierandel og ansvarsandel for felleskapets forpliktelser hvis ansvarsandelen avviker fra eierandelen, myndighet til å ta opp lån, uttreden og oppløsning.

Interkommunale samarbeid, både de som er eget rettssubjekt, og de som ikke er eget rettssubjekt, skal etter kommuneloven § 14-8 utarbeide eget årsregnskap.

Samarbeid som ikke er eget rettssubjekt, og som har forventede brutto driftsinntekter på mindre enn 5 millioner kroner, og hvor samarbeidsavtalen fastsetter at det kan unnlates å utarbeide eget årsregnskap, kan inngå i årsregnskapet til kontorkommunen, jf. budsjett- og regnskapsforskriften §§ 8-3 og 8-4 første ledd.

2. **Vertskommunesamarbeid** etter kommuneloven kapittel 20 innebærer at en kommune (samarbeidskommune) kan avtale med en annen kommune (vertskommune) at vertskommunen skal utføre oppgaver og treffe avgjørelser etter delegert myndighet fra samarbeidskommunen.

Det skal inngås en skriftlig samarbeidsavtale som blant annet skal inneholde bestemmelser om det økonomiske oppgjøret mellom samarbeidskommunene og vertskommunen, og regler for uttreden og oppløsning av samarbeidet. Samarbeidets utgifter og inntekter inngår i vertskommunens årsregnskap.

3 DRØFTELSE

3.1 Definisjoner

1. Følgende begreper benyttes i denne standarden:
 - a) *Eget regnskap*: Regnskap for interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 14-8.
 - b) *Deltakerkommune*: Kommune som er deltaker i interkommunalt samarbeid eller vertskommunesamarbeid. Omfatter ikke den kommunen hvor et

interkommunalt samarbeid har sitt hovedkontor (kontorkommune) eller vertskommunen i et vertskommunesamarbeid.

- c) *Kontorkommune*: Kommune der et interkommunalt samarbeid etter kommuneloven kapittel 18 og 19 har sitt hovedkontor.
- d) *Vertskommune*: Den kommunen i et vertskommunesamarbeid etter kommuneloven kapittel 20 som utfører oppgaver etter delegert myndighet fra en eller flere deltakerkommuner.
- e) *Overskudd og underskudd (samarbeid uten eget årsregnskap)*: Kontorkommunens eller vertskommunens regnskap viser at samarbeidets driftsinntekter er høyere enn driftsutgiftene (overskudd) eller lavere enn driftsutgiftene (underskudd).

3.2 Interkommunale samarbeid etter kommuneloven kapittel 18 og 19 som utarbeider eget regnskap

3.2.1 Etablering av interkommunale samarbeid

1. Et interkommunalt samarbeid etableres ved at to eller flere kommuner inngår en samarbeidsavtale og velger et representantskap for samarbeidet. For interkommunale politiske råd har kommunene ikke innskuddsplikt, mens for kommunale oppgavefelleskap fastsetter samarbeidsavtalen deltakernes eventuelle innskuddsplikt, jf. kommuneloven § 19-4 fjerde ledd bokstav e.
2. Når en deltakerkommune gjør innskudd i det interkommunale samarbeidet, regnskapsføres dette i deltakerkommunens investeringsregnskap som kjøp av andeler og aktiveres som anleggsmiddel i balansen. Skjer innskuddet i form av anleggsmidler, dekomponeres transaksjonen som salg av anleggsmiddel og kjøp av andeler i deltakerkommunens investeringsregnskap.
3. I enkelte tilfeller beholder deltaker-/kontorkommunen tilstrekkelig disposisjonsrett og ansvar for forpliktelser knyttet til anleggsmidlet slik at reelt (med-)eierskap anses uendret. I slike tilfeller skal det ikke foretas regnskapsføring.

Forhold som kan tyde på at eierskapet ikke er overført, kan være:

- Det er inngått leieavtale mellom deltaker-/kontorkommunen og samarbeidet.
 - Det fremgår av samarbeidsavtalen at samarbeidet disponerer anleggsmidlet, men at eierforholdet er uendret.
 - Samarbeidet kan ikke avhende eller endre bruken av anleggsmidlet uten at deltaker-/kontorkommunen har godkjent dette.
 - Inntekter ved eventuell avhendelse av anleggsmidlet tilfaller deltaker-/kontorkommunen.
 - Deltaker-/kontorkommunen opprettholder tilstrekkelig medbestemmelse over bruken av anleggsmidlet, og er ansvarlig for forpliktelser knyttet til anleggsmidlet i en slik grad at reelt (med-)eierskap kan anses opprettholdt.
 - Overdragelse av fast eiendom eller lignende er ikke tinglyst eller på annen måte gitt rettsvern.
4. I samarbeidets eget regnskap regnskapsføres kapitalinnskudd som mottas ved etablering av samarbeidet, direkte i åpningsbalansen med motpost disposisjonsfond eller ubundet investeringsfond. Skjer kapitalinnskuddet i form av

midler som i medhold av lov, forskrift eller avtale er reservert særskilte formål, klassifiseres disse som bundne fond. Tingsinnskudd i form av anleggsmidler regnskapsføres på samme måte med motpost kapitalkonto.

5. Kapitalinnskudd som gjennomføres på et senere tidspunkt enn ved etablering, regnskapsføres i drifts- eller investeringsregnskapet både hos samarbeidet og deltakerkommunen.

I samarbeidets eget regnskap skal et slikt senere kapitalinnskudd i form av anleggsmidler dekomponeres i en kjøpstransaksjon og en overføringstransaksjon som regnskapsføres i investeringsregnskapet. Anleggsmidlet aktiveres i balansen.

3.2.2 *Inntreden av nye deltakere i samarbeidet*

1. Inntreden av nye deltakere i et interkommunalt samarbeid kan enten innebære en utvidelse av samarbeidet, eller er være en avvikling og nyetablering av samarbeidet. Hvorvidt inntreden av nye deltakere er en utvidelse av eksisterende samarbeid eller avvikling og nyetablering, må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle ut fra hvilke vedtak og handlinger som gjøres av samarbeidet og deltakerkommunene.

Tilfeller der samarbeidet ikke oppløses, beholder samme organisasjonsnummer, utfører de samme tjenestene, og ellers fremstår som uendret utad, trekker i retning av at inntreden anses som en endring i samarbeidsavtalen og en utvidelse av samarbeidet. Får samarbeidet nytt organisasjonsnummer, får nye tjenester eller fremstår som endret utad, samt at det inngås ny samarbeidsavtale, trekker i retning av at dette er et nytt samarbeid.

2. Ved senere inntreden av deltakere i et samarbeid skal samarbeidsavtalen regulere eventuell innskuddsplikt. For nye deltakerkommuner regnskapsføres dette på samme måte som ved etablering.
3. Ved inntreden av nye deltakere som regnes som utvidelse av samarbeidet, regnskapsføres kapitalinnskudd fra nye deltakere i samarbeidets drifts- eller investeringsregnskap på samme måte som kapitalinnskudd fra eksisterende deltakere på et senere tidspunkt enn ved etablering, jf. punkt 3.2.1 nr. 5 ovenfor.
4. Ved inntreden av nye deltakere som regnes som avvikling og nyetablering av samarbeidet, regnskapsføres kapitalinnskudd fra nye deltakere direkte i samarbeidets nye åpningsbalanse, jf. punkt 3.2.1 nr. 4 ovenfor.

3.2.3 *Uttreden fra samarbeidet*

1. Uttreden skal være regulert i samarbeidsavtalen. Dersom det ved uttreden av samarbeidet skal foretas et oppgjør som innebærer overføring av midler fra samarbeidet til den uttredende kommunen, skal dette regnskapsføres som en overføringsutgift i samarbeidets eget regnskap og en tilsvarende inntekt i den uttredende kommunens regnskap. Tilsvarende skal oppgjør som innebærer

overføring av midler til samarbeidet, inntektsføres i samarbeidets eget regnskap og utgiftsføres i den uttredende kommunens regnskap.

Balanseført eierandel ved uttreden føres ut av balansen mot kapitalkonto.

2. Skjer oppgjøret i form av anleggsmidler, dekomponeres transaksjonen i en salgstransaksjon og en overføringstransaksjon i investeringsdelen i samarbeidets eget regnskap. I den uttredende kommunens investeringsregnskap dekomponeres transaksjonen i en kjøpstransaksjon og en overføringstransaksjon.
3. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet gjelder for regnskapsføring av oppgjør ved uttreden. Skillet skal opprettholdes ved overføring av midler mellom regnskapsenheter i kommunen og interkommunalt samarbeid, jf. punkt 3.2.4.

3.2.4 Overføringer og interne lån mellom kommunen og interkommunale samarbeid

1. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet gjelder for interkommunalt samarbeid og skal opprettholdes ved overføring av midler mellom samarbeidet og deltakerkommunene.

Overføringer av driftsinntekter fra én deltakerkommune til et interkommunalt samarbeid regnskapsføres i driftsregnskapet både i deltakerkommunenes regnskap og samarbeidets regnskap. Tilsvarende skal overføring av investeringsinntekter regnskapsføres i investeringsregnskapet.

2. Interne utlån fra kontorkommunen til et interkommunalt samarbeid som ikke er eget rettssubjekt skal regnskapsføres som utlån i kontorkommunens regnskap og bruk av lån i samarbeidets regnskap. Internt utlån begrenses til det som faktisk finansierer investeringer i samarbeidet, dvs. at det ikke skal være ubrukte lånemidler fra interne innlån i samarbeidet, jf. KRS nr. 3 punkt 3.1 nr. 3.

Utlån fra øvrige deltakerkommuner regnes som eksterne låneopptak.

3.2.5 Investeringer

1. Investeringer foretatt av et interkommunalt samarbeid regnskapsføres i investeringsdelen i samarbeidets eget regnskap. Aktivering av anleggsmidlet i balansen og avskrivninger skjer i samarbeidets balanse.
2. Dersom deltakerkommunene finansierer sine respektive andeler av en investering, vil de også kunne være formelle og reelle medeiere i anleggsmidlene. Deltakerkommunenes andel av investeringen regnskapsføres i så fall i de respektive kommuners investeringsregnskap som en investeringsutgift og aktiveres som et driftsmiddel i deltakerkommunenes balanseregnskap. Vesentlighetsgrensen i KRS nr. 4 punkt 3.2 nr. 5 gjelder for hver enkelt deltakerkommunes investeringsandel.

3. Tilskudd til investeringer i samarbeidet som kan finansieres med lån, føres i investeringsregnskapet i deltakerkommunene hvis tilskuddet finansieres med inntekter der, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-4 første ledd andre punktum. Dette er aktuelt hvis det interkommunale politiske rådet eller det kommunale oppgavefellesskapet ikke er eget rettssubjekt og tilskuddet regnes som tilskudd til annen kommune, jf. kommuneloven § 14-16 første ledd. Dette er også aktuelt hvis det kommunale oppgavefellesskapet er eget rettssubjekt og tilskuddet regnes som tilskudd til et selskap, jf. kommuneloven § 14-16 andre ledd. Interkommunalt politisk råd som er eget rettssubjekt kan ikke regnes som selskap etter denne bestemmelsen.

3.2.6 Inndekking av merforbruk

1. Inndekking av merforbruk i interkommunale samarbeid skal dekkes inn i samsvar med kommuneloven § 14-12. Dersom inndekking av merforbruk skal avvike fra deltakeransvaret, må dette fastsettes i samarbeidsavtalen, jf. § 14-12 fjerde ledd.

3.2.7 Avvikling interkommunale samarbeid

1. Oppløsning av samarbeidet skal være regulert i samarbeidsavtalen. Avviklingsoppgjør med deltakerkommunene, herunder kontorkommunen, regnskapsføres på samme måte som for oppgjør ved uttreden, jf. punkt 3.2.3.

3.2.8 Omdanning til aksjeselskap eller samvirkeforetak

1. Et interkommunalt samarbeid kan omdannes til aksjeselskap eller samvirkeforetak. Det er ikke gitt selskapsrettslige regler om slik omdanning.

I deltakerkommunenes regnskap regnskapsføres omdanningen i investeringsregnskapet som salg av andeler i samarbeidet og som kjøp av aksjer eller andeler.

I samarbeidets eget regnskap håndteres slik omdanning som en avvikling av samarbeidet.

3.3 Interkommunale samarbeid etter kommuneloven kapittel 18 og 19 som ikke utarbeider eget regnskap

3.3.1 Etablering og innskudd av kapital

1. Et interkommunalt samarbeid etableres ved at to eller flere kommuner fastsetter samarbeidsavtale og velger et styre for samarbeidet. Kommunene har ikke innskuddsplikt, med mindre noe annet fremgår av samarbeidsavtalen. Det må derfor vurderes konkret hvilke økonomiske disposisjoner etableringen eventuelt innebærer og regnskapsføre disse etter de økonomiske realitetene.
2. Innskudd fra en deltakerkommune vil, med mindre annet følger av samarbeidsavtalen, være disponible midler for samarbeidets representantskap. Kontorkommunens kommunestyre kan ikke råde fritt over slike fond. Innskuddene klassifiseres derfor som bundne fond i kontorkommunens regnskap. Avsetning og

bruk av slike fond i kontorkommunens årsbudsjett, må gjennomføres

3. Dersom det overføres anleggsmidler til det interkommunale samarbeidet, vil det normalt innebære at deltakerkommunen overfører risiko og kontroll med anleggsmidlet til kontorkommunen ved samarbeidet, slik at dette er å anse som en transaksjon.

Overføringen regnskapsføres som salg av anleggsmiddel i deltakerkommunens investeringsregnskap. Skjer overdragelsen vederlagsfritt eller til underpris, dekomponeres transaksjonen i deltakerkommunens regnskap og regnskapsføres som en salgsinntekt og en overføringsutgift i investeringsregnskapet. Dette forutsetter at anleggsmidlet har vært i bruk i deltakerkommunen før overføring til samarbeidet. I motsatt fall regnes overføringen som et tilskudd og regnskapsføres i driftsregnskapet.

I samarbeidets regnskap (kontorkommunen) regnskapsføres anleggsmidlet som kjøp av anleggsmiddel og aktiveres i balansen. Skjer overdragelsen vederlagsfritt eller til underpris, regnskapsføres overdragelsen i samarbeidets regnskap i samsvar med KRS nr. 4 punkt 3.2. nr. 9.

4. I enkelte tilfeller beholder deltaker-/kontorkommunen tilstrekkelig disposisjonsrett og ansvar for forpliktelser knyttet til anleggsmidlet, slik at reelt (med-)eierskap anses uendret. I slike tilfeller skal det ikke foretas regnskapsføring.

Forhold som kan tyde på at eierskapet ikke er overført, kan være:

- Det er inngått leieavtale mellom deltaker-/kontorkommunen og samarbeidet.
 - Det fremgår av samarbeidsavtalen at samarbeidet disponerer anleggsmidlet, men at eierforholdet er uendret.
 - Samarbeidet kan ikke avhende eller endre bruken av anleggsmidlet uten at deltaker-/kontorkommunen har godkjent dette.
 - Inntekter ved eventuell avhendelse av anleggsmidlet tilfaller deltaker-/kontorkommunen.
 - Deltaker-/kontorkommunen opprettholder tilstrekkelig medbestemmelse over bruken av anleggsmidlet og er ansvarlig for forpliktelser knyttet til anleggsmidlet i en slik grad at reelt (med-)eierskap kan anses opprettholdt.
 - Overdragelse av fast eiendom e.l. er ikke tinglyst, eller på annen måte gitt rettsvern.
5. Samarbeidet er en del av kontorkommunen som rettssubjekt. Overføring av anleggsmidler fra kontorkommunen til samarbeidet savner derfor kjennetegn av en transaksjon. Slike anleggsmidler regnskapsføres til kontinuitet i kontorkommunen, dvs. at bokført verdi videreføres i balansen og det ikke skjer noen regnskapsføring i .
 6. Innskudd av kapital som gjennomføres på et senere tidspunkt enn ved etablering, regnskapsføres tilsvarende som ved etablering. Det innebærer at innskudd av anleggsmidler kan regnskapsføres som overføringsutgift i deltakerkommunens investeringsregnskap, forutsatt at anleggsmidlet har vært i bruk i deltakerkommunens virksomhet.

7. Ved senere inntreden av deltakere i et samarbeid skal samarbeidsavtalen regulere eventuell innskuddsplikt. For nye deltakerkommuner regnskapsføres dette på samme måte som ved etablering.

3.3.2 Uttreden fra samarbeidet

1. Uttreden skal være regulert i samarbeidsavtalen. Dersom det ved uttreden av samarbeidet skal foretas et oppgjør som innebærer overføring av midler fra samarbeidet til den uttredende kommunen, skal dette regnskapsføres som en overføringsutgift i kontorkommunens drifts- eller investeringsregnskap og en tilsvarende inntekt i den uttredende kommunes regnskap. Tilsvarende skal oppgjør som innebærer overføring av midler til samarbeidet, inntektsføres i kontorkommunens drifts- eller investeringsregnskap og utgiftsføres i den uttredende kommunes regnskap.
2. Skjer oppgjøret i form av anleggsmidler, dekomponeres transaksjonen i en salgstransaksjon og en overføringstransaksjon (utgift) i kontorkommunens investeringsregnskap. I den uttredende kommunes investeringsregnskap dekomponeres transaksjonen i en kjøpstransaksjon og en overføringstransaksjon (inntekt).

3.3.3 Overføringer og kjøp/salg mellom kommunen og interkommunale samarbeid

1. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet gjelder for interkommunalt samarbeid og skal opprettholdes ved overføring av midler mellom samarbeidet (kontorkommunen) og deltakerkommunene.
2. Overføringer av driftsinntekter fra en deltakerkommune til et interkommunalt samarbeid regnskapsføres i driftsregnskapet både i deltakerkommunenes regnskap og kontorkommunens regnskap. Tilsvarende skal overføring av investeringsinntekter regnskapsføres i investeringsregnskapet.
3. Overføringer og kjøp/salg mellom kontorkommunen og et interkommunalt samarbeid som ikke utarbeider eget regnskap, savner kjennetegn av en transaksjon. Slike overføringer og kjøp/salg regnskapsføres tilsvarende som om det foretas mellom øvrige kommunale virksomheter.
4. Når det er avtalt at deltakerkommunene skal bidra til å dekke en viss andel av utgiftene eller et underskudd i samarbeidet, anses dette som en kjent inntekt som skal inntektsføres i kontorkommunens regnskap når utgiftene er påløpt eller underskuddet er oppstått, uavhengig av hvor mye deltakerkommunene faktisk har betalt det aktuelle året. Tilsvarende vil det være en kjent utgift som skal utgiftsføres i deltakerkommunenes regnskap.
5. Et overskudd i samarbeidet vil, med mindre annet er avtalt, måtte anses som midler som er disponible for representantskapet, men bundne for kontorkommunen. En avtale om deling av overskudd i samarbeidet representerer en kjent utgift i kontorkommunens regnskap og en kjent inntekt i deltakerkommunenes regnskap. Overskuddet er kjent det året det er oppstått.

3.3.4 Investeringer

1. Investeringer foretatt av et interkommunalt samarbeid som ikke utarbeider eget regnskap regnskapsføres i kontorkommunens investeringsregnskap. Aktivering av anleggsmidlet i balansen og avskrivninger skjer i kontorkommunens regnskap.
2. Dersom deltakerkommunene finansierer sine respektive andeler av investeringer, vil de som oftest også være formelle og reelle medeiere i anleggsmidlene. Deltakerkommunenes andel av investeringen regnskapsføres i de respektive kommunenes investeringsregnskap som en investeringsutgift og aktiveres i deltakerkommunenes balanseregnskap. Vesentlighetsgrensen i KRS nr. 4 punkt 3.2 nr. 5 gjelder for hver enkelt deltakerkommunes investeringsandel.
3. Tilskudd til investeringer i samarbeidet som kan finansieres med lån, føres i investeringsregnskapet i deltakerkommunene hvis tilskuddet finansieres med inntekter der, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-4 første ledd andre punktum. Dette er aktuelt hvis det interkommunale politisk rådet eller det kommunale oppgavefelleskapet ikke er eget rettssubjekt og tilskuddet regnes som tilskudd til annen kommune, jf. kommuneloven § 14-16 første ledd.

3.3.5 Regnskapsavleggelse i interkommunale samarbeid

1. Regnskap for interkommunale samarbeid som ikke utarbeider eget årsregnskap, skal inngå i kontorkommunens regnskap, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 8-3. Det utarbeides derfor ikke et eget fullstendig årsregnskap for samarbeidet. Samarbeidets inntekter og utgifter skal i årsregnskapet til kontorkommunen føres opp i bevilgningsoversiktene etter § 5-4 andre ledd og § 5-5 andre ledd med samme detaljeringsnivå som bevilgningen i kontorkommunens årsbudsjett, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 8-4 tredje ledd første punktum.

I tillegg skal det utarbeides et detaljregnskap på samme detaljeringsnivå som detaljbudsjettet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 8-4 tredje ledd andre punktum.

2. Samarbeidet kan unnlate å utarbeide egen årsberetning hvis det framgår av samarbeidsavtalen, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 8-3.

3.3.6 Avvikling av interkommunale samarbeid

1. Oppløsning av samarbeidet skal være regulert i samarbeidsavtalen, jf. kommuneloven § 18-4 fjerde ledd bokstav h for interkommunalt politisk råd og § 19-4 fjerde ledd bokstav j for kommunalt oppgavefelleskap. Avviklingsoppgjør med deltakerkommunene regnskapsføres på samme måte som for oppgjør ved uttreden, jf. punkt 3.3.2.

3.3.7 Omdanning til aksjeselskap eller samvirkeforetak

1. Et interkommunalt samarbeid kan omdannes til aksjeselskap eller samvirkeforetak. Med mindre annet følger av den faktiske gjennomføringen,

regnes slik omdanning som avvikling av samarbeidet og at kontorkommunen og deltakerkommunene stifter aksjeselskapet.

Avviklingen regnskapsføres i samsvar med punkt 3.3.7 ovenfor. Stiftelsen av aksjeselskapet regnskapsføres i samsvar med KRS nr. 13 punkt 3.4.1.

3.4 Vertskommunesamarbeid etter kommuneloven kapittel 20

3.4.1 Etablering og overføring av kapital

1. Etablering av vertskommunesamarbeid innebærer at deltakerkommunene overlater utførelse av oppgaver til vertskommunen. Etablering av vertskommunesamarbeid innebærer ikke nødvendigvis tilgang eller bruk av midler som skal regnskapsføres. Det må derfor vurderes konkret hvilke økonomiske disposisjoner etableringen eventuelt innebærer, og regnskapsføre disse etter de økonomiske realitetene.
2. Dersom etableringen av vertskommunesamarbeid innebærer at anleggsmidler tilhørende en deltakerkommune heretter blir anvendt av vertskommunesamarbeidet, kan dette være å anse som en overføringstransaksjon.

Overføringen regnskapsføres som salg av anleggsmiddel i deltakerkommunens investeringsregnskap. Skjer overdragelsen vederlagsfritt eller til underpris, dekomponeres transaksjonen i deltakerkommunens regnskap og regnskapsføres som en salgsinntekt og en overføringsutgift i investeringsregnskapet.

I vertskommunens regnskap regnskapsføres anleggsmidlet som kjøp av anleggsmiddel og aktiveres balansen. Skjer overdragelsen vederlagsfritt eller til underpris, regnskapsføres overdragelsen i vertskommunens regnskap i samsvar med KRS nr. 4 punkt 3.2. nr. 9.

3. I enkelte tilfeller beholder deltakerkommunen tilstrekkelig disposisjonsrett og ansvar for forpliktelser knyttet til anleggsmidlet, slik at reelt (med-)eierskap anses uendret. I slike tilfeller skal det ikke foretas regnskapsføring.

Forhold som kan tyde på at eierskapet ikke er overført, kan være:

- Det er inngått leieavtale mellom deltakerkommunen og vertskommunen.
- Det fremgår av samarbeidsavtalen at vertskommunen disponerer anleggsmidlet, men at eierforholdet er uendret.
- Vertskommunen kan ikke avhende eller endre bruken av anleggsmidlet uten at deltakerkommunen har godkjent dette.
- Inntekter ved eventuell avhendelse av anleggsmidlet tilfaller deltakerkommunen.
- Deltakerkommunen opprettholder tilstrekkelig medbestemmelse over bruken av anleggsmidlet og er ansvarlig for forpliktelser knyttet til anleggsmidlet i en slik grad at reelt (med-)eierskap kan anses opprettholdt.

4. Dersom overføring av kapital fra en deltakerkommune til en vertskommune foretas på et senere tidspunkt enn ved etablering, regnskapsføres overføringen tilsvarende som ved etablering.
5. Senere inntreden av deltakere i et vertskommunesamarbeid regnskapsføres på samme måte som ved etablering.

3.4.2 Uttreden fra vertskommunesamarbeid

1. Uttreden skal være regulert i samarbeidsavtalen, jf. kommuneloven § 20-4 tredje ledd bokstav g. Dersom det ved en kommunes uttreden av vertskommunesamarbeidet skal foretas et oppgjør som innebærer overføring av midler fra vertskommunen til den uttredende kommunen, skal dette regnskapsføres som en overføringsutgift i vertskommunens drifts- eller investeringsregnskap og en tilsvarende inntekt i den uttredende kommunens regnskap. Tilsvarende skal oppgjør som innebærer overføring av midler til vertskommunen, inntektsføres i vertskommunens drifts- eller investeringsregnskap og utgiftsføres i den uttredende kommunens regnskap.
2. Skjer oppgjøret i form av anleggsmidler, dekomponeres transaksjonen i en salgstransaksjon og en overføringstransaksjon (utgift) i vertskommunens investeringsregnskap. I den uttredende kommunens investeringsregnskap dekomponeres transaksjonen i en kjøpstransaksjon og en overføringstransaksjon (inntekt).
3. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet gjelder for regnskapsføring av oppgjør ved uttreden. Skillet skal opprettholdes ved overføring av midler mellom vertskommunen og den uttredende kommune.

3.4.3 Overføringer og kjøp/salg mellom kommunen og vertskommunesamarbeid

1. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet gjelder for vertskommunesamarbeid og skal opprettholdes ved overføring av midler mellom deltakerkommunene og vertskommunen.
2. Overføringer av driftsinntekter fra en deltakerkommune til en vertskommune regnskapsføres i driftsregnskapet både i deltakerkommunenes regnskap og vertskommunens regnskap. Tilsvarende skal overføring av investeringsinntekter regnskapsføres i investeringsregnskapet.
3. Når det er avtalt at deltakerkommunene skal bidra til å dekke en viss andel av utgiftene eller et underskudd i vertskommunesamarbeidet, anses dette som en kjent inntekt som skal inntektsføres i vertskommunens regnskap når utgiftene er påløpt eller underskuddet er oppstått, uavhengig av hvor mye deltakerkommunene faktisk har betalt det aktuelle året. Tilsvarende vil det være en kjent utgift som skal utgiftsføres i deltakerkommunenes regnskap.
4. Et overskudd i samarbeidet vil, med mindre annet fremgår av samarbeidsavtalen, måtte anses som midler som er disponible for representantskapet, men bundne

for vertskommunen. En avtale om deling av overskudd i samarbeidet representerer en kjent utgift i vertskommunens regnskap og en kjent inntekt i deltakerkommunenes regnskap. Overskuddet er kjent det året det er oppstått.

3.4.4 Investeringer

1. Investeringer foretatt av vertskommunesamarbeid er vertskommunens investering og regnskapsføres i vertskommunens investeringsregnskap. Aktivering av anleggsmidlet i balansen og avskrivninger skjer i vertskommunens regnskap.
2. Dersom deltakerkommunene finansierer sine respektive andeler av en investering, vil de kunne være formelle og reelle medeiere i anleggsmidlene. Deltakerkommunenes andel av investeringen regnskapsføres i de respektive kommuners investeringsregnskap som en investeringsutgift og aktiveres i deltakerkommunenes balanseregnskap. Vesentlighetsgrensen i KRS nr. 4 punkt 3.2 nr. 5 gjelder for hver enkelt deltakerkommunes investeringsandel.
3. Tilskudd til investeringer i vertskommunesamarbeid er tilskudd til vertskommunen. Slike tilskudd kan føres i investeringsregnskapet i deltakerkommunene hvis tilskuddet finansieres med inntekter der, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 2-4 første ledd andre punktum, jf. også kommuneloven § 14-16 første ledd.

3.4.5 Avvikling av vertskommunesamarbeid

1. Oppløsning av vertskommunesamarbeid skal være regulert i samarbeidsavtalen, jf. kommuneloven § 20-4 tredje ledd bokstav h. Et økonomisk oppgjør ved oppløsning dekomponeres i sine enkelte bestanddeler og regnskapsføres i de respektive kommunenes drifts- eller investeringsregnskap.
2. Anleggsmidler som tilbakeføres til deltakerkommunene, regnskapsføres tilsvarende som ved etablering, jf. punkt 3.4.1.

4 ANBEFALING

4.1 Interkommunale samarbeid etter kommuneloven kapittel 18 og 19 som utarbeider eget regnskap

1. Dersom en deltakerkommune gjør innskudd i det interkommunale samarbeidet, regnskapsføres dette som kjøp av andeler i deltakerkommunens investeringsregnskap og aktiveres som anleggsmiddel i balansen.

I samarbeidets eget regnskap regnskapsføres kapitalinnskudd som mottas ved etablering av samarbeidet direkte i åpningsbalansen. Kapitalinnskudd som gjennomføres på et senere tidspunkt enn ved etablering, regnskapsføres i drifts- eller investeringsregnskapet.

2. Dersom det ved en kommunes uttreden av samarbeidet skal foretas et oppgjør som innebærer overføring av midler fra samarbeidet til den uttredende

kommunen, skal dette regnskapsføres som en overføringsutgift i samarbeidets eget regnskap og en tilsvarende inntekt i den uttredende kommunens regnskap. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet gjelder for regnskapsføring av oppgjør ved uttreden.

3. Overføringer og kjøp/salg mellom en deltakerkommune og et interkommunalt samarbeid regnskapsføres i drifts- eller investeringsregnskapet både i deltakerkommunens regnskap og samarbeidets eget regnskap.

4.2 Interkommunale samarbeid etter kommuneloven kapittel 18 og 19 som ikke utarbeider eget regnskap

1. Regnskap for interkommunale samarbeid som ikke utarbeider eget årsregnskap, skal inngå i kontorkommunens regnskap.
2. Økonomiske disposisjoner ved etablering av et interkommunalt samarbeid regnskapsføres etter de økonomiske realitetene. Overføring av anleggsmidler som er å anse som en transaksjon, regnskapsføres som salg av anleggsmidler i deltakerkommunens regnskap. Anleggsmidlet regnskapsføres i slike tilfeller som kjøp av anleggsmiddel og aktiveres i kontorkommunens regnskap.
3. Innskudd fra deltakerkommunene til et interkommunalt samarbeid som ikke utarbeider eget årsregnskap klassifiseres som bundne fond i kontorkommunens årsregnskap.
4. Dersom det ved uttreden av samarbeidet skal foretas et oppgjør som innebærer overføring av midler fra samarbeidet til den uttredende kommunen, skal dette regnskapsføres som en overføringsutgift i kontorkommunens drifts- eller investeringsregnskap og en tilsvarende inntekt i den uttredende kommunens regnskap. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet gjelder for regnskapsføring av oppgjør ved uttreden.
5. Overføringer og kjøp/salg mellom en deltakerkommune og et interkommunalt samarbeid regnskapsføres i drifts- eller investeringsregnskapet både i deltakerkommunens og kontorkommunens regnskap. Overføringer og kjøp/salg mellom kontorkommunen og et interkommunalt samarbeid som ikke utarbeider eget regnskap, regnskapsføres tilsvarende som om det foretas mellom øvrige kommunale virksomheter.
6. Investeringer foretatt av et interkommunalt samarbeid som ikke utarbeider eget regnskap, regnskapsføres i kontorkommunens investeringsregnskap. Aktivisering av anleggsmidlet og avskrivninger skjer i kontorkommunens regnskap.
7. Fordeling av inntekter og utgifter forelegges representantskapet i et detaljregnskap på samme detaljeringsnivå som detaljbudsjettet, jf. budsjett- og regnskapsforskriften § 8-4 tredje ledd.

4.3 Vertskommunesamarbeid etter kommuneloven kapittel 20

1. Økonomiske disposisjoner ved etablering av et interkommunalt samarbeid regnskapsføres etter de økonomiske realitetene. Overføring av anleggsmidler som er å anse som en transaksjon, regnskapsføres som salg av anleggsmidler i deltakerkommunens regnskap. Anleggsmidlet regnskapsføres i slike tilfeller som kjøp av anleggsmiddel og aktiveres i vertskommunens regnskap.
2. Dersom det ved uttreden av et vertskommunesamarbeid skal foretas et oppgjør som innebærer overføring av midler fra vertskommunen til den uttredende kommunen, skal dette regnskapsføres som en overføringsutgift i vertskommunens drifts- eller investeringsregnskap og en tilsvarende inntekt i den uttredende kommunens regnskap. Skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet gjelder for regnskapsføring av oppgjør ved uttreden.
3. Overføringer og kjøp/salg mellom en deltakerkommune og et vertskommunesamarbeid regnskapsføres i drifts- eller investeringsregnskapet både i deltakerkommunen og vertskommunen.
4. Investeringer foretatt av vertskommunesamarbeid er vertskommunens investering og regnskapsføres i vertskommunens investeringsregnskap. Aktivering av anleggsmidlet i balansen og avskrivninger skjer i vertskommunens regnskap.