



Høringsinstanser iht. liste

## HØRINGSUTKAST (HU) TIL KOMMUNAL REGNSKAPSSTANDARD NR. 12 – INTERKOMMUNALE SAMARBEID ETTER KOMMUNELOVEN – REGNSKAPSMESSIGE PROBLEMSTILLINGER

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) sender med dette forslag til kommunal regnskapsstandard om interkommunale samarbeid på høring.

Høringsutkastet ble behandlet av styret i GKRS den 23.04.2015 som fattet følgende vedtak:

*Styret i foreningen GKRS, som standardsettende organ, fastsetter som Kommunal regnskapsstandard nr. 12 – Høringsutkast (HU) "Interkommunale samarbeid etter kommuneloven – regnskapsmessige problemstillinger". Standarden sendes på høring med frist for kommentarer 18.08.2015.*

Høringsutkastet omfatter interkommunale samarbeidsformer regulert i kommuneloven. Samkommuner er imidlertid utelatt, da det er ytterst få kommuner som har etablert samkommuner. I tillegg har regjeringen foreslått å avvikle samkommunemodellen .

Høringsutkastet 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 overskudd og underskudd i samarbeidet. Regnskapsføringen både i kommunenes regnskap og samarbeidenes regnskap er dekket. Høringsutkastet drøfter problemstillingene for de ulike formene for samarbeid for seg.

Høringsutkastet omhandler tilsvarende problemstillinger som KRS nr. 10 (F) «Kommunale foretak – regnskapsmessige problemstillinger», men altså for interkommunale samarbeid. GKRS har også startet et arbeid om tilsvarende problemstillinger der kommuner har organisert virksomhet i form av selskaper.

### Sentrale punkter i høringsutkastet

#### a) Forholdet mellom hovedkontor-/vertskommune og samarbeidet

Et interkommunalt samarbeid etter kommuneloven § 27 som ikke avlegger eget særregnskap er en del av hovedkontorkommunen. Tilsvarende er vertskommunesamarbeid en del av vertskommunen. Høringsutkastet legger derfor til grunn at økonomiske disposisjoner mellom hovedkontor-/vertskommune og samarbeidet ikke er å anse som transaksjoner. Slike disposisjoner regnskapsføres tilsvarende som om de foretas mellom øvrige kommunale virksomheter.

Økonomiske disposisjoner mellom hovedkontorkommunen og et § 27-samarbeid som avlegger eget særregnskap vil normalt være å anse som transaksjoner mellom to ulike rettssubjekter. Med hensyn til regnskapsføringen er det derfor ingen forskjell mellom hovedkontorkommunen og øvrige deltakerkommuner i slike samarbeid.

**b) Etablering av samarbeid**

Loven stiller ikke krav til innskudd fra deltakerkommunene ved etablering av interkommunale samarbeid. Innskuddsplikt kan imidlertid være avtalt. Standarden understreker at det vil være de økonomiske realitetene i disposisjonene ved etablering og inntreden i samarbeidet som vil være avgjørende for regnskapsføringen.

*Interkommunale samarbeid som avlegger eget særregnskap*

Interkommunale samarbeid etter kommuneloven § 27 som etter deltakernes vurdering er egne rettssubjekt kan avlegge særregnskap, jf. forskrift om årsregnskap og årsberetning § 1. Høringsutkastet legger til grunn at innskudd i interkommunale samarbeid som avlegger eget særregnskap, kan anses som kjøp av eierandeler i samarbeidet. Innskuddet regnskapsføres som kjøp av andeler i deltakerkommunens investeringsregnskap og aktiveres som anleggsmidler i balansen. Det samme gjelder dersom innskuddet skjer i form av anleggsmidler.

Dette reiser på sin side spørsmål om hvordan kapitalinnskudd skal regnskapsføres i et finansielt orientert regnskapssystem. Høringsutkastet legger til grunn en løsning hvor kapitalinnskudd som foretas ved etablering av samarbeidet regnskapsføres direkte i åpningsbalansen. Det samme gjelder dersom innskuddet skjer i form av anleggsmidler. Senere kapitalinnskudd regnskapsføres i bevilgningsregnskapet.

*Interkommunale samarbeid som ikke avlegger eget særregnskap*

§ 27-samarbeid som ikke avlegger eget særregnskap og vertskommunesamarbeid er å regne som en del av hovedkontor-/vertskommunen. Deltakerkommunenes innskudd i et slikt samarbeid kan derfor ikke anses som kjøp av andeler og må som regel anses som ordinære transaksjoner.

Overføring av anleggsmidler fra en deltakerkommune til slike samarbeid, vederlagsfritt eller til underpris, skaper spesielle utfordringer. For samarbeidet er regnskapsføringen regulert i KRS nr. 4. Når det gjelder regnskapsføringen i deltakerkommunene legger høringsutkastet til grunn at transaksjonen skal dekomponeres i en salgstransaksjon og en overføringstransaksjon. Overføringstransaksjonen ved vederlagsfri overdragelse av anleggsmidler til andre vil normalt måtte anses som en driftsutgift for kommunen. Dette er bl.a. begrunnet i formuesbevaringsprinsippet. I høringsutkastet er det imidlertid lagt til grunn at det ved overføring til et interkommunalt samarbeid kommunen selv er deltaker i, kan overføringstransaksjonen utgiftsføres i investeringsregnskapet. Overdragelsen av anleggsmidlet har direkte sammenheng med deltakelsen i samarbeidet. Anleggsmidlet bidrar fremdeles til produksjon av tilnærmet de samme tjenester for kommunen som tidligere. Anleggsmidlet kan derfor fremdeles anses som en innsatsfaktor i kommunens tjenesteproduksjon. Hensynet til formuesbevaringsprinsippet er derfor etter GKRS' vurdering ikke til hinder for at overføringsutgiften kan regnskapsføres i investeringsregnskapet.

I samarbeidets (dvs. hovedkontorkommunens) eller vertskommunens regnskap regnskapsføres overføringen av anleggsmidler som kjøp av anleggsmiddel og aktiveres i balansen. Vederlagsfri overdragelse regnskapsføres i samsvar med KRS nr. 4 punkt 3.1. nr. 8.

Vi ber spesielt om høringsinstansenes syn på løsninger for regnskapsføring av overdragelse av anleggsmidler ved etablering av samarbeid.

**c) Inntreden av nye deltakere i et interkommunalt samarbeid**

Inntreden av nye deltakerkommuner i et interkommunalt samarbeid, reiser spørsmål ved om det reelt sett innebærer en utvidelse av et eksisterende samarbeid eller avvikling av og nyetablering av samarbeidet. Kommuneloven gir ingen holdepunkter for å si at inntreden av nye deltakere i et interkommunalt samarbeid generelt vil være enten utvidelse eller oppløsning av samarbeidet. Inntreden av en ny deltaker i et interkommunalt samarbeid kan dermed være både utvidelse eller avvikling og

nyetablering av samarbeidet, avhengig av de faktiske forhold. Det trekkes i retning av at inntreden kan anses som en vedtektsendring og en utvidelse av samarbeidet, dersom samarbeidet ikke oppløses, beholder samme organisasjonsnummer, utfører de samme tjenestene og fremstår som uendret utad. Tilsvarende vil tilfeller hvor samarbeidet oppløses, nytt samarbeid etableres med nytt organisasjonsnummer, nye vedtekter fastsettes og dermed fremstår som et nytt samarbeid utad, trekkes i retning av at dette anses som et nytt samarbeid. Høringsutkastet regulerer regnskapsføringen for begge tilfeller.

**d) Uttreden fra samarbeid**

Dersom en deltakerkommune trer ut av et samarbeid vil det ofte skje et oppgjør mellom den uttredende kommunen og samarbeidet og/eller de øvrige deltakerkommunene. Høringsutkastet presiserer at skillet mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet skal opprettholdes ved regnskapsføring av oppgjør ved uttreden.

**e) Investeringer i interkommunale samarbeid**

Høringsutkastet legger til grunn at dersom deltakerkommunene finansierer hver sin andel av en investering i et interkommunalt samarbeid, 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 vil gjelde for den enkelte kommunes andel. Vi ber om høringsinstansenes syn på denne løsningen.

**f) Regnskapsavleggelse**

For interkommunale samarbeid som ikke avlegger særregnskap skal det i henhold til forskrift om årsregnskap og årsberetning § 12 nr. 1 avlegges et regnskap og beretning som samarbeidets styre selv vedtar. Høringsutkastet legger til grunn at dette regnskapet minst skal bestå av en driftsdel, eventuelt en investeringsdel og en oversikt over eiendeler, gjeld og egenkapital.

For vertskommunesamarbeid er det ikke gitt egne regnskapsbestemmelser. Høringsutkastet legger imidlertid til grunn at det kan avgis eget regnskap for vertskommunesamarbeid på samme måte som for § 27-samarbeid som ikke avlegger særregnskap. I tillegg legger høringsutkastet til grunn at det skal gis tilsvarende noteopplysninger for vertskommunesamarbeid som interkommunale samarbeid.

**Ikrafttredelse og høringsfrist**

Høringsutkastet kan følges fra og med regnskapsåret 2015, men er ikke å anse som bindende tilsvarende en foreløpig standard (F) eller endelig standard (KRS).

Høringsinstansene og andre interessenter inviteres til å sende sine høringskommentarer innen **18. august 2015** til:

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk  
v/utredningsleder Knut Erik Lie  
Postboks 988  
2626 Lillehammer

eller på e-post til [gkrs@nkrf.no](mailto:gkrs@nkrf.no)

Med vennlig hilsen  
Foreningen for god kommunal regnskapsskikk

Knut Erik Lie  
Utredningsleder

## Høringsinstanser

Kommunal- og moderniseringsdepartementet  
Kulturdepartementet  
KS  
Norges kemner og kommuneøkonomers forbund  
Norges Kommunerevisorforbund

Kommuner  
Fylkeskommuner  
Revisorer av kommuner og fylkeskommuner  
Fylkesmennene

Universitetet i Stavanger  
Universitetet i Agder  
Høgskolen i Harstad  
Høgskolen i Sør-Trøndelag  
Høgskolen i Hedmark  
Høgskolen i Molde  
Høgskolen i Oslo  
Høgskolen i Telemark  
Høgskolen i Østfold  
Norges Handelshøyskole  
Handelshøgskolen i Bodø  
Handelshøyskolen BI

Finansdepartementet  
Finanstilsynet  
Norges Bank  
Riksrevisjonen  
Statistisk Sentralbyrå  
Oslo Børs

Den norske revisorforening  
Delta  
Den Norske Advokatforening  
Econa  
Fagforbundet  
Finansieringsselskapenes forening  
Finansnæringens hovedorganisasjon  
KA Kirkelig arbeidsgiver- og interesseorganisasjon  
KLP Forsikring  
KLP Kommunekreditt  
Kommunalbanken AS  
KS Bedrift  
Norges Autoriserte regnskapsføreres forening  
Norske finansanalytikeres forening  
Næringslivets hovedorganisasjon  
Sparebankforeningen i Norge